

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.2009

Geschäftszahl

2005/15/0118

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des P M in B, vertreten durch Dr. Gerhard Preisl und Dr. Helgar Georg Schneider, Rechtsanwälte in 6900 Bregenz, Reichsstraße 5a, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 4. August 2005, Zl. RV/0319-F/02, betreffend Einkommensteuer 1997 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Wirtschaftstreuhänder, war im Streitzeitraum Gesellschafter-Geschäftsführer der steuerberatend tätigen X-GmbH.

Die Beteiligungsverhältnisse an der X-GmbH stellten sich laut Firmenbuch wie folgt dar:

bis 28.1.97	Sohn A 25%	Beschwerdeführer 25%	BB 50%
ab 28.1.97	Sohn A 25%	Beschwerdeführer	75%

Der am 28. Jänner 1997 erfolgten Änderung der Beteiligungsverhältnisse lag ein bereits mit 1. April 1988 datierter Notariatsakt zu Grunde. Danach hatte der im Jahr 1913 geborene BB seinen Gesellschaftsanteil an der X-GmbH im Ausmaß von 50% dem Beschwerdeführer unwiderruflich angeboten, wobei der Beschwerdeführer auch berechtigt war, die Rechte aus diesem Anbot an Dritte abzutreten. Als Abtretungspreis war der auf den Geschäftsanteil einbezahlte Betrag von 162.500 S vereinbart. Die näheren Zahlungsbedingungen sollten außerhalb des Abtretungsvertrages geregelt werden. Am 28. Jänner 1997, dem Todestag des BB, nahm der Beschwerdeführer dieses Anbot an.

Mit Schreiben vom 27. Februar 1997 wurden der Abgabenbehörde zwei Treuhandverträge vorgelegt. Der erste Treuhandvertrag war zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn B, der zweite zwischen den beiden Söhnen des Beschwerdeführers (A und B) geschlossen worden. Im ersten Treuhandvertrag wird festgehalten, dass der Beschwerdeführer die bisher von BB gehaltenen Anteile nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder des Sohnes B erworben habe. Im zweiten zwischen A und B geschlossenen Treuhandvertrag wird festgehalten, dass B seinerseits die Hälfte der im Vertrag mit seinem Vater erwähnten Anteile nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für seinen Bruder A erworben habe.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde ein weiterer am 29. Juni 1999 notariell beglaubigter Treuhandvertrag vorgelegt, in dem festgehalten wird, dass der Beschwerdeführer (auch die restlichen) Geschäftsanteile von 25% nicht auf eigene Rechnung, sondern als Treuhänder seines Sohnes A innehatte.

Aus diesen Treuhandverträgen folgte der Beschwerdeführer, dass seine Bezüge als Gesellschafter-Geschäftsführer der X-GmbH auch nach dem Tod des BB und der an diesem Tag erklärten Annahme des Abtretungsanbotes weiterhin solche aus nichtselbständiger Arbeit darstellten.

Der Prüfer ging vom Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung aus und erkannte die beiden Treuhandverträge vom Jänner 1997 bis zum Pensionsantritt des Beschwerdeführers am 1. Juli 1999 nicht an. Der Beschwerdeführer sei im Streitzeitraum (jedenfalls bis zum 1. Juli 1999) zu 75% und somit wesentlich im Sinne des § 22 Z. 2 zweiter Satz EStG 1988 am Stammkapital der X-GmbH beteiligt.

In der Folge ergingen entsprechende - zu Abgabennachforderungen führende - Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997 bis 1999, in denen die im Zeitraum vom 1. Februar 1997 bis zum 30. Juni 1999 (dem Zeitpunkt der Pensionierung des Beschwerdeführers) von der X-GmbH bezogenen Einkünfte des Beschwerdeführers als solche aus selbständiger Arbeit erfasst wurden.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung, in der er sich gegen die Umqualifizierung der Einkünfte als Gesellschafter-Geschäftsführer wandte. Das Finanzamt sei in Ansehung der Treuhandverträge zu Unrecht von einem Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO ausgegangen, weil für den Abschluss der strittigen Treuhandverträge beachtliche außersteuerliche Motive, nämlich solche berufs- und pensionsrechtlicher Natur vorliegen würden. Im weiteren Verfahren verwies der Beschwerdeführer auch auf ein von ihm beauftragtes Rechtsgutachten, das in der gewählten rechtlichen Gestaltung keinen Rechtsmissbrauch erkannte, sowie auf ein Schreiben der Vorarlberger Gebietskrankenkasse, in dem der Beschwerdeführer "weiterhin" als Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 2 ASVG eingestuft wurde.

Mit Schriftsatz vom 6. Juli 2005 erklärte der Beschwerdeführer, er nehme seine Berufung insofern zurück, als er ausschließlich die Anerkennung des zwischen ihm und Sohn B abgeschlossenen Treuhandvertrages beantrage. Unter Hinweis auf diese "Berufungszurücknahme" machte A mit Schriftsatz vom 8. Juli 2005 von seinem Recht, die Aussage in der Abgabensache seines Vaters zu verweigern, Gebrauch.

Im weiteren Verfahren wies die belangte Behörde den Beschwerdeführer darauf hin, dass sie - anders als das Finanzamt - bei der Entscheidung darauf abstellen werde, ob die behaupteten Treuhandverhältnisse auch "gelebt" worden seien. Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, die sich insbesondere dieser Frage widmete, wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Eingangs ihrer Erwägungen führte die belangte Behörde zunächst aus, dass sie dem (durch die "Berufungszurücknahme" zum Ausdruck gekommenen) Wunsch des Beschwerdeführers, den zwischen A und B abgeschlossenen Treuhandvertrag sowie den Treuhandvertrag vom 29. Juni 1999 bei der Entscheidung "auszublenden", nur eingeschränkt entsprechen könne. Zur Gewinnung eines korrekten Gesamtbildes des Falles, insbesondere zur Beantwortung der Frage, ob die am 28. Jänner 1997 gemeinsam angezeigten Treuhandverhältnisse auch ernst genommen worden seien, könne nicht ein Treuhandverhältnis beiseite gelassen werden. Die Treuhandverhältnisse seien am selben Tag über idente Gesellschaftsanteile zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen worden und stünden daher in einem Konnex zueinander. Das Finanzamt habe wegen des Wegfalls des abgabensparenden Effekts ab dem Zeitpunkt der Pensionierung des Beschwerdeführers am 1. Juli 1999 die vom Beschwerdeführer abgeschlossenen Treuhandverträge anerkannt. Da sich keine der Parteien durch diese Anerkennung beschwert erachte, unterziehe die belangte Behörde die ab 1. Juli 1999 herrschenden Beteiligungsverhältnisse (im Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung war eine diesbezügliche "Verböserung" des erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheides 1999 in den Raum gestellt worden) keiner weiteren Untersuchung.

Was die Beurteilung der strittigen Kernfrage anlange, werde im vorgelegten Rechtsgutachten zutreffend ausgeführt, dass die gegenständliche Treuhandgestaltung dem Typus der "Vereinbarungstreuhand" entspreche. Eine solche Treuhand komme dadurch zustande, dass einer dem anderen erklärt, er werde einen ihm gehörigen Vermögenswert nunmehr als Treuhänder für den anderen, den Treugeber, nach dessen Weisungen und Rechnung innehaben. Der Gutachter räume selbst ein, dass nach der Zivilistik ein Treuhandverhältnis auf diese Art nicht entstehen könne. Anders als der Gutachter vertrete die belangte Behörde aber den Rechtsstandpunkt, dass die Vereinbarungstreuhand auch steuerrechtlich nicht allgemein anzuerkennen sei. Im Gegensatz zur deutschen Steuerrechtslage, auf die sich der Gutachter stütze, seien in § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO ausdrücklich nur die Fälle der so genannten Übertragungstreuhand und der Erwerbstreuhand genannt und sei die Vereinbarungstreuhand zudem mangels eines damit verbundenen unmittelbaren Übergabe- oder Erwerbsvorganges in besonderem Maße intransparent. Aber selbst wenn man dem Gutachter darin folgen würde, dass auch die Vereinbarungstreuhand ein von der BAO erwähntes typisches Treuhandverhältnis sei, wäre für den Beschwerdeführer nichts gewonnen. Entscheidend sei nämlich jedenfalls, dass der Treugeber tatsächlich eine beherrschende Stellung innehaben müsse.

Dies sei gegenständlich nicht der Fall, woran auch das beauftragte Rechtsgutachten nichts ändern könne. Der Gutachter lege die Anerkennungsvoraussetzungen seinem Gutachten nämlich gleichsam als Prämissen zu Grunde, indem er sie aus den vorgelegten Abmachungen ungeprüft folgere. Die belangte Behörde könne den Treugeberstatus hingegen erst bejahen, wenn die faktischen Voraussetzungen, die nach der vom Gutachter zitierten deutschen Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung einer Vereinbarungstreuhand erforderlich sind, tatsächlich erfüllt wären. Das Treugut dürfe demnach nicht nur nach dem Wortlaut der Vereinbarung für den Treugeber gehalten werden, sondern müsse das Handeln des Treuhänders im fremden Interesse auf Grund

der tatsächlichen Durchführung eindeutig erkennbar sein. Bei der Prüfung, ob ein Treuhandverhältnis tatsächlich gegeben sei, sei ein strenger Maßstab anzulegen. Das Treuhandverhältnis müsse auf ernst gemeinten und klar nachweisbaren Vereinbarungen beruhen und tatsächlich durchgeführt werden.

Dies treffe im Beschwerdefall nicht zu. Zunächst liege über der Anteilsabtretung ein Dunkel, das sich infolge des Ablebens des BB und der Aussageverweigerung der beiden Söhne des Beschwerdeführers nicht mehr verlässlich erhellen lasse. An Fakten lasse sich (u.a.) feststellen, dass die Treuhandverhältnisse in den Bilanzen nicht zum Ausdruck gekommen seien, eine Vergütung für die treuhändige Verwaltung des Treugutes weder vereinbart noch bezahlt worden sei, Abrechnungen weder treuhänderseitig erstellt noch treugeberseitig verlangt worden seien, Aufträge und Weisungen zur Ausübung des Stimmrechtes in der Gesellschafterversammlung nicht erteilt und Gewinnausschüttungen seitens der Treugeber nie verlangt worden seien. Auch sei nicht erkennbar, dass der Treuhänder das Treugut im Interesse der Treugeber verwaltet hätte, als er - näher dargestellte - (ihn persönlich begünstigende) Vereinbarungen mit der X-GmbH getroffen habe.

Ingesamt sei festzustellen, dass die mit Verträgen vom 28. Jänner 1997 vereinbarten Treuhandverhältnisse (jedenfalls bis zum 1. Juli 1999) nicht "gelebt" worden seien. Die in den Treuhandverträgen vereinbarten Pflichten der Treuhänder seien im Wesentlichen weder von diesen erfüllt noch von den Treugebern eingefordert worden. Vor diesem Hintergrund stellten die zivilrechtlichen Beteiligungsverhältnisse nicht bloße Fassade dar, sondern entsprächen den tatsächlichen Verhältnissen. Den besonders im Falle von Treuhandschaften zwischen nahen Angehörigen strengen Nachweiserfordernissen sei im Beschwerdefall nicht hinreichend entsprochen worden.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht verletzt, dass "seine Dienstbezüge aus der (X-GmbH), an der er im strittigen Zeitraum (Kalenderjahre 1997 - 1999) nicht mit mehr als 25 % beteiligt war, gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 EStG als Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit, behandelt werden".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwo-gen:

Strittig ist im Beschwerdefall ausschließlich, ob der Beschwerdeführer in den Streitjahren wesentlich, d.h. zu mehr als einem Viertel an der X-GmbH beteiligt war. Der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, dass er das Anbot des BB auf Abtretung von 50% der Geschäftsanteile an der X-GmbH "im eigenen Namen" angenommen hat. Dieser Beteiligungserwerb habe jedoch nur "im Außenverhältnis" bestanden. "Im Innenverhältnis" habe der Beschwerdeführer "im Einvernehmen mit seinem Sohn B am 28.1.1997 (notariell) die Feststellung (getroffen), dass er die von BB durch Annahme des Angebotes zu erwerbenden Anteile nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänder für eben diesen Sohn B halten wird." Die von der Behörde bekämpften Treuhandlösungen hätten ihre gedanklichen Ursprünge und Ziele in Erwägungen zum abgabenfernen Pensionsrecht. Dem Beschwerdeführer sei es dabei um die Erhaltung der ASVG-Versorgungsansprüche gegangen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. mit zahlreichen weiteren Nachweisen das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt vor allem darin, dass der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen willkürlich beeinflusst werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. September 1999, 97/15/0003).

Anders als das Finanzamt ist die belangte Behörde nicht von einer zum Zwecke der Abgabensparnis erfolgten missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen. Sie hat vielmehr die Feststellung getroffen, dass der Beschwerdeführer mit der Annahme des Anbots nicht nur zivilrechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer der von BB erworbenen Anteile geworden ist. Die belangte Behörde nahm es ungeachtet der vorgelegten schriftlichen Treuhandvereinbarungen nicht als erwiesen an, dass der Beschwerdeführer die Anteile als (bloßer) Treuhänder seines Sohnes erworben habe.

Dagegen wendet sich die Beschwerde mit dem Vorbringen, die Rechte und Pflichten der Treuhänder würden sich "ausreichend genug aus den Treuhand-Verträgen und den aus den Grundsätzen des bürgerlichen Rechtes über die Treuhandenschaft sowie die Judikatur hiezu" ergeben.

Mit diesen Ausführungen verkennt der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde keinen Zweifel am Inhalt der vorgelegten Treuhandverträge hegte, sondern deren Ernsthaftigkeit verneinte. Nach den Feststellungen der belangten Behörde widerspiegeln die Treuhandverträge nicht das tatsächlich verwirklichte Geschehen, das darin bestanden habe, dass der Beschwerdeführer die Anteile erworben und die damit verbundenen Herrschaftsrechte auch uneingeschränkt ausgeübt habe. Diesen Feststellungen weiß die Beschwerde nichts Substantielles entgegenzusetzen.

Darüber hinaus bleibt der Beschwerdeführer - wie schon im Verwaltungsverfahren - auch vor dem Verwaltungsgerichtshof jede Erklärung dafür schuldig, auf welche schuldrechtlichen Vereinbarungen (Abtretung des Optionsrechtes, Kauf oder Schenkung der Anteile) sich die behaupteten Treuhandvereinbarungen überhaupt gründen. Zu Recht hat die belangte Behörde in diesem Zusammenhang von einem über den Treuhandverträgen liegenden "Dunkel" gesprochen. Die bloße Erklärung, die Rechte an einem Wirtschaftsgut künftig (nur mehr) als Treuhänder für einen anderen ausüben zu wollen, entspricht nicht den eingangs dargestellten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen.

Vom Fehlen nachvollziehbarer schuldrechtlicher Vereinbarungen abgesehen, relativiert sich die Klarheit des zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn abgeschlossenen Treuhandvertrages überdies auch durch die Existenz eines weiteren (zwischen den beiden Söhnen des Beschwerdeführers) vereinbarten Treuhandverhältnisses, dessen schuldrechtliche Begründetheit ebenfalls in keiner Weise plausibel gemacht werden konnte.

Einzuräumen ist dem Beschwerdeführer, dass der von der belangten Behörde festgestellte Sachverhalt keinen Anhaltspunkt dafür bot, die Treuhandverträge ab dem 1. Juli 1999 (dem Zeitpunkt seiner Pensionierung) anzuerkennen und die Gesellschaftsanteile abweichend vom Stand der Firmenbucheintragung nicht mehr dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Zur Bescheidaufhebung führt dieser Umstand jedoch schon deshalb nicht, weil im Beschwerdefall nicht zu erkennen ist, dass der Beschwerdeführer dadurch in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof geltend gemachten Recht verletzt wurde oder ihn der aufgezeigte Begründungsmangel an der Verfolgung seiner Rechte vor den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts gehindert haben könnte.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 28. Oktober 2009