



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder OR Mag. Gerhard Verderber, Gerhard Raub und KR Monique Weinmann über die Berufungen der Bw., W, vom 7. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, dieses vertreten durch HR P, vom 27. November 2006 betreffend a) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 sowie b) Einkommensteuer 1997 (Sachbescheid) nach der am 23. Oktober 2008 am Sitz des UFS, Außenstelle Wien, 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1997 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

- 2) Als Folge der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides wird die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit **Vereinbarung vom 12. August 1991** wurde zwischen dem Einzelunternehmer A und der Bw. die **Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft** festgelegt. Konkret wurde in der besagten Vereinbarung Nachstehendes festgehalten:

#### I.

Gesellschaft:

An dem Handelsgewerbe des Herrn A das unter der Firma F betrieben wird und dessen Protokollierung im Firmenbuch beim Handelsgericht W. betrieben wird, beteiligt sich Frau

Bw. als atypisch stille Gesellschafterin. Ihre Einlage wird mit öS 1 Mio. bewertet, wird aber nicht in Bargeld sondern in Form von Know How, Arbeitskraft und Dienstleistungen, die bereits in das Unternehmen eingebracht worden waren, geleistet. Diese Leistungen wurden einvernehmlich von den beiden Gesellschaftern bewertet und festgestellt, dass Frau Bw am Aufbau des Unternehmens wesentlichen Anteil hatte.

## II.

Beteiligungen:

Frau Bw ist am Wert des Unternehmens, einschließlich des Firmenwertes und der stillen Reserven sowie am Gewinn und am Verlust, beteiligt. Der Anteil wird einvernehmlich mit 50% vereinbart.

## III.

Dauer der Gesellschaft:

Die Gesellschaft wird auf unbestimmte Dauer errichtet und kann unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist jeweils zur Ende eines Geschäftsjahres gekündigt werden, erstmals zum 31.12.1995. Übersteigt der akkumulierte Bilanzverlust des Unternehmens öS 2 Mio. ist die stille Gesellschafterin berechtigt, die Gesellschaft mit sofortiger Wirkung aufzulösen. Als Beginn für die rechnerische Akkumulationsperiode wird der 1.1.1991 vereinbart.

Bei Tod eines der Gesellschafter wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern übernimmt der überlebende Gesellschafter den Anteil des verstorbenen Gesellschafters zu dem Wert in der Höhe des Kapitalkontos des ausgeschiedenen Gesellschafters.

## IV.

Ermittlung der Gewinn- und Verlustberechnung:

Entsprechend ihrer Beteiligung steht den beiden Gesellschaftern der Gewinn und Verlust zur Hälfte zu. In diesem Verhältnis tragen die Gesellschafter etwaige Verluste, wobei jedoch jede Nachschussverpflichtung der Frau Bw und jede Haftung gegenüber Gläubigern des Unternehmens ausgeschlossen ist. Etwaige Gewinne und Verluste werden auf Privatkonten der Gesellschafter gebucht. Die Gesellschafter sind berechtigt, Gewinne in dem Ausmaß zu beheben, die durch Gewinne oder Einlagen gedeckt sind. Für die Berechnung der Gewinnzuweisung wird der jährliche Bruttobezug der Frau Bw aus ihrem Angestelltenverhältnis hinzu gerechnet und von der so erhöhten Summe die Halbierung vorgenommen. Herr A. seinerseits hat das Recht, monatliche Entnahmen als Vorgriff auf seinen Gewinnanteil bis zur Höhe von öS 50.000,00 zu tätigen. Zu diesen Entnahmen gehören auch sämtliche Zahlungen, die den Privatbereich betreffen. Diese Entnahmen werden auf dem obgenannten Gesellschafterkonto verbucht. Etwaige Guthaben auf den Gesellschafterkonten sind zu den Sätzen der Sekundärmarkttrendite zu verzinsen.

## V.

Auflösung der Gesellschaft:

Die Kündigung durch einen Gesellschafter führt zur Auflösung der Gesellschaft. Bei Beendigung der Gesellschaft ist zum Kündigungstichtag das Auseinandersetzungsguthaben festzustellen. Einigen sich die Gesellschafter über die Höhe des Auseinandersetzungsguthabens nicht innerhalb von 90 Tagen ab Kündigungstichtag, haben beide Gesellschafter das Recht, auf Kosten der Gesellschaft beim Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder einen Sachverständigen zu beantragen, der den Wert des Auseinandersetzungsguthabens feststellt. Für die Bewertung des Auseinandersetzungsguthabens ist der bestmögliche Veräußerungserlös des gesamten Unternehmens heranzuziehen. Der Sachverständige soll daher einen Käufer suchen. Der verbleibende Gesellschafter hat ein diesbezügliches Vorkaufsrecht, so dass der mögliche Kaufpreis in diesem Fall nur zur

Ermittlung der Höhe des Auseinandersetzungsguthabens dient. Das Auseinandersetzungsguthaben ist 30 Tage nach Feststellung fällig. Als Anzahlung auf das Auseinandersetzungsguthaben ist ein Betrag in Höhe von öS 1 Mio. 3 Monate nach dem Kündigungsstichtag fällig, unabhängig von der Höhe des Auseinandersetzungsguthabens.

## VI.

Zustimmungspflicht:

Für folgende Geschäftstätigkeiten hat Herr A. als Geschäftsführer der atypisch stillen Gesellschaft die vorherige Zustimmung der stillen Gesellschafterin Frau Bw. einzuholen:

1. Geschäftsabschlüsse in der öS 50.000,-- übersteigende Verbindlichkeiten der Gesellschaft begründet werden.
  2. Erteilung von Prokura bzw. Handlungsvollmachten und Bankzeichnungsberechtigungen
  3. Erwerb, Veräußerung, Verpachtung oder Belastung von Liegenschaften der Gesellschaft einschließlich entsprechender Verpflichtungsgeschäfte
  4. Errichtung oder Auflassung von Zweigniederlassungen und Betriebsstätten
  5. Ankauf oder Veräußerung von Anlagegütern deren Einzelwert öS 50.000,-- übersteigt bzw. Gesamtinvestitionen von über öS 100.000,-- pro Jahr.
  6. Veräußerung des Unternehmens oder Teilbetrieben davon
  7. Erwerb von Unternehmen, Teilbetrieben oder Beteiligungen
  8. Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges
  9. Aufnahme oder Gewährung von Krediten
  10. Übernahme von Bürgschaften und Eingehen von Wechselverbindlichkeiten, die sich nicht ausschließlich aus der Weitergebung zahlungshalber hereingenommener Kundenwechsel ergeben
  11. Abschluß von Miet- und Pachtverträgen für die Dauer von mehr als einem Jahr
  12. Anstellung, Kündigung oder Entlassung von Arbeitnehmern mit monatlichen Brutto-bezügen von mehr als öS 10.000,-- sowie Erhöhung von Gehältern über diese Grenze pro Arbeitnehmer bzw. von Gehältern, die über dieser Grenze liegen
  13. Zusage von Gewinn- oder Umsatzbeteiligungen oder Versorgungszusagen
  14. Eröffnung von Bankkonten und Abschluss von Versicherungsverträgen
  15. Abschluß von Verträgen allgemein, die über den Umfang des laufenden Geschäftsbetriebes hinausgehen oder für die Gesellschaft von grundsätzlicher Bedeutung sind.
- [...]

Mit selben Datum wurde zwischen A als Arbeitgeber und der Bw. als Arbeitnehmerin ein

**Dienstvertrag** mit nachstehendem Inhalte abgeschlossen:

## I.

Die Dienstnehmerin wird nach dem Kollektivvertrag als Handelsangestellte in der obersten Verwendungsgruppe eingestellt. Zu ihrem wesentlichen Aufgabenbereich gehört die Leitung des Bereiches Anzeigenwesen und Verlagsmarketing.

## II.

Dauer des Dienstverhältnisses:

Das Dienstverhältnis beginnt mit 1.8.1991 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Dienstverhältnis kann seitens der Dienstnehmerin jeweils zum Monatsletzten unter Einhaltung der gesetzlichen Kündigungsfrist gelöst werden. Seitens des Dienstgebers kann das Dienstverhältnis unter Einhaltung der gesetzlichen Fristen jeweils zum Ende eines Quartals gekündigt werden.

## III.

## Dienstzeit:

Die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit beträgt 40 Stunden. Die Einteilung der Dienstzeit obliegt der Dienstnehmerin. Durch das nachstehend vereinbarte Gehalt sind etwaige geleistete Überstunden abgegolten. Der Dienstnehmerin werden als Vordienstzeit 91 Monate für die Berechnung sämtlicher Zahlungen und Fristen eingerechnet.

## IV.

## Gehalt:

Als Gehalt wird ein monatlicher Betrag von brutto öS 40.000,-- zahlbar vierzehnmal jährlich vereinbart. Zusätzlich erhält die Dienstnehmerin einen PKW der Mittelklasse für ihre dienstliche und private Nutzung. Sämtliche Betriebskosten dieses PKWs trägt der Dienstgeber. Der Urlaubszuschuß wird mit dem Gehalt Ende Juni, die Weihnachtsrenumeration mit dem Gehalt Ende November ausbezahlt. Etwaige Spesen und Reisekosten werden nach Kollektivvertrag bzw. gegen Vorlage entsprechender Belege unmittelbar bei Abrechnung vergütet.

## V.

## Abfertigung:

Die Vertragsparteien vereinbaren eine Abfertigung in der Höhe von einem Jahresgehalt, wobei sich der Dienstgeber verpflichtet über Wunsch der Dienstnehmerin einer einvernehmlichen Lösung zuzustimmen. Der Abfertigungsanteil der über die gesetzliche Abfertigung hinausgeht, ist als freiwillige Abfertigung zu zahlen.  
[...]

Mit Datum 14. Juni 1994 wurde wiederum zwischen A und der Bw. ein **Kaufoptionsvertrag** mit nachstehendem Inhalte vereinbart:

1. Herr A hat mit seiner Einzelfirma „F“ mit Frau Bw. im August 1991 eine atypisch stille Gesellschaft gegründet, die eine Beteiligung beider Gesellschafter zu gleichen Teilen am Ertrag und an der Substanz des Unternehmens F festlegte. Um die steuerliche Anerkennung dieser Gesellschaft zu erreichen, hat A. sich verpflichtet, die Protokollierung seines Einzelunternehmens F im Firmenbuch umgehend zu erwirken.

Zum gleichen Zeitpunkt wurde ein Dienstvertrag zwischen F (Herr A.) als Arbeitgeber und Frau Bw als Dienstnehmerin geschlossen, wobei der Gehalt bei der Ertragsaufteilung der atypisch stillen Gesellschaft zu berücksichtigen ist.

2. Da Herr A bislang die Protokollierung seines Einzelunternehmens beim Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien weder betrieben noch erreicht hat, war die steuerliche Anmeldung der atypisch stillen Gesellschaft bislang nicht möglich. Herr A hat keine dem Gesellschaftsvertrag entsprechende Gewinnermittlung und –ausschüttung durchgeführt. Die atypisch stille Gesellschaft bleibt auf das Innenverhältnis zwischen A und Bw. beschränkt.

3. Als Entschädigung für die bislang unterlassene Herbeiführung des vereinbarten Gesellschaftszieles räumt nun Herr A Frau Bw. das Recht ein, die im Innenverhältnis begründete stille Gesellschaft zur Gänze oder als Teilbetrieb, nach ihrer Wahl, zu einem Gesamtkaufpreis von öS 3 Mio. (Schilling drei Millionen) zu erwerben.

4. Herr A räumt Frau Bw das Recht ein, den F (im Außenverhältnis als Einzelunternehmen dargestellt) zum Verkauf anzubieten, wobei vom Zeitpunkt der Verkaufsaktivitäten auf Punkt III. des Gesellschaftsvertrages Rücksicht zu nehmen ist, demzufolge bis 31.12.1995 die Gesellschaft unauflöslich ist.

Nach zahlreichen Verhandlungen mit potentiellen Käufern seitens der Bw. wurde der Betrieb mit Kaufvertrag vom 18. Dezember 1996 zum vereinbarten Übergangsstichtag 31. Dezember 1996 durch Herrn A. als Einzelunternehmer an die Firma B- KG um einen Gesamtkaufpreis von S 19,2 Mio. veräußert.

Im besagten **Unternehmenskaufvertrag** hielten die Vertragsteile wörtlich fest:

## § 1

### Kaufgegenstand und Darstellung der Rechtsverhältnisse

(1) Der Verkäufer betreibt im Standorte C, ein (im Firmenbuch nicht eingetragenes) **Verlagsunternehmen**, dessen Schwerpunkt vor allem in der Herausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift „F.“ sowie der nicht regelmäßig erscheinenden Kataloge für die Computerindustrie, ebenfalls unter dem markenrechtlich geschützten Titel „F“ und entsprechenden Zusätzen ist. Die erste Seite der monatlich erscheinenden periodischen Druckschrift „F“ für den Monat November 1996 sowie das Impressum derselben sind in Beilagen ./1 und ./2 angeschlossen. Unbeschadet dessen, dass dieser Titel vom Verkäufer geschaffen wurde und daher auch zu seinen Gunsten gemäß § 80 Urheberrechtsgesetz geschützt ist, wurde auch im Markenregister beim Österreichischen Patentamt unter Nr. 123, AM 999, mit Beginn der Schutzdauer am 28.5.1984 eine der Druckart des Titels laut Beilage ./1 gleichartige Wortbildmarke „F“ mit den in Druckbuchstaben darunter angeführten Buchstaben „E“ eintragen.

(2) Gegenstand des Kaufvertrages ist dieses Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven, wie sie sich aus der in Beilage ./3 anzuschließenden Übergabsbilanz zum 31.12.1996, die von der KPMG Alpen-Treuhand Gesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, U (im folgenden kurz X genannt) geprüft werden wird, einschließlich der daraus nicht resultierenden sonstigen Rechte, insbesondere dem Marken- und Titelrecht, wie vorstehend beschrieben, sowie den Ansprüchen aus Dauerrechtsverhältnissen, vor allem Abonnements, Insertionsverträgen etc. Letzteres wurde der Käuferin zur Gänze offen gelegt und wird als Anlagen dem Prüfungs-Bericht der X angeschlossen.

(3) Diese Übergabsbilanz wird nur jene Aktiven und Passiven ausweisen, die auf die Käuferin übergehen. Sie wird daher eine sogenannte TRANSFERBILANZ sein, deren grundsätzlicher Inhalt und Gestaltung zwischen dem gemeinsamen Treuhänder, Herrn Herbert S, Steuerberater, Wn, dem langjährigen Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater des Verkäufers, und der X bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages festgelegt wurde. [...]

## § 2

### Kaufabrede

(1) Der Verkäufer verkauft und übergibt mit Stichtag 31. Dezember 1996 an die Käuferin das im § 1 näher beschriebene, bisher von ihm geführten Unternehmen samt den Titeln an der Zeitschrift F und den Katalogen, die unter dem gleichen Titel mit Zusatz erscheinen und der Wortbildmarke Nr. 123, AM 999, eingetragen im Markenregister des Österreichischen Patentamtes, sowie mit allen sonstigen zu diesem Unternehmen gehörigen oder dem Verkäufer zustehenden sonstigen Immaterial-Güterrechten, insbesondere Titelrechten und Rechten zur Herausgabe von Zeitschriften; Katalogen oder sonstigen Medien, auch elektronischer Art, und dem ganzen damit verbundenen Know-how für die Herausgabe spezieller Medien für den Einsatz elektronischer Kommunikation, um den beiderseits vereinbarten und angemessenen Kaufpreis von S 19,200.000,-- (Schilling neunzehn Millionen zweihunderttausend), welcher innerhalb von acht Tagen nach Eintritt der Bedingungen nach § 7 dieses Kaufvertrages zur Zahlung fällig ist.

(2) Der Kaufpreis ist ab 1.1.1997 bis zum Tage des Abrufes der zur Besicherung desselben bestellten Bankgarantie durch den Treuhänder, mit 5 % (fünf Prozent) per anno zu verzinsen.

(3) Die Käuferin übergibt bei Abschluß dieses Kaufvertrages dem von beiden Parteien bestellten Treuhänder, Herrn Dr. S., Steuerberater, Wn, eine Bankgarantie über den Kaufpreis samt 5% Zinsen per anno ab 1.1.1997. Der Treuhänder wird von beiden Teilen unwiderruflich ermächtigt, gegen Vorlage des entsprechenden Beschlusses des Kartellgerichtes, aus welchem sich ergibt, dass die Rechtsbindung des § 7 eingetreten ist, die Bankgarantie unter Vorlage dieses Beschlusses bei der Bank abzurufen. Durch den Abruf der Bankgarantie ist die Zahlung des Kaufpreises, vorbehaltlich des Einganges aus dem vom Treuhänder bekannt zu gebenden Treuhandkonto, erfolgt. Nur diese Form der Kaufpreisberichtigung hat schuldbefreiende Wirkung, es sei denn, dass beide Vertragsteile die Weisung an den Treuhänder widerrufen oder dessen Treuhänderstellung aus Gründen, die in seiner Person liegen (insbesondere Unfähigkeit zur Ausübung zufolge Ablebens oder schwerer Erkrankungen), erlischt, in welchem Falle sich beide Parteien unverzüglich auf einen anderen Wirtschaftstreuhänder als Treuhänder zu einigen haben, der mangels Nichteinigung dann vom Präsidenten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über Antrag auch nur einer Partei zu bestellen ist.

(4) Der Treuhänder hat die ihm im Zusammenhang mit der Verwendung des Kaufpreises erteilten Weisung zu befolgen.

### § 3

#### Know-how-Übertragung, Wettbewerbsverbot

(1) Ein wesentlicher Teil des Unternehmenswertes liegt in dem im Wissen des Verkäufers und der Frau Bw., der langjährigen leitenden Mitarbeiterin im Unternehmen des Verkäufers, existierenden **Know-how**. Dieser kann auf die Käuferin nur dadurch übertragen werden kann, dass der Verkäufer und Frau Bw. in die Dienste der Käuferin treten, die mit ihnen unter einem gesonderte Dienstverträge abschließt. [..]

### § 4

#### Gewährleistung und Garantien

(1) Der Verkäufer übernimmt die volle Gewährung dafür, dass das kaufgegenständliche Unternehmen sein volles und unbelastetes Eigentum ist und daß die in der Anlage ./3 verzeichneten Vermögensgegenstände ihm gehören und nicht mit Rechten Dritter belastet sind.

(2) Frau Bw. bestätigt durch Mitfertigung dieses Vertrages, dass sie keinerlei Ansprüche oder Rechte auf irgendwelche, den Gegenstand dieses Kaufvertrages bildenden Sachen und Rechte gegenüber der Käuferin geltend machen kann. [...]

### § 5

#### Übergabe und Übernahme

(1) Die Übergabe und Übernahme des verkauften Unternehmens durch die Käuferin erfolgt mit dem Tage des Eintrittes der Rechtswirksamkeit dieses Kaufvertrages gemäß § 7 desselben, rückbezogen auf den vereinbarten Übergabstichtag 31.12.1996, 24:00 Uhr / 1.1.1997, 0.00 Uhr. [...]

In weiterer Folge übermittelte die Käuferin (Firma B- KG) den nach Abzug des negativen Kapitalkontos verbleibenden Kaufpreisrest in Höhe von öS 16,2 Mio. mittels dreier Sparbücher an den Treuhänder Dr. S.. Mit Datum 28. Februar 1997 bestätigte die Bw., von Dr. S als treuhändigem Abwickler der Unternehmensveräußerung 16,2 Mio. Schilling zuzüglich öS 134.728,21 an Zinsen für die Ablöse ihres Optionsrechtes in Form von Sparbüchern erhalten zu haben.

Aktenkundig ist zudem eine **Bestätigung** vom selben Tage, welche von Dr. S und der Bw. unterzeichnet wurde und folgenden Inhalt aufweist:

„Frau Bw. hat mit heutigem Tag bestätigt, das Entgelt für die Ablöse ihres Optionsrechtes in der Höhe von öS 16,2 Mio. erhalten zu haben. Diese Zahlungen erfolgten mit dem Sparbuch Kontonr. 11 über öS 8,260.657,-- und dem Sparbuch Kontonr. 22 über öS 4,074.071,21 und dem Sparbuch Kontonr. 33 über 4 Mio. Schilling.

Herr Dr. S. bestätigt, die beiden Sparbücher über öS 4,074.071,21 und öS 4,000.000,- von Frau Bw mit dem Auftrag zurückerhalten zu haben, sie an Herrn A. im Rahmen der geschlossenen Vereinbarung zu übergeben“.

Mit **Eingabe vom 9. Oktober 1998** teilte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter, nachdem diese aufgefordert worden war im Verfahren betreffend A als Zeugin zu erscheinen, dem Finanzamt 6/7/15 als Finanzstrafbehörde erster Instanz Nachstehendes mit:

"Der Kaufoptionsvertrag räumt in Pkt. 3 Frau Bw. das Recht ein, die Herrn A gehörende nicht protokollierte Einzelfirma unter der Bezeichnung „F“ um einen Betrag von öS 3 Mio. zu erwerben.

In Pkt. 4 erhält Frau Bw weiters das Recht, den „F“ zum Verkauf anzubieten.

Frau Bw hat einen Käufer für die Firma „F“ gesucht und auch gefunden, der bereit war, für diesen Verlag den Betrag von öS 19,2 Mio. bezahlen.

In der Folge hat sie auf ihr Recht, den Verlag um öS 3 Mio. zu erwerben, verzichtet. Der Verzicht erfolgte entgeltlich, wobei als Entgelt für den Verzicht der Differenzbetrag zwischen den genannten öS 3 Mio. und dem tatsächlich erzielten Kaufpreis vereinbart wurde.

Mit der Höhe des Kaufpreises hat niemand gerechnet. Da Herr A. gemäß Kaufoptionsvertrag nicht verpflichtet war, dem Verkauf zuzustimmen (Frau Bw hatte ja nur das Recht, den F anzubieten, eine Verkaufsverpflichtung des Herrn A. war nicht vereinbart), hat dieser erklärt, den Verlag nur dann zu verkaufen, wenn er auch von dem den Betrag von öS 3 Mio. übersteigenden Teil des Kaufpreises einen Teil erhalten würde. Im Schriftstück vom 7. November 1996 wurde daher vereinbart, dass er von Frau Bw weitere öS 8 Mio. erhalten würde und sind diese im Jahr 1997 auch geflossen.

Frau Bw. hat daher für die Aufgabe ihres Rechtes, den Verlag selbst zu kaufen, öS 8,2 Mio. erhalten.

Der Kaufoptionsvertrag ist mit 14. Juni 1994 datiert. Tatsächlich wurde er gleichzeitig mit der vorgelegten Vereinbarung am 7. November 1996 unterzeichnet, stellt aber ein Gedächtnisprotokoll einer früheren mündlichen Vereinbarung dar, die zusammen mit dem Steuerberater der Gesellschaft, Herrn Dr. S., Wn, erarbeitet worden ist.

Im Zuge der Unterschriftsleistung sollte das Datum der seinerzeitigen Besprechung eingesetzt werden und war man der Meinung, dass dies der 14. Juni 1994 gewesen war. Tatsächlich hat Herr Kollege Dr. S mir mitgeteilt und ist auch bereit zu bezeugen, dass diese Besprechung im Februar 1995 stattgefunden hat.

Beide Daten liegen aber mehr als ein Jahr vor der tatsächlichen Veräußerung des „F“ und damit vor der entgeltlichen Aufgabe ihres Kaufrechtes durch Frau Bw., sodaß der entgeltliche Verzicht außerhalb der Spekulationsfrist erfolgte und eine Steuerpflicht des 1997 zugeflossenen Betrages nicht gegeben ist.

Seit 1993 hatte Frau Bw. daneben nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit."

Gleichzeitig brachte der steuerliche Vertreter Kopien des Kaufoptionsvertrages vom 14. Juni 1994 sowie der Vereinbarung vom 7. November 1996 zur Vorlage.

In der besagten **Vereinbarung vom 7. November 1996**, abgeschlossen zwischen A und der Bw., hielten die Vertragsparteien Folgendes fest:

„Von der Ablöse der Kaufoption wird Frau Bw als Abgeltung sämtlicher Unterhaltsverpflichtungen, als Abfindung jeglicher bisher erhaltenen Zuwendungen seitens Herrn A jenen Betrag Herrn A auszahlen, der öS 8,2 Mio. übersteigt.“

In den Verwaltungsakten liegen weiters nachstehende Vereinbarungen (unten als ./B und ./C genannt) zwischen A und der Bw., allesamt vom **7. November 1996**, ein:

#### **Vereinbarung ./B**

„Für die Aufteilung des Veräußerungsentgeltes wird ein Treuhänder bestellt, der innerhalb von 3 Tagen nach Eingang folgende unwiderrufliche Aufteilung des Veräußerungsentgeltes vornimmt:

Es werden 3 Sparbücher errichtet, eines mit 8,2 Mio. wird Frau Bw übergeben, je eines mit öS 3 Mio. und eines mit öS 8 Mio. wird von Herrn A übernommen und die Übernahme dem Treuhänder bestätigt.

Ein Rückhalt von je öS 500.000,-- ist gemäß separater Vereinbarung zu bilden.“

#### **Vereinbarung ./C**

„Für den Fall, dass der Verkauf des F bis 31.3.1997 zustande kommt, verpflichten sich die Vertragsparteien das Ergebnis des Jahres 1996 zu gleichen Teilen aufzuteilen. Als Teilungsbasis gilt das Bilanzergebnis ohne Berücksichtigung der Abfertigung von Frau Bw, aber unter Hinzurechnung ihres rückgestellten Abfertigungsanteiles. [..].

Im Zuge der Einreichung der Einkommensteuererklärung für 1997 beim Finanzamt Wien 6/7/15 – erklärt wurden ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von öS 1,095.428,00 – führte der steuerliche Vertreter der Bw. in seinem beim Finanzamt am **14. Dezember 1998 eingelangten Begleitschreiben** Nachstehendes aus:

„In der Anlage übermittle ich dem Finanzamt die Einkommensteuererklärung 1996 und Einkommensteuererklärung 1997 für oben angeführte Mandantschaft.

Ich habe dem Finanzamt bereits mit Schreiben vom 9. Oktober 1998 zu VL. Nr. 456+ mitgeteilt, dass ihr im Kalenderjahr 1997 ein Betrag von öS 8,2 Mio. aus der Veräußerung eines mehr als ein Jahr alten Rechtes zugeflossen ist.

Nähere Details zum Sachverhalt mögen dem oben angeführten Schreiben entnommen werden.

In der Anlage übermittle ich noch eine entsprechende Bestätigung der Kanzlei Dr. S., aus der hervorgeht, dass meine Mandantschaft letztendlich in Form des Sparbuches Kontonr. 555 öS 8,260.657,-- zugeflossen sind, wobei der Betrag von öS 60.657,- endbesteuerte Zinsen darstellt.“

Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungskgemäß und erließ mit Datum 26. August 1999 den Einkommensteuerbescheid für 1997.



Im Gefolge einer im Jahre 2006 durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 BAO nahm die Betriebsprüferin in ihrem Bericht vom 22. November 2006 nachstehende rechtliche Beurteilung des ihr vorliegenden Sachverhaltes vor:

### **Tz. 1 [...]**

#### **Rechtliche Würdigung**

Grundsätzlich ist der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise unabhängig der formellen und vertraglichen Gestaltung zu beurteilen. Hier sind vor allem die Verträge und Vereinbarungen vor der tatsächlichen Veräußerung des Betriebes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu untersuchen.

Fr. Bw sollte durch die Gründung der atypisch stillen Gesellschaft in den ursprünglich in Form eines Einzelunternehmens geführten Betrieb als Mitunternehmerin eingebunden und am Wert des Unternehmens beteiligt werden.

Wie aus dem Gesellschaftsvertrag hervorgeht, war Fr. Bw wesentlich an dem Aufbau des Einzelunternehmens F, das Juli 1984 gegründet wurde, in Form von Know How, Arbeitskraft und Dienstleistungen beteiligt. Ihr Mitwirkung am Aufbau sollte durch die Umsetzung des Gesellschaftsvertrages abgegolten werden. Die geplante Protokollierung, Aufteilung der Gewinne sowie die Beteiligung am Firmenwert wurden jedoch nicht realisiert. Im Zuge der Verkaufsverhandlungen wurde rückwirkend ein Kaufoptionsvertrag erstellt, diese Kaufoption wurde seitens Fr. Bw jedoch nicht ausgeübt. Lediglich das Recht, den F zum Verkauf anzubieten, d.h. einen Käufer für Hrn. A.s Einzelunternehmen zu suchen, wurde von der Pflichtigen in die Tat umgesetzt.

Ergänzend muss festgestellt werden, dass einige Fakten darauf hinweisen, dass die im Vorfeld der Veräußerung getroffenen Vereinbarungen allein nur den Zweck verfolgen, einen Großteil des Veräußerungserlöses aus der Veräußerung des „Fs“ steuerfrei zu vereinnahmen. Allein der Umstand, dass der „Kaufoptionsvertrag“ im Nachhinein schriftlich ausgefertigt wurde, lässt darauf schließen, dass sämtliche vertraglichen Gestaltungen im Nachhinein „konstruiert“ wurden. Auch der Umstand, dass die Kaufoption tatsächlich nicht ausgeübt, sondern dass darauf verzichtet wurde, ist nur mit der vorhandenen Nahebeziehung (ursprüngliche Lebensgemeinschaft und gemeinsames Kind) und der Absicht, den Verkauf des Betriebes für beide Seiten so steuerschonend als möglich zu gestalten, erklärbar. Diese Schlussfolgerungen der BP wurden im Rahmen des Ermittlungsverfahrens beim Veräußerer des Fverlags durch Hrn. A. eindeutig bestätigt. Mit einem Fremden wäre der „Kaufoptionsvertrag“ in der Form gar nicht abgeschlossen worden. Auch hätte ein Fremder aus rein wirtschaftlichen Überlegungen keinesfalls auf die Kaufoption verzichtet, wäre er doch aufgrund der vertraglichen Gestaltung berechtigt gewesen, den gesamten ATS 3 Mio übersteigenden Kaufpreis zu vereinnahmen, lediglich mit dem Effekt, dass es sich hierbei um einen ertragssteuerlich relevanten Vorgang handelt. In der gesamten Konstruktion ist daher eindeutig ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten und der Versuch einer Steuerhinterziehung zu erblicken, sodass die Versteuerung des Veräußerungserlöses in wirtschaftlicher Betrachtungsweise entsprechend dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu erfolgen hat.

Im Lichte obiger Ausführungen vertritt die BP aus zwei Gründen die Ansicht, dass der Frau Bw letztlich verbliebene und im Jahre 1997 zugeflossene Betrag von ATS 8,2 Mio. im Jahr 1997 der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen ist:

#### **1) Entschädigung gem. § 32 Z 1 lit. a:**

Das EStG 1988 selbst führt den Begriff der Entschädigung nicht näher aus. Nach der Judikatur des VwGH sind Entschädigungen „Beiträge zur Beseitigung einer bereits eingetretenen oder zur Verhinderung einer sonst drohenden Vermögensminderung“.

Eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 setzt den Ausgleich eines durch den Ausfall von Einnahmen unmittelbar verursachten Schadens voraus. Erforderlich ist der Kausalzusammenhang zwischen Entschädigung und dem durch den Entfall der Einnahmen eingetretenen Schaden. Daher sind auch Entschädigungen für eine angestrebte, aber nicht zustande kommenden betriebliche Tätigkeit steuerpflichtig (vgl. VwGH 21.1.2004, 99/13/0008).

Weiters ist erforderlich, dass die Entschädigung für einen Schaden geleistet wird, der durch ungewöhnliche Ereignisse, die außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes liegen, verursacht ist. Ein Schaden liegt dann vor, wenn dieser ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eintritt.

Die Höhe der Entschädigung ist grundsätzlich durch die Höhe der entgangenen oder entgehenden Einnahmen begrenzt. Da de facto ohnehin nur in etwa 50% des Veräußerungsgewinnes abgegolten wurden, liegt die Höhe der entgangenen Einnahmen – unter Berücksichtigung des Entganges von laufenden Gewinnen ab 1991 – wohl über dem Betrag der Entschädigung.

Folgt man daher dem wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung und sieht man im Kaufoptionsvertrag die Umsetzung der atypisch stillen Gesellschaft für den Veräußerungsvorgang, um Fr. Bw an der beabsichtigten Veräußerung des Betriebes zu beteiligen, ist im anteiligen Veräußerungsgewinn nicht die Ablöse einer Kaufoption sondern eine Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 für die nicht entstandene Mitunternehmerschaft zu sehen. Im gegenständlichen Fall liegt in der Nichtrealisierung der unechten stillen Gesellschaft eine angestrebte, jedoch nicht zustande gekommene betriebliche Tätigkeit vor. Der Schaden besteht zumindest in den entgangenen laufenden Gewinnbeteiligungen sowie der mangelnden Beteiligung an den durch die Veräußerung des Betriebes realisierten stillen Reserven (Veräußerungsgewinn). Diese Annahme wird durch die Tatsache erhärtet, dass der Kaufoptionsvertrag erst im Rahmen der Verkaufsverhandlungen, im Zuge der diversen Vereinbarungen unterfertigt und rückdatiert wurde.

Die von § 32 EStG 1988 erfassten Einkünfte werden der Einkunftsart zugerechnet, mit der sie wirtschaftlich zusammenhängen. Da diese Einnahmen eine Entschädigung für die Nichtumsetzung des Gesellschaftsvertrages und damit die Nichtausübung einer gewerblichen Tätigkeit darstellen (zustehende Gewinnanteile, anteiliger Veräußerungsgewinn des Betriebes), fallen die Einnahmen von öS 8,2 Mio. gem. § 23 Abs. 2 und 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 32 Z 1 lit. a EStG 1988 unter die Einkunftsart Gewerbebetrieb, und sind als solche Einkünfte im Jahr 1997 der Einkommensteuer zu unterziehen.

## **2) Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3:**

Nach hL und ständiger Rechtsprechung ist bei der Auslegung des Begriffes Leistung von der Bedeutung auszugehen, die der Sprachgebrauch des Wirtschaftslebens mit dem Wort Leistung verbindet. In diesem Sinne kann an sich jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, als Leistung bezeichnet werden, wobei auch Unterlassungen, Duldungen und Verzichte Leistungen darstellen können (vgl. VwGH 4.12.1953, 1336/51; VwGH 25.11.1986, 86/14/0072; VwGH 28.1.1997, 96/14/0012; VwGH 23.5.2000, 95/14/0029).

Selbst also, wenn man streng den vertraglichen Vereinbarungen und damit der Ansicht des steuerlichen Vertreters folgt, der der Abgabepflichtigen letztlich verbliebene Betrag in Höhe von ATS 8,2 Mio. sei für den entgeltlichen Verzicht des Rechtes durch Fr. Bw, das Unternehmen um öS 3 Mio. zu kaufen, bezahlt worden, sind entsprechend obiger Ausführungen darin Einkünfte aus Leistungen gem. § 29 Z 3 EStG 1988 zu erblicken. Entsprechend obiger Ausführungen wären daher die Einnahmen in Höhe von ATS 8,2 Mio. in diesem Fall als sonstige Einkünfte im Jahre 1997 der Einkommensteuer zu unterwerfen.

In diesem Zusammenhang muss angemerkt werden, dass es steuerlich irrelevant ist, ob die Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder als sonstige Einkünfte der Einkommensteuer unterworfen werden.

## **Tz. 2 Wiederaufnahme des Verfahrens – Verjährung:**

Auf Grund der Ausführung unter Tz 1 geht die BP davon aus, dass die im Vorfeld der Veräußerung getroffenen Vereinbarungen im Nachhinein konstruiert wurden und allein nur den Zweck verfolgen, einen Großteil des Veräußerungserlöses aus der Veräußerung des „Fs“ steuerfrei zu vereinnahmen, zumal ja ursprünglich gegenüber dem Finanzamt die Sachlage so dargestellt wurde, dass der gesamte ATS 3 Mio. übersteigende Kaufpreis für den Verzicht auf die Kaufoption gezahlt wurde. Dieser Umstand stellt eine neu hervor kommende Tatsache gem. § 303 (4) BAO dar, deren Kenntnis einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung erfolgt die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Eine Offenlegung des Sachverhaltes durch die Abgabepflichtige selbst im Rahmen der Abgabe der Einkommensteuererklärungen 1996 oder 1997 erfolgte nicht, die jedoch unter Hinweis auf § 119 BAO geboten gewesen wäre. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt wurde dem für die Abgabepflichtige zuständigen Finanzamt erst auf Grund einer Mitteilung durch das für Hrn. A. zuständige Finanzamt bekannt. Wie bereits ausgeführt, geht die BP davon aus, dass die im Vorfeld der Veräußerung getroffenen Vereinbarungen im Nachhinein konstruiert wurden und allein nur den Zweck verfolgen, einen Großteil des Veräußerungserlöses aus der Veräußerung des „Fs“ steuerfrei zu vereinnahmen. Aus dieser Vorgangsweise ist aber eindeutig ersichtlich, dass dem für die Einkommensbesteuerung von Fr. Bw zuständigen Finanzamt die rechtliche Beurteilung des gesamten Sachverhalts und somit auch die Möglichkeit der Besteuerung entzogen werden sollte. Darin ist aber eindeutig der Tatbestand der Steuerhinterziehung zu sehen. Gemäß § 207 (2) BAO beträgt die Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben 7 Jahre, sodass das Jahr 1997 – unter Berücksichtigung der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1997 im Jahr 1999 – bei Beginn der Betriebsprüfung im November 2005 noch nicht verjährt war.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen der Betriebsprüfung an und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren einen entsprechenden Sachbescheid (Einkommensteuer 1997 ergangen am 27. November 2006), welcher an Einkünften aus Gewerbebetrieb öS 8,200.000,- - auswies.

Mit Eingabe vom 7. Dezember 2006 wandte sich die Bw. sowohl gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO als auch gegen den sich darauf stützenden Sachbescheid.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens brachte die Bw. konkret vor, eine derartige Verfahrensmaßnahme sei in Ansehung des Umstandes, dass keine Wiederaufnahmsgründe vorliegen würden, unzulässig. Der gesamte entscheidungswesentliche Sachverhalt sei dem Finanzamt bereits mit Eingabe vom 9. Oktober 1998 mitgeteilt worden und daher im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides bekannt gewesen. Gleichzeitig sei auch der Kaufoptionsvertrag vom 14. Juni 1994 sowie die Vereinbarung vom 7. November 1996 zur Vorlage gebracht worden.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 1998 sei im Zuge der Übermittlung der Einkommensteuererklärung 1997 der Abgabenbehörde explizit bekannt gegeben worden, dass aus der Veräußerung eines mehr als ein Jahr alten Rechtes ein Betrag in Höhe von öS 8,2 Mio. zugeflossen sei. Aus diesem Grunde sei es nicht erklärlich, weshalb die Bw. ihre Offenlegungspflicht gegenüber der Abgabenbehörde verletzt haben soll.

Darüber hinaus sei auch der Verlag „F“ über Wunsch des Käufers einer Betriebsprüfung unterzogen worden. Im Zuge dieser Betriebsprüfung sei auch der gesamte Veräußerungsvorgang beleuchtet worden. Der steuerliche Vertreter legte diesbezüglich einen Auszug des bezughabenden Betriebsprüfungsberichtes (zu Steuer Nr. 444) vor. In Tz. 17 dieses Berichtes werde die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes dargestellt und dabei als Ablösesumme für die Kaufoption ein Betrag in Höhe von öS 16,2 Mio. ausgewiesen.

In den Berufungsausführungen gegen den Sachbescheid wandte die Bw. ua. Verjährung des Abgabenanspruches ein. Konkretisiert wurde dieses Begehren mit der Argumentation, dass der Abgabenanspruch aus der Veranlagung des Zeitraumes 1997 grundsätzlich mit Datum 31. Dezember 2002 verjährt sei. Da jedoch ein Einkommensteuerbescheid ergangen sei und auch die Finanzstrafbehörde einen Vorhalt verfasst habe, verlängere sich die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr und ende somit mit Datum 31. Dezember 2003. Im Kalenderjahr 2003 seien keine weiteren Amtshandlungen gesetzt worden, die einer Verjährung entgegenstünden. Selbst wenn man, so die Bw., der unrichtigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung folgen würde und einen Hinterziehungstatbestand unterstelle, würde die 7-jährige Verjährungsfrist unter Hinzurechnung eines weiteren Jahres gemäß § 209 Abs. 1 BAO mit Datum 31. Dezember 2005 enden. Fakt sei in diesem Zusammenhang, dass die Prüferin mit Datum 22. November 2005 ihren Auftrag zur Durchführung einer Außenprüfung samt Nachschau der Bw. vorgelegt habe. Am 2. März 2006 habe die Prüferin die telefonische Auskunft erteilt, dass bislang noch keinerlei Veranlassungen in der gegenständlichen Sache getroffen worden seien. Erst im Herbst 2006 sei sodann die Prüfung abgeführt worden und habe am 20. Oktober 2006 die Schlussbesprechung stattgefunden. Sowohl der Betriebsprüfungsbericht vom 22. November 2006 als auch die zugrunde liegenden Akten(teile) der Betriebsprüfung ließen – wie im Zuge einer erfolgten Akteneinsicht festgestellt werden konnte – die Schlussfolgerung zu, dass im Jahre 2005 keinerlei Prüfungshandlungen materieller Natur im Sinne von Sachverhaltsfeststellungen getroffen worden seien. Die Beamten der Finanzverwaltung hätten lediglich den bereits bekannt gegebenen und ihnen daher bekannten gewesenen Sachverhalt einer geänderten rechtlichen Würdigung unterzogen.

Die Anmeldung der Betriebsprüfung im Jahre 2005 sei daher als Scheinhandlung zu werten, die ausschließlich den Zweck verfolgt habe, die drohende Verjährung zu verhindern. Derartige

Scheinhandlungen und andere Scheingeschäfte seien aber gemäß § 23 Abs. 1 BAO auch für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Diese Rechtsansicht werde auch durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 6. Juli 2006, Zl. 2006/15/0046, bestätigt. Mit dieser Entscheidung habe das Höchstgericht unmißverständlich festgehalten, dass durch die bloße Ankündigung einer Betriebsprüfung eine Unterbrechung der Verjährungsfrist nicht stattfinde. Da die bloße Anmeldung der Betriebsprüfung am 22. November 2005 als Scheinhandlung zu qualifizieren sei, sei selbst bei der – ausdrücklich bestrittenen – Annahme des Vorliegens einer hinterzogenen Abgabe, die Bemessungsverjährung zum 31. Dezember 2005 hin eingetreten. Ganz offenkundig sei in diesem Zusammenhang, dass der von der Finanzbehörde angestrebte Versuch eine Abgabenhinterziehung zu konstruieren, fehlgeschlagen sei, zumal der gesamte entscheidungswesentliche Sachverhalt seitens der Bw. rechtzeitig offen gelegt und nachweislich der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sei.

Hinsichtlich der vom Finanzamt vorgenommenen rechtlichen Beurteilung der erhaltenen Zahlung als Entschädigung gemäß § 32 Z. 1 lit. a EStG 1988 führte die Bw. aus, aus dem von der Behörde selbst festgestellten Sachverhalt gehe eindeutig hervor, dass laut Vertrag über die nie zustande gekommene atypisch stille Gesellschaft vom 14. August 1991, die Einlage der Stillen mit öS 1 Mio. bewertet worden sei. Die Richtigkeit dieser Bewertung sei vom Finanzamt auch nicht in Zweifel gezogen worden. Gleichzeitig habe das Finanzamt festgestellt, dass Frau Bw als Handelsangestellte in der obersten Verwendungsgruppe eingestellt worden sei. Wenn nunmehr der Vertrag über die unechte stille Gesellschaft realisiert worden wäre, hätte das Dienstverhältnis von Bw zumindest steuerrechtlich geendet; handelsrechtlich hätte sich Bw ihr Gehalt anlässlich der Gewinnverteilung anrechnen lassen müssen. Da sie auch an den Verlusten mitbeteiligt gewesen sei, hätte sie bei Realisierung des Vertrages damit rechnen müssen, dass sie in den Verlustjahren kein Einkommen erzielen würde. Sie habe zwar keine Nachschussverpflichtung übernommen, dennoch hätte sie das entstehende negative Kapitalkonto auffüllen müssen. Verlustjahre hätten daher für sie existenzbedrohliche Wirkung entfaltet. Angesichts dieser Rechtslage sei es mehr als fraglich, ob ihr durch die Nichtrealisierung des Gesellschaftsvertrages überhaupt ein Schaden entstanden sei.

Nach Aussage des vormaligen Steuerberaters Dr. S sei diesem die Erzielung eines Kaufpreises von öS 3 Mio. als unrealistisch erschienen, zumal ein Kaufinteressent weitaus weniger, nämlich öS 1,5 Mio., angeboten habe. Dass in weiterer Folge ein weitaus höherer Kaufpreis erzielt habe werden können, sei für alle Beteiligten äußerst überraschend gewesen.

Die nachträgliche schriftliche Ausfertigung des Kaufoptionsvertrages lasse keinesfalls darauf schließen, dass die vertragliche Gestaltung im Nachhinein konstruiert worden sei, und zwar insbesondere dann nicht, wenn der mündliche Vertrag in Gegenwart eines Wirtschaftstreuhänder abgeschlossen worden sei. Die Bw. beantragte zum Beweise für die Richtigkeit

ihres Vorbringens in Bezug auf den Zeitpunkt des Abschlusses der mündlichen Kaufoptionsvereinbarung sowie hinsichtlich ihres Inhaltes die zeugenschaftliche Einvernahme Dr. S.

Die Behauptung der Betriebsprüfung, dass erst im Rahmen des Prüfungsverfahrens festgestellt worden sei, dass die Bw. zwei Sparbücher an Dr. S zurückgegeben habe, sei nachweislich unrichtig. Bereits mit Schreiben vom 14. Dezember 1998 sei dem Finanzamt Wien 6/7/15 unter Vorlage einer Bestätigung der gesamte Sachverhaltskomplex im Zusammenhang mit den Sparbüchern mitgeteilt worden. Aus diesem Grunde seien diesbezüglich weitere Erhebungen bzw. Ermittlungen nicht erforderlich gewesen.

Weiters sei, so die Bw., auch die Aufteilung des Kaufpreises nachvollziehbar. Die Veräußerung des Unternehmens „F“ wäre ohne Zustimmung von Herrn A. gar nicht möglich gewesen. Nur um dessen Zustimmung zu erhalten, sei der überraschend hohe Kaufpreis aufgeteilt worden. Die Bw. habe grundsätzlich die Wahl zwischen dem entgeltlichen Verzicht auf die Ausübung der Kaufoption (Nettozufluss öS 8 Mio.) und dem Erwerb des Unternehmens um öS 3 Mio. und der sofortigen Weiterveräußerung (Steuerpflicht zum Spitzensteuersatz, da Spekulationsgeschäft) gehabt. Auch im letzteren Fall wären ihr ebenso öS 8 Mio. verblieben. Die Bw. hätte aber dem Erwerber erklären müssen, warum dieser nicht von Herrn A., dem Eigentümer des Unternehmens, sondern von ihr, welche nach außen immer als Angestellte aufgetreten sei, erwerbe. Derartiges wäre mühsam gewesen und hätte nur das Misstrauen des ausländischen Erwerbers geweckt. Die Vorgangsweise von Bw sei daher wirtschaftlich vernünftig gewesen.

Eine Entschädigung setze den Ausgleich eines durch den Ausfall von Einnahmen unmittelbar verursachten Schadens voraus. Wie aber bereits ausgeführt, habe Bw aus ihrer Dienstnehmereigenschaft hohe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lukriert. Wäre der Vertrag über eine unechte stille Gesellschaft wirksam geworden, hätte sie darüber hinaus das Risiko tragen müssen, im Verlustfall überhaupt keine Einnahmen zu erzielen. Bw hätte zwar keine Nachschusspflicht, wohl aber die Verpflichtung zur Auffüllung eines negativen Kapitalkontos gehabt. Daher habe sie – unter Abwägung der Chance auf Gewinnanteile gegen das Risiko, Verluste tragen zu müssen – auf eine Klagsführung und damit auf eine Realisierung des Gesellschaftsvertrages verzichtet.

Um einen Sachverhalt als Entschädigung im Sinne von § 32 Z 1 lit. a EStG qualifizieren zu können, müsse ein Kausalzusammenhang zwischen der Entschädigung und dem durch den Entfall der Einnahmen eingetretenen Schaden vorliegen. Dies sei aber gegenständlich nicht der Fall. Zwischen dem Verzicht auf die Kaufoption und dem Nichtzustandekommen des Gesellschaftsvertrages liege kein kausaler Zusammenhang vor, sodass von einer Entschädigung im Sinne der genannten Bestimmung nicht gesprochen werden könne.

Die Judikatur des BFH postuliere im Fall einer Entschädigung das Vorhandensein einer Rechts- oder Billigkeitsgrundlage. Eine derartige Grundlage sei hier allerdings nicht gegeben. Bw habe ein hohes Gehalt bezogen und im Zeitpunkt der Einräumung der Option erschien selbst der eingeräumte Betrag von öS 3 Mio. als überaus optimistisch.

Weiters sei erforderlich, dass der Schaden im Entfall bzw. Entgang von steuerpflichtigen Einnahmen bestehe. Entschädigungen für bloße Vermögenseinbußen seien keine Entschädigungen im Sinne der genannten Bestimmung. Nach der aus dem Prüfungsbericht zu entnehmenden Ansicht der Finanzverwaltung liege eine Entschädigung für die Nichtumsetzung des Gesellschaftsvertrages vor, also dafür, dass Bw keinen Gesellschaftsanteil eingeräumt bekommen habe. Dies sei aber eine Wertminderung am Vermögen. Der Umstand, dass eine Wertminderung am Vermögen oder auch der Verlust eines Vermögensgegenstandes meist mit einer Minderung oder dem Entgang künftiger Erträge verbunden sei, mache die Entschädigung für die Vermögenseinbuße noch nicht zum Ersatz für künftig entgehende Einnahmen (so auch VwGH 14.10.1981, Zl. 13/3087/79).

Abschließend sei noch darauf hinzuweisen, dass nach der seitens der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung, die Entschädigung von Bw unter die Einkunftsart Gewerbebetrieb falle. Es könne sich hierbei nur um den Gewerbebetrieb „F“ handeln, an dem die Finanzverwaltung eine Beteiligung der Bw. fingiere. Da jedoch der Gewinn des Unternehmens durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werde, sei der Anspruch von Bw auf „Entschädigung“ bereits im Kalenderjahr 1996 entstanden und wäre unter Zugrundelegung der Annahme, dass die Rechtsansicht der Finanzverwaltung richtig sei, auch in diesem Jahre zu besteuern. Dem entgegen stünde aber die zwischenzeitig eingetretene Verjährung.

Auch die seitens des Finanzamtes angezogene subsidiäre Einordnung der Einkünfte als Einkünfte aus Leistungen gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 sei unrichtig. Eine Leistung sei jedes Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und welches um des Entgeltes Willen erbracht werde. Ausgenommen davon seien Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür gewährt werde, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben werde. Außerhalb der betrieblichen Einkünfte sollen Gewinne aus der Veräußerung nur dann steuerpflichtig sein, wenn es sich entweder um Spekulationsgeschäfte oder um die Veräußerung bestimmter Beteiligungen handle. Die von der Finanzverwaltung angenommene extensive Interpretation des Leistungsbegriffes nach § 29 Z 3 EStG 1988, wonach jegliche Veräußerung von Vermögenswerten zu einer Leistung und damit verbunden zu einer Steuerpflicht führen würde, würde die Implementierung der Ausnahmebestimmung der §§ 30 und 31 leg. cit. sinnentleeren.

Bw habe ihr Recht, den Betrieb zu erwerben, endgültig gegen Entgelt aufgegeben. Da diese Aufgabe jedenfalls außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei und damit nicht dem Regime des § 30 EStG 1988 unterliege, sei die Veräußerung ihres Rechtes steuerfrei.

Die Bw. beantragte die ersatzlose Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1997, in eventuelle die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 1997 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufungseingabe in Bezug auf die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO aus, ihr sei wohl bekannt gewesen, dass seitens der steuerlichen Vertretung der Kaufoptionsvertrag sowie die Vereinbarung vom 7. November 1996 übermittelt worden seien. Weiters sei auch bekannt gewesen, dass der Verlag „F“ geprüft und bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes eine „Ablöse Kaufoption“ in Höhe von öS 16,2 Mio. festgestellt und berücksichtigt worden sei. Es sei jedoch festzuhalten, dass die Übermittlung obiger Schriftstücke erst nach Vorladung des Abgabepflichtigen durch die Strafsachenstelle des hiesigen Finanzamtes erfolgt sei. Dies bedeute, dass der Offenlegungspflicht erst nach Aufforderung der Behörde nachgekommen sei. So wurde im Zuge der Prüfung der Firma F der Sachverhalt dermaßen dargestellt, dass für die „Ablöse Kaufoption“ öS 16,2 Mio. bezahlt worden seien. Im Schreiben vom 9. Oktober 1998 sei indessen ausgeführt worden, dass die Abgabepflichtige nur mehr öS 8,2 Mio. als Ablöse für die sogenannte Kaufoption erhalten habe und die restlichen öS 8 Mio. an den ehemaligen Inhaber der Firma F zurückgeflossen seien. Gegen eine zeugenschaftliche Einvernahme Dr. S bestehe seitens der Betriebsprüfung kein Einwand, es werde aber gleichzeitig auch dessen Befragung dahingehend beantragt, unter welchem Hintergrund ursprünglich die Berücksichtigung von öS 16,2 Mio. als „Ablöse Kaufoption“ beantragt worden sei, wenn dieser (Dr. S) aufgrund der Unterlagen wissen hätte müssen, dass öS 8 Mio. an Herrn A. zurückgeflossen seien.

Im Zuge des in der Folge bei Herrn A. durchgeführten Ermittlungs- und anschließenden Betriebsprüfungsverfahrens seien nun aber Umstände zu Tage getreten, die den gesamten Sachverhalt in einem anderen Licht erscheinen ließen. So könne praktisch als erwiesen angenommen werden, dass der so genannte Kaufoptionsvertrag im Rahmen der Verkaufsverhandlungen mit der Firma B., also zu einem Zeitpunkt, als der Verkaufserlös bereits festgestanden sei, konstruiert worden sei, und zwar alleinig zu dem Zwecke einen Großteil des Veräußerungsgewinnes der Besteuerung zu entziehen. Die Darstellung, dass der Optionsvertrag mündlich abgeschlossen und nachträglich schriftlich ausgefertigt worden sei, entspreche nicht den Tatsachen. Dies wurde vom Inhaber der Firma F, Herrn A., letztlich auch bestätigt. Darüber liege die Abschrift einer Tonbandaufzeichnung vor.



Aufgrund des geänderten Sachverhaltes sei eine Betriebsprüfung bei der Bw. durchgeführt worden. Aus der Tatsache allein, dass im Betriebsprüfungsbericht keine Prüfungshandlungen ersichtlich seien, könne nicht geschlossen werden, dass keine Prüfungshandlungen gesetzt worden seien. Im gegenständlichen Fall seien die Erkenntnisse aus Prüfungshandlungen eines anderen Prüfungsfalles ableitbar gewesen. Dem Einwand, dass der Beginn des Prüfungsverfahrens als Scheinhandlung zu werten sei, müsse entschieden entgegengetreten werden. Auch sei das in diesem Zusammenhang erwähnte verwaltungsgerichtliche Erkenntnis für den gegenständlichen Fall unzutreffend, da die Betriebsprüfung der Bw. gegenüber nicht nur angekündigt, sondern tatsächlich durch Ausfolgung des Prüfungsauftrages begonnen worden sei.

Zur Thematik der Verjährung replizierte die Betriebsprüfung, sie gehe davon aus, dass die im Vorfeld der Veräußerung getroffenen Vereinbarungen allein den Zweck verfolgen sollten, einen Großteil des Veräußerungserlöses steuerfrei zu vereinnahmen. Damit sei aber der Tatbestand der Steuerhinterziehung als gegeben zu betrachten. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist für hinterzogenen Abgaben 7 Jahre. Daraus folge, dass die Festsetzung der nunmehr strittigen Steuer zu Beginn der Betriebsprüfung im November 2005 noch nicht verjährt gewesen sei.

In einer zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ergangenen Replik vom 26. April 2007 führte die Bw. aus, dass offensichtlich der Finanzbehörde spätestens mit Abschluss der Prüfung des Unternehmens F der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen sei. Die nunmehr strittige Ablösesumme, welche an Bw zur Auszahlung gelangt sei, sei für die Aufgabe eines Rechtes bezahlt worden, das außerhalb der Spekulationsfrist erworben worden sei. Es handle sich daher um eine nicht zu versteuernde Vermögensumschichtung. Da diese Vermögensumschichtung nach der damals sowie auch noch heute geltenden Rechtslage nicht der Besteuerung unterliege, habe keine Verpflichtung der Bw. dahingehend bestanden, die Abgabenbehörde von diesem Vorgang in Kenntnis zu setzen. Eine Verletzung der Offenlegungspflicht sei somit offensichtlich nicht gegeben.

Die seitens der Betriebsprüfung genannte „Aufforderung der Behörde“ stamme von der Strafsachenstelle des Finanzamtes. Diese habe lediglich „Auskunft über die Einkünfte der Bw. ab dem Jahre 1993 bis laufend“ begehrt. Da nach der eigenen Ansicht der Betriebsprüfung es sich bei dem Verzichtsentgelt um Vorgänge betreffend das Veranlagungsjahr 1997 gehandelt habe, sei die Beantwortung innerhalb der üblichen Erklärungsfristen erfolgt. Das Finanzamt habe in weiterer Folge keinerlei Handlungen vorgenommen, sodass mit Recht angenommen werden haben können, dass die seitens der steuerlichen Vertretung erteilten Auskünfte erschöpfend gewesen seien.

Im Übrigen vermische die Betriebsprüfung im ersten Absatz ihrer Stellungnahme zwei Sachverhalte, die strikt von einander zu trennen seien. Der erste Sachverhalt betreffe die Veräußerung des Unternehmens „F“ durch Herrn A., die dieser nach dem Verzicht auf die Kaufoption durchführen habe können und wofür dieser einen Veräußerungsgewinn von öS 3 Mio. erhalten habe. Der zweite Sachverhalt beziehe sich auf den entgeltlichen Verzicht auf die Kaufoption, wobei für die Aufgabe des Rechtes ein Betrag von öS 16,2 Mio. erzielt worden sei. Wenn Bw von diesem Betrag (öS 16,2 Mio.) einen Betrag in Höhe von öS 8 Mio. wieder an Herrn A. zurückgegeben habe, ändere dies nichts an der Steuerfreiheit der Ablösesumme. Ob und wie Herr A. den Betrag von öS 8 Mio. der Besteuerung unterzogen habe, sei im gegenständlichen Verfahren nicht relevant.

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung könne im Betriebsprüfungsverfahren betreffend den Verlag „F“ keinesfalls etwas hervorgekommen sein, was „den gesamten Sachverhalt in einem ganz anderen Licht erscheinen lässt“. Wenn die Behörde behaupte, dass „als praktisch erwiesen angenommen werden könne, dass der so genannte Kaufoptionsvertrag ...konstruiert wurde“, so sei dem entgegen zu halten, dass diese Behauptung der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung weder vorgehalten worden sei, noch seien Beweise dafür geführt worden. Dies sei auch verständlich, wenn man davon ausgehe, dass die Behörde über keine neuen Sachverhaltselemente verfügt habe, sondern lediglich bereits bekannte Sachverhaltsmomente anders gewürdigt wissen wollte.

Die Betriebsprüfung behaupte nunmehr erstmals, Herr A. hätte bestätigt, dass der Optionsvertrag nicht mündlich abgeschlossen worden sei. Über diese Aussage würde auch ein Tonbandprotokoll existieren. Wenn eine derartige Behauptung tatsächlich gefallen sein sollte und es darüber eine Protokollierung mit Hilfe eines Schallträgers gäbe, so hätte dies die Betriebsprüfung der Bw. im laufenden Betriebsprüfungsverfahren jedenfalls vorzuhalten gehabt. Gemäß § 23 Abs. 1 BAO seien Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Belang. Unter Scheinhandlungen seien nicht ernstlich gewollte Handlungen zu qualifizieren, die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht bestehe. Im gegenständlichen Fall habe die Abgabenbehörde selbst zugegeben, dass mit der Betriebsprüfung allein aus dem Grunde begonnen worden sei, um die drohende Verjährung zu sistieren. In weiterer Folge sei nahezu ein Jahr keine weitere Prüfungshandlung gesetzt worden. Die Anmeldung zur Betriebsprüfung im November 2005 sei daher als Scheingeschäft im Sinne des § 23 Abs. 1 BAO zu qualifizieren, welches in weiterer Folge für die Abgabenerhebung ohne Relevanz sei. Den Ausführungen der Betriebsprüfung, wonach „die Erkenntnisse aus Prüfungshandlungen eines anderen Prüfungsfalles ableitbar waren“, sei entgegenzuhalten, dass auch diese abgeleiteten Erkenntnisse in den Prüfungsakt aufzunehmen gewesen wären. Es sei daher anzunehmen, dass diese Argumentation seitens der

Finanzbehörde lediglich eine Schutzbehauptung darstelle, um so das Argument der Scheinhandlung zu entkräften.

Zusammenfassend sei den Ausführungen der Betriebsprüfung entgegenzuhalten, dass es sich bei der Einkommensteuer 1997 um keine hinterzogene Abgabe handle, die Anmeldung der Betriebsprüfung für sich alleine ohne nachfolgende Prüfungshandlungen, ein für die Erhebung der Abgaben bedeutungsloses Scheingeschäft darstelle und der Verzicht auf die Kaufoption durch die Bw. schon begrifflich vor dem Verkauf des Unternehmens F an die B. KG erfolgen habe müssen. Der Kaufvertrag mit der B. KG sei am 18. Dezember 1996 abgeschlossen worden, der Verzicht auf die Ausübung der Kaufoption müsse daher vorher erfolgt sein. Mangels irgendwelcher Zufristung hätte Bw bereits im Jahre 1996 das Recht gehabt, den Ablösebetrag zu beziehen. Wenn Sie auch darauf verzichtet habe, die Zuzählung des Betrages sofort einzufordern, so liege in diesem Verzicht eine Verfügung über den Betrag vor und sei dieser daher bereits im Jahre 1996 als zugeflossen anzusehen.

In diesem Fall könne es sich bei dem fraglichen Betrag nur um Einkommen des Jahres 1996 – und nicht des Jahres 1997 – handeln.

Die Bw. begehrte die Vorlage ihrer Berufung an die den Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In den vom Finanzamt zur Vorlage gebrachten Aktenkonvolut befinden sich ua. nachstehende Unterlagen bzw. Urkunden:

### **1. Gutachten Dris. BH, Kriminaltechnisches Labor in L, vom 8. August 1998**

Dieses Gutachten wurde von A. in Auftrag gegeben. Die Gutachterin kam darin zur Conclusio, dass der mit 14. Juni 1994 datierte Kaufoptionsvertrag zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt verfasst bzw. unterschrieben worden sei, nämlich "etwa um den 7. November 1996 herum".

### **2. Schreiben Dris. S vom 22. Oktober 1997 an A.**

Der ehemalige steuerliche Vertreter teilte A. seine Verwunderung darüber mit, dass der Kaufoptionsvertrag ein Scheingeschäft sein solle. Konkret lautet das besagte Schreiben wie folgt (auszugsweise):

"Sehr geehrter Herr A. !

Mit Verwunderung habe ich Ihrem heutigen Anruf entnommen, dass die zwischen Ihnen und Mag. BW getroffene Optionsvereinbarung ein Scheingeschäft sein solle. Wenn dem tatsächlich so ist, haben Sie mich wissentlich mehrmals falsch informiert, obwohl ich Sie ausdrücklich darauf aufmerksam gemacht habe, dass diese Option nur dann steuerlich anzuerkennen sein wird, wenn Sie tatsächlich vor über einem Jahr vereinbart wurde. [...]"

### **3. Schreiben Dr. S an A. und Bw vom 24. September 1996 betreffend Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes**

In diesem Schreiben stellt Steuerberater Dr. S klar, dass der "(Veräußerungs-)Gewinn "seit Inkrafttreten des Strukturanpassungsgesetzes mit dem vollen Steuersatz zu versteuern sei".

### **4. Schreiben Dr. S an Bw vom 14. Oktober 1998**

In diesem Schreiben an seine Mandantin führt Dr. S aus:

"Ich übermittle Ihnen ein paar Aufzeichnungen aus meinen Akten, aus denen sich folgender Sachverhalt rekonstruieren lässt, der sich auch mit meiner Erfahrung deckt:

1. Aktenvermerk über Bilanzbesprechung für F 1993 am 29.03.1994. Hier ist bereits von bestehenden Verkaufsabsichten und einer Umwandlung in eine GmbH die Rede.
2. Brief vom 2.02.1995 an Herrn A.. Urgenz eines Bilanzabschlussgespräches für den Jahresabschluß 1993. Dieses Gespräch hat am 22.02.1995 tatsächlich stattgefunden (Eintragung in meinem Terminkalender). Dabei hat A. nach meiner Erinnerung im üblichen Streit über Ihre Gewinnbeteiligung angeboten, sein Unternehmen zu verkaufen, er wolle öS 3 Mio. haben, der Rest könne Ihnen gehören. Er argumentierte, daß der Betrieb keine Gewinne mache und er seine Schulden loswerden wolle - und dazu benötige er öS 3 Mio. S. [...]

### **5. Übertragung der Tonbandaufzeichnung über ein zwischen A. und zwei Finanzbeamten des FA 9/18/19 am 4. Juni 1994 geführtes Gespräch**

Gegenstand dieses Gespräches waren die Vorgänge anlässlich der Veräußerung des Verlages "F".

Die besagte Übertragung einer Schallträgeraufnahme sei laut Vorbringen des Finanzamtes von A. verfasst und dem Finanzamt zugemittelt worden.

In der am 23. Oktober 2008 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, aus dem Tonbandprotokoll des Herrn A., welches unter mysteriösen Umständen zustande gekommen sei, sei zu entnehmen, dass dieser durch seine Aussage "*.. macht mit der Firma was ihr wollt ..*" bereits 1994 so verzweifelt gewesen sein musste, dass er danach getrachtet habe, sein Unternehmen so rasch wie möglich zu veräußern.

Entgegen der vom Finanzamt vertretenen Rechtsansicht stelle der von seiner Mandantschaft vereinnahmte Geldbetrag keine Entschädigungszahlung dar, zumal ein Schaden wegen Nichtdurchführung des Gesellschaftsvertrages nicht entstanden bzw. eingetreten sei. So gebe es verwaltungsgerichtliche Erkenntnisse, die besagen würden, dass der Umstand einer Wertminderung am Vermögen oder auch der Verlust eines Vermögensgegenstandes zumeist mit einer Minderung oder einem Entgang künftiger Erträge einhergehe. Dies mache aber die

Entschädigung für die Vermögenseinbuße noch nicht zum Ersatz für künftig entgehende Einnahmen. Wenn die Abgabenbehörde vermeine, dass die strittigen Einkünfte eventualiter unter dem Tatbestand des § 29 Z 3 EStG 1988 einzureihen wären, so sei dem entgegenzusetzen, dass die vom Finanzamt angezogene Subsidiärnorm jedenfalls durch die Spezialbestimmung des § 30 EStG 1988 verdrängt werde. Daraus folge, dass der Verzicht auf die Ausübung eines Rechtes gegen Entgelt eine Veräußerung darstelle, welche nur dann der Steuerpflicht unterliege, wenn sie innerhalb der Spekulationsfrist erfolge.

Darüber hinaus wiederholte der steuerliche Vertreter sein bereits in der Berufungseingabe dargelegtes Vorbringen, wonach der Mittelzufluss bereits im Jahre 1996 erfolgte sei. In diesem Jahre sei nämlich der Anspruch auf Abgeltung der Nichtausübung des Optionsrechtes entstanden.

Im Laufe der mündlichen Verhandlung wurde der ehemalige Steuerberater und mit der treuhänderischen Abwicklung des Veräußerungsvorganges beauftragte Wirtschaftstreuhänder Dr. S. zu den Geschehnissen rund um die Veräußerung des Verlages F zeugenschaftlich einvernommen. Dieser gab Nachstehendes zu Protokoll:

"Ich war nach meiner Erinnerung von etwa Anfang 1990 bis zum Verkauf der Fa.F der Steuerberater des Hrn. A.. Der Steuerberater der Frau Bw war ich an sich nie, sie war steuerlich nicht veranlagt. Ich wurde von Hrn. A. und von Frau Bw aufgesucht und wurde mir mitgeteilt, dass die beiden 50 zu 50 Partner sein wollten. Ich habe damals die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft vorgeschlagen, was allerdings zur Voraussetzung gehabt hätte, dass die Firma protokolliert werden hätte müssen. Über diese Gesellschaft wurde letztlich auch ein Vertrag errichtet und unterzeichnet. Das Einzelunternehmen wurde dann von Hrn. A. allerdings nicht protokolliert und es gab dann bei jeder Bilanzbesprechung einen Streit über die Gewinnaufteilung. Ungefähr 1994 wollte Hr. A. dann sein Unternehmen verkaufen. Als Wunschpreis war damals etwa 1 Million DM im Gespräch. Es hat dann auch einige Verkaufsgespräche gegeben, die im wesentlichen Frau Bw geführt hat. Einige Gespräche sind auch von Hrn. A. abgewickelt worden. Bei diesen Gesprächen haben sich dann Kaufpreisvorstellungen auf Erwerberseite von etwa 1,5 Mio. Schilling bis 6 Mio. Schilling gezeigt. Es wurde ständig gestritten, Hr. A. hat dann gesagt, es ist ihm egal, er will jedoch auf alle Fälle 3 Mio. Schilling für sich haben, um seine Schulden abdecken zu können. Dann hat entweder Herr A. oder Frau Bw, wer genau weiß ich nicht mehr, den Verlag B. aufgetrieben, der einen damals unvorstellbar hohen Betrag zu zahlen bereit war. Der Verlag B. dürfte nach meiner Erinnerung im Sommer 1996 aufgetrieben worden sein. Es gab dann konkrete Vertragsverhandlungen mit B. und Frau Bw hat sich dann die Frage gestellt, wie kann ich sicherstellen, dass ich zu meinem Geld komme. Ich habe damals den beiden eine Kaufoption empfohlen, gestützt auf die Information, dass Frau Bw alles über 3 Mio. Schilling bekommen sollte. Herr A. hat dann gesagt, er unterschreibt eine solche Vereinbarung nicht, wenn er nicht auch etwas bekommt. Und dann haben sich die beiden auf einen Schlüssel geeinigt. 19,2 Mio. Schilling war der Gesamtkaufpreis, davon sollte Hr. A. eben die ausgemachten 3 Mio. Schilling bekommen und den Rest von 16,2 Mio. an sich Frau Bw. Und dann haben sich die beiden geeinigt, dass sie diese 16,2 Mio. Schilling nochmals teilen, und zwar 8,2 Mio. für Frau Bw und 8 Mio. Schilling für Hr. A.. Ich wurde als Treuhänder für den Kaufpreis eingesetzt und sollte den Kaufpreis entsprechend der getroffenen Vereinbarungen verteilen. Diese Treuhandvereinbarung kam zustande, weil einer dem anderen nicht vertraut hat. Ich habe dann auch diese Aufteilung durchgeführt und im Zuge der Betriebsprüfung auch nachge-

wiesen. Es gab dann letztlich keine glatten Ziffern, weil der Vertrag aufschiebend auf den 31.12.1996 abgeschlossen worden war und der Betrieb des Hrn. A. weiter gelaufen ist, und auch darüber hinaus weiter gelaufen ist und außerdem noch Zinsen angefallen sind.

Ich bestätige über Vorhalt das Schreiben vom 22. Oktober 1997 gerichtet an Hrn. A. als echt und richtig. Ebenso bestätige ich über Vorhalt das Schreiben vom 14. Oktober 1998 gerichtet an Frau Bw als echt und richtig.

Über Vorhalt des Schreibens vom 22. Oktober 1997 gebe ich an, dass ich selbst aus eigener Wahrnehmung wusste bzw. weiß, dass zwischen den Parteien A. und BW eine mündliche Vereinbarung des Inhalts getroffen wurde, dass eben Frau Bw alles über 3 Mio. Schilling an Erlös für den Verkauf des Unternehmens bekommen soll. Das war zum damaligen Zeitpunkt eine optimistische Einschätzung, weil dazu hätte man 6 Mio. Schilling einmal bekommen müssen. Bezüglich des Zeitpunktes zu dem ich Zeuge dieser Vereinbarung wurde, verweise ich auf das Schreiben vom 14. Oktober 1998, demnach ist es der 22. Feber 1995 gewesen.

Über Vorhalt und nach Durchsicht des Kaufoptionsvertrages sowie der Vereinbarungen vom 7.11.1996 ./6, ./6a und ./6b gebe ich an, diese Vertragsurkunden zu kennen. Diese Urkunden habe ich aufgesetzt. Alle diese Urkunden wurden gleichzeitig unterschrieben. Über Vorhalt, dass der Kaufoptionsvertrag das handschriftliche Datum 14.6.1994, und die anderen Vereinbarungen jeweils das Datum 7.11.1996 tragen, gebe ich an, dass das richtige Datum für die Unterzeichnung all dieser Verträge wohl der 7.11.1996 sein wird. Ich weiß nicht mehr, ob diese Verträge vor mir unterzeichnet wurden, ich kann mich aber erinnern, dass diese Papiere an die Parteien ausgeschickt wurden.

Über Vorhalt, dass im Schreiben vom 14.10.1998 unter Punkt 2 ausgeführt werde, dass Hr. A. am 22.2.1995 der Frau Bw angeboten habe, sein Unternehmen zu verkaufen, er wolle Schilling 3 Mio. haben, der Rest könne ihr gehören und über Befragen ob der Zeuge auch bestätigen könne, dass dieses Angebot auch angenommen worden sei und gegebenenfalls wann, gebe ich an, dass es zwar keinen formellen Handschlag gab, aber nach dem Hr. A. dies im Beisein von Frau Bw erklärt habe, und diese dem nicht widersprochen habe, und in der Folge auch Käufer gesucht habe, musste ich davon ausgehen, dass damals eine derartige Vereinbarung zustande kam. Wenn der Eindruck entstehen sollte, dass die Kaufoptionsvertragsurkunde dem Inhalt nach von dieser Grundvereinbarung abweicht, dann gebe ich, dass dies nicht der Fall sein sollte, die schriftliche Urkunde sollte lediglich präziser sein.

Über Befragen, dass Hr. A. demnach außer den 3 Mio. Schilling eigentlich nichts zu bekommen gehabt hätte, gebe ich an, dass, wie schon ausgesagt, er einfach sonst nicht den Kaufvertrag unterschrieben hätte, wenn es nicht zu einer ergänzenden Aufteilungsvereinbarung gekommen wäre.

Über Vorhalt dass Hr. A. eigentlich nach der Kaufoptionsvereinbarung in einer schlechten rechtlichen Position gewesen sei, weil bei Verweigerung der Unterschrift Frau Bw die Option einfach hätte einlösen können und das Unternehmen erwerben und dann ihrerseits das Unternehmen um 19,2 Mio. Schilling hätte verkaufen können, gebe ich an, dass die Einlösung der Option nur im Rechtswege durchzusetzen gewesen wäre, was sicherlich sehr lange gedauert hätte. In dieser Zeit wäre eventuell der attraktive Käufer abgesprungen.

Die schriftliche Kaufoptionsvereinbarung sollte lediglich die juristische Wiedergabe der mündlichen Grundvereinbarung sein. Zwischen der mündlichen Vereinbarung und der Errichtung der Vertragsurkunde gab es keine mir bekannte Änderung der Vereinbarung. Daran, in der schriftlichen Vereinbarung festzuhalten, dass sie lediglich eine bereits mündlich geschlossene Vereinbarung verbrieften soll, wurde damals nicht gedacht, wäre aber wahrscheinlich besser gewesen. "

Über Befragen, ob nach Bekanntwerden der mündlichen Vereinbarung der Zeuge den Parteien empfohlen habe, eine schriftliche Urkunde darüber aufzusetzen, gab der Zeuge an, dass er dies nicht gemacht habe.

Über Befragen des Finanzamtes, weshalb im Zuge der im Mai 1997 durchgeführten Betriebsprüfung bzw. Schlussbesprechung nicht bekannt gegeben worden sei, dass von der Ablöse der Kaufoption an Frau Mag. BW in Höhe von 16,2 Mio. Schilling 8 Mio. Schilling wieder an Hrn. A. zurück geflossen seien, gab der Zeuge zu Protokoll, dass A. diesen Zahlungsrückfluss als private Zahlung der Bw an ihn betrachtet habe. Er (Zeuge) sei damals bei Abschluss der mündlichen Vereinbarung der Meinung gewesen und habe es auch so empfunden, dass alle wesentlichen Punkte in Bezug auf die Kaufoption zwischen den Vertragsparteien festgelegt worden seien. Seiner Erinnerung nach sei diese mündliche Vereinbarung im Feber 1995 abgeschlossen worden. Aus welchem Grunde dann die Vertragsausfertigung mit 14. Juni 1994 (vor)datiert worden sei, entziehe sich allerdings seiner Kenntnis.

Der Zeuge bestätigte ferner die Echtheit und Richtigkeit seines an A und Bw gerichteten Schreibens vom 24. September 1996 betreffend Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes. Über Vorhalt, dass in diesem Schreiben eine Optionslösung nicht berücksichtigt worden sei, gab der Zeuge an, dass diese Korrespondenz eine steuerliche Auskunft gewesen sei, welche von ihm erbeten worden sei. Er schließe nicht aus, dass diesem Schreiben eine Besprechung über mögliche steuerliche Konsequenzen einer Betriebsveräußerung vorausgegangen sei.

Der Zeuge sagte weiters aus, dass das Verhältnis der beiden ehemaligen Lebensgefährten A. und BW äußerst angespannt gewesen sei. Es habe auch ständig Streit insbesondere in Bezug auf finanzielle Dinge gegeben. In Bezug auf die im Feber 2005 eingeräumte Kaufoption habe er den Eindruck gehabt, dass diese ein höchst persönliches Recht der Bw darstellen sollte, welches einer Weiterveräußerung wohl nicht zugänglich gewesen wäre.

Die Amtsvertreterin wandte ein, dass gegenständlich infolge der Nichtumsetzung des Gesellschaftsvertrages ein Schaden für Bw sehr wohl eingetreten sei, zumal diese weder am Gewinn noch an den stillen Reserven partizipieren habe können.

Der steuerliche Vertreter ergänzte, dass der Abschluss eines schriftlichen Kaufoptionsvertrages zwischen ehemaligen Lebensgefährten keine Formvoraussetzung darstelle. Die Option sei sicherlich nicht deshalb abgeschlossen worden, um Steuern zu sparen. Zum damaligen Zeitpunkt stand vielmehr die Notwendigkeit im Vordergrund, den Verlag rasch zu veräußern.

Darüber hinaus seien alle relevanten Umstände in Bezug auf den Veräußerungsvorgang und vorhergehende entscheidungswesentliche Sachverhaltsaspekte der Finanzbehörde rechtzeitig, nämlich vor Erlassung des Erstbescheides, zur Kenntnis gebracht worden.

Seitens der Amtspartei wurde eingewendet, dass der Kaufoptionsvertrag in der Form, wie dieser dem Finanzamt vorgelegt worden sei, im Zusammenhalt mit dem Faktum, dass die Vertragsurkunde rückdatiert worden sei, bezweifelt werde. Vielmehr liege die Vermutung nahe, dass erst im Zuge der konkreten Verkaufsverhandlungen, die Kaufoption vereinbart und in ein entsprechendes Rechtskleid gegossen worden sei. Diese nachträgliche Schaffung eines Tatbestandes, der dem Veräußerungsvorgang Steuerfreiheit zusichere, sei als "neue Tatsache" iSd § 303 Abs. 4 BAO zu qualifizieren, welche dem Finanzamt bei Erlassung des Erstbescheides nicht bekannt gewesen sei. Die mündliche Einräumung einer Kaufoption im Feber 1995 sei keineswegs bereits als verbindliches Anbot von Hrn. A. zu werten. So etwa existiere – dies sei aktenkundig – ein offenbar von der Bw. verfasstes Gedächtnisprotokoll, in dem festgehalten werde:

"15.10.: K. (*soll KR Kl bedeuten, di. das zur Vertretung befugte Organ der Erwerberin B.*) hat Unklarheiten mit der Bilanz. Ich habe ihn eingeladen mit S die Fragen abzuklären. Vertragsentwurf diese Woche fertig, bekommen dann Entwurf. [..]  
K. meint, wir sollten uns mit dem Steuerberater auch einmal zusammensetzen, wie am besten gemacht wird, da niemand was davon hat, wenn man viel Steuern zahlt.  
Mein Vorschlag:  
S soll ihn aushorchen, ob K. eine Idee für Steuerersparnis hat.  
2. Schritt: wir einigen uns auf einen Anwalt  
3. Schritt: wir klären mit meinem Anwalt die Variante ab, die uns erarbeitet wurde. Gleichzeitig vereinbare ich einen Termin [..]"

Aus diesem Dokument, so die Amtspartei, welches offenbar aus dem Jahre 1996 stamme, lasse sich ableiten, dass eine Kaufoptionsvereinbarung im Zeitpunkt der Erstellung dieses Schreibens offenbar nicht vorgelegen habe, anderenfalls eine derartige Aktennotiz obsolet wäre. Faktum ist, dass die besagte Notiz keine Unterschrift trage, wohl aber einen handschriftlichen Vermerk, dass diese Mitteilung von Bw stamme. Die Amtspartei gab dazu an, dass dieser Vermerk offenbar von A. angebracht worden sei. Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass kein Beweis dafür vorliege, ob dieses maschingeschriebene Schriftstück überhaupt von seiner Mandantin verfasst worden sei. Jedenfalls bilde das besagte Schriftstück kein taugliches Indiz dafür, dass eine Kaufoption im Feber 1995 nicht abgeschlossen worden sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragen-



tatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervor- kommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte ("Neuerungstatbestand").

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Später entstandene Umstände (nova producta) sind keine Wiederaufnahmsgründe (zB VwGH 23.9.1997, 93/14/0065). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismittel ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (zB VwGH 19.11.1998, 96/15/0148, 24.6.2003, 2003/14/0065). Maßgeblich ist dabei der Wissenstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (*Stoll*, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 303 Tz 14 und die dort zitierte verwaltungsgerichtliche Judikatur).

Gemäß § 304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen. Gemäß § 207 (2) iVm § 208 (1) lit.a leg.cit. beträgt die Verjährungsfrist bei veranlagten Abgaben in der Regel fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben sieben Jahre und beginnt mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabeananspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).

Ob eine Abgabe gemäß § 33 bzw. § 35 Abs. 2 und 3 FinStrG als hinterzogen anzusehen ist und somit eine siebenjährige Verjährungsfrist auslöst, stellt eine Vorfrage dar, welche eine eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßig Feststellung über die Abgaben- hinterziehung voraussetzt (vgl. Ritz, BAO Kommentar, 3.Aufl., § 207 Tz 14ff und die do. zi- tierte Judikatur). Dabei sind die maßgeblichen Hinterziehungskriterien von der Abgabenbe- hörde nachzuweisen (VwGH 26.4.1994, 90/14/0142).

Zwischen den Parteien des Verfahrens steht außer Streit, dass im gegenständlichen Fall in Ansehung des verstrichenen Zeitablaufes eine amtswegige Wiederaufnahme ua. nur dann fruchten würde bzw. zulässig sei, wenn der Nachweis einer (vorsätzlichen) Abgabenhinter- ziehung durch die Bw. als erbracht anzusehen ist.

Darüber hinaus gilt zu beachten: Alle Wiederaufnahmsgründe sind "relative" Wiederauf- nahmsgründe. Nicht schon ihre Verwirklichung, sondern erst die Verbindung mit einem **möglicherweise anders lautenden Bescheid** vermag die Wiederaufnahme zu rechtfertigen (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar, § 303; Pkt. 4). Daher ist schon im

Wiederaufnahmeverfahren auf die materiell-rechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid einzugehen (VwGH 22.12.1965, 2215/64). Ist die Möglichkeit eines Einflusses des geltend gemachten Wiederaufnahmsgrundes auf die Sachentscheidung, also die Möglichkeit einer geänderten Entscheidung bei Berücksichtigung des nunmehr hervorgekommenen Sachverhaltes zu verneinen, dann ist das rechtskräftig abgeschlossene Verfahren nicht wieder aufzunehmen (VwGH 15.10.1979, 2913f/78).

Weiters ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren **der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können** (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187; 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Eine Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhalten Rechnung zu tragen; **sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen** (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185).

Fakt ist, dass die vom Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren vorgenommene rechtliche Beurteilung der zugeflossenen Einkünfte als Entschädigungszahlungen für das Unterlassen der vereinbarten atypisch stillen Gesellschaft, bei richtiger Beurteilung der Sachlage, wie sie sich im Zeitpunkt vor Erlassung des Erstbescheides dargestellt hat, bereits im Erstverfahren möglich gewesen wäre. Der vom Finanzamt im Wiederaufnahmsbescheid ins Treffen geführte Wiederaufnahmsgrund – wonach die im Vorfeld der Veräußerung getroffene Kaufoptionsvereinbarung kurz vor der Veräußerung des Verlages, jedenfalls innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist, zu dem alleinigen Zwecke konstruiert worden sei, einen Großteil des Veräußerungserlöses steuerfrei zu vereinnahmen – entfaltet ausschließlich dann Relevanz, wenn die Einkünfte als solche als Spekulationseinkünfte iSd § 30 EStG 1988 qualifiziert werden. Bei Beurteilung der gegenständlichen Zahlung als nachträgliche Einkünfte aus Entschädigungen iSd § 32 (1) lit.a EStG 1988 iVm § 23 leg.cit., in eventu als "Sonstige Einkünfte" iSd § 29 Z 3 leg.cit., erweist sich der Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufoptionsvereinbarung bzw. der Umstand, ob diese Vereinbarung innerhalb oder außerhalb der Spekulationsfrist abgeschlossen worden ist, als unerheblich. Dies bedeutet, dass der vom Finanzamt relevierte Wiederaufnahmsgrund eo ipso nicht geeignet ist, den Wiederaufnahmsbescheid zu tragen. Dem Finanzamt wäre es aufgrund der vorliegenden Sachlage, die ja infolge der Eingaben des steuerlichen Vertreters vom 9. Oktober 1998 bzw. 14. Dezember 1998 der Abgabenbehörde hinlänglich bekannt war bzw. bekannt gewesen sein musste, unbenommen geblieben, bereits bei Erlassung des Erstbescheides die strittigen Entschädi-

gungszahlungen als nachträgliche Einkünfte iSd § 32 Abs. 1 lit. a EStG 1988 (in eventu als "Sonstige Einkünfte" nach § 29 Z 3 EStG 1988) zu qualifizieren. Eine derartige rechtliche Beurteilung erfolgte indes erst im wiederaufgenommenen Verfahren.

Abgesehen davon lässt die Zeugenaussage des vormaligen Steuerberaters und mit der treuhändigen Abwicklung des Verkaufes beauftragten Wirtschaftstreuhänders Dr. S, wonach seiner Ansicht und seinem Verständnis nach ein Konsens im Sinne einer Willensübereinkunft bereits im Zuge der am 22. Februar 1995 abgeführten Besprechung erzielt worden sei, (anfänglich bestandene) Verdachtsmomente in Bezug auf eine vorsätzliche Abgabenhinterziehung in einem anderen Licht erscheinen. Die bezug habenden Aussagen des Zeugen hinsichtlich des Zeitpunktes des Vertragsabschlusses, welche unter Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs mit der Bw. (Schreiben vom 14.10.2008) untermauert werden konnten, erscheinen dem Senat als durchaus glaubwürdig. Der erkennende Senat sieht es sonach keineswegs als erwiesen an, dass der Vertragsabschluss zwischen den beiden Parteien in Bezug auf die Kaufoption erst im Herbst 1996 erfolgt ist. Fakt ist jedenfalls, dass zwischen den ehemaligen Lebensgefährten A. und Bw ein tief zerrüttetes Verhältnis geherrscht hatte, welches geprägt war von gegenseitigem Misstrauen. Es wäre somit durchaus im Bereich des Möglichen, dass die Aussagen von A., welche lediglich in Form eines nicht unterfertigten Tonbandprotokolles aktenkundig sind und daher deren Authentizität nicht verifizierbar ist, vor allem dazu dienen sollten, Bw eine entsprechende Steuernachzahlung zu bereiten. Eine Einvernahme des A war aufgrund dessen, dass sein Aufenthaltsort trotz intensiver Nachforschungen behördenseits nicht ausfindig gemacht werden konnte, nicht möglich.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes, insbesondere aufgrund der glaubwürdigen Aussagen des Zeugen Dr. S lässt sich der Tatbestand einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung weder herleiten noch nachweisen.

Dies bedeutet, dass selbst in dem Fall, dass das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren zum Ergebnis gelangt wäre, bei der strittigen Zahlung handle es sich um Spekulations-einkünfte (§ 30 EStG), die Erlassung eines Wiederaufnahmebescheides mangels Nachweises über das Vorliegen einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung unzulässig wäre.

## **2. Einkommensteuer 1997**

Durch die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides bleibt dem sich darauf stützenden Sachbescheid die für die Durchbrechung der Rechtskraft erforderliche Grundlage entzogen. Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung war demnach als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

---

Klagenfurt, am 14. Jänner 2009