



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HRDr.M.M und die weiteren Mitglieder ORMag.C.K., Dipl.Ing.C.B. und A.B. im Beisein der Schriftführerin A.T. über die Berufung des G.R. ,G.,...xx, vertreten durch Friedl-Haslberger GmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 4710 Grieskirchen, Stadtplatz 32, gegen den Bescheid des FAG. vom 21. September 1999 betreffend Einkommensteuer 1998 nach der am 22. Juni 2004 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der im angefochtenen Bescheid festgesetzten Abgabe betragen:

Jahr	ATS
1998	
Einkommen	904.027,00
Einkommensteuer	345.000,00
abzüglich Vorauszahlungen	346.600,00
Abgabengutschrift in Euro (ger. gem. § 204 BAO)	€ 116,28

2) Der vorläufige Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung für endgültig erklärt.

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 Berufungswerber ist Versicherungsmakler in G.. Strittig ist im konkreten Fall das **Ausmaß des Verlustabzuges** im Zusammenhang mit einer Umwandlung gem. Art. II Umgründungssteuergesetz 1991, BGBl. Nr.699.

Anlässlich einer für die Jahre 1996 bis 1998 durchgeföhrten **Betriebsprüfung** wurde in der Tz. 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. August 1999 im Wesentlichen Folgendes festgestellt:

Die E.B.GmbH sei per 31. März 1997 mit Umwandlungsbeschluss vom 18. Dezember 1997 in eine KEG gem. Art. II Umgründungssteuergesetz umgewandelt worden. Im Verhältnis der Beteiligung des Abgabepflichtigen an der E.B.GmbH zum Stichtag des Umwandlungsbeschlusses sei der Verlustabzug (GmbH-Verluste) als Sonderausgaben geltend gemacht worden. Das Beteiligungsverhältnis habe sich per 5. Dezember 1997 insofern geändert, als die Geschäftsanteile von O.B. im Ausmaß von 50 % an den Berufungswerber abgetreten worden seien.

Die Beteiligungsverhältnisse an der genannten GmbH hätten sich folgendermaßen entwickelt: Zunächst seien der Berufungswerber zu 75 % und FRauB. zu 25 % an der 1990 gegründeten GmbH beteiligt gewesen.

Mit Abtretungsvertrag vom 23. Juni 1993 (Wirtschaftsjahr 1994) habe der Bw. 50 % an den Sohn der FRauB., Herrn O.B. , gegen einen Preis von ATS 125.000,-- abgetreten. Das Beteiligungsausmaß des Bws. habe sich dadurch von 75 % auf 25 % reduziert.

Das Beteiligungsverhältnis stellte sich sodann wie folgt dar:

Per 31. März 1997 sei die GmbH in eine KEG umgewandelt worden (Umwandlungsbeschluss vom 18. Dezember 1997), und zwar die E.B.KEG. Gesellschafter dieser KEG waren: E.B. sowie der Berufungswerber.

Kurz vor dem Umwandlungsbeschluss seien mittels Abtretungsvertrages vom 5. Dezember 1997 die Geschäftsanteile von O.B. an den Berufungswerber rückabgetreten worden. Das Beteiligungsverhältnis stellte sich somit wiederum wie folgt dar:

E.B. 25 %

Bw. 75 %

Im Abtretungsvertrag wird angeführt, dass Herr O.B. aufgrund einer Treuhandvereinbarung vom 23. Juni 1993 die Geschäftsanteile als Treuhänder des Berufungswerbers gehalten habe.

Diese Treuhandvereinbarung sei nicht aktenkundig und sei niemals nach außen zum Ausdruck gebracht worden. Erst am 8. Juli 1999 habe der Steuerberater die Treuhandvereinbarung in Kopie der Betriebsprüfung ausgehändigt. Der steuerliche Vertreter habe eingestanden, dass die Vereinbarung bei keinem Notar vorgelegt oder hinterlegt worden sei, ebenso bei keiner anderen Einrichtung. Auch sei die Vereinbarung keiner Behörde oder dem Finanzamt für Gebühren zur Kenntnis gebracht worden. Es handle sich um eine rein interne Vereinbarung.

Zusammenhang mit der E.B.GmbH - Umgründungssteuerrecht

Mit **Berufungsentscheidung vom 6. Dezember 2001, RV020.95/1-7/95**, wurde die Berufung der E.B.GmbH als unbegründet abgewiesen (Streitpunkt Umwandlungsfragen gem. Art. II des Umgründungssteuergesetzes). Auszug aus der Seite 6 ff dieser Berufungsentscheidung:

"In der Generalversammlung vom 18.12.1997 wurde die Umwandlung des Unternehmens "E.B.GmbH" mit Sitz in G. augrund der Umwandlungsbilanz zum 31.3.1997, und zwar mit allen in dieser Bilanz beschriebenen Aktiven und Passiven, in eine Kommanditerwerbsgesellschaft mit der Firma E.B.KEG gem. Art.II UmgrStG und UmwG in den derzeit geltenden Fassungen beschlossen. Die Bwin. übertrug ihr gesamtes Vermögen einschließlich aller Aktiva und Passiva auf die mit Gesellschaftsvertrag vom 18.12.1997 gleichzeitig errichteten Firma E.B.KEG , die das gesamte Vermögen und damit das von der übertragenden GmbH gehaltene Unternehmen als deren Gesamtrechtsnachfolgerin übernahm. Als Umwandlungsstichtag wurde der 31.1.1997 vereinbart. An der Rechtsnachfolgerin der Bwin. sind die bisherigen Gesellschafter – der nunmehrige Berufungswerber zu 75 % als Kommanditist und FrauE.B. zu 25 % als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt, wobei die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft der persönlich haftenden Gesellschafterin obliegt".

Feststellungen hinsichtlich der Treuhandshaft wurden in dieser Berufungsentscheidung nicht getroffen (kein Berufungspunkt).

Fortsetzung TZ 22 des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. August 1999:

Laut **Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998** sei durch den Berufungswerber ein Verlustabzug im Ausmaß von 75 % - entsprechend dem letzten Beteiligungsverhältnis - begehrt worden. Ausgegangen sei man dabei von Erklärungsdaten der Jahre 1992 – 1997 bei der Eva Bauer GmbH:

Beanspruchter Verlustabzug 1998 lt. Erklärung ATS 963.635,00.

Bei der GmbH seien in den betreffenden Jahren bescheidmäßig abweichende Veranlagungen erfolgt, die mittlerweile im Rechtsmittelwege erledigt wurden.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei für das Jahr 1998 ein Betrag von nur 218.630,00 ATS möglich.

 Darstellung der Ergebnisse der E.B.GmbH

ATS	
1993	- 97.400,00
1994	- 234.621,00
1995	<u>113.391,00</u>
Saldo 1993 – 1995	- 218.630,00
daher	

Verlustabzug bei Umwandlungen iSd. Art. II des Umgründungssteuergesetzes:

Für Verlustabzüge sind die Bestimmungen des § 10 Umgründungssteuergesetzes 1991, BGBl. Nr.699, anzuwenden. Übergehende Verluste seien danach gem. § 10 Z 1 lit. b Umgründungssteuergesetz (im Folgenden kurz UmgrStG genannt) den Rechtsnachfolgern als Verluste gem. § 18 EStG in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Die Sonderbestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG sei zu beachten. Die Rechtsnachfolger könnten danach die übergehenden Verlustabzugsbeträge der übertragenden Körperschaft in jenem Ausmaß geltend machen, das ihrer Beteiligung an der übertragenden Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch entspricht. Die Betrachtung stelle somit ausschließlich auf die Verhältnisse zu diesem Stichtag ab. Die besondere Ausschlussbestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG kenne aber einen Verlustübergang, wonach die Rechtsnachfolger nur Verluste abziehen können, die bei der übertragenden Körperschaft in Perioden entstanden seien, in denen die Rechtsnachfolger bereits Gesellschafter der übertragenden Körperschaft waren. Die Ausschlussbestimmung umfasse alle Erwerbe von Gesellschaftsanteilen im Wege der Einzelrechtsnachfolge, wie Erwerbe durch Kauf und Schenkung. Verlustquoten, die aufgrund dieser Ausschlussbestimmung nicht im Wege der Umwandlung auf die Rechtsnachfolge übergehen, würden wegfallen und den übrigen Rechtsnachfolgern nicht zuwachsen. Die Geltendmachung der Verluste könnte erst in dem auf den Umwandlungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum erfolgen. Das heißt der Verlustabzug stünde nur im Ausmaß des Beteiligungsverhältnisses vor der Abtretung von O.B. zu, also mit 25 % (Berechnung der Betriebsprüfung 25 % von 218.630,00 ATS = 54.657,00 ATS). Dagegen wurde von der steuerlichen Vertretung eingewendet, dass die Beteiligung des Oliver Bauer lediglich treuhänderisch vom Abgabepflichtigen gehalten wurde. Gemäß § 24 Abs. 1 lit. b sind Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, dem Treugeber zuzurechnen. Daher wird der Verlustabzug iHv 75 % beim Berufungswerber als Treugeber beansprucht. Grundsätzlich sei dazu festzustellen, dass während des gegenständlichen Zeitraumes ein Dienstverhältnis zwischen der GmbH und dem Berufungswerber bestanden habe. Damit könne aber eine 75 %-ige Beteiligung nicht vorliegen, da das Dienstverhältnis steuerlich nur bis zu einer Beteiligung von 25 % möglich sei und ansonsten Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen würden. Wie bereits weiter oben erwähnt sei, handle es sich bei dem Treuhandverhältnis um eine rein interne Vereinbarung, welche nach außen nicht zum Ausdruck gebracht werde. Der Grund für diese Gestaltung sei lt. Steuerberater im Sozialversicherungsrecht gelegen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Angehörigenjudikatur zu beachten. Im gegenständlichen Fall sei das

Naheverhältnis durch die eheähnliche Gemeinschaft zwischen FRauB. und dem Berufungswerber begründet.

Der Umstand, dass die Treuhandschaft häufig verdeckt würde, ändere nichts an der Geltung obiger Grundsätze. Sollen zwischen nahen Angehörigen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können, müssen Treuhandverhältnisse sowie stille Zessionen der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend zum Ausdruck gebracht werden. Dies sei nur der Fall, wenn die betreffenden Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte „pro futuro“ bekannt gegeben werden. Auch ein Nachweis durch die zeitnahe errichtete öffentliche Urkunde oder Anzeigen an Behörden sei möglich. Die erst im Nachhinein gemachten Ausführungen naher Angehöriger würden als Beweis jedoch nicht ausreichen. Da das angebliche Treuhandverhältnis nicht in diesem Sinne zeitnahe nach außen zum Ausdruck gekommen sei, sei die vorgelegte Vereinbarung nicht anzuerkennen. Indem der Inhalt des angeblichen Treuhandverhältnisses der Abgabenbehörde nicht bekannt gewesen sein könne, sei auch das weitere Erfordernis für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses, nämlich einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zu haben, nicht gegeben. Die Treuhandvereinbarung sei mangels zeitnauer Offenlegung nicht anzuerkennen. Die einschränkende Bestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG sei im gegenständlichen Fall anzuwenden, da die Beteiligungserhöhung im Wege der Einzelrechtsnachfolge durchgeführt worden sei.

Verlustabzug 1998:

	ATS
bisher	963.635,00
It. Betriebsprüfung	54.657,00

- Sonstige anzurechnende Steuern bei der Veranlagung 1998 (Tz. 23 des Betriebsprüfungsberichtes)

In der Einkommensteuererklärung 1998 seien als anzurechnende Steuern 46.875,00 ATS beansprucht worden. Dieser Betrag ergebe sich aus der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer It. Erklärung der E.B.GmbH der Jahre 1994 – 1997 im Zusammenhang mit der Einzelrechtsnachfolge aufgrund der durchgeföhrten Umwandlung gem. Art. II UmgrStG in eine KEG. Der Anteil wurde dabei mit 75 % (gleiche Ausgangslage wie Tz. 20) zum Ansatz gebracht.

Laut Mitteilung durch das Veranlagungsreferat könne es für das Jahr 1998 zu keiner anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer kommen, da entsprechend der von den Erklärungen abweichenden bzw. vorgenommenen Veranlagungen der E.B.GmbH in den Jahren 1996 und 1997 die Mindestkörperschaftsteuer verbraucht worden sei. Es ergebe sich daher keine anrechenbare Steuer für das Jahr 1998.

Dem Einkommensteuerbescheid 1998 vom 21. September 1999 wurde die Rechtsansicht der Betriebsprüfung zugrunde gelegt.

Vom Abgabepflichtigen wurde Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben und beantragt, den Verlustabzug bzw. die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer - wie in der Erklärung begehrt - anzuerkennen:

Der Berufungswerber sei an der E.B.GmbH mit ursprünglich 75 % beteiligt gewesen. Mit Vertrag vom 23. Juni 1993 habe er Anteile iHv. 50 % am Stammkapital der E.B.GmbH an Herrn O.B. abgetreten. Daneben sei mit selbigen Tag eine weitere Vereinbarung abgeschlossen worden, derzu folge die Abtretung nur treuhändig zu erfolgen habe. Ausschlaggebender Grund der Vereinbarungen sei die Ermöglichung eines ASVG-Versicherungsverhältnisses. Dies deshalb, da der Berufungswerber an einem chronischen Nierenleiden laboriere und damit verbundene längere kostspielige ärztliche Behandlungen nicht auszuschließen seien. Gemäß § 24 der Bundesabgabenordnung seien Anteile am Gesellschaftsvermögen (und die damit verbundenen Ertragsanteile) dem Treugeber zuzurechnen (vgl. dazu VwGH 16.3.1989, 89/14/0024). Demzufolge gehe § 10 Z 1 lit. c UmgrStG 1991 ins Leere, da wirtschaftlich nie eine Übertragung des Berufungswerbers an Herrn O.B. stattgefunden habe. Die Zurechnung zum Treugeber erfolge auch bei einer verdeckten Treuhandschaft (vgl. Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Band I, S 303). Die Finanzbehörde lehne die verdeckte Treuhandvereinbarung mit Hinweis auf die Angehörigenstellung ab. Tatsächlich bestünde jedoch kein Naheverhältnis zwischen Herrn O.B. und dem Berufungswerber. Nach Stoll gelten Personen, die in einer Lebensgemeinschaft zusammenleben, nicht als Angehörige im Sinne der Bundesabgabenordnung. Wenn daher schon zwischen der Mutter, Frau E.B. und dem Bw., ihrem Lebensgefährten, kein Verwandtschaftsverhältnis bestünde, könne daher kein Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Berufungswerber und Herrn O.B. (Sohn von Frau E.B.) bestehen. Demzufolge sei das Treuhandverhältnis unter Fremden abgeschlossen worden und es sei lediglich, wie aus der Treuhandvereinbarung vom 23. Juni 1993 ersichtlich, zum Zwecke der Begründung eines ASVG -Sozialversicherungsverhältnisses eingegangen worden. Da die Treuhandschaft zwischen Fremden abgeschlossen wurde und die Zurechnung auch bei einer verdeckten Treuhandschaft zum Treugeber zu erfolgen habe, werde die Berücksichtigung von 75 % der Verlustvorträge beantragt. Darüber hinaus werde beantragt, die Verlustvorträge in der erklärten Höhe und die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer im erklärten Ausmaße zu berücksichtigen. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 1999 wurde das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen.

Der in der Berufung zum Ausdruck gebrachten Auffassung, dass zwischen dem Berufungswerber und Herrn O.B. bzw. dessen Mutter kein Naheverhältnis bestünde, könne nicht gefolgt werden. Es treffe zwar zu, dass Personen, die in einer Lebensgemeinschaft zusammenleben, nicht als Angehörige iSd § 25 BAO gelten. Der Personenkreis im Zusammenhang mit der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gehe jedoch über den als Angehöriger iSd. § 25 BAO geltenden Personenkreis hinaus. Hier seien nämlich alle in einer Nahebeziehung stehenden Personen als nahe Angehörige angesprochen, zwischen denen von einem Fehlen von Interessensgegensätzen auszugehen sei. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes fielen in diesem Sinne auch Lebensgefährten darunter (VwGH 16.11.1993, 90/14/0179). Es sei daher nicht davon auszugehen, dass das – erst im Zuge der Prüfung dargelegte – Treuhandverhältnis zwischen Fremden abgeschlossen worden sei. Demnach seien auch die Argumente für die Zurechnung bei verdeckten Treuhandschaften zum Treugeber für die steuerliche Beurteilung unbedeutend. Weiters seien auch folgende Erwägungen von Bedeutung:

Bei den Zurechnungsregeln gem. § 24 BAO werde auf den wirtschaftlichen Eigentümer abgestellt. Waren die Verträge zwischen Fremden abgeschlossen worden, wäre ein Ausschluss von den Zurechnungsregeln des § 24 Abs. 1 lit. b und

c BAO gegeben, wenn aufgrund der tatsächlichen Machtlage, Gestaltung und Durchführung das wirtschaftliche Eigentum am Gegenstand des Treuhandverhältnisses zB beim Treuhänder selbst gegeben sei. Das Gleiche gelte auch dann, wenn Tatbestände der Einzelsteuervorschriften nicht wirtschaftlich anknüpfen, sondern wenn Rechtsfolgen mit Erwerbsvorgängen etc. verbunden seien, die erkennbar nur formalrechtlich erfüllt sein müssten, um den entsprechenden Steuertatbeständen Genüge zu tun (vgl. auch Stoll, Kommentar zur BAO, § 24, S 304). Wenn also im Zeitraum des behaupteten Treuhandverhältnisses die Ausübung der Stellung des Abgabepflichtigen als wirtschaftlicher Eigentümer in keiner Weise zum Ausdruck gekommen sei, wäre dies auch zwischen Fremden ein Indiz für die Zurechnung des Geschäftsanteiles an den zivilrechtlichen Eigentümer, im gegenständlichen Fall an Herrn O.B. .

Stoll messe ua. auch der Art der tatsächlichen Durchführung und der Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde wesentliche Bedeutung zu (siehe Kommentar zur BAO S 304 und 305). Ebenso sprächen die erklärten nichtselbständigen Einkünfte gegen das tatsächliche Vorliegen eines Treuhandverhältnisses. Einer Einstufung als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (bei 75 % Beteiligung) als steuerlicher Konsequenz der Anerkennung des Treuhandvertrages stehe jedoch das ASVG-Versicherungsverhältnis entgegen. Der Treuhandvertrag könne somit von vornherein nicht die beabsichtigte Wirkung haben. Da die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen betreffend den gegenständlichen Treuhandvertrag nicht vorliegen , sei die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen. Die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer hänge von der derzeit noch offenen Berufungsentscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bei der Firma E.B.GmbH ab.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde der Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Wesentlichen mit folgender zusätzlichen Begründung gestellt:

Herr O.B. sei zu keiner Zeit in den durch die Lebensgemeinschaft zwischen dem Berufungswerber und E.B. begründeten "Familienverband" eingebunden gewesen, weder aufgrund der Wohnverhältnisse noch aufgrund einer sonstigen Nahebeziehung. Zum Einwand des wirtschaftlichen Eigentums sei anzumerken, dass dadurch immer der Durchgriff durch eine verdeckte Treuhand verhindert werde. Laut Stoll, (aaO., S 306, solle gerade durch § 24 BAO verhindert wurde, dass der Gegenstand und die Früchte aus dem Gegenstand demjenigen zugerechnet werden, der nach außen hin als Eigentümer in Erscheinung trete, obwohl im Innenverhältnis ein anderer Berechtigter vereinbart sei. Dieselbe Regelung gelte auch für die verdeckte Treuhand (Stoll, aaO, S 303).

Anlässlich der Besprechung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates mit der steuerlichen Vertretung am 25. November 2003 wurden die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates legte die steuerliche Vertretung folgende Unterlagen im Original vor:

- Treuhandvertrag vom 23.6.1993
- Abtretungsvertrag vom 23.6.1993
- Abtretungsvertrag vom 5.12.1997

In der mündlichen Verhandlung am 22.Juni 2004 wurden nach Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes die Berufungspunkte wie folgt zusammengefasst:

Jahr	Bescheiddatum	Verluste	
1993	Körperschaftsteuerbescheid vom 20.1.1995	95.657,00	
1994	Körperschaftsteuerbescheid vom 23.7.2002 (BVE)	243.263,00	
	Gewinne		
1995	Körperschaftsteuerbescheid vom 23.7.2002 (BVE)	-84.759,00	
1996	gesetzlicher Ausschluss des Verlustabzuges (§ 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988)	-117.168,00	
1997	gesetzlicher Ausschluss des Verlustabzuges (§ 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988)	-139.300,00	
Summe		254.161,00	
	O.B.	50%	121.631,00
Berücksichtigt aus 1993 und 1994)			
für die einzelnen Beteiligten		Beteiligungs-höhe	Aufteilung des Verlustes gesamt in
E.B.			Höhe von 63.540,00 ATS 254.161,00
G.R.	Aufteilung		68.990,00
E.B.	1993 / ATS 10.898,00	25 %	Verlustübergang 1998 für den BVW 272400
O.B. G.R.		75 %	121.631,00 8.174,00
	1994 / ATS		
Berufungspunkt	243.263,00		
E.B.		25%	60.816,00
Jahr		ATS	
G.R.		25%	60.816,00
1994 BVE vom 23.7.2002			15.000,000

1995 BVE vom 23.7.2002	15.000,00
1996 BVE vom 24.7.2002	-24.848,00
1997 BVE vom 24.7.2002	-5.152,00
1998 REST	0,00

Das Verhandlungsprotokoll der mündlichen Berufungsverhandlung wird in der Folge wiedergegeben:

Auf Frage des Vorsitzenden:

"Warum ist damals die Treuhandvereinbarung vom 23.6.1993 nicht gleich dem Finanzamt gegenüber offen gelegt worden?"

Vertreter:

"Die Treuhandvereinbarung ist Zug um Zug mit der Abtretung der Anteile abgeschlossen worden, wobei zwei Methoden möglich sind: Das eine wäre ein notariatspflichtiges Anbot , das andere eine Treuhandvereinbarung. Von letzterer Möglichkeit wurde schließlich Gebrauch gemacht . Eine Anzeige obliegt dem Schriftenverfasser, dies war der Anwalt. Weil sich bei Treuhandschaften keine Abgaben ergeben, besteht keine Verpflichtung, diese der Finanzbehörde vorzulegen. Darum ist dies auch nicht geschehen".

Vorsitzender: "Gibt es noch weitere Fragen zum Sachverhalt ?"

Amtspartei: "Der Treuhandvertrag ist vom Notar nicht unterschrieben worden. Dies ist ein wesentlicher Punkt".

Vorsitzender:

"Gibt es noch Fragen von den Beisitzern zum Sachverhalt? Gibt es noch Beweisanträge?

Da dies nicht der Fall ist, ersuche ich zunächst die Amtspartei und dann den Vertreter des Bws. um die Schlussanträge".

Amtspartei:

"Gem. § 76 GesmbH-Gesetz bedarf die Übertragung von Geschäftsanteilen eines Notariatsaktes .Dies ist hier sehr wesentlich. Deshalb wird der Antrag gestellt, die Berufung abzuweisen bzw. wegen der geänderten Verlustvorträge abzuändern."

Vertreter des Bws:

"Zunächst wird die Richtigkeit der vom Referenten vorgetragenen Beträge bestätigt. Die Ausführung, dass der Sachverhalt erst im Zuge der Prüfung offen gelegt worden sei, ist jedoch nicht richtig, weil bereits bei Abtretung der Anteile, zwei Jahre vor Prüfungsbeginn also im Jahr 1997 (Notariatsakt), diese offiziell an Herrn R. rückabgetreten wurden. Hier wurde auf diese Treuhandschaft hingewiesen, das war lange vor der Prüfung. Außerdem hätte dieses Festklammern an Notariatsakten, wie dies die Behörde macht, nur dann einen Sinn, wenn diese Leute nicht mehr lebten. Hier leben alle, es lebt der als Treuhänder besonders geeignete Sohn der Lebensgefährtin, der hier eben diese Anteile gehalten hat, um ein Dienstverhältnis zu begründen. Herr R. wollte im Rahmen der GmbH ein Dienstverhältnis begründen und er sagte, das ginge nur, wenn man 25% Anteile halte. In diesem Fall sei eine Treuhandschaft sinnvoll. Herr R. wollte jederzeit diese Anteile "zurückhaben", die er auch schließlich erhalten hat. Er hat 75% der Anteile gehabt. Das ist nicht erstmalig im Zuge der Umgründung gewesen, sie waren immer vorhanden. Diese sind in der Zwischenzeit vom Sohn der Lebensgefährtin gehalten worden. Damit hat man eben diesen Treuhandvertrag gewählt, wo kein Notariatsakt errichtet worden ist. Bei Anbitten ist es zwingend, aber hier können noch alle diesen Sachverhalt bestätigen, der hier der Finanzbehörde vorgetragen wurde. Hätte die

GmbH Gewinne erzielt, dann gäbe es dieses Problem nicht. In mehreren Verwaltungsgerichtshofentscheidungen sind die Berufungswerber sozusagen abgeblitzt, weil weder ein Anbot noch Treuhandverträge vorgelegen ist. Laut Abtretungsvertrag aus dem Jahre 1993 hätte er 50% des Stammkapitals bezahlt. Natürlich hat er das nicht bezahlt, er kann es heute noch nicht bezahlen. Mittlerweile hat er das Studium abgeschlossen. Herr Mag.B. hat bis heute nicht das Einkommen, dass er dies bezahlen könnte. Das hätte meines Erachtens der Prüfer erforschen sollen, ob dieser Sachverhalt richtig ist. Nicht bedeutsam ist aber, was in irgendwelchen Verträgen steht. Der Formalismus, den die Finanzbehörde im konkreten Fall einschlägt, ist falsch. Der wahre wirtschaftliche Gehalt ist wesentlich. Schließlich geht es um Sonderausgaben. Das Prinzip einer Sonderausgabe ist, dass von jemandem Geld abfließt. Abgeflossen ist Geld aber nur von Herrn Renhardt. Vom studierenden Sohn der Lebensgefährtin ist nie Geld abgeflossen. Nach der Auffassung und Auslegung der Finanzbehörde müsste der Sohn diese Sonderausgaben geltend machen, der überhaupt nie eine Ausgabe getätigt hat, weil bei ihm ja nichts abgeflossen ist. Das sind Tatsachen. Das Prinzip der Sonderausgaben liegt in Verbindung mit der Möglichkeit nach dem Umgründungssteuergesetz darin, dass ein Verlust, der eine juristische Person betrifft, in diesem Fall die GmbH, den Gesellschaftern später zum Abzug zur Verfügung steht. Es würde nach der Vorgangsweise der Finanzbehörde eine Sonderausgabe einer Person zugewiesen, die tatsächlich nie eine Ausgabe getätigt hat, oder einen Verlust erlitten hat. Den Verlust hat immer Herr Renhardt getragen. Er hat den Betrieb dieser GmbH am Leben erhalten, sodass es zu keiner Insolvenz gekommen ist. In der Folge wurde die GmbH in eine KEG umgewandelt. Bis heute gibt es diese B.KEG noch. Um ein Dienstverhältnis eingehen zu können, hat man diese Scheinabtretung gemacht, das geht ganz klar hervor. Man kann das ruhig sagen: Es liegt eine Scheinabtretung vor. Die Prüfung ist vor 5 Jahren beendet worden. Im Jahr 1999 hat man gesagt, dass dies nicht richtig gewesen sei".

"Herr O.B. hat niemals "Macht" über die Anteile gehabt. Er hat niemals mit den Anteilen Geschäfte gemacht. Er hat sie nicht verkaufen können und er hatte auch in der Gesellschaft kein Stimmrecht. Die strittigen Anteile hat er nie besessen. Es wird daher der Antrag gestellt, der Berufung unter Berücksichtigung der berichtigten Beträge stattzugeben".

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Verlustabzug:

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 normiert:

"Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Gemäß § 117 Abs. 6 EStG 1988 gilt § 18 Abs. 6 auch für Verluste, die vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes entstanden sind.

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 (Verfassungsbestimmung) ist bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig.

§ 117 a Abs. 1 EStG 1988 normiert Folgendes:

*Für den ab der Veranlagung 1998 vorzunehmenden Verlustabzug gilt:
Der Verlustabzug für in den Kalenderjahren 1989 bis 1996 entstandene Verluste ist insoweit nicht zulässig,*

- als bei der Veranlagung für das Jahr 1996 bzw. 1997 ein steuerfreier Sanierungsgewinn angefallen ist und
- unter Außerachtlassung der Bestimmungen des § 117 Abs. 7 Z 1 ein Verlustabzug anzusetzen wäre.

Walter führt im Umgründungssteuerrecht, "Ein systematischer Grundriss", Wirtschaftsuniversitätsverlag, zum Artikel II (Umwandlung - Verlustabzug), S 77, Folgendes aus:

„Der Verlustabzug steht grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen zu, der den Verlust erwirtschaftet hat. Von diesem Grundsatz ausgenommen sind Verluste, die im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger übergehen. Da die umwandlungsbedingte Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt (§ 1 UmwG), würde ein bei einer Kapitalgesellschaft bestehender Verlustabzug nach allgemeinen Grundsätzen auf die übernehmenden Rechtsnachfolger übergehen. Um Umwandlungen zu vermeiden, die vor allem dazu dienen, bestehenden Verlustabzüge der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft zu verwerten, schränkt das UmgrStG den Verlustabzug erheblich ein (§ 10 UmgrStG). Unberührt von den Einschränkungen des Verlustabzuges sind IFB - Wartetastenverluste. Solche Verluste gehen ohne Einschränkungen quotenmäßig auf die Rechtsnachfolger über. Ebenso können die Rechtsnachfolger eine von der übertragenden Körperschaft **noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer quotenmäßig** auf ihre Einkommen- oder Körperschaftsteuer anrechnen (§ 9 Abs. 8)“.

Zusammenhang mit dem Umgründungssteuerrecht:

§ 10 Z 1 lit. b des Umgründungssteuergesetzes, BGBl. Nr. 699/1991 (in der Folge UmgrStG abgekürzt) normiert:

„Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gem. § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1998 ... in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt“.

§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG schränkt dies wie folgt ein (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

"Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes
- Erwerbe von Todes wegen und
- Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters vor der verschmelzenden Umwandlung, **erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben**.

Im konkreten Fall liegt unbestritten eine errichtete Umwandlung iSd § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 UmgrStG vor, auf die Art. II UmgrStG insgesamt zur Anwendung gelangt.

Im gegenständlichen Fall wurde der Umwandlungsbeschluss (vom 18.12.1997) am 11.3.1998 im Firmenbuch eingetragen (FN 95612 g - gelöschte GmbH). Durch die Eintragung der Abtretung von 50 % am 12.12.1997 an den Bw. wird für diesen zum maßgeblichen Stichtag **11.3.1998** im Firmenbuch eine Beteiligung von 75 % (ATS 375.000,--) ausgewiesen. Nach der obzitierten lit. c des § 10 Z 1 UmgrStG besteht im gegenständlichen Fall ein Recht auf

Verlustabzug nur im Ausmaß des Beteiligungsverhältnisses des Bws. im jeweiligen Verlustjahr der GmbH. Dies wird von den Verfahrensparteien auch nicht bestritten.

Die GmbH hat lt. Körperschaftssteuerbescheiden für die Jahre 1993 bis 1997 letztlich folgende Ergebnisse erzielt:

Jahr	Verluste	Bescheid	Datum
1993	95.657,00	Körperschaftsteuerbescheid	20.1.1995
1994	243.263,00	Körperschaftsteuerbescheid	23.7.2002
	Gewinne		
1995	-84.759,00	Körperschaftsteuerbescheid	23.7.2002
1996	(117.168,00)	gesetzlicher Ausschluss des Verlustabzuges (§ 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988)	
1997	(139.300,00)	gesetzlicher Ausschluss des Verlustabzuges (§ 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988)	
Summe Verlustrest	254.161,00		

Laut Firmenbuch (FN 95612 g) war der Berufungswerber im Verlustjahr (Wirtschaftsjahr 1992/1993 vom 1.4.1992 bis 31.3.1993) zu 75 % und 1994 nur mehr zu 25 % beteiligt (Verkauf des Anteiles von 50 % durch den Bw. an O.B. mit Abtretungsvertrag vom 23.6.1993). Da die Betriebsprüfung für das Jahr 1993 ebenfalls nur 25 % des Verlustes berücksichtigt hat, kommt der Berufung für dieses Jahr Berechtigung zu. Der Bw. behauptet, aufgrund eines zusätzlichen Treuhandvertrages -ebenfalls vom 23.6.1993 - an der GmbH während deren Existenz ständig mit 75 % beteiligt gewesen zu sein.

Da § 10 Z 1 lit. b und lit. c UmgrStG offensichtlich auf das im Firmenbuch ausgewiesene Beteiligungsausmaß abstellen, könnte dieser Einwand schon deswegen verfehlt sein.

Behauptete Treuhandschaft:

Die Treuhandschaft ist im österreichischen Zivilrecht nicht ausdrücklich geregelt, jedoch zufolge des Grundsatzes der Vertragsfreiheit möglich und zulässig (Strasser in Rummel, ABGB, Rz. 42 zu § 1002). Treuhandverhältnisse werden von der Rechtsordnung, die in einzelnen Vorschriften auf diese Gestaltungsform sogar Bezug nimmt, als zulässig vorausgesetzt. Das Wesen der Treuhandverhältnisse besteht vor allem darin, dass 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 (Zweckbindung). Der Treuhänder ist im Besitz des Vollrechtes, er kann darüber wie ein sonstiger Berechtigter wirksam verfügen (Koziol - Welser, Bürgerliches Recht Bd I, 180 f). Der Treuhänder handelt im eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt verfügberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben, also von seiner äußeren Rechtsstellung als voll Verfügberechtigter nur dem inneren Zweck entsprechend Gebrauch zu machen (Pimmer in Schwimann, ABGB II, Rz. 2 ff zu § 358; im Grundsätzlichen siehe insbesondere Hämerle, 36. DJT 1930,632, Kastenr, JBI 1948,305 und JBI 1949, 90, 420, 537, und GeRZ 1982, 1, Lehner, NZ 1986,121 und Kastner in FS Hämerle 163).

Treuhandschaft im Steuerrecht:

Gemäß § 24 Abs. 1 Bundesabgabenordnung gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

- a) Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.
- b) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
- c) Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.
- d) Wirtschaftsgüter, über die jemand gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.

Im gegenständlichen Fall ist auch die **Rechtsprechung des VwGH** zu Rechtsbeziehungen **zwischen nahen Angehörigen** zu beachten:

Fehlender Interessensgegensatz – Erfordernis klarer Vereinbarungen:

In der Regel fehlt es bei Angehörigenvereinbarungen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (VwGH 06.04.1995, 93/15/0064).

Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176).

Verträge zwischen nahen Angehörigen können - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit - für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären.

Angehörigenvereinbarungen sind daher näher ua. deswegen zu untersuchen, um eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlich relevanten Bereich zu vermeiden. Damit soll eine in ihrer abgabenrechtlichen Auswirkung zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gehende willkürliche Herbeiführung (VwGH 26.01.1999, 98/14/0095) oder Vortäuschung abgabenrechtlicher Wirkungen (VwGH 15.03.1989, 88/16/0225) verhindert werden.

Regelungen über „nahe Angehörige“:

Gemäß § 25 BAO, BGBl.Nr. 194/1961, sind Angehörige im Sinne der Abgabenvorschriften:

1. der Ehegatte
2. die Verwandten in gerader Linie und die Verwandten zweiten, dritten und vierten Grades in der Seitenlinie, und zwar auch dann, wenn die Verwandtschaft auf einer unehelichen Geburt beruht.
3. die Verschwägeren in gerader Linie und die Verschwägeren zweiten Grades in der Seitenlinie, und zwar auch in Fällen unehelicher Verwandtschaft;
4. die Wahl-(Pflege-) Eltern und die Wahl-(Pflege-)Kinder;

Der Berufungswerber bzw. dessen Vertreter bringen vor, dass Herr O.B. als Sohn der Lebensgefährtin des Berufungswerbers kein solcher naher Angehöriger sei, auf den die Grundsätze der Angehörigenvereinbarung anwendbar wären.

Dem wird vom Unabhängigen Finanzsenat entgegengehalten:

Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre umfasst der „Angehörigenbegriff“ einen wesentlich weiteren Kreis, als es der erste Eindruck vermuten ließe.

Sonstige zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehende Personen (z.B. Verlobte oder Lebensgefährten oder Stiefkinder) werden in den Erkenntnissen des VwGH vom 16.11.1993, 90/14/0179 und 29.07.1997, 93/14/0056 und 29.01.1991, 89/14/0088), ebenfalls als nahe Angehörige eingestuft.

Durch BGBl. I Nr. 97/2002 wurde außerdem in dem oben zitierten Absatz 1 des § 25 BAO eine Z 5 eingefügt, wonach auch Personen, die miteinander in Lebensgemeinschaft leben sowie deren Kinder unter den gesetzlichen Angehörigenbegriff fallen.

Im Erkenntnis des VwGH v.15.09.1999, 93/13/0031 führt der Gerichtshof aus:

„Für die Versagung der steuerlichen Anerkennung von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen ist die jeweilige Intensität der verwandtschaftlichen Beziehungen nicht entscheidend, weil die Interessensgegensätze, die vertraglichen Abmachungen zwischen einander fremden Personen üblicherweise kennzeichnen, bei nahen Angehörigen auch dann fehlen können, wenn ihre Beziehungen zueinander nicht von besonderer Zuneigung gekennzeichnet sind.“

Die diesbezüglichen Ausführungen des Bws. z.B. im Vorlageantrag, der Sohn seiner Lebensgefährtin sei nie in den Familienverband eingebunden gewesen, gehen daher ins Leere.

Treuhandvereinbarungen und Publizität:

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind bei Treuhandvereinbarungen strenge Maßstäbe anzulegen. Insbesondere dann, wenn ein Treuhandverhältnis behauptet wird, von dem maßgebliche steuerliche Rechtsfolgen abhängen, wird eine entsprechende Beweisführung verlangt.

Die Treuhandschaft ist ebenso erhöht beweisbedürftig wie sonstige an sich irreguläre Phänomene auch, sollen sie mit besonderen Besteuerungsfolgen verknüpft werden.

§ 24 der Bundesabgabenordnung regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften. Diese folgt bei Einkünften aus einem Treuhandvermögen der nach österreichischem Recht im Innenverhältnis grundsätzlich beim Treugeber bleibenden Dispositionsbefugnis. Auch für ein Treuhandverhältnis gelten, wenn es angeblich zwischen nahen Angehörigen bestanden haben soll, die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze, dass nämlich Verträge für ihre Anerkennung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Parteien trifft die Verpflichtung zur Bekanntgabe des maßgeblichen Inhaltes des Treuhandverhältnisses (VwGH vom 16.03.1989, 89/14/0024).

Es ist ungewöhnlich, dass die steuerliche Vertretung bzw. der Berufungswerber erst im Zusammenhang mit der Jahre später stattfindenden Betriebsprüfung (1999) eine Treuhandvereinbarung aus dem Jahre 1993 behauptet. Nachweise über dieses angebliche Treuhandverhältnis im Jahr 1993 (z.B. Anzeige beim Finanzamt für Gebühren oder anderen Einrichtungen) wurden im Jahre 1993 bzw. unmittelbar danach nicht erbracht.

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind im Steuerrecht ganz allgemein nicht anzuerkennen (VwGH 25.03.1999, 96/15/0079). Diese müssen vielmehr „pro futuro“ (im Vorhinein) bekannt gegeben werden (VwGH 21.10.1986, 84/14/0086). Eine Vorlage der Unterlagen erst im Betriebsprüfungsverfahren reicht nicht aus (VwGH 20.01.1988, 87/13/0022).

In diese Richtung weist auch das Erkenntnis des VwGH 16.03.1989, 89/14/0024, wonach Vereinbarungen, die nicht zeitnah nach außen zum Ausdruck kommen, im Rahmen der Beweiswürdigung keine Anerkennung finden können.

Dem möglichen Einwand des Bws., dass der Schriftenverfasser der Treuhandvereinbarung vom 23.6.1993 (Rechtsanwalt bzw. Notar) die entsprechenden Publizitätsvorschriften

eingehalten habe, wird entgegengehalten, dass die Treuhandvereinbarung vom 23.Juni 1993, die es zu beurteilen gilt, keine Unterschrift oder sonstige „Beteiligung“ eines Parteivertreters (Rechtsanwalt oder Notar) aufweist. Die konkrete Treuhandvereinbarung beinhaltet bloß die Unterschrift des Oliver Bauer und die des Berufungswerbers. Die Tatsache, dass ein Parteivertreter bloße Kenntnis vom Vorgang der Treuhandvereinbarung hat, genügt nach Ansicht des Senates nicht den Anforderungen der Publizität. Faktum ist, dass die konkrete Vereinbarung keiner Behörde rechtzeitig (zeitnah) angezeigt worden ist. Der diesbezügliche Einwand des steuerlichen Vertreters geht daher ins Leere.

Schließlich wird noch auf den Umstand hingewiesen, dass der Verhandlungsleiter in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich fragte, ob noch etwaige Beweisanträge gestellt werden. Ein Beweisantrag wurde – trotz dieser Aufforderung – von der steuerlichen Vertretung jedoch nicht gestellt.

Dem Einwand der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Berufungsverhandlung , dass bisher von Hrn. O.B. keine Zahlung des Anteilserwerbes und daher kein „Abfluss“ - was aber für die Anerkennung als Sonderausgabe Voraussetzung wäre – stattgefunden habe, wird vom unabhängigen Finanzsenat Folgendes entgegengehalten:

Die Verluste sind auf der Ebene der Körperschaft (E.B.GmbH) entstanden. In diesem Bereich besteht kein „Zufluss-Abflussprinzip“.

Des weiteren wird vom Unabhängigen Finanzsenat auf Folgendes hingewiesen:

Vom Berufungswerber wurden mehrere Jahre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt (Dienstverhältnis zur E.B.GmbH). Das Beteiligungsausmaß von 25 % wurde nach den Angaben der steuerlichen Vertretung aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen gewählt, weil der Berufungswerber an einem Nierenleiden laborierte (vgl. auch Ausführungen in der Berufungsschrift). Weiters konnte aus diesem Beteiligungsausmaß der Bw. die Begünstigung des § 67 Abs. 2 EStG 1988 (steuerliche Begünstigung des 13. und 14. Monatsgehaltes) lukrieren.

Nunmehr wird jedoch im Berufungsbegehren für eben diese Jahre ein höheres Beteiligungsausmaß gefordert (75 %), um in den Genuss des höheren Verlustabzuges zu gelangen.

Aufgrund dieser unterschiedlichen Erklärungen bzw. Anträge kann sich der Unabhängige Finanzsenat nicht des Eindruckes erwehren, dass der Bw. immer den jeweiligen Vorteil beanspruchen möchte – sich überall die "Rosinen herauspicken" will. Eine solche willkürliche Gestaltung soll jedoch gerade durch entsprechende Anforderungen an die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen verhindert werden (VwGH 26.01.1999, 98/14/00985).

Aus all diesen Gründen kann das behauptete Treuhandverhältnis im gegenständlichen Fall nicht anerkannt werden.

Das Beteiligungsausmaß war im Wirtschaftsjahr 1992/1993 (abweichendes Wirtschaftsjahr 1.4.1992 - 31.3.1993) noch 75 %. Im Betriebsprüfungsbericht wurde dieser Prozentsatz zwar angeführt, jedoch beim Verlustabzug (25 % von 218.630,00) unrichtig berechnet. Daher erfolgt in diesem Punkt die rechnerische Richtigstellung zugunsten des Berufungswerbers.

2) Anzurechnende Mindestkörperschaftsteuer 1998:

§ 9 Abs. 8 UmgrStG normiert Folgendes:

Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

Da nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung (vgl. TZ 23 des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. August 1999) und obigen Feststellungen (S 8 und 9) die Mindestkörperschaftsteuerbeträge **bereits verrechnet** worden sind, war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3) Die Bemessungsgrundlagen ermitteln sich für das Jahr 1998 wie folgt:

	€	ATS
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	70.784,58	974.017,00
-Sonderausgaben Kirchenbeitrag	72,67	1.000,00
Verlustabzug (lt. Berufungsentscheidung)	5.013,70	68.990,00
Einkommen	65.698,20	904.027,00
Einkommensteuer	25.072,13	345.000,00
abzüglich Vorauszahlungen	25.188,40	346.600,00
Abgabengutschrift (ger.)	116,28	1.600,00

gem. § 204 BAO)		
--------------------	--	--

Hinsichtlich der Höhe des Verlustabzuges wird auf die Darstellung auf S 8 verwiesen.

4) Endgültigerklärung des vorläufigen Einkommensteuerbescheides:

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die Vorläufigkeit wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz wegen der noch ungeklärten Verlust- bzw. Gewinnbeträge der Jahre 1994 und 1995 der GmbH aufgrund eines zum damaligen Zeitpunkt offenen Berufungsverfahrens ausgesprochen.

Die Ungewissheit betreffend das Ausmaß der Verluste ist nunmehr beseitigt (bisher 218.630,00 - nunmehr lt. Berufungsentscheidung ATS 254.161,00.

Auf obige Darstellungen (S 8) wird verwiesen.

Jahr	Verluste(ATS) lt. BP	Verluste (ATS) lt. UFS
1993	97.400,00	95.657,00
1994	234.621,00	243.263,00
Gewinn (BP)		Gewinn (UFS)
1995	113.391,00	84.759,00
Summe Verluste	218.630,00 lt. BP	254.161,00 lt. UFS

Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung war daher der bisher vorläufige Abgabenbescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erklären.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. August 2004