



GZ. RV/0093-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Dr. Claus Höllermeier GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der BW war ab dem Jahr 1996 25% Eigentümer der M-GmbH. Diesen Anteil an der GmbH hatte er von seiner Mutter EM erhalten, die ihm diesen Anteil als Alleinerbin nach AM, dem

verstorbenen Vater des BW, zur Abgeltung seiner Pflichtteilsansprüche übertragen hat. Mit einem weiteren Pflichtteilsübereinkommen hatte die Mutter auch DM, der Gattin des BW, einen Anteil an der GmbH in Höhe von 25% übertragen. Dafür hatte DM sich dazu verpflichtet, SM, der Schwester des BW zur Abgeltung ihrer Pflichtteilsansprüche einen Betrag von S 530.000,00 zu bezahlen.

Der BW war auch Geschäftsführer dieser GmbH und bezog als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die M-GmbH erzielte in den Jahren 1995 –1997 Verluste von gesamt S 2,452.604,00. Im Jahr 1998 erwarb der BW von DM bzw. EM die restlichen 75% der GmbH-Anteile zum Nominale. Die M-GmbH wurde in weiterer Folge zum 1. Jänner 1998 auf den BW als Einzelunternehmer umgewandelt.

Im Jahr 1998 erwirtschaftete der BW im Einzelunternehmen einen Verlust von S 269.316,00. Im Jahr 1999 betrug der Gewinn aus der Tätigkeit als Einzelunternehmer S 419.501,00. Dieser Gewinn wurde mit den Verlusten aus Vorjahren in Höhe von S 2,721.920,00 verrechnet. Dieser Verlustvortrag umfasste auch die gesamten Verluste der M-GmbH aus den Jahren 1995 bis 1997.

Im Jahr 2000 erwirtschaftete der BW als Einzelunternehmer einen Gewinn in Höhe von S 1,372.794,00. Bei der Ermittlung des Einkommens für 2000 wurde dieser Gewinn mit einem Verlustabzug aus Vorjahren in Höhe von S 2,291.882,00 verrechnet, sodass für dieses Jahr ein zu versteuerndes Einkommen von S 0,00 verblieb.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und beantragte eine Erhöhung des Verlustabzuges aus dem Jahr 1997 von S 664.812,00 auf S 668.927,00. Dies hätte zu einer Erhöhung des Verlustabzuges im Einkommensteuerbescheid 2000 auf S 2,295.997,00 geführt.

Im offenen Berufungsverfahren ersuchte das FA den BW um eine Stellungnahme, warum er den Verlustvortrag aus der GmbH für die Jahre 1995 – 1997 in voller Höhe bei der Ermittlung des Einkommens 2000 geltend gemacht habe. Das Ausmaß der bei einer Umwandlung auf den Gesellschafter übergehenden Verluste gem. § 10 Z 1 lit. c UmGrStG vermindere sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden seien. Ausgenommen seien davon unter anderem Erwerbe von Todes wegen.

Der BW habe die GmbH-Beteiligung in Höhe von S 125.000,00 von seinem Vater geerbt. Erst im Zuge der Umwandlung habe er 100% der Gesellschaftsanteile erworben. Aus Sicht des FA könnten demnach nur Verluste im Ausmaß von 25% als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Darauf zog der BW seine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 zurück.

Das FA erließ in der Folge einen gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000, in dem nur mehr ein Verlustabzug in Höhe von S 462.966,00 berücksichtigt wurde, und somit ein Einkommen von S 908.868,00 der Besteuerung unterworfen wurde. Das FA begründete die Berichtigung dahingehend, dass eine Rechtswidrigkeit, die auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärung beruhe, einer solchen Berichtigung zugänglich sei und diese Berichtigung von Amts wegen im Sinne einer geordneten und gesicherten Abgabenerhebung durchzuführen gewesen sei.

Die Höhe der im Einzelunternehmen des BW zu berücksichtigenden Verluste der M-GmbH in den Jahren 1995 – 1997 wurde vom FA mit S 613.151,00 festgelegt. Dies entspricht einem Anteil am gesamten Verlust der GmbH in diesen Jahren in der Höhe von 25%.

Weiters wurden noch der Verlust aus dem Einzelunternehmen in Jahr 1998 in Höhe von S 269.316,00 anerkannt und die Verrechnung dieses Verlustes von gesamt S 882.467,00 den Ergebnissen der Jahre 1999 und 2000 dargestellt.

Damit verblieb für das Jahr 2000 ein Gewinn aus dem Gewerbebetrieb in Höhe von S 1,372.794,00.

Gegen diesen Bescheid erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Berufung und führte darin aus, dass aus den mit der Berufung vorgelegten Treuhandverträgen mit DM und EM hervorgehe, dass der BW seit dem 22.12.1994 wirtschaftlich Alleingesellschafter der M-GmbH gewesen sei.

Das FA erhob in der Folge bei dem zuständigen FA für Gebühren, ob diese Treuhandverträge angezeigt worden waren. Dies war nicht der Fall. Lediglich die Abtretungsverträge aus dem Jahr 1998, in denen der BW die restlichen 75% der Anteile der M-GmbH von EM bzw. DM erworben hatte waren dort aktenkundig.

In Ergänzung der Berufung des BW ersuchte das FA diesen in weiterer Folge um Auskünfte darüber, wann eine Abtretung bzw. Schenkung der Gesellschaftsanteile durch EM erfolgt sei. Aus dem Testamentserfüllungs- und Pflichtteilsausweis in der Verlassenschaftssache nach AM sowie den von der Alleinerbin EM mit dem BW und SM bzw. DM geschlossenen Pflichtteilsübereinkommen ergebe sich, dass sowohl der BW als auch DM die 25% Anteile an der GmbH zur Abgeltung ihres Pflichtteilsanspruches erhalten hätten. Auch sei dies erst am 21. Juli 1995 erfolgt und somit nach dem Zeitpunkt, den der BW als Zeitpunkt seines wirtschaftlichen Eigentumserwerbs darstelle. Weiters wurde der BW ersucht darzustellen,

warum er als Treugeber die Vorgangsweise gewählt habe, dass seine Mutter EM 25% der GmbH Anteile an DM übertragen habe.

Dazu führte der BW durch seinen steuerlichen Vertreter aus, dass EM seit jeher 75 % Gesellschafterin der M-GmbH gewesen sei. Bereits nach dem Ableben des AM sei von EM und dem BW die beabsichtigt gewesen, dass die gesamten 100 % an der GmbH wirtschaftlich an den BW gehen sollten. Eine Abtretung oder Schenkung der Anteile habe jedoch nicht stattgefunden. Statt dessen hätten EM und der BW ihre Absicht im Abschluss eines Treuhandvertrages, in dem auf die zukünftige Verlassenschaftsabhandlung Bezug genommen wurde, dokumentiert.

Der Ausgang der Verlassenschaftsabhandlung sei ebenso wie das Pflichtteilsübereinkommen von Anfang an klar gewesen, nur seien die Rechtsvorgänge später dokumentiert worden. Was den Abtretungspreis für die Anteile, die EM an DM abgetreten habe betreffe, so sei dazu zu sagen, dass ein Abtretungspreis für die Anteile in Höhe von S 530.000,00 klar den Bestimmungen des Treuhandvertrages vom 22. Dezember 1994 widerspreche, was jedoch erst vom Steuerberater im Abschluss an den bereits erfolgten Notariatsakt festgestellt worden sei. Daher sei auch die Entrichtung des Abtretungspreises nicht vorgenommen worden. Dies sei auch der Grund warum der Gewinn nicht erklärt worden sei und auch eine Abtretung an Stelle des Wechsels des Treuhänders gewählt worden sei.

Daraufhin ersuchte das FA den BW um nochmalige Ergänzung dahingehend, ob SM auf den Betrag von S 530.000,00 zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches verzichtet habe bzw. in welcher Höhe ihre Ansprüche befriedigt worden seien, sowie um einen Nachweis des tatsächlichen Preises den DM für den 25% Anteil bezahlt habe.

Dies beantwortete der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter dahin gehend, dass der Pflichtteilsanspruch von SM so befriedigt worden sei, dass EM Einzahlungen auf ein Sparbuch für SM leistete, bis der Betrag von S 530.000,00 erreicht gewesen sei.

Das FA wies in weiterer Folge die Berufung des BW mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2004 als unbegründet ab.

Der BW beantragte darauf durch seinen ausgewiesenen Vertreter die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der oben dargestellte Sachverhalt gründet sich, soweit im Folgenden nichts anderes ausgeführt wird, auf den Inhalt der Verwaltungsakten.

Im Einzelnen ist jedoch zu sagen, dass der Verantwortung des BW im Berufungsverfahren zur Frage, wann und auf welche Weise die Gesellschaftsanteile von EM und DM auf ihn übergegangen seien, keine Glaubwürdigkeit zukommt. Wie bereits das FA festgestellt hat, wirkt es bereits dem Grunde nach wenig glaubwürdig, dass bereits vor Abschluss der Pflichtteilsübereinkommen eine Treuhandvereinbarung des BW mit den nominellen Eigentümern der Gesellschaftsanteile stattgefunden haben soll. Dazu kommt noch, dass in der Treuhandvereinbarung zwischen dem BW und EM bereits im Dezember 1994 darauf verwiesen wird, dass nach Abhandlung der Verlassenschaft 25% der GmbH Anteile von AM auf den BW übergegangen seien. Diese Anteile erhielt der BW erst im Zuge des Erbübereinkommens mit EM. Die Begründung des BW dazu, dass der Ausgang des Verlassenschaftsverfahrens von vorne herein klar gewesen sei und nur die Rechtsvorgänge später dokumentiert worden seien, wirkt nicht glaubwürdig, wenn man bedenkt, dass auch alle Vorgänge im Zusammenhang mit dieser Übertragung bzw. der Treuhandvereinbarung nicht dokumentiert und auch steuerlich nicht offengelegt worden sind und der BW zB in der Zeit seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der M-GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärte.

Auch die vom BW im Berufungsverfahren dargestellte Abgeltung der Pflichtteilsansprüche von SM wirkt nicht glaubwürdig. Die Behauptung das abgeschlossene Pflichtteilsübereinkommen sei auf völlig andere Art und Weise erfüllt worden als dies schriftlich vereinbart worden war, erscheint mehr als zweifelhaft wenn man die vorliegenden Unterlagen betrachtet. Würde man den Ausführungen des BW folgen, müssten sich die Parteien dieses Pflichtteilsübereinkommens völlig anders verhalten haben als dies schriftlich vereinbart gewesen ist. Eine derartige vertragswidrige Vorgangsweise wirkt vor allem unter dem Aspekt unglaubwürdig, dass es wohl für EM ein leichtes gewesen wäre, die Pflichtteilsvereinbarung mit SM sofort in der Art und Weise abzuschließen, dass Sie dieser S 530.000,00 in Raten bezahlen würde.

Damit ist aber aus Sicht des UFS davon auszugehen, dass die Verantwortung des BW im Berufungsverfahren zur Frage, wann die Gesellschaftsanteile von DM und EM auf ihn übergegangen seien, nicht gefolgt werden kann und vielmehr dem FA dahingehend zu folgen ist, dass die "Treuhandverträge" möglicherweise erst nachträglich angefertigt und vorgelegt

worden sind, wofür auch die Textierung der Vereinbarung mit dem BW spricht. So wird zB in der "Treuhandvereinbarung" mit dem BW vom 22.12.1994 wird festgestellt: "nach Abhandlung der Verlassenschaft (die im Jänner 1996 erfolgte) **gingen** 25% von AM auf den BW über". Dass der BW und EM eine derartige Vereinbarung kurz nach dem Todesfall geschlossen haben erscheint – neben der Darstellung des Verlassenschaftsverfahrens in der Vergangenheitsform - insbesondere unter dem Aspekt zweifelhaft, dass AM nach dem vorliegenden Vermögensbekenntnis über eine Fülle von Vermögenswerten und Schulden verfügte, deren tatsächlicher Wert kurz nach dem Todeszeitpunkt wohl kaum abgeschätzt werden konnte.

In rechtlicher Hinsicht ist vorab auszuführen, dass es der Berufung des BW auch nicht zum Erfolg verhelfen würde, wenn man seinen Ausführungen im Berufungsverfahren vollinhaltlich folgen würde.

Es handelt sich bei diesen "Treuhandverträgen" zwischen dem BW und EM bzw. DM um Verträge zwischen nahen Angehörigen. Derartige Verträge sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie fremdüblich gestaltet sind. Dazu gehört – neben anderen Voraussetzungen – auch, dass sie nach außen (für Dritte) erkennbar sein müssen. Bei "stillen Verträgen", wie dies Treuhandverträge sind, würde dies eine Bekanntgabe dieser Vereinbarungen gegenüber den Abgabenbehörden erfordern und hätte der BW auch damit zusammenhängende steuerliche Konsequenzen tragen müssen. Dies hätte zB bedeutet, dass der BW seine Einkünfte als Geschäftsführer der M-GmbH nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit behandeln hätte dürfen und die Abtretung der Anteile an ihn hätte bekannt geben müssen.

Somit wären aber die vom BW im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Treuhandvereinbarungen auch unter diesem Gesichtspunkt steuerlich nicht anzuerkennen gewesen. Damit wäre aber auch dann wenn man der Argumentation des BW folgen würde für die steuerrechtliche Betrachtung davon auszugehen, dass der BW – wie im Sachverhalt dargestellt – bis 1998 als 25% Gesellschafter der GmbH anzusehe wäre.

Damit ist aber der Verlustabzug beim Einzelunternehmen des BW in dem Umfang einzuschränken, wie dies das FA im erstinstanzlichen Bescheid getan hat. § 10 Z1 lit. c des UmGrStG schränkt den Verlustabzug dahingehend ein, dass bei Einzelrechtsnachfolge nur jene Verluste übergehen, die in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht zB bei

Erwerben von Todes wegen. Ein derartiger Erwerb von Todes wegen ist im gegenständlichen Fall gegeben. (Siehe auch OGH vom 21. Februar 1996; 7 Ob 502/95)

Damit war spruchgemäß zu entscheiden und war sohin die Berufung als unbegründet abzuweisen

Salzburg, 8. März 2004