

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., Gde X, Z-Straße-xx, vertreten durch die XY Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, Gd Y, H-Straße-yy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, S-Straße-zz, vom 30. Jänner 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom 28. Mai 2013 haben die (vormaligen) Gesellschafter der (mit notariellem Gesellschaftsvertrag vom 8.5.2009 errichteten) Fa. L S GmbH, konkret T N, C O und K D, ihre Geschäftsanteile um den Abtretungspreis von je 1,00 € an den Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) abgetreten. Der Bf. war damit alleiniger Gesellschafter dieser in der ST sowie im Handel und der Montage von SE tätigen Gesellschaft m.b.H. mit dem Sitz in A (Geschäftsanschrift: GD A, E-Straße-aa). In der am selben Tag (28.5.2013) abgehaltenen Generalversammlung wurde unter Ausschluss der Abwicklung die Übertragung des Unternehmens der gegenständlichen Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf das (durch diesen Umwandlungsvorgang entstehende, nicht protokollierte) Einzelunternehmen des Bf. mit der Geschäftsbezeichnung Bf. als Nachfolgerechtsträger auf der Grundlage der Schlussbilanz zum 31. August 2012 gemäß den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II des Umgründungssteuergesetzes beschlossen. Am 14. Juni 2013 bzw. am 15. Juni 2013 wurde der Gesellschafterwechsel (die Abtretung der Geschäftsanteile) bzw. die Umwandlung im Firmenbuch eingetragen (vgl. dazu das notarielle Protokoll über die

Generalversammlung der L S GmbH, die not. Anträge auf Firmenbucheintragung wegen Änderung im Stand der Gesellschafter sowie Anmeldung der Umwandlung und den not. Umwandlungsvertrag jeweils vom 28.5.2013 bzw. den diesbezüglichen Firmenbuchauszug zu FN xxyzz - gelöschte GmbH).

In seiner (am 13.1.2015 beim Finanzamt elektronisch eingelangten) Einkommensteuererklärung 2013 hat der Bf. ua. neben (positiven) Einkünften aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung (negative) gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb des obgenannten Einzelunternehmens (GD A, E-Straße-aa) erklärt und ua. unter dem Titel "*Offene Verlustabzüge aus den Vorjahren - (Kennzahl 462)*" von der Fa. L S GmbH erlittene Verluste iHv insgesamt 713.487,80 € als Sonderausgaben geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 30. Jänner 2015 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2013 veranlagt, dabei ließ das Finanzamt den als Sonderausgaben geltend gemachten Verlustabzug mit der Begründung unberücksichtigt, dass die vortragsfähigen Verluste bei der L S GmbH in Wirtschaftsjahren entstanden seien, in welchen der Bf. noch nicht Gesellschafter dieser GmbH gewesen sei. Auf Grund der Bestimmungen des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG gingen diese Verluste nicht auf den Bf. über.

Mit Schriftsatz vom 26. Februar 2015 erhob der Bf. gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 30. Jänner 2015 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte, die Einkommensteuer für das Jahr 2013 gemäß der abgegebenen Erklärung zu veranlagern und die vortragsfähigen Verluste der L S GmbH als steuerlich abzugsfähige Sonderausgaben anzusetzen; die steuerliche Vertretung des Bf. wendete unter Vorlage der Treuhandvereinbarung mit T N (Hauptgesellschafter ab Juni 2010 und Geschäftsführer ab 2012) vom 11. Juni 2010 sowie der Angebote mit den Minderheitsgesellschaftern [T N (bis Juni 2010), C O und K D] vom 8. Mai 2009 betreffend Anteilsabtretung begründend Folgendes ein:

"In der Einkommensteuererklärung 2013 von Herrn Bf wurden Verluste, die aus der L S GmbH stammen, die Herr Bf zu 100% übernommen hat und in der Folge in ein Einzelunternehmen umgewandelt hat, geltend gemacht. Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2013 wurden diese vortragsfähigen Verluste aus der L S GmbH nicht anerkannt mit der Begründung, die Verluste stammen aus Wirtschaftsjahren, in denen Herr Bf noch nicht Gesellschafter dieser GmbH war.

Herr Bf war zum Zeitpunkt der Gründung der Fa. L S GmbH Alleineigentümer der Fa. YZ GmbH, die FD und SS herstellt. Zu den Kunden der Fa. YZ GmbH gehörten sämtliche Händler in diesem Bereich. Aus diesem Grund war es Herrn Bf nicht möglich, direkt mit Endabnehmern Geschäfte zu machen, um damit nicht in Konkurrenz zu seinen Kunden der YZ GmbH zu treten. Um jedoch selber auf dem Markt für Endabnehmer tätig sein zu können, gründete er im Jahr 2009 die L S GmbH, jedoch als Treuhänder (wohl: als Treugeber) für die nach außen in Erscheinung tretenden Gesellschafter. In der Anlage übermittle ich Ihnen eine Kopie des Treuhandvertrages mit Herrn N, aus dem hervorgeht, dass der tatsächliche Eigentümer von Beginn an Herr Bf war. Mit den

Minderheitsgesellschaftern O und D wurde die Anteilsabtretung über ein Anbot (gemäß beiliegenden Kopien) geregelt.

Herr Bf war also von Beginn an der wirtschaftliche Eigentümer der Firma L S GmbH, weshalb ihm auch Gewinne und Verluste aus dieser GmbH zuzurechnen sind. Hätte es zum Zeitpunkt des Bestehens der L S GmbH Gewinnausschüttungen gegeben, wären diese ausschließlich Herrn Bf zugeflossen, ebenso sind Verluste aus dieser Gesellschaft ausschließlich Herrn Bf zuzurechnen.

Mit dem Verkauf der Firma YZ war es nicht mehr nötig, die Anteile der L S GmbH über andere Gesellschafter zu halten, weshalb Herr Bf die L S GmbH auch nach außen hin auf sich persönlich übernahm. Diese Vorgangsweise erfolgte auch in Abstimmung mit dem Käufer der YZ GmbH-Anteile.

Selbstverständlich sind sowohl Herr T N als auch Herr C O und Herr K D jederzeit bereit, schriftlich oder mündlich zu bestätigen, dass sie nur als Treuenehmer für Herrn Bf tätig waren."

Das Finanzamt wies in der Folge die in Rede stehende Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. März 2015 als unbegründet ab; dabei führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen aus, dass das in Rede stehende Treuhandverhältnis nach außen hin nicht zeitnah bekannt gegeben worden sei und folglich die Verluste der L S GmbH beim Bf. nicht berücksichtigt werden könnten (auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde im Einzelnen wird an dieser Stelle verwiesen).

Mit Schriftsatz vom 10. April 2015 stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertretung - ergänzend zum oben dargestellten Beschwerdevorbringen - in Erwiderung zur Beschwerdevorentscheidung im Wesentlichen vor, dass der Bf. tatsächlich von Beginn an wirtschaftlicher Eigentümer der L S GmbH gewesen sei und auch die Gründung dieser GmbH ausschließlich auf seine Initiative zurückgehe. Seit der Gründung der L S GmbH im Jahr 2009 bis zur Umwandlung in die Einzelfirma im Jahr 2012 habe es keinerlei steuerlich relevanten Vorfälle (Ausschüttungen, etc.) gegeben, welche zu einer anderen Beurteilung aus steuerlicher Sicht der L S GmbH oder des Bf. führen würden, wenn vom ersten Tag der Gründung an das Treuhandverhältnis in der gegebenen Form bekannt gewesen wäre. Da die Offenlegung eines Treuhandverhältnisses weder an eine bestimmte Form noch an eine bestimmte Frist gebunden sei, seien die Verluste dem wahren wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Nach § 167 Abs. 2 BAO habe die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei oder nicht. Im vorliegenden Fall sei erwiesenermaßen der Bf. seit Gründung der L S GmbH wirtschaftlicher Eigentümer dieser Gesellschaft. Nach ständiger Rechtsprechung genüge es von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Gewissheit für sich habe und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließe oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lasse. Selbstverständlich

könnten jederzeit die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter schriftlich oder mündlich bestätigen, dass sie ausschließlich im Auftrag des Bf. als Gesellschafter der L S GmbH tätig gewesen seien. Nach § 24 Abs. 1 lit. b u. c BAO würden zu treuen Händen übereignete bzw. erworbene Wirtschaftsgüter dem Treugeber zugerechnet. Die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folge dabei den allgemeinen Grundsätzen der Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen. Die Behörde habe unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen die wahren wirtschaftlichen Begebenheiten widerspiegelnden Verhältnisse zu ermitteln (Verweis auf VwGH 22.12.1988, 84/17/0069). Da alle Indizien für das Vorliegen einer Treuhandschaft sprächen und dies von der Finanz bisher auch nicht verneint werde und somit nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt ein Treuhandverhältnis vorläge, könne nicht wider besseres Wissen gegenteilig entschieden werden. Nachdem für abgabenrechtliche Belange ausschließlich von Bedeutung sei, wer wirtschaftlicher Eigentümer der Gesellschaftsanteile sei oder gewesen sei, werde beantragt, die vortragsfähigen Verluste aus der L S GmbH als steuerlich abzugsfähige Sonderausgaben bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu berücksichtigen

Das Finanzamt Z legte in der Folge - wie auch dem Bf. mitgeteilt wurde - die im Spruch genannte Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 21. April 2015 führte die Abgabenbehörde unter Verweis auf ihre Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung und in Replik auf das Vorbringen des Bf. im Vorlageantrag aus, dass das Treuhandverhältnis dem Finanzamt nicht angezeigt bzw. erst im Jahr 2015 offengelegt worden sei und es daher für die Vergangenheit keine Rechtswirkung entfalten könne.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. diesbezügliches Schreiben des Finanzgerichtes vom 6.7.2016) legte die steuerliche Vertretung des Bf. Besprechungsnotizen vom August 2009, eine Bestätigung der XYZ Bank AG vom 14. Juli 2016, Bestätigungen von R G (Geschäftsführer von Juni 2010 bis 2012), P F (Hauptgesellschafter und Geschäftsführer bis Juni 2010), C O, K D sowie T N, die not. Treuhandvereinbarung mit P F vom 8. Mai 2009, den von P F und T N not. errichteten Abtretungsvertrag vom 11. Juni 2010, den von T N, K D, C O sowie dem Bf. not. errichteten Abtretungsvertrag vom 28. Mai 2013 und die von P F und dem Bf. geschlossene not. Aufhebungsvereinbarung vom 11. Juni 2010 vor und führte mit Begleitschreiben vom 30. August 2016 noch Folgendes aus:

" Zwischen Herrn F und Herrn Bf bestand eine Treuhandvereinbarung. In der Anlage übermittle ich Ihnen den Notariatsakt von Notar Dr. CH. Bei den im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaftern der L GmbH handelte es sich um Kollegen und Kunden aus der Schweiz aus derselben Branche, welche die Gesellschaftsanteile aus markttechnischen Gründen übernommen haben. Alle Gesellschafter der L waren Kunden der Firma YZ, die zu 100% im Eigentum von Herrn Bf stand und die diese Produkte herstellte, welche von den Gesellschaftern in der Schweiz vertrieben wurden und in Österreich über die L vertrieben werden sollten. Da es Herrn Bf nicht möglich war, durch

die YZ als Mitbewerber zu den bestehenden Vertriebspartnern der YZ in Erscheinung zu treten, wurde von ihm die L gegründet.

In der Anlage übermittle ich Ihnen den Abtretungsvertrag vom 28. Mai 2013 betreffend die Abtretung der Anteile von Herrn N, D und O an Herrn Bf. Die Abtretung der Anteile wurde mittels Verkauf um einen symbolischen Euro durchgeführt. Da bei der Gründung die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter kein Stammkapital einbringen mussten, sondern die finanziellen Mittel von Herrn Bf kamen, wurde auch die Abtretung nur um den symbolischen Euro abgewickelt.

Die Gründung der L GmbH ging ausschließlich von Herrn Bf aus und Herr Bf hatte von Beginn an den ausschließlichen wirtschaftlichen Einfluss auf die Gesellschaft. Wie aus den beiliegenden Bestätigungen der damaligen zivilrechtlichen Gesellschaft hervorgeht, war die Übernahme der Anteile an der L in treuhänderischer Weise ein Freundschaftsdienst an Herrn Bf. Die eingetragenen Gesellschafter erhielten von Herrn Bf direkt oder aus der L keine finanziellen Zuwendungen, hatten jedoch bei der Firma YZ besonders günstige Einkaufskonditionen als Vergütung für ihre Gesellschaftertätigkeit bei der L.

Die diversen geschäftlichen Aktivitäten wurden bei den verschiedenen Besprechungen diskutiert und dann gemäß den Anweisungen bzw. Ausführungen von Herrn Bf auch umgesetzt. Über diese Besprechungen wurden teilweise kurze Niederschriften erstellt, wie aus beiliegenden Beispielen dieser Besprechungsnotizen ersichtlich ist.

Herr Bf hat von Beginn an alleine das wirtschaftliche Risiko getragen und auch sämtliche Bankgeschäfte abgewickelt, wie aus der beiliegenden Bestätigung der XYZ hervorgeht. Faktisch konnte nur er über die Konten der L S GmbH verfügen.

Auch die Buchhaltung und Lohnverrechnung wurde ausschließlich von Herrn Bf beauftragt und überwacht. Sämtliche Agenden in diesem Zusammenhang, ebenso wie die Erstellung der Steuererklärungen und der Bilanz, wurden nur mit Herrn Bf besprochen. Die Durchführung der Buchhaltung und Lohnverrechnung sowie die Erstellung der Steuererklärungen und Jahresabschlüsse wurden von unserem Büro durchgeführt und weder meine Mitarbeiter noch ich kennen einen der im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter oder Geschäftsführer. Wir hatten ausschließlich mit Herrn Bf als Auftraggeber zu tun. "

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im konkreten Fall besteht Streit darüber, ob ursprünglich von der L S GmbH herrührende Verluste (insgesamt 713.487,80 €) im Rahmen der verschmelzenden Umwandlung dieser GmbH auf den Bf. übergegangen sind und damit bei ihm als Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996, sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Verlustvorträge ua. nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind nur eingeschränkt abzugsfähig, nämlich im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte im Abzugszeitraum vor Berücksichtigung der Sonderausgaben (Vortragsgrenze gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 idF Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetz - IRÄ-BG, BGBl. I Nr. 58/2010).

Gemäß § 7 Abs. 1 UmgrStG, BGBl. Nr. 699/1991 idgF, sind Umwandlungen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ua. verschmelzende Umwandlungen nach dem "*Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften*", BGBl. Nr. 304/1996", wenn ein Betrieb übertragen wird. Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 UmgrStG anzuwenden (§ 7 Abs. 3 UmgrStG).

Gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003 sind übergehende Verluste den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 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.

Nach § 10 Z 1 lit. c UmgrStG verringert sich das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,
- Erwerbe von Todes wegen,
- Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters
 - vor der verschmelzenden Umwandlung oder
 - vor der errichtenden Umwandlung, an der neben dem Hauptgesellschafter nur ein Arbeitsgesellschafter teilnimmt,oder
- Erwerbe einer Mitunternehmerschaft als Hauptgesellschafter, an der neben einem Arbeitsgesellschafter nur eine unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaft beteiligt ist,

erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Abweichend vom allgemeinen Grundsatz, dass der Verlustabzug dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust erwirtschaftet hat und dieser im Falle der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebes nicht auf den Betriebserwerber übergeht (vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 18 Abs. 6 und 7, Tz 7.1), sieht § 10 UmgrStG somit den Übergang steuerlicher Verlustvorträge von der Sphäre der Gesellschaft in jene der Gesellschafter als deren Rechtsnachfolger vor. Eine Einschränkung findet dieser Grundsatz durch die Bestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG, wonach bei Einzelrechtsnachfolge nur jene Verluste und Fehlbeträge übergehen, die während des Zeitraumes der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters entstanden sind. Ausgenommen von dieser Einschränkung sind nur jene Fallgruppen von

Beteiligungserwerben im Wege der Einzelrechtsnachfolge, die gewissermaßen für den Gesellschafter zwangsläufig gewesen sind (vgl. Zöchling/Kuhn in Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG⁴, § 10 Rz 7; siehe dazu auch UFS 1.12.2009, RV/0472-F/07, BFG 16.4.2014, RV/1100057/2011; VwGH 31.3.2005, 2000/15/0002; VwGH 27.2.2014, 2010/15/0015).

Im konkreten Fall liegt unbestritten eine verschmelzende Umwandlung iSd § 7 Abs. 1 UmgrStG vor, auf die Art. II UmgrStG (im Anwendungsbereich von Art. II ermöglicht § 10 den Übergang von Verlustvorträgen der übertragenden Körperschaft auf Rechtsnachfolger) insgesamt zur Anwendung gelangt.

Gegenständlich wurde der Umwandlungsbeschluss (vom 28.5.2013) am 15. Juni 2013 im Firmenbuch eingetragen (FN xxyzzz - gelöschte GmbH). Durch die Eintragung der Abtretung der Geschäftsanteile an der L S GmbH (vom 28.5.2013) am 14. Juni 2013 an den Bf. wird für diesen zum maßgeblichen Stichtag 15. Juni 2013 im Firmenbuch eine Beteiligung von 100% ausgewiesen. Daraus folgt vorerst - vorbehaltlich des allfälligen Untergangs der Verlustabzüge nach § 10 Z 1 lit. c UmgrStG - die in § 10 Z 1 lit. b UmgrStG normierte, grundsätzliche Rechtsfolge, wonach bei einer verschmelzenden Umwandlung der Gesellschafter (Bf.) als Rechtsnachfolger in die Verlustabzüge der umgewandelten Körperschaft eingetreten ist. Nach der obzitierten einschränkenden lit. c des § 10 Z 1 UmgrStG besteht (unbestrittenermaßen) ein Recht auf Verlustabzug nur im Ausmaß des Beteiligungsverhältnisses des Bf. im jeweiligen Verlustjahr der übertragenen L S GmbH.

Lt. Firmenbuch (FN xxyzzz) war der Bf. in den Verlustjahren an der L S GmbH nicht beteiligt. Wie bereits oben im Verfahrensgang dargestellt, haben die (vormaligen) Gesellschafter der genannten GmbH erst im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge durch Abtretung [Notariatsakt; die Abtretung (Zession) ist ein dingliches Rechtsgeschäft, mit dem üblicherweise eine schuldrechtliche Verpflichtung (hier: Verkauf) einhergeht; der schuldrechtliche Vertrag beinhaltet die Verpflichtung zur Übergabe des Gesellschaftsanteiles] vom 28. Mai 2013 ihre Geschäftsanteile an den Bf. übertragen.

Die steuerliche Vertretung des Bf. verneint die Anwendbarkeit der einschränkenden Regelung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG mit der Begründung, dass der Bf. auf Grund einer Treuhandvereinbarung (mit dem Hauptgesellschafter N) sowie von Angeboten zur Anteilsabtretung (mit den Minderheitsgesellschaftern O und D) von Beginn an wirtschaftlicher Eigentümer der L S GmbH gewesen sei und ihm deshalb auch die in Rede stehenden Verluste aus dieser GmbH sehr wohl zuzurechnen seien. Demgegenüber vertritt die Abgabenbehörde die Auffassung, dass ihr das Treuhandverhältnis nicht angezeigt bzw. erst im Jahr 2015 offengelegt worden sei und dieses daher für die Vergangenheit keine Rechtswirkung entfalten könne.

Dem Einwand des Bf. ist zwar entgegenzuhalten, dass § 10 Z 1 lit. b und lit. c UmgrStG wohl auf das im Firmenbuch ausgewiesene Beteiligungsausmaß (damit auf das Ausmaß der zivilrechtlichen Beteiligung) abstellen. Die Rechtsnachfolge in steuerliche

Verlustabzüge bei Vorliegen von Treuhandverhältnissen oder wirtschaftlichem Eigentum betreffend Anteile der umzuwandelnden Körperschaft kann jedoch wohl keinesfalls am zivilrechtlichen Eigentum bemessen werden, was im konkreten Fall von Seiten der Abgabenbehörde auch nicht eingewendet wurde. Einer solchen Überlegung stünden die auch im Bereich des Umgründungssteuergesetzes geltenden Bestimmungen des § 24 Abs. 1 lit. b bis d BAO über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern entgegen. Sohin kann die Bestimmung des § 10 Z 1 lit. b erster Satz UmgrStG über die Rechtsnachfolge in Verlustabzüge der übertragenden Körperschaft bei Vorliegen von Treuhandverhältnissen und wirtschaftlichem Eigentum nur dahingehend ausgelegt werden, dass in diesen Fällen die Rechtsnachfolge in Verlustabzüge der übertragenden Körperschaft entsprechend des wirtschaftlichen und nicht des zivilrechtlichen Eigentums an den Körperschaftsanteilen im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch erfolgt; bezogen auf die einschränkende Bestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG gehen bei Einzelrechtsnachfolge eben nur jene Verluste und Fehlbeträge über, die während des Zeitraumes des wirtschaftlichen Eigentums an den Körperschaftsanteilen des übernehmenden Gesellschafters entstanden sind (vgl. dazu Keppert/Waitz-Ramsauer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, § 10 Rz 23; Stefaner in Kofler, UmgrStG § 10 Rz 36).

Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet oder erworben worden sind, werden unter wirtschaftlichem Aspekt (weiterhin) dem Treugeber zugerechnet (§ 24 Abs. 1 lit. b und c BAO; § 24 BAO regelt im Übrigen nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften; diese folgt bei Einkünften aus einem Treuhandvermögen der im Innenverhältnis grundsätzlich beim Treugeber bleibenden Dispositionsbefugnis).

Treuhandvereinbarungen sind dadurch gekennzeichnet, dass das äußere Erscheinungsbild des im eigenen Namen auftretenden Trenehmers das Innenverhältnis zum Treugeber ganz oder teilweise verdeckt. Von einem steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis kann nur dann ausgegangen werden, wenn die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als "*leere Hülle*" erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt. Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders in Bezug auf die Behandlung des Treuguts. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist. Die Vereinbarung eines Treuhandentgelts ist nicht notwendige Bedingung, kann aber ein Anzeichen für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sein. Schließlich kommt bei der Frage nach der Durchführung einer Treuhandvereinbarung der bilanziellen Behandlung

des Treuguts indizielle Bedeutung zu (vgl. BFH 24.11.2009 I R 12/09, BStBl. II 2010, 590; siehe dazu auch Jappel, Treuhandschaften, Seiten 95 ff; Stoll, BAO-Kommentar, Seite 302; Ritz, BAO⁵, § 24 Tz 13; zB UFS 4.8.2005, RV/0319-F/02).

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass ein Abtretungsanbot allein kein wirtschaftliches Eigentum an den angebotenen Geschäftsanteilen verschaffe; auch dann nicht, wenn ein unbefristetes und unwiderrufliches Anbot vorliege. Auch ein Abtretungsanbot ändere nämlich - so das Höchstgericht - nichts daran, dass der anbietende Gesellschafter sein Gesellschaftsrecht (Stimmrecht) bis zur Abtretung ohne Rücksicht auf die Wünsche des Abtretungsberechtigten ausüben könne und die Ausübung des Stimmrechtes - gerade bei einem Mehrheitsanteil - von entscheidendem Einfluss auf die wirtschaftliche Gestion der Gesellschaft sei, könnten doch jedenfalls gegen die Stimme des Mehrheitsgesellschafters Gesellschaftsbeschlüsse nicht zustande kommen.

Um eine dem zivilrechtlichen Eigentümer eines Geschäftsanteiles vergleichbare wirtschaftliche Stellung im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO annehmen zu dürfen, müsse die Herrschaftssituation der als wirtschaftlicher Eigentümer in Betracht gezogenen Person auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse so geartet sein, dass dem Betreffenden die Ausübung der wesentlichen Eigentümerfunktionen zustünde. Es müsste ihm also nicht nur eine der Veräußerung und Verpfändung des Geschäftsanteiles vergleichbare wirtschaftliche Verfügung über diesen möglich sein, sondern auch die Stimmrechtsausübung unter Bezug allfälliger Früchte aus dem Geschäftsanteil (vgl. VwGH 3.4.1984, 83/14/0143; VwGH 21.10.1986, 86/14/0107; VwGH 9.5.1989, 89/14/0033).

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 Feststellungslast für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses bzw. einer vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden Zurechnung trägt derjenige, der sich darauf beruft, hier also der Bf. (erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht). Ein Treuhandverhältnis bzw. eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Zurechnung kann nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn klare vertragliche Abmachungen über Umfang und nähere Modalitäten des Treuhandauftrages tunlichst in Schriftform beigebracht wie auch allenfalls vorgenommene Abrechnungen belegmäßig nachgewiesen werden (vgl. VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen

Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Das Bundesfinanzgericht hatte aufgrund der vorgelegten Nachweise, den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens sowie sonstigen Beweisergebnissen im Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen, ob der Bf. von Anfang an (seit Gründung der GmbH im Jahr 2009 bzw. im Zeitpunkt der Verlustentstehung bei der umgewandelten Körperschaft) treugeberisch als Gesellschafter der L S GmbH beteiligt gewesen ist oder nicht bzw. ob auch die gegenständlichen Angebote zur Anteilsabtretung dem Bf. in den Verlustjahren wirtschaftliches Eigentum vermittelten.

Das Finanzamt hält dem lediglich entgegen, dass dieses behauptete Treuhandverhältnis nicht rechtzeitig offengelegt worden sei.

Der Abgabenbehörde ist insofern zuzustimmen, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte im Steuerrecht ganz allgemein nicht anzuerkennen sind (vgl. VwGH 25.03.1999, 96/15/0079). Diese müssen vielmehr "*pro futuro*" (im Vorhinein) bekannt gegeben werden (vgl. VwGH 21.10.1986, 84/14/0086).

Im Beschwerdefall wurden die in Rede stehenden Treuhandverhältnisse wie auch die gegenständlichen Angebote (unbestrittenermaßen) erstmals im Zusammenhang mit der Jahre später stattfindenden Einkommensteuerveranlagung 2013 im Jahr 2015 der Abgabenbehörde bzw. im gegenständlichen Beschwerdeverfahren dem Finanzgericht gegenüber bekannt gegeben. Faktum ist damit, dass die konkreten Vereinbarungen der Abgabenbehörde nicht zeitnah offengelegt worden sind; mit dem unbestritten gebliebenen Vorbringen von Seiten des Bf., wonach es seit der Gründung der gegenständlichen GmbH im Jahr 2009 bis zur Umwandlung in die Einzelfirma im Jahr 2012 keinerlei steuerlich relevanten Vorfälle (Ausschüttungen, etc.) gegeben habe, welche (bei rechtzeitiger Bekanntgabe des Treuhandverhältnisses) zu einer anderen Beurteilung aus steuerlicher Sicht der GmbH oder des Bf. geführt hätten, war in diesem Zusammenhang nichts zu gewinnen. Nach Ansicht des Finanzgerichtes hat jedoch die Frage der zeitgerechten Offenlegung einer Vereinbarung entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde - analog zu den Regeln über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (eine solche Vereinbarung muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden) - lediglich ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (kein Tatbestandscharakter). Dem Publizitätserfordernis kann nicht nur durch rechtzeitige Bekanntgabe an das Finanzamt, sondern auch durch zeitnah errichtete öffentliche Urkunden oder Anzeigen an (andere) Behörden entsprochen werden (vgl. dazu auch Jappel, Treuhandschaften, Seite 102; VwGH 16.3.1989, 89/14/0024; VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049).

Ein Treuhandverhältnis ist damit steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn es im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart und außerdem vereinbarungsgemäß durchgeführt wird. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder in dieser Eigenschaft - also für fremde, nicht für eigene Rechnung - tätig geworden

ist (vgl. zB Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 24 Rz 50; siehe zB auch UFS 19.7.2005, RV/0830-W/03; UFS 4.8.2005, RV/0319-F/02).

An dieser Stelle wird vollständigshalber auch darauf hingewiesen, dass die Offenlegungspflicht nach § 119 Abs. 1 BAO lediglich *“nach Maßgabe der Abgabenvorschriften”* besteht und daher eine Pflicht zur unaufgeforderten Offenlegung nur dann vorliegt, wenn diese gesetzlich angeordnet ist (zB Anzeigepflicht gemäß § 120 BAO, Abgabenerklärungspflicht gemäß § 42 BAO). Bezogen auf § 120 BAO ist zu berücksichtigen, dass nicht generell *“für die Abgabenfestsetzung maßgebende Umstände”*, wie zB die Begründung eines Treuhandverhältnisses, anzuzeigen sind (vgl. Ritz, BAO⁵, §§ 119 f jeweils Rz 2; siehe dazu auch BFG 28.5.2014, RV/7103848/2009).

Folgende Umstände sprechen nach Ansicht des Finanzgerichtes für eine von Anfang an bestehende treugeberische Gesellschafterstellung des Bf. bzw. dafür, dass der Bf. in den Verlustjahren wirtschaftlicher Eigentümer der L S GmbH gewesen ist:

- Der Bf. hat, wenn auch erst im Zuge des Veranlagungs- bzw. Beschwerdeverfahrens, die notariellen Treuhandvereinbarungen vom 8. Mai 2009 bzw. vom 11. Juni 2010 sowie die notariellen Abtretungsanbote vom 8. Mai 2009 vorgelegt. Durch die Mitwirkung des Notars (Dr. E. CH) werden diese für die Parteien hergestellten schriftlichen Urkunden zu öffentlichen Urkunden, dh. der Notariatsakt dient der Beweissicherung für Echtheit und Richtigkeit des entsprechenden Dokuments; es kommt ihnen daher besondere Beweiskraft zu.

Nach Ansicht des Finanzgerichtes hat der Bf. durch die Vorlage dieser Notariatsakte, in denen ausführlich und transparent der Gegenstand der Treuhandschaften bzw. der Anbote dargestellt ist, klar den zeitnahen Abschluss der Treuhandverhältnisse bzw. der Anbote nachgewiesen. Von rückwirkenden Rechtsgeschäften oder etwa von rückdatierten Verträgen kann im gegenständlichen Fall angesichts der Notariatsform zweifellos nicht ausgegangen werden.

- Die in Rede stehenden Treuhandvereinbarungen wie auch die vorliegenden Abtretungsanbote wurden wohl unter Fremden (Kollegen und Kunden aus der Schweiz aus derselben Branche) abgeschlossen (es fehlt damit gegenständlich nicht an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz) und erfolgten Zug um Zug mit der Übernahme der Geschäftsanteile; diese gelten auch für die Erben und Rechtsnachfolger.
- Die vorliegenden Treuhandvereinbarungen weisen eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalte im Hinblick auf die Gesellschafterstellung des Bf. auf (Weisungsbefugnis sowie jederzeitiger Herausgabeanspruch des Treugebers).
- Die gegenständlichen Abtretungsanbote weisen eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalte auf (jederzeitiger Annahme- bzw. Herausgabeanspruch).
- Der Bf. hat von Anfang an wirtschaftliches und unternehmerisches Engagement gezeigt. Die Gründung der L S GmbH ging ausschließlich vom Bf. aus; der Bf. hatte von Beginn

an den ausschließlichen wirtschaftlichen und unternehmerischen Einfluss auf die Gesellschaft (vgl. Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 30.8.2016).

- Der Bf. (alleine) hatte - wie auch die vorgelegten schriftlichen Bestätigungen der vormaligen Geschäftsführer und zivilrechtlichen Gesellschafter belegen - die wirtschaftliche und sonstige Leitung der L S GmbH inne. Sämtliche Aktivitäten, die von den Geschäftsführern zu erledigen waren, erfolgten ausschließlich auf Anweisung bzw. nach Absprache mit dem Bf. (sie wurden von ihm "*freigegeben*").
- Mit entsprechender Namensnennung in den vorgelegten Besprechungsnotizen und anhand der vorliegenden Bestätigungen und Treuhandverträgen ist dokumentiert und glaubwürdig vorgebracht, dass der Bf. seit Gründung der GmbH an diversen Sitzungen teilgenommen hat und entsprechende Beschlussfassungen wie auch sonstige Mitgliedschaftsrechte der zivilrechtlichen Gesellschafter nur über Auftrag/Weisung des Bf. erfolgten. Im Hinblick auf die gegenständlichen Abtretungsanbote ist in diesem Zusammenhang auch zu berücksichtigen, dass die Ausübung des Stimmrechtes durch (anbotstellende) Minderheitsgesellschafter von keinem entscheidendem Einfluss auf die wirtschaftliche Gestion der Gesellschaft wäre, zumal Gesellschaftsbeschlüsse gegen deren Stimmen zustande kommen könnten (nach Pkt. VI. 5 des im Verfahrensgang bezeichneten Gesellschaftsvertrages der L S GmbH werden die Beschlüsse grundsätzlich mit einer Mehrheit von wenigstens 51% der abgegebenen Stimmen gefasst).
- Nach den glaubwürdigen Angaben der steuerlichen Vertretung des Bf. im Schreiben vom 30. August 2016 hatten die im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter bei Gründung der GmbH kein Stammkapital einzubringen. Die finanziellen Mittel stellte allein der Bf. zur Verfügung. Die zivilrechtlichen Gesellschafter erhielten zwar weder vom Bf. direkt noch aus der L S GmbH entsprechende finanzielle Zuwendungen, hatten jedoch bei der (zu 100% im Eigentum des Bf. stehenden) YZ GmbH besonders günstige Einkaufskonditionen als Vergütung für ihre Gesellschaftertätigkeit bei der L S GmbH.
- Die XYZ Bank AG hat im Hinblick auf das wirtschaftliches Engagement des Bf. mit Schreiben vom 14. Juli 2016 Folgendes bestätigt:
 - *Im Auftrag des Bf. hat die XYZ für die L S GmbH das Konto xyz-abc eröffnet.*
 - *Der Bf. war im Hinblick auf dieses oa. Konto zeichnungsberechtigt und hat sämtliche Onlinetransaktionen mit seiner TAN-Liste bzw. seinem Mobiltelefon freigegeben.*
 - *Für den zur Verfügung gestellten Kontokorrentrahmen für die L S GmbH hat der Bf. die persönliche Bürgschaft übernommen.*
 - *In wirtschaftlichen und kaufmännischen Fragen die L S GmbH betreffend war der Bf. der alleinige Ansprechpartner für die XYZ.*

Der Bf. hat damit sämtliche Bankgeschäfte abgewickelt, er verfügte über die Konten der L S GmbH und trug von Beginn an alleine das wirtschaftliche Risiko (siehe diesbezüglich auch das Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 30.8.2016). Hätte es während des Bestehens der L S GmbH Gewinnausschüttungen gegeben, wären diese ausschließlich dem Bf. zuzurechnen gewesen (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen

der steuerlichen Vertretung des Bf. im Beschwerdeschriftsatz vom 26.2.2015 sowie die diesbezüglichen Bestimmungen in den vorliegenden Treuhandverträgen).

- Der Treuhänder (T N) und die Anbotsteller (C O und K D) haben - wie vertraglich vereinbart - ihre Geschäftsanteile jeweils lediglich um einen symbolischen Euro dem Bf. abgetreten bzw. verkauft (und war dieser Abtretungs- bzw. Kaufpreis demnach vom wahren Wert des Geschäftsanteils weit entfernt; die zivilrechtlichen Gesellschafter haben sich damit von vornherein der mit einer echten Eigentümerstellung verbundenen Gewinnchance begeben, Wertsteigerungen des Unternehmens und des Geschäftsanteiles zu lukrieren).
- Entsprechend den glaubhaften Angaben seiner steuerlichen Vertretung hat ausschließlich der Bf. die Buchhaltung und Lohnverrechnung beauftragt und überwacht. Sämtliche Agenden in diesem Zusammenhang, ebenso wie die Erstellung der Steuererklärungen und der Bilanz, sind nur mit dem Bf. besprochen worden. Die Durchführung der Buchhaltung und Lohnverrechnung sowie die Erstellung der Steuererklärungen und Jahresabschlüsse wurden von der im Spruch bezeichneten steuerlichen Vertretung durchgeführt; diese kennt keinen der im Firmenbuch eingetragenen Gesellschafter oder Geschäftsführer. Sie hatte ausschließlich mit dem Bf. als Auftraggeber zu tun (vgl. Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf. vom 30.8.2016).

Angesichts der vorliegenden notariellen Verträge und der durch entsprechende Unterlagen nachgewiesenen Verhaltensweisen bzw. Anhaltspunkte war im Beschwerdefall in einer Gesamtbetrachtung davon auszugehen, dass diese strittigen Verträge im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart wurden und außerdem auch vereinbarungsgemäß durchgeführt bzw. gelebt wurden. Ein Auseinanderklaffen zwischen (zivilrechtlicher) Eigentümerstellung und der faktischen Ausübung der Befugnisse, welche Inhalt des Eigentumsrechtes sind, ist im Beschwerdefall klar aufgezeigt worden. Der Bf. hatte erkennbar seit Gründung der L S GmbH eine derart beherrschende Stellung inne, dass er wirtschaftlich, faktisch und rechtlich Träger der mit den Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten war und so einem Vollberechtigten wesentlich näher stand als die Treuehmer bzw. die Anbotsteller. Es war sohin davon auszugehen, dass die zivilrechtlichen Beteiligungsverhältnisse in den Verlustjahren nur die Fassade bildeten. Zusammenfassend kommt das Bundesfinanzgericht unter Bedachtnahme auf die Grundsätze der freien Beweiswürdigung daher zum Schluss, dass die in Rede stehenden Treuhandverhältnisse anzuerkennen sind und einem Bejahen der - von Anfang an bestehenden - wirtschaftlichen Eigentümerschaft des Bf. an den Geschäftsanteilen der GmbH jedenfalls die größere Wahrscheinlichkeit zukommt als dem Verneinen dieses Umstandes. Der verspäteten Offenlegung der gegenständlichen Treuhandschaften bzw. Anbote *allein* kam keine widerlegende Bedeutung zu.

Angesichts dieser Überlegungen gehen die in Rede stehenden von der L S GmbH herrührenden (während des Zeitraumes des wirtschaftlichen Eigentums des Bf. an

sämtlichen Gesellschaftsanteilen entstandenen) Verluste auf den Bf. über und sind damit von der oben aufgezeigten Regelung des § 10 Z 1 lit. b UmgrStG erfasst.

Dem Beschwerdebegehren war sohin - unter Beachtung der Vortragsgrenze nach § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 idF IRÄ-BG, BGBl. I Nr. 58/2010 - Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. September 2016