



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 1

GZ. RV/0588-G/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder HR Dr. Burkhard Binder, DI Horst Rinner und Dr. Bernhard Koller über die Berufung des Bw., vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 2. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Mai 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 nach der am 24. April 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob ein vom Berufungswerber (Bw.) in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 geltend gemachter Verlustabzug in Höhe von € 29.518,82 gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 als Sonderausgabe zu berücksichtigen ist (resultierend – so die Erklärungsangaben - aus einer 3%-igen Beteiligung des Bw. an der I-GmbH, die mit 1.1.2004 in die I-KEG umgewandelt worden ist).

Das Finanzamt hat im Zuge der Einkommensteuerveranlagung 2004 den Verlustabzug mit nachstehender Begründung nicht anerkannt:

„Gemäß § 10 UmgrStG sind übergehende Verluste den Rechtsnachfolgern 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. Laut Firmenbuchauszug waren Sie nicht an der „I-GmbH“ beteiligt, sondern haben sich erst in der Folge an der „I-KEG“ beteiligt. Bei Fehlen eines Gesamtrechtsnachfolgetatbestandes gehen bestehende Verlustvorträge nicht über.“

In der dagegen gerichteten Berufung wird ausgeführt, dass der Bw. an der I-GmbH „*seit Anbeginn der Gesellschaft treuhändig als Gesellschafter beteiligt war*“. Dies sei aus dem Notariatsakt vom 21. September 2004 ersichtlich, der dem Finanzamt bereits als Beilage zum Schreiben vom 29. September 2004 übermittelt worden sei.

In dem genannten Schreiben wurde von der steuerlichen Vertretung des Bw. gemäß den Bestimmungen des § 43 UmgrStG die Umwandlung der I-GmbH unter Inanspruchnahme der Bestimmung des Art II UmgrStG rückwirkend zum 31.12.2003 in die I-KEG angezeigt.

Gleichzeitig mit dieser Anzeige wurden eine Reihe von Urkunden übermittelt (Protokoll über die Generalversammlung vom 21. September 2004, Umwandlungsplan einschließlich der handelsrechtlichen Schlussbilanz zum 31.12.2003, die steuerliche Umwandlungsbilanz per 31.12.2003, der Gesellschaftsvertrag der I-KEG vom 21. September 2004) sowie nachstehende Treuhandschaften (verbrieft im Notariatsakt vom 21. September 2004) sowie offengelegt:

Herr RH hält einen Geschäftsanteil im Nominale von € 363,36 als Treuhänder für den Treugeber WM und einen Geschäftsanteil im Nominale von € 363,63 als Treuhänder für den Treugeber JS.

Die P-GmbH hält einen Geschäftsanteil im Nominale von € 35.973,05 als Treuhänder für den Treugeber WM , der seinerseits einen Geschäftsanteil im Nominale von € 727,73 als Treuhänder für den Treugeber WK und einen Geschäftsanteil im Nominale von € 1.090,09 als Treuhänder für den Treugeber PS (= Bw.) hält.

Herr JS hält einen Geschäftsanteil im Nominale von € 13.807,84 als Treuhänder für den Treugeber EH, einen Geschäftsanteil im Nominale von € 6.903,92 als Treuhänder für den Treugeber FG, einen Geschäftsanteil im Nominale von € 1.090,09 als Treuhänder für den Treugeber PS (= Bw.).

In der daraufhin abweisend ergangenen Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass Treuhandverhältnisse wie alle für die Abgabenfestsetzung maßgebenden Umstände der Abgabenbehörde anzuseigen sind (und zwar bereits zum Zeitpunkt der mündlich getroffenen Treuhandvereinbarungen) und auch im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren diesbezüglich keinerlei Beweise vorgelegt worden wären.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird ua. argumentiert, dass das Finanzamt „ja nicht die Existenz der mündlichen Treuhandverhältnisse von Beginn an“ bestreiten würde (Vergleiche die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung: „Diese beiden Treuhandverhältnisse haben bisher auf Grund einer mündlichen Vereinbarung zwischen Treugeber und Treuhänder bestanden.“), sondern nur eine „mögliche Verletzung der Anzeigepflicht nach der BAO zum Anlass“ nehmen würde, einen (unbestrittenen) Sachverhalt nicht der Besteuerung zugrunde legen zu wollen.

Daraufhin wurde dem Bw. im Zuge eines Ergänzungsvorhaltes (vom 10. Mai 2007) zum Vorlageantrag mitgeteilt, dass in der Berufungsvorentscheidung lediglich auf den Inhalt des gegenständlichen Notariatsaktes vom 21. September 2004 verwiesen worden wäre („Festgehalten wird, dass diese Treuhandverhältnisse bisher auf Grund einer mündlichen Vereinbarung zwischen Treugebern und Treuhändern bestanden haben und die Vertragsteile beschlossen haben, zur Rechtssicherheit die bestehenden mündlichen Treuhandschaften durch eine schriftlich notariell abgeschlossene Treuhandschaft zu ersetzen.“).

Es bestünden seitens des Finanzamtes sehr wohl „erhebliche Zweifel darüber, dass Sie von Beginn an aufgrund eines mündlichen Treuhandverhältnisses bereits Gesellschafter der GmbH waren.“ Um nun eine rechtliche Würdigung vornehmen zu können, sei daher eine Ergänzung erforderlich:

Aus welchen Beweismitteln ergäbe sich, dass dieses Treuhandverhältnis von Beginn an vorgelegen sei? Alle möglichen Beweismittel mögen aufgelistet werden. Beweise in Schriftform (in Ablichtung) mögen übermittelt werden. So ferne nur Zeugenbeweise existieren würden, mögen die ladungsfähigen Anschriften bekanntgegeben werden, damit diese Beweismittel auch amtswegig erhoben werden könnten.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens hat der Bw. nachstehende Zeugen „in dieser Angelegenheit“ bekannt gegeben (Schreiben vom 28. Juni 2007):

WM, G

JS, PF

FG, SP

WK, G

EH, K

CH, G

In der Folge wurden dem Bw. in einem weiteren Ergänzungsersuchen (vom 11. August 2008) nachstehende Fragen gestellt, die von seiner steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 25. März 2009 wie folgt beantwortet worden sind:

1) An welchem konkreten Tag (Datum) wurde der verfahrensgegenständliche Treuhandvertrag geschlossen?

Die Treuhandvereinbarung zwischen Herrn PS (= Bw.) und der P-GmbH wurde am 16. Oktober 2001 geschlossen, die Treuhandvereinbarung zwischen Herrn JS und Herrn PS (= Bw.) wurde am 12. November 2001 geschlossen.

2) Wurde die Treuhandvereinbarung mit Notariatsakt, schriftlich, mündlich oder konkludent geschlossen?

Der Treuhandvertrag wurde konkludent mündlich zwischen den Parteien geschlossen.

3) Wenn der Treuhandvertrag in (qualifizierter oder einfacher) Schriftform geschlossen wurde, wird um Übermittlung der Originalurkunde ersucht.

Entfällt, weil der Vertrag nur mündlich geschlossen wurde.

4) Wenn der Treuhandvertrag nicht schriftlich abgefasst wurde, wird um exakte (schriftliche) Wiedergabe seines Inhaltes gebeten.

Die im Firmenbuch eingetragene P-GmbH hält an der I-GmbH einen Anteil im Nominale von ATS 15.000,00 treuhändig für Herrn PS.

Herr JS hält an der I-GmbH einen Anteil im Nominale von ATS 15.000,00 treuhändig für Herrn PS.

Die Treuhänder verpflichten sich,

über die Geschäftsanteile, welche sie treuhändig für Herrn PS halten, ohne seine ausdrückliche Zustimmung nicht zu verfügen,

allfällige Gewinnausschüttungen aus der Gesellschaft an den Treugeber weiterzuzahlen,

die Stimmrechte in der Generalversammlung oder bei schriftlichen Abstimmungen nur entsprechend den Weisungen des Treugebers auszuüben,

den Treugeber von allen geschäftlichen Ereignissen zu informieren, die seine Interessen beeinflussen können,

das Mitgliedschaftsrecht nur nach den vom Treugeber erteilten Weisungen und unter Wahrung seiner Interessen auszuüben,

die Geschäftsanteile unentgeltlich an den Treugeber oder eine von diesem namhaft gemachte Person abzutreten,

den Namen des Treugebers ohne seine persönliche Zustimmung nicht preiszugeben,

die Geschäftsanteile ganz oder in Teilen jederzeit unentgeltlich an den Treugeber selbst oder eine von diesem bezeichnete (natürliche oder juristische) Person durch

Notariatsakt abzutreten und einem etwaigen Nachfolger der Treuhandschaft alle erforderlichen Auskünfte in Angelegenheiten der Gesellschafter zu erteilen, die zur Übernahme und Ausübung der Treuhandschaft erforderlich und nützlich sind.

Die Treuhänder erhalten für ihre Tätigkeit kein Entgelt, der Treugeber ist allerdings zur Begleichung aller Ausgaben und aller in Verbindung mit der Treuhandschaft anfallenden Kosten verpflichtet.

Der Treuhänder kann die Treuhandschaft unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zu jedem Monatsletzten kündigen.

5) Wurde die Treuhandschaft entgeltlich oder unentgeltlich übernommen?

Die Treuhandschaft wurde unentgeltlich übernommen.

6) Wenn die Treuhandschaft unentgeltlich übernommen wurde: Weshalb bestand eine derartige Bereitschaft? Bestand oder besteht zwischen Treugeber und Treuhänder ein über die verfahrensgegenständlichen Gesellschaftsverhältnisse hinaus gehendes Band? Besteht eine Verbindung im Sinne der Angehörigenjudikatur? Wie sind die späteren „Treugeber“ und „Treuhänder“ überhaupt miteinander in Verbindung gekommen?

Die Treugeber und der Treuhänder sind teilweise untereinander bekannt und unterhalten auch andere Geschäftsbeziehungen. Ein darüber hinausgehendes Band oder gar Verbindungen im Sinne einer Angehörigenjudikatur gibt es zwischen den Personen nicht.

7) Welchen konkreten rechtlichen und wirtschaftlichen Sinn hat die Treuhandschaft?

Die Treuhandschaft hatte den Sinn, die administrativen Angelegenheiten und die Abwicklung der Verfahren (die Beschlussfassung) zu vereinfachen und zu erleichtern.

8) Welche Vereinbarungen waren über eine Herausgabe des Anteiles getroffen?

Siehe dazu die Ausführungen zu Punkt 4.

9) Wer außer den Beteiligten an der I-KEG hat (schon bei Vertragsabschluss und nicht erst im September 2004) Kenntnis über die Treuhandschaft erlangt und durch welchen Vorgang?

Grundsätzlich wurde an die finanzierenden Banken bzw. an die Banken, bei denen ein Finanzierungsantrag eingebracht wurde, immer bekundet, dass die Büroräumlichkeiten im 5.OG für ein „Versicherungsmaklerunternehmen“ reserviert sind (siehe beiliegendes Schreiben an die V-AG vom 18. Juli 2002). Ebenso wurde dies in den Aussendungen an potentielle Mieter immer festgehalten, dass die Flächen im 5.OG für ein Versicherungsmaklerunternehmen reserviert waren (zB Schreiben an die SLV vom 5. Juni 2002). Weiters wurde in der Ausgabe vom 11. Dezember 2003 „G+S“ Herr PS

als Mitinvestor öffentlich genannt (anlässlich der Gleichenfeier des fertigen TPA-Krone Centers).

10) Wenn es vor dem 21. September 2004 aus dem Treuhandvertrag zu zivilrechtlichen Differenzen gekommen wäre: Mit Hilfe welcher Beweismittel hätte der Sachverhalt eindeutig dokumentiert werden können?

Eine Dokumentation hinsichtlich der Höhe seiner Beteiligung konnte jederzeit aus dem Verhältnis der für die A-GmbH reservierten bzw. später genutzten Bürofläche zur Gesamtnutzfläche ermittelt werden, denn Herr PS ist an der I-GmbH bzw. an der I-KEG im Verhältnis dieser Nutzflächen beteiligt. Weiters wurden die Treuhandverhältnisse im Beisein seines rechtlichen Vertreters, Herrn WK, geschlossen und hätte dieser jederzeit darüber Zeugnis ablegen können. Die Treuhandvereinbarung wurde im Beisein eines Rechtsanwaltes und eines Wirtschaftstreuhänders geschlossen, sodass hier wohl von einer sehr hohen Rechtssicherheit hinsichtlich der geschlossenen Vereinbarungen ausgegangen werden konnte.

Außerdem war es auch allen anderen Gesellschaftern bekannt, dass Herr PS von Beginn an zu den Investoren bzw. „Mitgesellschaftern“ des Projektes bzw. der Gesellschaft zählte.

11) Weshalb ist gerade zum Stichtag 21. September 2004 ein derartiges Bedürfnis nach Rechtssicherheit entstanden, sodass an diesem Tage sogar ein Notariatsakt errichtet wurde?

Ein erhöhtes Bedürfnis an Rechtssicherheit war grundsätzlich nicht gegeben, allerdings bot es sich anlässlich der Umwandlung der Kapitalgesellschaft an, die Treuhandverhältnisse schriftlich zu regeln. Die Form des Notariatsaktes wurde lediglich aufgrund der ohnehin notariatsaktpflichtigen Abwicklung des Umgründungsvorganges (vom beauftragten Notar) gewählt und hat die Errichtung in der Form eines Notariatsaktes keine tiefere Bedeutung.

12) Wenn die Beweissicherung am 21. September 2004 als so wichtig erachtet wurde: Weshalb wurden dann die im Sinne des § 24 BAO in steuerrechtlicher Hinsicht als wahr anzusehenden Beteiligungsverhältnisse nicht schon in der Körperschaftsteuererklärung für 2002 offen gelegt? Dort wird unter Pkt. 11.2 („Angaben über Gesellschafter“) lediglich auf die P-GmbH als Treuhänderin für WM und auf die weiteren Gesellschafter RH und JS hingewiesen. Welche Gründe waren maßgebend, Treuhandverhältnisse am 21. September 2004 in einem Notariatsakt zu verbrieften, bei Abgabe der Steuererklärung am 31. März 2004 jedoch zu verschweigen?

Die Treuhandverhältnisse sollten nicht verschwiegen werden, sondern wurden wie von Beginn an nur die im Firmenbuch eingetragenen (treuhändigen) Gesellschafter in den Körperschaftsteuererklärungen angeführt. Die Gesellschaftsverhältnisse bzw. die Gesellschafter wurden im EDV-System entsprechend der Firmenbucheintragung hinterlegt und werden diese automatisch in die Steuererklärungen übernommen. Wie bereits in unserem Vorlageantrag zum Ausdruck gebracht worden ist, war es für die Besteuerung der GmbH nicht relevant, die treuhändigen Gesellschaftsverhältnisse in den Steuererklärungen anzuführen. Dahinter stand allerdings keine Absicht, sondern eher die „Gewohnheit“, auf die EDV zu vertrauen.

13) Sie haben in der ergänzenden Eingabe vom 28. Juni 2007 „eine Reihe von ladungsfähigen Zeugen“ bekanntgegeben: Über welches konkretes Beweisthema (oder über welche konkreten Beweisthemen) können die Zeugen WM, JS, FG, WK, EH und CH Auskunft geben?

Folgende Personen waren zum Zeitpunkt des Abschlusses der Treuhandschaften anwesend:

- a) Treuhandvertrag vom 16. Oktober 2001: WK, WM, PS
- b) Treuhandvertrag vom 12. November 2001: WK, WM, JS, PS

Die Herrn FG und EH können darüber Auskunft geben, dass Herr PS einer der Mitinvestoren der ersten Stunden ist.

In der am 24. April 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde der handelsrechtliche Geschäftsführer und Gesellschafter der I-GmbH, WM, als Zeuge zum streitgegenständlichen Sachverhalt befragt.

Auf die Frage des Vorsitzenden, wie die den Bau finanziierenden Banken die Darlehenssummen besichert hätten, gibt der Zeuge bekannt, dass alle Gesellschafter für einen Teil des Gesamtvolumens persönliche Haftungen übernehmen hätten müssen. Daher musste auch der Bw. eine persönliche Haftung übernehmen, die seinem Gesellschaftsanteil von 3% entsprochen hätte. Außerdem hätten die Gesellschafter Baukostenüberschreitungen selbst finanzieren und entsprechend ihrer Anteile einbringen müssen. Da es zu einer solchen Baukostenüberschreitung gekommen wäre, hätten die Gesellschafter, darunter auch der Bw., derartige Zahlungen leisten müssen.

Auf die Frage des Vorsitzenden an den Vertreter des Finanzamtes, ob Zweifel an der Richtigkeit dieser Aussage bestünden, antwortete dieser, dass die Richtigkeit dieser Zeugenaussage nicht in Zweifel gezogen werde.

Auf eine weitere Frage des Vorsitzenden, die Raumplanung des TKC betreffend, antwortet der Zeuge, dass der Bw. selbstverständlich auch in die Detailplanung nicht nur der von ihm exklusiv genutzten Räume, sondern auch in die der gemeinschaftlich genutzten Räume eingebunden gewesen wäre (entsprechende Nachweise müssten über das Planungsbüro XY zu erlangen sein).

Auf die Frage des Finanzamtsvertreters, ob sich die Gesellschafterstellung aus Sitzungsprotokollen oder anderen Schriftstücken ergäbe, antwortet der Zeuge, dass es mit Sicherheit etliche derartige Protokolle gäbe, da Sitzungen im Regelfall anlassbezogen stattgefunden hätten und bei derartigen Sitzungen auch alle anwesenden Treuhänder und Treugeber in den Protokollen namentlich genannt seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, ist die Klärung der Streitfrage (Berücksichtigung der Verlustvorträge in Höhe von € 29.518,82) davon abhängig, ob vom Bestand einer Treuhandschaft bereits im Zeitpunkt der Verlustentstehung bei der umgewandelten Körperschaft (I-GmbH) auszugehen ist oder nicht.

Dabei hat die Abgabenbehörde gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens, nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht.

Die freie Beweiswürdigung besteht sohin darin, dass die Abgabenbehörde durch die Subsumierung der Gesamtheit der durchgeführten Beweise in ihrem Zusammenhang unter allgemeine Erfahrungssätze logische Schlussfolgerungen zu gewinnen sucht (VwGH 27.6.1984, 84/16/0083). Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung ist es der Behörde nicht aufgegeben, im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn den Bestand oder Nichtbestand einer Tatsache nachzuweisen. Es genügt vielmehr, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen 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 (VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

Angewendet auf den vorliegenden Fall bedeutet dies daher, dass der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der vorgelegten Nachweise, den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens sowie sonstigen Beweisergebnissen in Rahmen der freien Beweiswürdigung festzustellen hat, ob der in der Anzeige der Treuhandschaft vom 20. September 2004 genannte Bw. vom Anfang an treuhändig als Gesellschafter der I-GmbH beteiligt gewesen ist oder nicht.

Folgende unbestrittene Umstände sprechen nun für eine von Anfang an bestehende treuhändige Gesellschafterstellung des Bw.:

Der Bw. hat von Anfang an wirtschaftliches und unternehmerisches Engagement gezeigt. So hat er - wie der Zeuge anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vom Finanzamt unwidersprochen dargelegt hat – bereits im Zusammenhang mit der Projektfinanzierung persönliche Haftungen übernommen, die (s)einem 3%-igen Gesellschaftsanteil entsprochen haben und musste er Baukostenüberschreitungen anteilmäßig mitfinanzieren.

Wenn auch aus diesen Verhaltensweisen allein nicht *unmittelbar* auf das Vorliegen von Treuhandschaften geschlossen werden kann, so sind diese doch ein gewichtiges Indiz *für* eine (treuhändige) Gesellschafterstellung des Bw.: Es würde nämlich wohl jeglicher allgemeiner Lebenserfahrung widersprechen, ohne tatsächliche Gesellschafterstellung für die I-GmbH solche Haftungen zu übernehmen bzw. anteilige Zahlungen für Baukostenüberschreitungen zu leisten.

Für die treuhändige Beteiligung an der I-GmbH spricht weiters die Tatsache, dass der Bw. nicht nur in die Detailplanung der von ihm letztlich exklusiv genutzten Räume (180 m^2 von ca. 6.200 m^2 insgesamt) sondern auch in die Gesamtplanung der gemeinschaftlich genutzten Räume eingebunden war. Dies ließe sich auch – wie der Zeuge in der mündlichen Berufungsverhandlung glaubhaft dargelegt hat – durch die Teilnahme des Bw. an diversen Sitzungen in der Planungsphase (mit Namensnennung in den Sitzungsprotokollen) dokumentieren.

Dazu kommt, dass sich auch aus dem Ausmaß der Nutzflächenrelationen – die rd. 180 m^2 Nutzfläche des Bw. für sein Büro an der Gesamtnutzfläche (6.200 m^2) betragen 3% - ein Gesellschaftsanteil in diesem Ausmaß ableiten lässt (siehe auch Pkt. 10 der Vorhaltsbeantwortung vom 29. März 2009).

Schließlich ergeben sich auch aus der detaillierten Vorhaltsbeantwortung vom 25. März 2009 keine Anhaltspunkte dafür, an den von Anfang an (mündlich) vereinbarten Treuhandschaften zu zweifeln.

In Anbetracht dieser unbestrittenen Feststellungen kann somit der verspäteten Offenlegung der Treuhandschaften keine widerlegende Bedeutung zukommen.

Zusammenfassend kommt der Unabhängige Finanzsenat daher unter Bedachtnahme auf die Grundsätze der freien Beweiswürdigung zum Schluss, dass einem Bejahren der - von Anfang an bestehenden - Treuhandschaften jedenfalls die größere Wahrscheinlichkeit zu kommt als dem Verneinen dieses Umstandes.

Die im Sinne des § 24 BAO in steuerrechtlicher Hinsicht als wahr anzusehenden Beteiligungsverhältnisse sind daher schon von Beginn an vorgelegen und war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 24. April 2012