

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. W. Dienstl GmbH & Co KG Steuerberatung, Am Modenapark 10 Tür 8, 1030 Wien, betreffend die Beschwerde des Bf., vertreten durch BDO, QBC 4 - Am Belvedere 4, 1100 Wien vom 21.5.2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes 4/5/10 Wien (nunmehr Finanzamt Österreich), betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der ***Bf1*** für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde des Bf. wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben und der angefochtene Bescheid folgendermaßen abgeändert:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2013 werden gemäß § 188 BAO festgestellt mit	414.571,24 €
--	--------------

Darin enthalten sind inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25% anzuwenden ist	426.245,80 €
---	--------------

Einbehaltene Kapitalertragsteuer	2,40 €
----------------------------------	--------

Anteile von Bf.:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	207.285,62 €
------------------------------	--------------

Darin enthalten sind inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25% anzuwenden ist	213.122,90 €
---	--------------

Einbehaltene Kapitalertragsteuer	1,20 €
----------------------------------	--------

Anteile von ***7***:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	207.285,62 €
------------------------------	--------------

Darin enthalten sind inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25% anzuwenden ist	213.122,90 €
---	--------------

Einbehaltene Kapitalertragsteuer	1,20 €
----------------------------------	--------

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Eigentumsverhältnisse

Gegenstand des Verfahrens ist die ***2*** GmbH & Co KG (in der Folge ***3***) betreffend den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013.

Gesellschafter der ***3*** waren am 12.2.2010 die ***4*** GmbH als Komplementärin sowie als Kommanditisten mit einer Haftsumme von jeweils 2.000 Euro die ***5*** GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft als Treuhänderin für Bf. (Beschwerdeführer, in der Folge Bf.), die ***6*** GmbH als Treuhänderin für ***7*** und ***8***.

Mit Notariatsakt (Abtretungs- und Treuhandvertrag) vom 25.9.2009 hat die ***9*** GmbH Nfg. KG (in der Folge ***10***) einen Geschäftsanteil, der einer 40% Beteiligung am Stammkapital der ***11*** GmbH entsprochen hat, an die ***3*** als Treuhänder abgetreten.

Mit Notariatsakt (Abtretungs- und Treuhandvertrag) vom 15.10.2009 hat die ***12***gesellschaft mbH & Co KG (in der Folge ***13***) einen Geschäftsanteil an der ***11*** GmbH, der einer 35% Beteiligung am Stammkapital entspricht, an die ***3*** als Treuhänder abgetreten.

Die ***3*** selbst hält einen Anteil von 25% Beteiligung am Stammkapital der ***11*** GmbH.

Es ergibt sich somit folgendes Beteiligungsverhältnis hinsichtlich der Beteiligung an der ***11*** GmbH:

Beteiligter	Beteiligungsverhältnis	
10	40%	Treuhändig gehalten durch ***3*** (Treuhandvertrag 25.9.2009)
13	35%	Treuhändig gehalten durch ***3*** (Treuhandvertrag 15.10.2009)
3	25%	

Mit Gesellschafterbeschluss der ***3***, aufgrund der Treuhandverträge Alleingesellschafterin der ***11*** GmbH, vom 6.2.2013 wurde die Ausschüttung von 3,772.141,09 Euro des Bilanzgewinnes der ***11*** GmbH vereinbart. Im Ausschüttungsbeschluss wird festgehalten, dass die auszuschüttende Dividende ertragsteuerlich als Einlagenrückzahlung iSd. § 4 Abs. 12 EStG zu behandeln sei (siehe Pkt. 6 des Ausschüttungsbeschlusses).

Die Rückzahlung erfolgt als Bar- und Sachdividende und wird direkt an die Kommanditisten der ***3*** (entsprechend dem mittelbaren Beteiligungsverhältnis) ausgeschüttet (siehe Punkt 3 der Vereinbarung vom 6.2.2013 zwischen ***14*** und ***15***).

Die Ausschüttung erfolgte in der Höhe von 2,318.481,13 Euro (davon in Form einer Sachdividende in der Höhe von 1,177.765,27 Euro sowie in Form einer Bardividende in der Höhe von 1,140.715,86 Euro) und an die ***13*** in der Höhe von 1,453.689,96 Euro (davon in Form einer Sachdividende in der Höhe von 686.288,25 Euro sowie in Form einer Bardividende in der Höhe von 767.371,71 Euro) (siehe Pkt. 7 des Ausschüttungsbeschlusses).

Verfahrensgang

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO bei der ***3*** hat die belangte Behörde unter Tz 1 **Einlagenrückzahlung** ua. festgestellt, dass im Jahr 2013 eine Ausschüttung iHv. 3,772.141,09 Euro der ***11*** GmbH an die ***3*** erfolgt sei. Diese sei steuerlich als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 (12) EStG qualifiziert worden. Die Außenprüfung stellte fest, dass

- durch die ***3*** der Anteil der ***13*** an der ***11*** GmbH treuhändig gehalten werde
- der Buchwert der Beteiligung an der ***11*** GmbH insgesamt 616.710,37 Euro betrage, davon entfalle ein Buchwert von 100.000,00 Euro auf die ***13***
- die Einlagenrückzahlung in der Höhe von 3.772.141,09 den Buchwert der Beteiligung übersteige, daher sei in der Höhe des übersteigenden Wertes eine Veräußerung der Beteiligung gegeben, der Buchwert betrage daher 0 Euro.

Da dieser Veräußerungsgewinn bisher nicht in der Feststellungserklärung bzw. in der Gewinnermittlung berücksichtigt worden sei, habe die belangte Behörde den anteiligen Veräußerungsgewinn bei der Veranlagung des Jahres 2013 bei der ***3*** (ohne den treuhändig gehaltenen Anteil am Veräußerungsgewinn) auf die Gesellschafter ***15*** und ***14*** entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt.

Auf Basis der Feststellungen der Betriebsprüfung erging der Bescheid vom 12.3.2019 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2013, in welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von 1.790.035,40 Euro festgestellt wurden. Dem Bf. wurde eine Gewinn tangente in der Höhe von 895.017,70 Euro zugewiesen und ein Veräußerungsgewinn (Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist) in der Höhe von 900.845,38 Euro berechnet.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde wendet sich der Bf. gegen die aus seiner Sicht falsch dargestellte Gewinn tangente und führt dazu begründend aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an einer Sache (zB. Kapitalanteil) nicht mittels Treuhandvertrag bzw. einer Treuhandenschaft übertragen werden könne, weil der Treuhandvertrag jederzeit kündbar sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 31.1.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 19.5.2020 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Am 19.6.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 8.7.2025 hat der Bf. seinen Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Mit Schreiben vom 9.7.2026 wurde die belangte Behörde gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO von der Zurücknahme in Kenntnis gesetzt.

Die belangte Behörde hat ihr Recht im Sinne des § 265 Abs. 5, binnen zwei Wochen ab Kenntnis selbst einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu stellen, nicht in Anspruch genommen. Die mündliche Verhandlung durfte daher entfallen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Es steht der unter „I. Verfahrensgegenstand und Eigentumsverhältnisse“ dargestellte Sachverhalt fest.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes, insbesondere die seitens der belangten Behörde vorgelegten Bescheide, die Schriftsätze der Parteien samt vorgelegten Urkunden, die Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO bei der ***3*** sowie die vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfragen in den Datenbanken. Die Feststellung über die Beteiligungsverhältnisse und Organfunktionen gründen sich auf das Firmenbuch.

Die Feststellung dass die Übertragung der Geschäftsanteile von 40% am Stammkapital der ***11*** GmbH durch die ***10*** an die ***3*** treuhändig erfolgte gründet sich auf den Treuhandvertrag vom 25.9.2009.

Die Feststellung dass die Übertragung der Geschäftsanteile von 35% am Stammkapital der ***11*** GmbH durch die ***13*** an die ***3*** treuhändig erfolgte gründet sich auf den Treuhandvertrag vom 15.10.2009.

Die Feststellung über die Ausschüttung als Einlagenrückzahlung in der Höhe von 3,772.141,09 Euro an die ***3*** sowie an die ***13***, jeweils in Form einer Sach- und einer Bardividende gründet sich auf den Gewinnverteilungsbeschluss vom 6.2.2013. Die Feststellung, dass die Ausschüttung direkt an die Kommanditisten der ***3*** sowie der ***13***, entsprechend den jeweiligen Beteiligungsverhältnissen erfolgt, stützt sich auf die Vereinbarung zwischen ***15*** und ***14***.

Durch die Treuhandverträge zwischen der ***13*** und der ***3*** einerseits sowie der ***10*** und der ***3*** andererseits ergibt sich kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum der ***3*** an der ***11*** GmbH. Der Treugeber überträgt dem Treuhänder Rechte, die der Treuhänder zwar auf Grund der Bindung im Innenverhältnis im eigenen Namen aber in fremdem Interesse einsetzt, der Treugeber jedoch übt weiterhin die Herrschaft gemäß § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO über das Wirtschaftsgut aus

und verbleibt somit wirtschaftlicher Eigentümer, sodass die Besteuerung auf Ebene des Treugebers zu erfolgen hat.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN).

Zivilrechtlich ist unbestritten einerseits die ***13*** weiterhin Eigentümer der 35% Anteile an der ***11*** GmbH und andererseits die ***10*** weiterhin Eigentümer der 40% Anteile an der ***11*** GmbH.

Treuhand ist gegeben, wenn jemand als 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 (vgl. *Apathy* in Schwimann/Kodek, ABGB4, § 1002 ABGB Tz 9). Auch ein Gesellschaftsanteil kann von einem Treuhänder für einen Dritten als Treugeber gehalten werden (vgl. hierzu insbesondere § 7 Eigenkapitalersatz-Gesetz). Der Anteil wird dabei wirtschaftlich auf Rechnung des Treugebers gehalten, womit der Treugeber zum "wirtschaftlichen Eigentümer" des Anteils wird (vgl. *Karollus* in Buchegger, Österreichisches Insolvenzrecht, Erster Zusatzband, § 7 EKEG Tz 3, VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055).

Weder ergibt sich aus dem Inhalt des Treuhandvertrages zwischen der ***13*** und der ***3*** vom 15.10.2009 noch aus dem zwischen der ***10*** vom 25.9.2009 ein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes Eigentum an den Anteilen der ***11*** GmbH.

Die Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG war somit dem Beteiligungsverhältnis der ***13*** und der ***10*** zuzurechnen.

Aus den dargelegten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. 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.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, weil das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgt und Tatfragen der Revision nicht zugänglich sind.

Wien, am 27. Juli 2026