

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 23. November 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 21. Oktober 2021 betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2015 bis 2017 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheide gem. § 188 BAO vom 21. Oktober 2021 stellte das Finanzamt Österreich Einkünfte der beschwerdeführenden Partei aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2015 bis 2017 fest und verteilte diese an die Gesellschafter DI ***Person1*** und Mag. ***Person2*** entsprechend deren Beteiligung. An die gemeinsamen Söhne dieser beiden Gesellschafter, ***Kind1*** und ***Kind2***, erfolgte in diesen Bescheiden keine Zuteilung von Einkünften.

In einer mit 21. Oktober 2021 datierten gesonderten Begründung zu ebendiesen Bescheiden führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, dass Einkünfte aus einer Einkunftsquelle nur insoweit dem Treugeber und nicht dem Treuhänder zuzurechnen seien, als dem Treugeber Verfügungsmacht über die Einkunftsquelle zukomme. Im Fall der beschwerdeführenden Partei seien aber zum einen die zwischen Mag. ***Person2*** und den Söhnen abgeschlossenen Treuhandverträge nicht fremdüblich ausgestaltet und seien diese daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Zum anderen sei eine Dispositionsbefugnis der Söhne über die Einkunftsquelle aufgrund der Ausgestaltung der Treuhandverträge zu verneinen und würden die Söhne als Treugeber das Treuhandverhältnis nicht beherrschen.

Daraufhin brachte die beschwerdeführende Partei am 23. November 2021 Beschwerde gegen diese Feststellungsbescheide betreffend die Jahre 2015, 2016 und 2017 vom 21. Oktober 2021 über FinanzOnline ein. Als Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, dass es unrichtig sei, dass die Stellung der Treugeber so eingeengt sei, dass in dieser Form kein fremder Dritter den Vertrag abschließen würde. Vielmehr seien die Treuhandverträge in Abstimmung mit dem Pflegschaftsgericht bzw. der Kollisionskuratorin erstellt worden.

Zudem sei die Anerkennung der streitgegenständlichen Treuhandschaften für den Zeitraum 2012 bis 2014 vom Bundesfinanzgericht nur aus dem Grund verneint worden, weil die pflegschaftsgerichtliche Genehmigung ausständig gewesen sei und habe das Bundesfinanzgericht in dem diesbezüglichen Verfahren gegenüber der beschwerdeführenden Partei erwähnt, dass mit einer pflegschaftsgerichtlichen Genehmigung der Treuhandverträge einer Anerkennung ebenjener nichts mehr im Wege stehe. Angesichts dessen habe daher eine Zuteilung der Einkünfte der beschwerdeführenden Partei unter Berücksichtigung der Söhne zu erfolgen.

In dieser Beschwerde stellte die beschwerdeführende Partei darüber hinaus einen Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 Abs. 2 BAO und legte das Finanzamt Österreich infolge dieses Antrags die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 21. Februar 2022 ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung vor.

In einem mit 17. April 2022 datierten Schriftsatz brachte die beschwerdeführende Partei in Reaktion auf die Beschwerdevorlage zusätzlich vor, dass Mag. ***Person2*** die Kommanditanteile der Söhne treuhändig halte, aber das wirtschaftliche Eigentum sowie die Verfügungsmacht bei den Söhnen liegen würden. Den Söhnen würden die gesetzlich vorgesehenen Gesellschafterrechte zustehen und würden diese Rechte entsprechend dem Beschluss des Pflegschaftsgerichts in die Sphäre der Kollisionskuratorin fallen. Die Regelungen in den Treuhandverträgen betreffend die Gewinnanteile und Entnahmen seien nicht ungewöhnlich und würden diese den Anforderungen des Pflegschaftsgerichts sowie der Kollisionskuratorin entsprechen, die den Treuhandverträgen auch die Zustimmung erteilt hätten.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28. Februar 2023 wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren der Gerichtsabteilung 6021 zum Stichtag 01. März 2023 abgenommen sowie der Gerichtsabteilung 7004 zugeteilt.

Sachverhalt

Am ****tt.mm*** 2012 wurde die ***Bf1*** gegründet und war diese Gesellschaft im Zeitraum von 2015 bis 2017 vermögensverwaltend in Form von Vermietung von Liegenschaften tätig. In den Jahren 2015 bis 2017 erwirtschaftete die Gesellschaft die folgenden Ergebnisse.

2015	2016	2017
8.525,45	-10.010,09	-5.197,18

Im Zeitraum von 2015 bis 2017 waren die ***Bf1*** Komplementärin sowie DI ***Person1*** mit einer Haftsumme in Höhe von EUR 5.000,00 und Mag. ***Person2*** mit einer Haftsumme in Höhe von EUR 15.000,00 Kommanditisten dieser Gesellschaft.

Die Verwendung und die Ausschüttung von Gewinnen dieser Gesellschaft bzw. Entnahmen bedürfen eines Beschlusses durch die Gesellschafterversammlung.

Am 31. März 2012 schloss Mag. ***Person2*** mit seinen Kindern ***Kind2***, geb. ****tt.mm*** 2010, und ***Kind1***, geb. ****tt.mm*** 2007, diese zu diesem Zeitpunkt vertreten durch die Mutter DI ***Person1***, je eine Treuhandvereinbarung ab, wonach Mag. ***Person2*** in Bezug auf seinen Kommanditanteil in Höhe von insgesamt EUR 15.000,00 jeweils einen Teil in Höhe von EUR 4.950,00 pro Sohn treuhändig hält.

Darüber hinaus wurde in diesen Treuhandverträgen vereinbart, dass

- a) die Verfügung über die treuhändig gehaltenen Kommanditanteile der ausdrücklichen Zustimmung des Treuhänders bedarf.
- b) alle dem Treugeber aufgrund dieses Kommanditanteiles zustehenden Anteile am Gewinn der „Gesellschaft“ bzw. darüberhinausgehende Entnahmen dürfen nur nach Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung disponiert werden; derartige Gewinnanteile und Entnahmen sind vom Treuhänder für den Treugeber nach eigenem Ermessen bis zu dessen 25. Lebensjahr zu verlangen und zu verwalten, wobei eine Veranlagung vorrangig in neue Immobilienprojekte erfolgen soll.

c) bei Beschlussfassung der Gesellschafter der „Gesellschaft“, sei es bei Generalversammlung, sei es bei schriftlicher Abstimmung, nimmt der Treugeber zur Kenntnis, dass Mag. ***Person2*** sowohl für seinen eigenen Anteil als auch ausdrücklich für den für den jeweiligen Sohn treuhändig gehaltenen Anteil das Stimmrecht nach eigenem Ermessen ausübt.

d) allfällige Erhöhungen der Kommanditeinlagen können von Mag. ***Person2*** und DI ***Person1*** MBA im Sinne des Kommanditgesellschaftsvertrages beschlossen werden, ohne die Notwendigkeit der Einholung einer Zustimmung des Treugebers.

Im Falle des Ablebens von Mag. ***Person2*** wurde vorgesehen, dass DI ***Person1*** in der Stellung des Treuhänders eintritt und die Rechte des Treuhänders in diesem Fall auch für DI ***Person1*** gelten.

Fernerhin wurde vereinbart, dass die Söhne als Treugeber den treuhändig für sie gehaltenen Kommanditanteil auf Verlangen des Treuhänders an ebendiesen oder an eine vom Treuhänder namhaft gemachten Person jederzeit, frühestens aber ab dem Erreichen des Jahres, in dem das jeweilige Kind das 18. Lebensjahr vollendet, ganz oder in Teilen zu einem Kaufpreis in Höhe des Nominalbetrags der Kommanditeinlage abtreten müssen. Diese Regelung gilt zudem sinngemäß auch für den Fall einer Auflösung des Treuhandverhältnisses durch die Treugeber, unabhängig jedoch vom Zeitpunkt der Auflösung der Treuhandschaft, wobei die Treuhandverträge keine Vereinbarungen in Bezug auf allfällige Kündigungsrechte der Treugeber enthält.

In Zusammenhang mit dieser Abtretungsverpflichtung wurde in den Treuhandvereinbarungen ein auf die Dauer der Treuhandschaft befristetes verbindliches Angebot der Treugeber auf Abtretung der treuhändig gehaltenen Kommanditanteile an den Treuhänder oder an eine vom Treuhänder namhaft gemachten Person festgehalten.

Diesen Treuhandvereinbarungen erteilte Mag. ***Kollisionskuratorin***, die vom Pflegschaftsgericht als Kollisionskuratorin für die Söhne bestellt wurde, am 04. Februar 2015 ihre Zustimmung und erfolgte ebenso eine Zustimmung durch das Pflegschaftsgericht.

Beweiswürdigung

Die Feststellungen hinsichtlich der Errichtung der beschwerdeführenden Partei sowie deren Gesellschafter ergaben sich anhand der Eintragungen im Firmenbuch betreffend die beschwerdeführende Partei (FB-Nr.: ***FB-Nr***) sowie dem vorgelegten Kommanditgesellschaftsvertrag vom ***tt.mm*** 2012.

Die Feststellungen betreffend die vermögensverwaltende Tätigkeit der Gesellschaft in Form von Vermietung von Liegenschaften sowie die in den Jahren 2015 bis 2017 erwirtschafteten Ergebnisse basieren auf den übereinstimmenden Parteivorbringen, den vorgelegten Jahresabschlüssen für die Jahre 2015 bis 2017, den vorgelegten streitgegenständlichen Feststellungsbescheiden für die Jahre 2015 bis 2017 vom 21. Oktober 2021 sowie dem vorgelegten Kommanditgesellschaftsvertrag vom ***tt.mm*** 2012, der unter Punkt III. den Gegenstand des Unternehmens mit Verwaltung des gemeinsamen Vermögens beschreibt.

Der vorgelegte Kommanditgesellschaftsvertrag vom ***tt.mm*** 2012 bildet zudem die Grundlage für die Feststellung, dass die Verwendung und die Ausschüttung von Gewinnen dieser Gesellschaft bzw. Entnahmen eines Beschlusses durch die Gesellschafterversammlung bedürfen, umfasst doch Punkt VI 3.1 des Kommanditgesellschaftsvertrags eine Regelung mit einem ebensolchen Inhalt.

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf den Abschluss von Treuhandvereinbarungen zwischen Mag. ***Person2*** und seinen Söhnen sowie deren Ausgestaltung haben ihre Grundlage in den vorgelegten Treuhandvereinbarungen vom 31. März 2013, denen die im Sachverhalt aufgezählten Vereinbarungen zwischen Mag. ***Person2*** und seinen Söhnen entnommen werden konnten.

Die Feststellungen bezüglich der Zustimmung der gerichtlichen Kollisionskuratorin und des Pflegschaftsgerichts zu den Treuhandverträgen ergaben sich aus dem Schreiben von Mag. ***Kollisionskuratorin*** vom 04. Februar 2015, in dem festgehalten wird, dass sie als seitens des Pflegschaftsgerichts bestellte Kollisionskuratorin den abgeschlossenen Treuhandverträgen zustimmt, sowie dem übereinstimmenden Vorbringen der Verfahrensparteien in ihren Schriftsätzen.

Insoweit die beschwerdeführende Partei vorbringt, dass die Kinder wirtschaftliche Eigentümer betreffend die von Mag. ***Person2*** treuhändig gehaltenen Kommanditanteile seien, ist diesbezüglich anzumerken, dass die Treuhandverträge jeweils zwischen Vater und Sohn als Parteien des Vertrags abgeschlossen wurden und dementsprechend Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vorliegen. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Bereich des Steuerrechts nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs jedoch nur dann Anerkennung, wenn diese die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllen.

- Die Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.
- Sie muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.
- Sie wäre unter fremden Dritten zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Darüber hinaus muss die tatsächliche Erfüllung des Vertrages in Einklang mit den vorgenannten Voraussetzungen erfolgen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), § 2, Rz. 160ff).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH vom 11.05.2005, 2001/13/0209).

In Bezug auf die Voraussetzung, wonach die Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen muss, ist anzumerken, dass diese Voraussetzung im vorliegenden Fall gegeben ist, wurden die Treuhandverträge doch schriftlich vereinbart und von allen Parteien unterzeichnet. Darüber hinaus wurde für die im Zeitpunkt der Unterzeichnung noch minderjährigen Kinder vom PflEGschaftsgericht eine Kollisionskuratorin bestellt, die den Treuhandverträgen am 04. Februar 2015 ihre Zustimmung erteilte.

Hinsichtlich der Voraussetzung eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts der Vereinbarung ist auszuführen, dass in den Treuhandverträgen vom 31. März 2012 die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien eindeutig und klar geregelt wurden.

In Bezug auf die Voraussetzung der fremdüblichen Gestaltung der Treuhandverhältnisse ist anzumerken, dass eine solche nur dann vorliegt, wenn die Vereinbarung auch von völlig unabhängigen Dritten im gleichen Ausmaß abgeschlossen worden wäre. Maßgeblich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis und ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (*Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG (20. Lfg 2018), § 2, Rz. 165). Diesem Anspruch werden die vorgelegten, zwischen Mag. ***Person2*** und seinen Kindern abgeschlossenen Treuhandverträge vom 31. März 2012 allerdings nicht gerecht.

Dies erschließt sich zum einen anhand der Vereinbarung in den Treuhandverträgen, wonach über die den Kindern als Treugeber zustehenden Gewinne sowie Entnahmen nur nach Beschlussfassung durch die Gesellschaft disponiert werden darf und diese Gewinnanteile sowie Entnahmen von Mag. ***Person2*** als Treuhänder nach dessen eigenem Ermessen bis zum 25. Lebensjahr des jeweiligen Sohns zu veranlassen und zu verwalten sind, der Vereinbarung in den Treuhandverträgen, wonach bei der Beschlussfassung der Gesellschafter der Gesellschaft Mag. ***Person2*** das Stimmrecht betreffend sowohl seinen eigenen Anteil als auch den treuhändig für die Söhne gehaltenen Anteil nach eigenem Ermessen ausübt, sowie der Regelung im Gesellschaftsvertrag, wonach die Gesellschafterversammlung über die Gewinnverwendung und Gewinnausschüttung bzw. Entnahmen zu beschließen hat. Diese Vereinbarungen haben in Kombination sodann zur Auswirkung, dass es den Söhnen als Treugeber unmöglich ist, entgegen den Willen des Vaters als Treuhänder Gewinnausschüttungen oder Entnahmen herbeizuführen, bedarf es doch für eine

Gewinnausschüttung oder eine Entnahme eines Beschlusses der Gesellschafter und übt diesbezüglich Mag. ***Person2*** sowohl in Bezug auf das auf seinen eigenen Anteil entfallende Stimmrecht als auch in Bezug auf die auf die treuhändig für die Söhne gehaltenen Anteile entfallenden Stimmrechte im eigenen Ermessen aus.

Aber selbst wenn es zu einer Gewinnausschüttung oder zu einer Entnahme kommen würde, könnten die Söhne als Treugeber bis zu ihrem 25sten Lebensjahr über ebenjene nicht nach eigenen Vorstellungen frei disponieren, sondern wären diese durch Mag. ***Person2*** als Treuhänder nach dessen eigenen freien Ermessen zu verwalten und zu veranlagern.

Zum anderen bedarf nicht nur die Ausschüttung von und Disponierung über Gewinnanteile oder Entnahmen der Zustimmung des Mag. ***Person2*** als Treuhänder, sondern auch eine etwaige Verfügung der Söhne als Treugeber über die treuhändig gehaltenen Kommanditanteile selbst. Eine Verfügung über die treuhändig für die Söhne gehaltenen Kommanditanteile durch ebenjene ist demnach ohne Zustimmung des Mag. ***Person2*** als Treuhänder ausgeschlossen.

Fernerhin berechtigen die Treuhandvereinbarungen Mag. ***Person2*** als Treuhänder, von den Söhnen ab dem Jahr, in dem der jeweilige Sohn das 18. Lebensjahr vollendet, die Abtretung der treuhändig gehaltenen Kommanditanteile an sich selbst oder an eine von ihm namhaft zu machende Person zum Nominalbetrag des jeweiligen Kommanditanteils zu verlangen und gaben die Söhne im Rahmen der Treuhandvereinbarungen das auf die Dauer ebendieser Vereinbarung befristete verbindliche Angebot, die Anteile an Mag. ***Person2*** oder an eine von ihm namhaft zu machende Person zum Nominalanteil abzutreten, ab. Diese Regelungen gelten zudem sinngemäß auch für den Fall einer Auflösung der Treuhandverhältnisse durch die Söhne unabhängig vom Zeitpunkt der Auflösung, wobei die Treuhandverträge selbst keine Vereinbarungen hinsichtlich etwaiger Kündigungsrechte der Söhne enthalten.

Angesichts dieses Inhalts der abgeschlossenen Treuhandverträge sowie der Rechte, die Mag. ***Person2*** als Treuhänder aufgrund der Treuhandvereinbarungen zukommen, kann entgegen der Ansicht der beschwerdeführenden Partei nicht davon gesprochen werden, dass ein fremder Dritter als Treugeber solch ausgestaltete Treuhandverträge abgeschlossen hätte. Ein fremder Dritte als Treugeber würde sich niemals aufgrund solcher Vereinbarungen in Bezug auf die Verfügung über die für ihn treuhändig gehaltenen Kommanditanteile von der Zustimmung des Treuhänders abhängig machen, sich sämtlicher Stimm- und Kontrollrechte hinsichtlich der Gesellschaft sowie der Verfügungsmacht über etwaige Gewinnanteile und Entnahmen dergestalt begeben, dass es dem Treuhänder ermöglicht werden würde, über die Gewinne der Gesellschaft nach freiem Ermessen zu schalten und walten sowie eine Veräußerung der treuhändig gehaltenen Anteile durch den Treugeber zu verhindern.

Vor allem aber würde ein fremder Dritter eine Treuhandvereinbarung, die eine Abtretung der treuhändig gehaltenen Kommanditanteile auf Verlangen des Treuhänders auf ebenjener oder auf eine durch den Treuhänder namhaft zu machende Person zum Nominalbetrag der Einlage vorsieht, nicht abschließen, hätte es doch der Treuhänder bei solch einer Regelung frei in der Hand, jedwede Wertsteigerung der Anteile lediglich durch Abgeltung des Nominalbetrags der Einlage an sich zu ziehen.

Aber auch der Umstand, dass in den Treuhandverträgen eine Kündigung ebenjener durch die Treugeber nicht vorgesehen ist, ist als weiterer Punkt anzuführen, weshalb ein fremder Dritter eine solche Treuhandvereinbarung nicht abgeschlossen hätte, hätte er mangels eines vertraglich ausbedungenen Kündigungsrechts keine Möglichkeit, die volle Verfügungsgewalt über den treuhändig gehaltenen Anteil wiederzuerlangen. Insbesondere diese fehlende Möglichkeit, die treuhändig gehaltenen Anteile durch Beendigung des Treuhandverhältnisses herauszuverlangen, spricht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs gegen das Vorliegen einer Mitunternehmerstellung (VwGH vom 09.12.2004, 2000/14/0153). An dieser Beurteilung würde sich auch nichts ändern, wenn den Söhnen als Treugeber Kündigungsmöglichkeiten zustehen würden, denn selbst im Fall einer Kündigung wäre Mag. ***Person2*** unabhängig vom Zeitpunkt der Kündigung berechtigt, die Abtretung der treuhändig gehaltenen Anteile gegen Zahlung des Nominalbetrags der Einlage zu verlangen. Folglich würde mit einer Aufkündigung des Treuhandverhältnisses nicht zwingend die Rückerlangung der Verfügungsmacht über die treuhändig gehaltenen Anteile einhergehen, sondern ist eine ebensolche abermals vom Willen des Mag. ***Person2*** als Treuhänder abhängig und hätte ein fremder Dritter einer solchen Vereinbarung niemals zugestimmt.

Insoweit die beschwerdeführende Partei betreffend der Fremdüblichkeit der Treuhandverträge ausführt, dass die vom PflEGschaftsgericht eingesetzte Kollisionskuratorin mit Schreiben vom 04. Februar 2015 den Treuhandverträgen zugestimmt hätte und aus diesem Grund von deren Fremdüblichkeit auszugehen sei, vermochte das Bundesfinanzgericht diesem Argument nicht zu folgen. Einer pflegschaftsgerichtlichen Zustimmung liegt lediglich eine Auseinandersetzung mit der Frage zu Grunde, inwieweit die Rechtshandlung im Interesse des Pflegebefohlenen liegt und somit dessen Wohl entspricht (OGH 27.04.2001, 7 Ob 78/01y). Einer Auseinandersetzung mit der Frage, inwieweit fremde Dritte dieses Rechtsgeschäft ebenso abgeschlossen hätten, bedarf es hierbei nicht und wäre zudem eine allfällige Beurteilung der Fremdüblichkeit des Rechtsgeschäfts durch das PflEGschaftsgericht mangels einer Bindungswirkung einer ebensolchen gegenüber dem Bundesfinanzgericht für das letztgenannte Gericht auch nicht bindend.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 2 EStG 1988 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetz 2015 und 2016, BGBl. I Nr. 163/2015 und 117/2016, lautet:

„(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a.

[...]

(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

[...]“

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist in Bezug auf den vorliegend zu beurteilenden Fall das Folgende auszuführen.

Das im österreichischen bürgerlichen Recht nicht gesondert geregelte Treuhandverhältnis wird von der herrschenden Lehre und Rechtsprechung als aufgrund der allgemeinen Vertragsfreiheit zulässig anerkannt. Treuhand ist gegeben, wenn jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber aufgrund einer besonderen obligatorischen Bindung zu einer anderen Person (dem Treugeber) nur in einer bestimmten

Weise ausüben soll. Der Inhalt eines Treuhandvertrags richtet sich im Einzelnen nach den Parteienvereinbarungen (OGH 22.11.2007, 8 Ob 104/07p).

Der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen. Der Treuhänder handelt im eigenen Namen jedoch für fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt Verfügungsberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben, also von seiner äußeren Rechtsstellung als Vollverfügungsberechtigter nur dem inneren Zweck entsprechend Gebrauch zu machen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs setzt die Zurechnung von aus der Betätigung einer Personengesellschaft erzielten Einkünften aus einer betrieblichen Tätigkeit oder einer vermögensverwaltenden Betätigung an den Gesellschafter Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko voraus. Das Unternehmerrisiko besteht vor allem in der Haftung für Gesellschaftsschulden und der Beteiligung am Gewinn (Einnahmenüberschuss) und Verlust sowie an den stillen Reserven (VwGH vom 23.04.2002, 99/14/0321).

Die steuerrechtliche Frage, wem das Einkommen bzw. die Einkünfte oder Einnahmen zuzurechnen sind, ist somit in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (VwGH vom 19.10.2022, Ro 2021/15/0013). Maßgeblich ist hierbei, ob das Zurechnungsobjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Bei der Zurechnung von Einkünften kommt es daher auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern an (VwGH vom 26.09.2000, 98/13/0070). Bei Einkünften aus einem Treuhandverhältnis kann somit eine Zurechnung an den Treugeber nur dann erfolgen, wenn ihm (zumindest im Innenverhältnis) diese Dispositionsbefugnis zukommt (VwGH vom 25.06.1997, 95/15/0192; 20.09.1988, 87/14/0167).

In Anbetracht dieser Rechtsprechung kann es daher dahingestellt bleiben, inwieweit die treuhändig für die Kinder gehaltenen Kommanditanteile nach § 24 Abs. 1 lit. c BAO ebendiesen zuzurechnen und diese daher als wirtschaftliche Eigentümer der Kommanditanteile anzusehen wären, sondern erfordert die Zurechnung der Einkünfte aus der vermögensverwaltenden Betätigung der beschwerdeführenden Partei an die Söhne des Mag. ***Person2*** als Treugeber aufgrund des Treuhandverhältnisses eine ihnen (zumindest im Innenverhältnis) zukommende Dispositionsbefugnis über die Einkünfte. Ob die Söhne nun im streitgegenständlichen Zeitraum von 2015 bis 2017 eine (zumindest im Innenverhältnis) zukommende Verfügungsgewalt besaßen, ist sodann unbeachtlich der steuerrechtlichen Anerkennung des Treuhandverhältnisses zwischen Mag. ***Person2*** und seinen Söhnen

anhand der Ausgestaltung der pflegschaftsgerichtlich genehmigten und damit zivilrechtlich gültigen sowie auch tatsächlich gelebten Treuhandvereinbarungen zwischen den Söhnen als Treugebern und Mag. ***Person2*** als Treuhänder zu beurteilen, regeln doch ebendiese zivilrechtlich gültigen und tatsächlich gelebten Vereinbarung das Ausmaß an Verfügungsgewalt, das Mag. ***Person2*** in seiner Funktion als Treuhänder in den streitgegenständlichen Jahren 2015 bis 2017 zukam bzw. den Söhnen als Treugebern (im Innenverhältnis) verblieb. Diesbezüglich ist auf die Sachverhaltsfeststellungen zu verweisen, wonach Mag. ***Person2*** als Treuhänder im Rahmen der Beschlussfassung der Gesellschaft die Stimmrechte bezüglich sowohl seines eigenen Kommanditanteils als auch der treuhändig für die Söhne gehaltenen Kommanditanteile nach freiem Ermessen ausüben kann, eine Verfügung der Söhne als Treugeber betreffend die treuhändig gehaltenen Kommanditanteile der ausdrücklichen Zustimmung des Mag. ***Person2*** als Treuhänder bedarf, eine den Kindern aufgrund der treuhändig gehaltenen Kommanditanteile zustehende Gewinnausschüttung oder Entnahme bis zur Erreichung des 25. Lebensjahr des jeweiligen Kindes durch Mag. ***Person2*** als Treuhänder im freien Ermessen zu verwalten und veranlassen ist sowie Mag. ***Person2*** ab dem Jahr, in dem der jeweilige Sohn das 18. Lebensjahr vollendet, oder im Zeitpunkt der Auflösung des Treuhandverhältnisses durch den jeweiligen Sohn, wobei der Vertrag keine Regelungen über ein etwaiges Kündigungsrecht der Söhne als Treugeber enthält, die Herausgabe des treuhändig gehaltenen Kommanditanteils gegen Zahlung eines Kaufpreises in Höhe des Nominalbetrags verlangen kann. Vor dem Hintergrund dieser Ausgestaltung der Treuhandverhältnisse zwischen Mag. ***Person2*** als Treuhänder und seinen Söhnen als Treugeber sowie der Rechte, die Mag. ***Person2*** als Treuhänder aufgrund der abgeschlossenen und genehmigten Vereinbarungen zustehen, kann allerdings nicht davon gesprochen werden, dass die Söhne über (zumindest im Innenverhältnis bestehende) Verfügungsgewalt hinsichtlich der Einkünfte aus der Kommanditgesellschaft oder der Kommanditanteile an sich in den Jahren 2015 bis 2017 verfügten, lag es doch im beschwerdegegenständlichen Zeitraum ausschließlich in der unbeschränkten Entscheidungsgewalt sowie im freien Ermessen des Mag. ***Person2*** als Treuhänder, inwieweit Gewinne der Gesellschaft ausgeschüttet werden, wie die Gewinnanteile der Söhne bis zu deren 25. Lebensjahr verwaltet und veranlagt werden, ob und wie über den treuhändig für die Söhne gehaltenen Kommanditanteil verfügt werden kann sowie im Falle einer Beendigung der Treuhandverhältnisse durch die Söhne oder ab dem Jahr, in dem der jeweilige Sohn das 18. Lebensjahr vollendet, die treuhändig gehaltenen Kommanditanteile gegen Zahlung des Nominalbetrags und damit einhergehend die Wertsteigerung der Kommanditanteile jederzeit an sich zu ziehen.

Insoweit die beschwerdeführende Partei vermeint, dass entgegen den Treuhandverträgen eine Zuständigkeit der Kollisionskuratorin bezüglich der Kommanditstellung der Söhne bestehe und dadurch die im Treuhandvertrag vereinbarten Rechte des Mag. ***Person2*** betreffend die Beschlussfassung der Gesellschafter nicht mehr gegeben seien, überzeugt sie mit diesem

Vorbringen nicht. So hat die Kollisionskuratorin selbst mit Schreiben vom 04. Februar 2015 den Treuhandvereinbarungen vom 31. März 2012 ohne jeglichen Vorbehalt eines allfälligen Mitspracherechts und ohne etwaige Einschränkung der in diesen Verträgen vereinbarten Rechte des Mag. ***Person2*** als Treuhänder zugestimmt. Insoweit also der Kollisionskuratorin allenfalls einer „Zuständigkeit“ bezüglich der Gesellschafterrechte der Söhne zugekommen sein möge, begab sie sich durch ihre Zustimmung als Vertreterin der Söhne zu den Treuhandvereinbarungen vom 31. März 2012, die auch pflegschaftsgerichtlich genehmigt wurden, ebendieser Gesellschaftsrechte. Nach Zustimmung und pflegschaftsgerichtlicher Genehmigung der Treuhandvereinbarungen, wodurch diese ihre zivilrechtliche Gültigkeit erlangten und damit einhergehend gegenüber den Vertragsparteien sowie der Kollisionskuratorin als Vertreterin der Söhne verbindlich wurden, kann daher nicht mehr von einer allfälligen „Zuständigkeit“ der Kollisionskuratorin bezüglich der Kommanditstellung der Söhne gesprochen werden.

Da sowohl ***Kind1*** als auch ***Kind2*** keine Dispositionsbefugnis in Bezug auf die Einkünfte betreffend die für sie von Mag. ***Person2*** treuhändig gehaltenen Kommanditanteile im streitgegenständlichen Zeitraum von 2015 bis 2017 zukam, erweist sich die von Finanzamt Österreich vorgenommen Zurechnung der Einkünfte an die Gesellschafter Mag. ***Person2*** und DI ***Person1*** in den beschwerdegegenständlichen Bescheiden als rechtsrichtig und war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht wich bei der Beantwortung der lösenden Rechtsfragen nicht von der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ab und hing die Entscheidung darüber hinaus im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweismwürdigung ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Hinweis: Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet wurden. Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligte als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Salzburg, am 30. Jänner 2025