



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Gde F, L-Weg 11c, vertreten durch die Gantner Steuerberatung GmbH, 6700 Bludenz, Färberstraße 10a, vom 24. Februar 2003 gegen den Haftungs- und Zahlungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 27. Jänner 2003 im Beisein der Schriftführerin Yvonne Primosch nach der am 6. Oktober 2005 bzw. am 27. April 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer 1996	38.796,78 €
Kapitalertragsteuer 1996	9.699,19 €

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.) wurde im Zusammenhang mit im Jahr 1996 zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen in Höhe von 77.891,26 € mit dem im Spruch genannten Bescheid gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 als Haftende für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer in der Höhe von 19.472,82 € für das Berufungsjahr herangezogen.

Gegen diesen Bescheid vom 27. Jänner 2003 erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 24. Februar 2003 das Rechtsmittel der Berufung. Diese richtet sich gegen die Festsetzung der oben bezifferten Kapitalertragsteuer im Berufungsjahr. Die steuerliche Vertretung der Bw.

führte dazu im Wesentlichen aus, dass der Bw. in ihrer Funktion als Gesellschafterin der Fa. C GmbH für die im Rahmen einer Betriebsprüfung bei dieser GmbH festgestellten Erlöszuschätzung die daraus resultierende Kapitalertragsteuer vorgeschrieben worden sei. Die Bw. sei im Jahre 1996 als Gesellschafterin der obgenannten GmbH eingetragen gewesen (Beteiligung zu 50%). Es habe jedoch ein Treuhandverhältnis zwischen der Bw. als Treuhänderin und JS als Treugeber bezüglich dieser Gesellschaftsanteile bestanden. Dies sei ua. aus dem beiliegenden gerichtlichen Protokoll vom 14. November 2002 ersichtlich. Dort werde angeführt, dass die Bw. lediglich als Treuhänderin von JS in die Gesellschaft eingetreten sei, da es zwischen den Gesellschaftern S und JS zu Unstimmigkeiten gekommen sei. Es handle sich hierbei um ein stilles Treuhandverhältnis. Die Treuhänderin habe zwar im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung gehandelt. Solche Treuhandverhältnisse seien steuerrechtlich anzuerkennen.

Gemäß § 24 BAO gelte für die Erhebung von Abgaben die Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden seien, seien dem Treugeber zuzurechnen. Wenn die Voraussetzungen für die Wirksamkeit der Zurechnungsregeln erfüllt seien, dann sei das Treugut dem Treugeber zuzurechnen, gleichgültig ob es sich um körperliche oder unkörperliche, bewegliche oder unbewegliche Sachen handle, ob es sich um Einzelsachen oder Gesamtsachen, ob es sich um Beteiligungen an Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, an echten oder unechten stillen Gesellschaften handle. Abschließend beantragte die steuerliche Vertretung der Bw., dass der angefochtene Bescheid zur Gänze aufgehoben werde, da die Bw. lediglich treuhänderisch Gesellschafterin der obgenannten Gesellschaft gewesen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2003 wurde die Berufung gegen den im Spruch bezeichneten Haftungs- und Zahlungsbescheid als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt (vgl. zusätzliche Bescheidebegründung vom 25. April 2003) im Wesentlichen aus, dass die gegenständlichen Mehrgewinne grundsätzlich den Gesellschaftern nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse einkommen- und kapitalertragsteuerpflichtig zuzurechnen seien, es sei denn, dass diese abweichend davon nur einem (oder einiger der) Gesellschafter zugeflossen seien. Dass Mehrgewinne überhaupt nicht an den Gesellschafter zur Ausschüttung gekommen seien, sei vom Abgabepflichtigen zu beweisen. Abgesehen davon, dass das gegenständliche gerichtliche Protokoll keinerlei inhaltliche Bindungswirkung für die Finanzbehörde habe, werde durch dieses Protokoll auch nicht bewiesen, dass die Bw. keine Vergütungen auf Grund ihrer Gesellschafterstellung bezogen habe.

Mit nicht näher begründetem Vorlageantrag vom 21. Mai 2003 beantragte die Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

In weiterer Folge wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein umfangreiches Vorhalteverfahren durchgeführt (siehe Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. November 2005, vom 9. Februar 2006 und vom 27. Februar 2006 sowie den Aktenvermerk betreffend das Telefonat des Referenten mit der steuerlichen Vertretung der Bw. am 11. Jänner 2006); auf die im Rahmen dieses Vorhalteverfahrens von der steuerlichen Vertretung der Bw. erstatteten Schriftsätze vom 28. November 2005, vom 24. Jänner 2006 sowie vom 24. Februar 2006 samt Beilage ("Partnervertrag" vom 13. März 1996) und auf die entsprechenden Stellungnahmen des Finanzamtes vom 2. Dezember 2005, vom 6. Februar 2006 sowie vom 28. März 2006 wird verwiesen.

Am 6. Oktober 2005 bzw. am 27. April 2006 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten; im Detail wird auf die diesbezüglichen Verhandlungsniederschriften verwiesen.

Bezüglich des wesentlichen Kerns der Aussagen der steuerlichen Vertretung der Bw. bzw. der Amtspartei in den oben bezeichneten Schriftsätzen sowie in der mündlichen Berufungsverhandlung und deren Würdigung wird auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Streit besteht im gegenständlichen Berufungsfall darin, ob der Bw. als unstrittig vom 4. April 1994 bis zum 30. April 1997 im Firmenbuch ausgewiesene Gesellschafterin der Fa. C GmbH die gegenständlich festgestellten Mehrerlöse bzw. verdeckten Ausschüttungen im Berufungsjahr zuzurechnen sind oder nicht.

Hinsichtlich des Sachverhaltes und dessen rechtlicher Würdigung betreffend der festgestellten Mehrerlöse bzw. verdeckten Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 wird auf die entsprechenden hinreichend begründeten Ausführungen des Finanzamtes in der Niederschrift über das Ergebnis einer USt-Sonderprüfung bei der Fa. C GmbH vom 17. Mai 2000 sowie im Betriebsprüfungsbericht betreffend die genannte GmbH vom 18. Dezember 2002 verwiesen. Die zum Schätzungsergebnis bzw. zur festgestellten Besteuerungsgrundlage führenden Gedankengänge sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates durchaus schlüssig und folgerichtig.

Dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 24. Jänner 2006, wonach aus den sichergestellten Unterlagen ersichtlich sei, dass offensichtlich der im Prüfungsverfahren angenommene (geschätzte) Betrag für die verdeckte Gewinnausschüttung zu hoch angesetzt worden sei, ist zu entgegnen, dass die Bw. bzw. ihre steuerliche Vertretung dieses Vorbringen im weiteren Verlauf des Berufungsverfahrens trotz entsprechender Aufforderung (vgl. den Aktenvermerk betreffend das Telefonat des Referenten mit dem

steuerlichen Vertreter der Bw. am 11. Jänner 2006) in keiner Weise entsprechend konkretisiert hat.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 gehören Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen. Schuldner der Kapitalerträge ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer, die gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 25% beträgt, ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat.

Die unter dem Titel "verdeckte Ausschüttung" festgestellten und nicht im Unternehmen verbliebenen Mehrgewinne der Kapitalgesellschaft sind den Gesellschaftern grundsätzlich nach dem geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen bzw. in der Regel nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten. Wird behauptet, diese Regel gelte im konkreten Fall nicht, so ist es Sache der Gesellschafter, nachzuweisen, ihnen seien keine bzw. in einem ihren Beteiligungsverhältnissen nicht entsprechenden Ausmaß verdeckte Ausschüttungen zugeflossen. Mehrgewinne sind auch dann nach dem allgemeinen Schlüssel zu verteilen, wenn der tatsächliche Nutznießer nicht feststeht (vgl. VwGH 10.3.1982, 81/13/0072; VwGH 8.11.1983, 83/14/0037; VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059; VwGH 17.12.2002, 97/14/0026; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022).

Zum gegenständlichen Vorbringen der Bw., sie sei zwar im Berufungsjahr als Gesellschafterin im Firmenbuch eingetragen gewesen, tatsächlich habe sie jedoch nur als Treuhänderin für JS fungiert, bzw. zum Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6.

Oktober 2005, wonach sie verurteilt und im entsprechenden OGH-Urteil ihre Funktion als "Strohfrau" für L (ihrem Lebensgefährten) festgestellt worden sei, ist Folgendes zu sagen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet ein rechtskräftiges Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Spruch, mit welchem der Beschuldigte eines Deliktes für schuldig befunden wurde, beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zusammensetzt. Ein vom bindenden Strafurteil

abweichendes Abgabungsverfahren würde zu Lasten der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes gehen und einer Durchbrechung der materiellen Rechtskraft sowie einer unzulässigen Kontrolle der Organe der Rechtsprechung durch die Verwaltung gleichkommen. Diese Bindungswirkung erstreckt sich auf die vom Gericht festgestellten und durch den Urteilsspruch gedeckten Tatsachen, wogegen keine Bindung hinsichtlich der bloß in den Entscheidungsgründen genannten Feststellungen des Gerichtes gegeben ist. Von einem in einem solchen Verfahren festgestellten Sachverhalt darf die Abgabenbehörde in einem nachfolgenden Verwaltungsverfahren nicht abweichen. Die steuerrechtliche Beurteilung des Lebenssachverhaltes, an dessen Feststellung sie gebunden ist, obliegt dessen ungeachtet weiterhin der mit der Vollziehung der Abgabengesetze betrauten Abgabenbehörde.

Anders als das verwaltungsbehördliche Rechtsmittelverfahren, in welchem der Berufungsbescheid an die Stelle des Erstbescheides tritt, besteht das gerichtliche Rechtsmittelverfahren in der Überprüfung des Ersturteiles durch die Rechtsmittelinstanz. Das rechtskräftige Strafurteil im Sinne der verwaltungsgerichtlichen Judikatur über die bindende Wirkung seiner Feststellungen ist daher regelmäßig das Strafurteil erster Instanz und nicht das Rechtsmittelurteil. Bindungswirkung entfalten demnach die Tatsachenfeststellungen des rechtskräftig gewordenen Strafurteils erster Instanz (vgl. VwGH 24.9.1996, 95/13/0214; VwGH 30.1.2001, 95/14/0043; VwGH 3.11.2001, 95/4/0043; VwGH 18.11.2003, 97/14/0079; siehe auch Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 14 zu § 116 BAO).

Das Wesen von Treuhandverhältnissen besteht vor allem darin, dass jemand (der Treuhänder) Rechte übertragen erhält, die er im eigenen Namen, aber auf Grund 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. Der Treuhänder handelt in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung, er übt fremde Rechte aus. Der Treuhänder ist nach außen hin unbeschränkt Verfügungsberechtigt, jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber obligatorisch verpflichtet, das ihm übertragene Recht im Interesse des Treugebers auszuüben, also von seiner äußeren Rechtsstellung als voll Verfügungsberechtigter nur dem inneren Zweck entsprechend Gebrauch zu machen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seite 302; Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Tz 13 zu § 24 BAO).

Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft treuhänderisch gehalten, dann ist in der Regel der Treugeber Gesellschafter; hingegen ist der Treuhänder Gesellschafter, wenn ihm gegenüber dem Treugeber bloß eine Geldforderung und keinen Anspruch auf Herausgabe des Treuhandvermögens hat und der Treuhänder persönliches Unternehmerrisiko trägt und Unternehmerinitiative entfaltet (vgl. VwGH 19.12.1990, 86/13/0136; VwGH 25.11.1999, 97/15/0118).

Für die Beurteilung der Gesellschafterstellung des Treugebers bzw. des Treuhänders ist die rechtliche Gestaltung des Treuhandvertrages bzw. die im Einzelfall getroffene Vereinbarung (maßgebliche Kriterien: die Weisungsbefugnis sowie der jederzeitige Herausgabeanspruch des Treugebers) und die tatsächliche Durchführung derselben ausschlaggebend (siehe dazu Jappel, Treuhandschaften, Schriften zum österreichischen Abgabenrecht, Band 4, Seiten 95 ff; Stoll, a.a.O., Seiten 304 f).

Zu diesem Zweck müssen - gerade auch auf Grund des in der Regel verdeckten Charakters der Treuhandschaft - ernst gemeinte, klare, eindeutige und auch nachweisbare Rechtsbeziehungen vorliegen, die tatsächlich durchgeführt werden (das Handeln des Treuhänders im fremden Interesse muss eindeutig erkennbar sein).

Ein Treuhandverhältnis kann im Übrigen nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn klare vertragliche Abmachungen über Umfang und nähere Modalitäten des Treuhandauftrages tunlichst in Schriftform beigebracht und allenfalls vorgenommene Abrechnungen belegmäßig nachgewiesen werden (vgl. VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind bei Treuhandvereinbarungen - besonders zwischen nahen Angehörigen - strenge Maßstäbe anzulegen. Insbesondere dann, wenn ein Treuhandverhältnis behauptet wird, das regelmäßig oder sogar seiner Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung tritt und von dem maßgebliche steuerliche Rechtsfolgen abhängen, wird eine entsprechende "erhöhte" Beweisführung verlangt. Die Treuhand ist in erster Linie von dem unter Beweis zu stellen, der sie behauptet. Es besteht eine erhöhte Mitwirkungs-, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht desjenigen, der ungewöhnliche - somit vom Regelfall (hier: einer Zurechnung an die Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung) abweichende - Verhältnisse behauptet (vgl. zB VwGH 7.6.2001, 95/15/0049; VwGH 7.8.2001, 95/14/0041; Stoll, a.a.O., Seite 305). Unklarheiten trotz ordnungsgemäßer Ermittlungstätigkeit der Behörde und entsprechender Mitwirkung der Partei gehen zu Lasten dessen, zu dessen Gunsten das erweisliche Vorliegen des behaupteten Treuhandverhältnisses gewirkt hätte (Stoll, a.a.O., Seiten 1279 f).

Wird diese "erhöhte" Beweisführungspflicht verletzt, hat die Abgabenbehörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen. 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.

§ 24 BAO 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. Für die Zurechnung von Einkünften ist es entscheidend, ob das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, wer über die dem Tatbestand entsprechende Leistung verfügen kann, daher vor allem die Möglichkeit besitzt, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern.

Maßgeblich für die Zurechnung von Einkünften ist somit die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte (vgl. VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; VwGH 26.9.2000, 98/13/0070; VwGH 23.4.2002, 99/14/0321; siehe auch Ritz<sup>3</sup>, a.a.O., Tz 5 zu § 24 BAO).

Dass Mehrgewinne überhaupt nicht an Gesellschafter zur Ausschüttung kamen, ist - wie bereits oben dargelegt - vom Abgabepflichtigen zu beweisen (vgl. VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 25.3.1999, 97/15/0059; VwGH 17.12.2002, 97/14/0026).

Im zuletzt vom Obersten Gerichtshof mit Urteil vom 11. November 2003, yyy, bestätigten Strafurteil des Landesgerichtes F vom 20. Dezember 2002, xxx, wurde (im Urteilsspruch) ausdrücklich festgestellt, dass sich die Bw. als verdeckte Treuhänderin ("Strohfrau") für L (ihrem Lebensgefährten) ab März 1996 bis Jänner 1997 an der gegenständlichen C GmbH beteiligte und teilweise daraus erzielte Geschäftserlöse (insbesondere Schwarzgelder) an L weiterleitete.

Der Unabhängige Finanzsenat erachtete sich - entsprechend der oben dargelegten rechtlichen Ausführungen - an diese strafgerichtlichen Feststellungen gebunden. Unter Zugrundelegung dieser (förmlichen) Bindung war daher im gegenständlichen Verfahren davon auszugehen, dass zwischen der Bw. und ihrem Lebensgefährten ab März 1996 bis Jänner 1997 ein verdecktes Treuhandverhältnis vorlag. Die steuerliche Beurteilung dieses Lebenssachverhaltes obliegt dessen ungeachtet weiterhin der mit der Vollziehung der Abgabengesetze betrauten Abgabenbehörde, somit im konkreten Fall nunmehr dem Unabhängigen Finanzsenat. Es war daher nunmehr zu prüfen, wie das gegenständliche Treuhandverhältnis ausgestaltet war bzw. tatsächlich gelebt wurde, ob im Berufungsjahr der Bw. als zivilrechtlicher Eigentümerin und Treuhänderin oder ihrem Lebensgefährten als Treugeber die (wirtschaftliche) Gesellschafterstellung zukam. Wer von beiden als "wirtschaftlicher" Gesellschafter bzw. als Nutznießer der gegenständlich festgestellten Mehrgewinne anzusehen war, sind auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfragen. Das obgenannte erstinstanzliche Strafurteil enthält diesbezüglich insofern bindende Sachverhaltsfeststellungen, als dort festgestellt wird,

dass die Bw. *teilweise* erzielte Geschäftserlöse (insbesondere Schwarzgelder) an den Lebensgefährten weitergeleitet hat.

Faktum ist, dass die konkrete Treuhandvereinbarung dem Finanzamt nicht rechtzeitig (zeitnah) angezeigt worden ist. Ein verdecktes Treuhandverhältnis wäre ebenso wie andere für die Abgabenfestsetzung maßgebende Umstände gemäß §§ 120, 121 BAO binnen Monatsfrist unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro (im Vorhinein) anzuzeigen gewesen (siehe VwGH 21.10.1986, 84/14/0086; VwGH 16.3.1989, 89/14/0024); außerdem wurde gegenständlich nicht dem in § 76 Abs. 2 GmbHG normierten Formgebot genüge getan, zumal es zur Übertragung von Geschäftsanteilen mittels Rechtsgeschäftes unter Lebenden - somit auch für eine treuhändige Anteilsübertragung - eines Notariatsaktes bedarf.

Die Parteien trifft - wie bereits oben ausgeführt - die Verpflichtung zur Bekanntgabe des maßgeblichen Inhaltes des Treuhandverhältnisses (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024).

Die Bw. hat das gegenständliche Treuhandverhältnis trotz zahlreicher Vorhaltungen inhaltlich in keiner Weise präzisiert (zB durch entsprechende Ausführungen betreffend Umfang sowie Modalitäten des Treuhandauftrages, insbesondere zum Stimmrecht in der Generalversammlung, zu Informationspflichten, zur Rückübertragung bzw. zum Herausgabeanspruch des GmbH-Anteiles, zur Vergütung der Treuhändertätigkeit, zu Gewinnausschüttungen bzw. zur Kontrolle der Geschäftsführertätigkeit, etc). Die Bw. ist auch den Nachweis schuldig geblieben, dass das gegenständliche Treuhandverhältnis entsprechend gelebt wurde und die zivilrechtlichen Beteiligungsverhältnisse nur die Fassade bildeten. Ein Auseinanderklaffen zwischen (zivilrechtlicher) Eigentümerstellung und der faktischen Ausübung der Befugnisse, welche Inhalt des Eigentumsrechtes sind, ist im Berufungsfall nicht aufgezeigt worden. Es fehlt an jeglichen Anhaltspunkten für eine faktische Herrschaftsgewalt von L über den in Rede stehenden Geschäftsanteil. Nachweise im Sinne von ernst gemeinten und klar nachweisbaren vertraglichen Abmachungen über den Inhalt und über die entsprechende tatsächliche Durchführung des Treuhandverhältnisses im fraglichen Zeitraum bzw. entsprechende (belegmäßig nachgewiesene) Abrechnungen zwischen der Bw. und L wurden nicht erbracht; dies obwohl der Bw. wiederholt die Möglichkeit zur Wahrnehmung des Parteiengehörs bzw. zur Vorlage ihr Berufungsbegehren stützender Unterlagen eingeräumt wurde. Einen entsprechenden Inhalt des Treuhandverhältnisses im gegenständlichen Berufungsverfahren konkretisiert dargelegt und unter Beweis gestellt zu haben, wird von Seiten der Bw. auch nicht behauptet. In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass es selbst bei größter Vertrauenswürdigkeit des Treuhänders erforderlich sein kann, ein zunächst verdecktes Treuhandverhältnis offen zu legen und zu beweisen, zB bei unvorhergesehenem Tod des Treuhänders. Es widerspricht gänzlich wirtschaftlichen



Gepflogenheiten, ein solches Risiko völlig unberücksichtigt zu lassen (siehe dazu VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

An dieser Stelle wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes - wie bereits oben dargelegt - dort ihre Grenze findet, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. In diesem Sinne kommt der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Ausmaß erhöhte Bedeutung zu, in dem die im Innenverhältnis der Treuhand bestehenden Vereinbarungen nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten ermittelt werden können, was insbesondere - so im konkreten Fall - bei nach außen nicht erkennbaren Treuhandverhältnissen von Relevanz ist. Gerade auch angesichts des Umstandes, dass das gegenständliche Treuhandverhältnis zwischen nahen Angehörigen bestand (sonstige zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehende Personen, wie Lebensgefährte, werden nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls als nahe Angehörige eingestuft, siehe dazu VwGH 29.1.1991, 89/14/0088; VwGH 16.11.1993, 90/14/0179; VwGH 29.7.1997, 93/14/0056) wäre es die Aufgabe der Bw. gewesen, die konkret gestellten Fragen vollständig und präzise zu beantworten, ihre Ausführungen durch geeignete Unterlagen zu beweisen oder zumindest den Sachverhalt nachvollziehbar glaubhaft darzulegen. Die Bw. war dazu jedoch gegenständlich nicht in der Lage, sondern änderte vielmehr laufend ihr Berufungsvorbringen und stellte lediglich - oft sogar durch die Aktenlage widerlegte - Zweckbehauptungen auf.

Es haben sich gegenständlich somit keine klaren Anhaltspunkte dafür ergeben, wonach der Lebensgefährte der Bw., L, - wirtschaftlich gesehen - im Zeitraum ab März 1996 bis Jänner 1997 als Gesellschafter der C GmbH anzusehen war bzw. ihm im fraglichen Zeitraum die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die mit dem gegenständlichen Gesellschaftsanteil in Verbindung stehenden Einkünfte zukam. Es war gegenständlich nicht erkennbar, dass die in Rede stehende Treuhand auch entsprechend gelebt wurde, dass die Gesellschaftsrechte von der Treuhänderin im Interesse des Treugebers ausgeübt wurden, dass der Treugeber (L) tatsächlich eine derart beherrschende Stellung innehatte, dass er wirtschaftlich, faktisch und rechtlich Träger der mit dem gegenständlichen Gesellschaftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten war und so einem Vollberechtigten wesentlich näher stand als die Treuhänderin (die Bw.). Die zivilrechtlichen Verhältnisse waren somit keinesfalls nur Fassade. Gegenständlich war - belegt auch durch die vorliegenden inoffiziellen Kassabücher - davon auszugehen, dass die Bw. monatlich einen Betrag in Höhe von 30.000,00 S an den Treugeber (L) weiterleitete. Dieser Umstand allein, lässt jedoch nicht auf das Vorliegen eigentümerähnlicher Machtbefugnisse des Treugebers schließen. Gesamthaft gesehen war im Berufungsfall daher

davon auszugehen, dass die Bw. im fraglichen Zeitraum nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Gesellschafterin der C GmbH war.

Im Hinblick auf den im Rahmen dieses Berufungsverfahrens mit Schreiben vom 24. Februar 2006 vorgelegten Partnervertrag vom 13. März 1996 und die dort verankerte Gewinnabrede ist zu sagen, dass es - wie bereits oben dargelegt - Sache der Bw. als zivilrechtlicher Gesellschafterin gewesen wäre, nachzuweisen, ihr seien keine bzw. in einem ihrem Beteiligungsverhältnis nicht entsprechenden Ausmaß verdeckte Ausschüttungen zugeflossen. Ein derartiger glaubwürdiger Nachweis ist die Bw. gegenständlich jedoch trotz entsprechender Vorhaltungen - auch den Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung kommt im Übrigen Vorhaltswirkung zu - gänzlich schuldig geblieben. Ihr Vorbringen, ihr seien keine (offenen wie auch verdeckten) Ausschüttungen zugekommen, ist als reine Schutz- bzw. Zweckbehauptung zu werten. Wie bereits oben dargelegt, stellte das Landesgericht F in seinem Strafurteil bindend fest, dass die Bw. teilweise erzielte Geschäftserlöse (insbesondere Schwarzgelder) an den Lebensgefährten weitergeleitet hat. Entsprechend dieser strafgerichtlichen Feststellung war daher gegenständlich davon auszugehen, dass die Bw. (zumindest teilweise) tatsächliche Nutznießerin von Geschäftserlösen (insbesondere Schwarzgeldern) der C GmbH war, die tatsächlichen Verhältnisse eindeutig den Angaben der Bw. bzw. dem vorgelegten Partnervertrag widersprachen, und waren daher die von der Betriebsprüfung festgestellten Mehrgewinne der gegenständlichen Kapitalgesellschaft entsprechend den oben dargelegten rechtlichen Ausführungen nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse als der Bw. zugeflossen zu werten (vgl. zB auch Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 281 sowie 293 f zu § 23 EStG 1988). Die Behauptung der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. April 2006 (vgl. die diesbezügliche Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung, Seite 27), sie habe von S niemals etwaige Gelder bekommen, auch die monatliche Zahlung von 30.000,00 S sei niemals über sie, sondern sei direkt an ihren Lebensgefährten bezahlt worden, steht im Übrigen auch derart offenkundig in Widerspruch zu den Ausführungen im Partnervertrag, was die Zweifel an der tatsächlichen Durchführung des gegenständlichen Partnervertrages erhärtete. Dafür spricht ebenfalls, dass auch die laut Partnervertrag vereinbarte Zahlung von 200.000,00 S laut Einvernahme von S (vgl. dazu das entsprechende gerichtliche Protokoll vom 14. November 2002, Seite 11) nicht zustande gekommen sei.

Auf Grund dieser Überlegungen, insbesondere auch wegen der (bindenden) Feststellungen des Landesgerichtes F, war auch die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. April 2006 von der Bw. nachträglich erbrachte "Eidesstattlichen Erklärung" ihres Lebensgefährten vom 19. April 2006 als bloße Gefälligkeitsbestätigung zu beurteilen.

Im Hinblick auf eine mögliche Zeugeneinvernahme von B und S bzw. von Fahrern der C GmbH zur Frage, was die Bw. tatsächlich mit der C GmbH zu tun hatte (vgl. die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. April 2006, Seiten 22 f), ist zu sagen, dass ein entsprechender Antrag auf Vernehmung im Verwaltungsverfahren konkret nicht gestellt wurde (in der mündlichen Verhandlung vom 27. April 2006 ist nur von solchen Zeugeneinvernahmen die Rede). Von diesbezüglichen Zeugeneinvernahmen war einerseits auf Grund der oben dargestellten bindenden Feststellungen des Landesgerichtes F Abstand zu nehmen; andererseits war auch davon auszugehen, dass solche an dem vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellten Sachverhalt nichts ändern würden, zumal gegenständlich ein verdecktes Treuhandverhältnis vorlag, S die Feststellungen (damit auch die Aufteilung 50:50) der gegenständlichen Betriebsprüfung nicht beeinsprucht hat und sich die Familie SC mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit wohl auch nicht selbst belastet hätte (100%ige - statt der bisherigen 50%igen - Erlöszuschätzung). Die Bw. hat in der mündlichen Berufungsverhandlung im Übrigen auch keine Erklärung dafür abgegeben, was die genannten Personen konkret bezeugen könnten, das der gegenständlichen Berufung zum Erfolg verhelfen würde.

Schließlich wird noch darauf hingewiesen, dass der Referent in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. April 2006 (vgl. die diesbezügliche Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung, Seite 24) ausdrücklich nachfragte, ob die Parteien noch etwaige Beweisanträge stellten wollen. Ein Beweisantrag wurde - trotz dieser Aufforderung - auch von der Bw. bzw. von ihrer steuerlichen Vertretung nicht gestellt.

Dem Vorbringen der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Oktober 2005, die strittige Kapitalertragsteuer sei von ihrem Lebensgefährten im Zuge eines Vergleiches mit dem Finanzamt bezahlt worden, ist der Vollständigkeit halber zu entgegnen, dass dieser Vergleich bzw. die diesem Vergleich zu Grunde liegende Bemessungsgrundlage nachweislich (nur) die monatlichen Zahlungen von jeweils 30.000,00 S (30.000,00 S x 12) beinhaltet hat. Etwaige Zeugeneinvernahmen zu diesem Vergleichsabschluss waren - insbesondere auch ob des Umstandes, dass die Bw. gegenständlich, wie oben dargelegt, als wirtschaftliche Gesellschafterin der C GmbH anzusehen war - hinfällig.

Zusammenfassend gesehen war es somit nicht rechtswidrig, wenn das Finanzamt die in Rede stehenden Mehrerlöse dem Grunde nach der Bw. nach Maßgabe ihrer Beteiligung als ihr zugeflossen gewertet hat. Im Hinblick auf die Höhe der Zurechnung der gegenständlichen verdeckten Ausschüttungen war dem Finanzamt insofern nicht zu folgen, als zu berücksichtigen war, dass die gegenständliche GmbH ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelte, gemäß § 2 Abs. 5 EStG 1988 Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr ist, dieses sich gegenständlich mit dem Kalenderjahr deckte (kein abweichendes Wirtschaftsjahr),

Gewinnanteile in dem Jahr bezogen wurden, für das die Gesellschaft den Gewinn ermittelte und die Bw. im Jahre 1996 (nur) von April bis Dezember Gesellschafterin der obgenannten GmbH war; somit hatte (nur) eine Zurechnung der von April bis Dezember 1996 festgestellten Mehrerlöse zu erfolgen. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer war - die Amtspartei stimmte dieser Vorgehensweise zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung ausdrücklich zu (vgl. die Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. April 2006, Seiten 26 f) - auch insofern zu vermindern, als der unstrittig dem Lebensgefährten der Bw. im fraglichen Zeitraum "April bis Dezember 1996" zugeflossene und bei diesem auch im Rahmen des obgenannten Vergleiches berücksichtigte Betrag von 270.000,00 S (ds. 9 Monate x 30.000,00 S) entsprechend anzusetzen war. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sowie die festzusetzende Kapitalertragsteuer waren somit wie folgt zu berechnen:

Verdeckte Ausschüttungen lt. Betriebsprüfung für die Bw. im Jahr 1996 (12 Monate)	1.071.807,03 S	77.891,26 €
abzüglich der für Jänner bis März 1996 von der Betriebsprüfung festgestellten verdeckten Ausschüttungen (3 Monate)	- 267.951,84 S	- 19.472,82 €
abzüglich der L zugeflossenen und bereits im gegenständlichen Vergleich berücksichtigten Zahlungen für April bis Dezember 1996, 9 Monate x 30.000,00 S	- 270.000,00 S	- 19.621,67 €
Verdeckte Ausschüttungen für die Bw. im Jahr 1996 lt. UFS	533.855,19 S	38.796,77 €
Kapitalertragsteuer für das Jahr 1996 (KESt 25%) lt. UFS	133.463,79 S	9.699,19 €

Die Bw. war daher im Berufungsjahr als Haftende für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer in Höhe von **9.699,19 €** (statt bisher 19.472,82 €) heranzuziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Mai 2006