



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Royal Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1100 Wien, Gudrunstraße 141, vom 22. August 2002 gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1997 – 31. Dezember 1999 (Kapitalertragsteuer) des Finanzamtes Gänserndorf vom 28. Juni 2002 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber – ein Rechtsanwalt – ist mit Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1999 (28. Juni 2002) als Schuldner für die Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer iHv S 1.423.000,00 = € 103.413,44 herangezogen worden.

Die Kapitalertragsteuer ist für, aus Schwarzgeschäften stammende, der Höhe nach geschätzte und als verdeckte Ausschüttungen behandelte, Erlöse einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) festgesetzt worden (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 15. April 2000).

Für die Betriebsprüfung und das bescheiderlassende Finanzamt ist der im Firmenbuch als Gesellschafter eingetragene Rechtsanwalt der Empfänger dieser Erlöse gewesen.

Die Zurechnung der Erlöse an den Rechtsanwalt haben die Betriebsprüfung und das bescheiderlassende Finanzamt im wesentlichen damit begründet, dass das vom Rechtsanwalt behauptete Treuhandverhältnis infolge widersprüchlicher Dokumentation und in Ermangelung

der Existenz eines Notariatsaktes inhaltlich nicht nachvollzogen werden könne; deshalb sei das behauptete Treuhandverhältnis steuerlich auch nicht anzuerkennen.

Den Haftungs- und Abgabenbescheid (28. Juni 2002) hat der Bw. im wesentlichen mit der Begründung, er sei weder Gesellschafter noch Empfänger der Kapitalerträge gewesen, angefochten (Berufung, 22. August 2002).

Zum behaupteten Treuhandverhältnis hat der Bw. in seiner Berufung ausgeführt:

Das treuhändische Halten der Beteiligung durch den Rechtsanwalt für seinen Klienten sei dem Finanzamt 1998 bekannt gegeben worden. Nicht vorgeschrieben sei die Form, in der eine Offenlegung eines Treuhandverhältnisses zu erfolgen habe. Von den Finanzbehörden seien (damals) keine weiteren Unterlagen bzw. Informationen angefordert worden; deshalb sei der Bw. davon ausgegangen, dass mit den damals bekannt gegebenen Fakten der Offenlegung des Treuhandverhältnisses genüge getan sei.

Der Mandant des Rechtsanwaltes sei in Ex-Jugoslawien als Nachtlokalbesitzer erfolgreich und bekannt gewesen und habe seine Geschäftstätigkeit auch auf Österreich ausdehnen wollen. Der Mandant habe einen Branchenkenner mit der Geschäftsführung betraut, da er sich nicht selbst um das Österreichgeschäft habe kümmern können. Der Rechtsanwalt habe den GmbH-Anteil treuhändig für seinen Mandanten erworben.

Der, in englischer Sprache abgefasste, Treuhandvertrag sei dem Betriebsprüfer in deutscher Übersetzung vorgelegt worden. Bei der Übersetzung des englischen Textes seien die Namen des Treuhänders und des Treugebers verwechselt worden. In der englischen Originalfassung seien Treugeber und Treuhänder richtig angeführt worden. Nicht richtig sei die Feststellung des Betriebsprüfers, dass der Treuhandvertrag in krassem Widerspruch zur Behauptung der Treuhanderschaft des Rechtsanwaltes stehe. Die englische Fassung des Treuhandvertrages dokumentiere vielmehr das Bestehen des Treuhandvertrages. Lediglich die deutsche Übersetzung enthalte einen Sinn störenden Übersetzungsfehler, der jedoch auf den ersten Blick als solcher zu erkennen sei.

Der Rechtsanwalt scheine im Firmenbuch als Gesellschafter auf, er könne deshalb nicht Treugeber sein, sondern nur Treuhänder. Wäre der Rechtsanwalt selbst Inhaber der Geschäftsanteile gewesen, hätte er keinen Treuhandvertrag abschließen müssen.

Nach dem bekannt Werden der Unterschlagungen und den sich daraus abzeichnenden Abgabeforderungen habe der Mandant des Rechtsanwaltes den Geschäftsanteil nur noch los werden wollen. Gegen Zusicherung, für Schulden der Gesellschaft nicht in Anspruch genommen zu werden, sei die Abtretung an den Geschäftsführer der Gesellschaft erfolgt.

Die Vorgangsweise bei den Abtretungen (ohne Vollmacht etc.) entspreche der Mentalität der handelnden Personen. In diesem Kulturkreis sollen ein gegebenes Wort und Vertrauen mehr

zählen als Schriftstücke. Als rechtskundiger Treuhänder habe der Rechtsanwalt das volle Vertrauen seines Mandanten genossen.

Der Rechtsanwalt habe dem Betriebsprüfer den Namen des Empfängers der Schwarzerlöse nicht genannt, weil er zwar vermutet habe, dass der Geschäftsführer der GmbH dieser Empfänger gewesen sei. Verifizieren habe er diese Vermutung nicht können, weil auch Kellner und Kassiere als Empfänger der Schwarzerlöse in Frage gekommen seien.

Zum Berufungsthema – Wer ist der Treuhänder? Wer ist der Treugeber? - sind u.a. folgende Dokumente vorgelegt worden:

- Englische Fassung des Treuhandvertrages vom 4. Dezember 1996, unterschrieben vom Mandanten des Rechtsanwaltes:

Die englische Fassung des Treuhandvertrages lautet:

*"TRUSTEESHIP AGREEMENT ... Made and entered into by and between 1) ... as Trustee and 2) ... as Trustor".*

Nach "1)" stehen Name, Beruf und Anschrift des Rechtsanwaltes; nach "2)" Name, Beruf und Anschrift des Mandanten.

Lt. Pkt. I des Treuhandvertrages ist der Rechtsanwalt von seinem Mandanten als Treuhänder ernannt worden (*"is appointed as his Trustee"*) und hat als Treuhänder einen Gesellschaftsanteil an einer im Firmenbuch registrierten Gesellschaft zu übernehmen (*"and has such takes over a share in ..."*).

Lt. Pkt. II des Treuhandvertrages übernimmt der Rechtsanwalt diesen Gesellschaftsanteil auf eigene Rechnung, jedoch in der Funktion eines Treuhänders (*"... hereby states that he is not holding this in the above mentioned company für his own account, but as trustee on behalf of ..."*).

- Deutsche Fassung des Treuhandvertrages vom 4. Dezember 1996, unterfertigt vom Rechtsanwalt und seinem Mandanten:

In der deutschen Fassung des Treuhandvertrages wird der Mandant als Treuhänder und der Rechtsanwalt als Treugeber bezeichnet.

Lt. Pkt. I der deutschen Fassung des Treuhandvertrages ist der Mandant des Rechtsanwaltes der Alleingesellschafter einer im Firmenbuch protokollierten GmbH; erklärt, seinen Geschäftsanteil iHv S 500.000,00 treuhändig für den Rechtsanwalt zu halten, wird vom Rechtsanwalt als sein Treuhänder bestellt und übernimmt als solcher einen Geschäftsanteil, der einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage iHv S 500.000,00 entspricht.

Lt. Pkt. II der deutschen Fassung des Treuhandvertrages erklärt der Mandant des Rechtsanwaltes, diesen Geschäftsanteil nicht auf eigene Rechnung erworben zu haben, sondern als Treuhänder des Rechtsanwaltes.

- Schreiben des Rechtsanwaltes an seinen Mandanten vom 17. Dezember 1996:

Mit diesem Schreiben bestätigt der Rechtsanwalt, dass er in seinem eigenen Namen jedoch auf Rechnung seines Mandanten den GmbH-Anteil erworben habe.

Dieses Schreiben enthält auch Mitteilungen über Geschäftsführungsagenden, bezieht sich auf Eintragungen im Firmenbuch und auf einen anhängigen gerichtlichen Kündigungsprozess.

- Schreiben des Rechtsanwaltes an seinen Steuerberater vom 18. Februar 2002:

In diesem Schreiben bezieht sich der Rechtsanwalt auf seine Handakte und teilt über die Vorgänge bei der Vertragserrichtung mit:

Am 4. Dezember 1996 habe in seinen Kanzleiräumen ein Notartermin zur Unterfertigung jenes Abtretungsvertrages stattgefunden, mit dem sein Mandant den GmbH-Anteil hätte erwerben sollen. Vor Vertragsunterfertigung habe der Notar die vorbereitete deutsche Fassung des Abtretungsvertrages vorgelesen; dabei habe sich herausgestellt, dass der Mandant den Inhalt des Abtretungsvertrages nicht verstehe. Ein Dolmetsch habe kurzfristig nicht beigezogen werden können, weshalb vereinbart worden sei, dass der Rechtsanwalt als Treuhänder seines Mandanten den Geschäftsanteil übernimmt. Der bereits vorbereitete Vertragstext für den Abtretungsvertrag sei dahingehend geändert worden, dass als Annehmender nicht mehr der Mandant, sondern der Rechtsanwalt genannt wird. Dieser Abtretungsvertrag sei vom Rechtsanwalt unterfertigt worden. Gleichzeitig sei eine kurze Treuhandvereinbarung zwischen dem Mandanten und dem Rechtsanwalt in englischer Sprache errichtet und unterfertigt worden. Die Unterschriften unter dieser Treuhandvereinbarung seien aus Gründen der Kostenersparnis und weil es nicht erforderlich gewesen sei, nicht notariell beglaubigt worden.

Die deutsche Fassung des Treuhandvertrages sei nicht am 4. Dezember 1996 sondern einige Jahre nach der Ausfertigung der englischen Fassung ausgefertigt und unterschrieben worden. Die deutsche Fassung des Treuhandvertrages sei auf den 4. Dezember 1996 rückdatiert worden; dies deshalb, weil das Treuhandverhältnis am 4. Dezember 1996 begründet worden sei.

Die Übereinstimmung der deutschen mit der englischen Fassung sei nicht überprüft worden, da der Mandant unter Zeitdruck gestanden habe, als die deutsche Fassung des Treuhandvertrages ausgefertigt und vom Rechtsanwalt und seinem Mandanten unterschrieben worden ist.

Die fehlende Übereinstimmung der deutschen mit der englischen Fassung sei erst während der Betriebsprüfung bemerkt worden.

- Schreiben des Notars an den Rechtsanwalt vom 27. Februar 2002:

In diesem Schreiben bezieht sich der Notar auf seine Handakte und teilt über die Vorgänge bei der Vertragserrichtung mit:

Am 4. Dezember 1996 sei der Notar in der Rechtsanwaltskanzlei gewesen, um den vorbereiteten Notariatsakt aufzunehmen, mit dem GmbH-Anteile an einer im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft an den Mandanten des Rechtsanwaltes abgetreten werden sollten.

Nach Verlesung des (vorbereiteten) Abtretungsvertrages habe der Notar feststellen müssen, dass der Mandant des Rechtsanwaltes die deutsche Sprache nur mangelhaft beherrscht und den vorgelesenen Text des Abtretungsvertrages nicht verstanden hat. Aus diesem Grund sei der Abtretungsvertrag nicht wie beabsichtigt unterfertigt worden.

In Anwesenheit des Notars haben der Rechtsanwalt und sein Mandant beschlossen, dass der Rechtsanwalt den GmbH-Anteil als Treuhänder seines Mandanten erwirbt.

Der Vertrag, worin der GmbH-Anteil an den Rechtsanwalt abgetreten wird, sei in Form eines Notariatsaktes vor dem anwesenden Notar errichtet worden.

Der Notar könne sich daran erinnern, dass der Rechtsanwalt und sein Mandant einen Treuhandvertrag in englischer Sprache abgeschlossen haben. Der Treuhandvertrag ist vom Notar nicht beglaubigt worden, obwohl der Inhalt dieses Vertrages vor dem Notar besprochen worden ist.

- Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung und zu den während der Betriebsprüfung und/oder im Berufungsverfahren vorgelegten Dokumenten (5. Dezember 2002):

Der Betriebsprüfer beanstandet die vom Bw. für die Offenlegung des Treuhandverhältnisses verwendete Formulierung "Rechtsanwalt für Mandant" und den Zeitpunkt der Offenlegung. Lt. Betriebsprüfer sei zuerst der schriftliche Treuhandvertrag in deutscher Sprache vorgelegt worden; ein sachverhaltserklärendes Schreiben und der Treuhandvertrag in englischer Fassung seien erst nach dem Hinweis, dass der vorgelegte Treuhandvertrag inhaltlich gravierend vom behaupteten Treuhandverhältnis abweiche, vorgelegt worden.

Betriebsprüfer: *"In freier Beweiswürdigung ist daher den ursprünglich vorgelegten Unterlagen mehr Anspruch auf Wahrheitsgehalt einzuräumen, als den auch bloß als Reaktion anzusehenden nachfolgenden Punkt."*

Der Betriebsprüfer glaubt nicht an den behaupteten Übersetzungsfehler, da nicht nur Name und Anschrift vom Treugeber und vom Treuhänder verwechselt worden seien, sondern weil die deutsche Fassung des Treuhandvertrages von beiden Vertragsteilen zur Kenntnis genommen und mit den Unterschriften als richtig bestätigt worden sei.

Dass der Rechtsanwalt im Firmenbuch als Gesellschafter aufscheine, könne richtig oder falsch sein, stelle aber jedenfalls kein gewichtiges Argument für die vom Bw. versuchte Beweisführung dar.

Für den Betriebsprüfer ist der Rechtsanwalt nur deshalb als firmenbuchmäßiger Gesellschafter eingetragen worden, weil nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt kein Treuhandverhältnis vorliege.

Erwähnenswert findet der Betriebsprüfer idZ, dass der firmenbuchmäßig ausgewiesene Geschäftsführer keine konkrete Entschädigung für seine Tätigkeit bekommen habe; bedenklich sei das Fehlen einer schriftlichen Vollmacht.

Lt. Betriebsprüfer seien die Vorgänge bei der Vertragserrichtung jedenfalls nach österreichischen Maßstäben und Gesetzen zu messen, weil sich der Firmensitz der GmbH in Österreich befindet.

Mit der Berufungsvorentscheidung (7. März 2003) hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen; in den Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt im wesentlichen den Text der Stellungnahme des Betriebsprüfers übernommen.

Am 17. April 2003 hat der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Im Begründungsteil dieses Antrages wird im wesentlichen das bisherige Berufungsvorbringen wiederholt.

Ergebnis der Recherchen des Unabhängigen Finanzsenates:

Im Firmenbuch ist der Rechtsanwalt als Gesellschafter der GmbH eingetragen; sein Mandant scheint bei keiner im Firmenbuch eingetragenen Gesellschaft als Gesellschafter auf (Firmenbuchabfragen, 29. Juni 2005).

Der Treuhandvertrag ist nicht in einem Treuhandverzeichnis eingetragen worden. Der Rechtsanwalt hat für seinen Mandanten ein Anderkonto eingerichtet (Telefonat, 13. Juli 2005).

Am 31. Jänner 2003 (= Datum/Postaufgabe) sind Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt worden; beide Anträge hat der Bw. mit Eingabe vom 13. Juli 2005 zurückgenommen.

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

#### **1. Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung:**

Der Bw. hat seine Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen: Über die Berufung vom 22. August 2002 ist mit Einzelentscheidung ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu entscheiden.

#### **2. Sachentscheidung:**

Im Berufungsfall ist von folgender Sach- und Rechtslage auszugehen:

Der Bw. ist der Adressat des Haftungs- und Abgabenbescheides über den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1997 – 31. Dezember 1999 vom 28. Juni 2002. Mit diesem Bescheid ist Kapitalertragsteuer iHv S 1.423.000,00 = € 103.413,44 festgesetzt worden.

Die Kapitalertragsteuer iHv S 1.423.000,00 = € 103.413,44 ist für aus Schwarzgeschäften stammende Erlöse einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) festgesetzt worden: Dass die GmbH Erlöse aus Schwarzgeschäften erzielt hat, wird vom Bw. nicht bestritten.

Die aus den Schwarzgeschäften stammenden Erlöse sind gemäß § 184 BAO geschätzt worden; sie bilden die Ausgangsbasis für eine verdeckte Ausschüttung: Dass die GmbH Erlöse aus Schwarzgeschäften verdeckt ausgeschüttet hat, wird vom Bw. nicht bestritten.

Verdeckte Ausschüttungen sind Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterliegen (§ 93 EStG 1988): Die aus den Schwarzgeschäften stammenden, der Höhe nach geschätzten und als verdeckte Ausschüttungen behandelten, Erlöse unterliegen der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 ist der Empfänger von Kapitalerträgen der Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Bei einer verdeckten Ausschüttung ist idR die Gesellschaft, die verdeckt ausschüttet, Diejenige, die für die Einbehaltung und Abfuhr der auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer haftet.

IdF ist die verdeckt ausschüttende GmbH nicht zur Haftung für die Einbehaltung und Abfuhr der auf die verdeckte Ausschüttung entfallenden Kapitalertragsteuer herangezogen worden, sondern der im Firmenbuch als Gesellschafter der GmbH eingetragene Berufungswerber.

Gesellschafter einer verdeckt ausschüttenden Gesellschaft sind idR die Empfänger von aus verdeckten Ausschüttungen stammenden Kapitalerträgen.

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weis, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (§ 95 Abs. 5 EStG 1988).

Der Bw. bestreitet, der Empfänger von, aus verdeckten Ausschüttungen der GmbH stammenden, Kapitalerträgen zu sein; er habe den Gesellschaftsanteil an der verdeckt ausschüttenden GmbH nicht für sich sondern als Treuhänder seines Mandanten erworben.

Ob der Bw. den GmbH-Anteil für sich oder als Treuhänder seines Mandanten erworben hat, ist eine auf der Ebene der Beweisführung zu lösende Sachfrage.

Zur Beweisführung sind alle für und alle gegen ein Tätigwerden des Bw. als Treuhänder sprechenden Indizien heranzuziehen.

Für ein Tätigwerden des Bw. als Treuhänder sprechen:

- Der Beruf des Bw.:  
Der Bw. ist Rechtsanwalt; Rechtsanwälte sind auch als Treuhänder tätig.
- Die Existenz eines Anderkontos:  
Die für einen Mandanten bestimmten Gelder werden auf sog. Anderkonten gutgeschrieben. Die Existenz eines Anderkontos spricht iZm einem Treuhandverhältnis dafür, dass von der GmbH stammende, an den Rechtsanwalt ausgezahlte Gelder beim Rechtsanwalt ein durchlaufender Posten sind und dass diese Gelder dem Mandanten mit der Gutschrift auf dem Anderkonto zurechenbar sind.
- Die Standesregeln von Rechtsanwälten:  
Rechtsanwälte dürfen GmbH-Anteile in eigenem Namen und auf eigene Rechnung erwerben.
- Die mit dem Berufungsvorbringen übereinstimmende Aussage eines Zeugen:  
Der Notar bestätigt die Version des Rechtsanwaltes (der Mandant des Rechtsanwaltes sollte den GmbH-Anteil erwerben; die Deutschkenntnisse des Mandanten reichen nicht aus, um in deutsch verfasste Vertragstexte zu verstehen; der in deutsch verfasste GmbH-Anteil-Abtretungsvertrag ist vom Mandanten nicht unterzeichnet worden; der Rechtsanwalt hat mit dem Mandanten einen in englisch verfassten Vertrag über den treuhändigen Erwerb des GmbH-Anteils geschlossen und hat den GmbH-Anteil mit einem in Form eines Notariatsaktes errichteten Abtretungsvertrages erworben.)
- Die Vereinbarungen in der Erstfassung des Treuhandvertrages:  
Für den Unabhängige Finanzsenat ist nach den Entstehungsdaten der Vertragsausfertigungen erwiesen, dass die Treuhandvereinbarung mit dem englischen Vertragstext die Erstfassung des Treuhandvertrages ist.  
Für den englischen Vertragstext als Erstfassung des Treuhandvertrages sprechen folgende Indizien:  
Erstens ist auszuschließen, dass vor dem Notartermin (4. Dezember 1996) eine deutsche Fassung des Treuhandvertrages verfasst worden ist:  
Dies deshalb, weil – nach den übereinstimmenden, und daher glaubwürdigen – schriftlichen Aussagen des Notars und des Rechtsanwaltes der Notartermin nicht vereinbart worden ist, um einen Treuhandvertrag zu unterzeichnen und beglaubigen zu lassen; dieser Notartermin ist - nach den auch in diesem Punkt übereinstimmenden, und daher glaubwürdigen – schriftlichen Aussagen des Notars und des Rechtsanwaltes vereinbart worden, um den Abtretungsvertrag zu unterfertigen und zu beglaubigen, mit dem der Mandant des



Rechtsanwaltes den GmbH-Anteil erwerben wollte.

Zweitens ist auszuschließen, dass während des Notartermins eine deutsche Fassung des Treuhandvertrages verfasst worden:

Da Deutsch österreichischen Amts- und Gerichtssprache ist, ist davon auszugehen, dass der vom Notar vorbereitete Abtretungsvertrag in Deutsch verfasst worden ist.

Der in deutsch verfasste Abtretungsvertrag soll aus folgendem Grund nicht unterfertigt und beglaubigt worden sein: Notar und Rechtsanwalt sollen während dieses Notartermins festgestellt haben, dass der Mandant den Inhalt von, in deutscher Sprache verfassten, Vertragstexten nicht versteht.

Der Unabhängige Finanzsenat ist davon überzeugt, dass Notar und Rechtsanwalt wahrheitsgemäß ausgesagt haben, dass der Mandant den Inhalt von, in deutscher Sprache verfassten, Vertragstexten damals nicht verstanden hat.

Es ist nicht behauptet worden, dass der Mandant den GmbH-Anteil nicht mehr hätte erwerben wollen. Hätte der Mandant über ausreichende Deutschkenntnisse verfügt, gäbe es keinen Grund dafür, dass der vom Notar auftragsgemäß vorbereitete Abtretungsvertrag nicht vom Mandanten unterfertigt und vom Notar beglaubigt worden wäre.

Reichen die Deutschkenntnisse des Mandanten nicht aus, um einen, in deutscher Sprache verfassten Abtretungsvertrag zu verstehen, reichen sie auch nicht aus, um einen in deutscher Sprache verfassten Treuhandvertrag zu verstehen. Nach dieser Sachlage ist auszuschließen, dass während des Notartermin eine deutsche Fassung des Treuhandvertrages verfasst und unterfertigt worden ist.

Vom Notar wird bezeugt: Der englische Vertragstext des Treuhandvertrages ist in seinem Beisein verfasst und vom Mandanten des Rechtsanwaltes unterfertigt worden.

Über die Zeitpunkte der Vertragsaufbereitungen ist daher festzustellen:

Am 4. Dezember 1996 ist während eines Notartermins die Treuhandvereinbarung mit dem englischen Vertragstext abgeschlossen und vom Mandanten des Rechtsanwaltes unterfertigt worden; die Treuhandvereinbarung mit dem deutschen Vertragstext ist später aufbereitet und unterschrieben worden.

Als – zeitlich gesehen – älteres Dokument ist die englische Fassung die "Erstfassung" des Treuhandvertrages; als – zeitlich gesehen – jüngeres Dokument ist die deutsche Fassung die "Zweitfassung" des Treuhandvertrages.

- Die "Erstaussage" über den Inhalt der Treuhandvereinbarung:

Als – idF schriftliche - "Erstaussage" ist das ältere Dokument anzusehen und nicht jenes Dokument, das zuerst vorgelegt worden ist. Nach dem Ergebnis des v.a. Beweisverfahrens ist der am 4. Dezember 1996 in englisch verfasste Vertragstext das ältere Dokument. Die "Erstaussage" über den Inhalt der Treuhandvereinbarung ist daher der englische und nicht der deutsche Vertragstext.

- Das Verhalten des Rechtsanwaltes und seines Mandanten nach Abschluss des Treuhandvertrages:

Der Rechtsanwalt und sein Mandant haben sich vertragskonform zur englischen Fassung des Treuhandvertrages verhalten. Der Rechtsanwalt hat sich - auftragsgemäß - im Firmenbuch als Gesellschafter der GmbH eintragen lassen und hat seinen Mandanten über Geschäftsinterna informiert (vgl. Schreiben, 17. Dezember 1996). Wäre der Mandant der Treuhänder gewesen, hätte sich der Mandant im Firmenbuch als Gesellschafter eintragen lassen müssen und wäre verpflichtet gewesen, den Rechtsanwalt über Geschäftsinterna zu informieren.

Mit ihren Unterschriften in der deutschen Fassung des Treuhandvertrages haben der Rechtsanwalt und sein Mandant die inhaltliche Richtigkeit des deutschen Vertragstextes bestätigt: Die von beiden Vertragsteilen mit ihren Unterschriften bestätigte inhaltliche Richtigkeit des deutschen Vertragstextes ist ein gegen ein Tätigwerden des Bw. als Treuhänder sprechendes Indiz. Jedoch hat der Rechtsanwalt mit dem unangemeldeten Kommen des Mandanten und mit "Zeitdruck" eine glaubwürdige Erklärung dafür vorgetragen, warum er die deutsche Fassung des Treuhandvertrages vor der Unterfertigung nicht durchgelesen hat. Dass der Mandant nicht bemerkt hat, dass er in der deutschen Fassung des Treuhandvertrages als Treuhänder bezeichnet wird, ist mit den mangelhaften Deutschkenntnissen des Mandanten iVm der unter Zeitdruck erfolgten Unterfertigung des Vertrages erklärbar. Als Beweis dafür, dass der Mandant der Treuhänder und der Rechtsanwalt der Treugeber gewesen ist, sind die Unterschriften des Rechtsanwaltes und seines Mandanten in der deutschen Fassung des Treuhandvertrages nicht geeignet.

Gegen ein Tätigwerden des Bw. als Treuhänder sprechen hingegen nicht:

- Die fehlende notarielle Beglaubigung des Treuhandvertrages:  
Bei einer Übertragung eines GmbH-Geschäftsanteiles mittels Rechtsgeschäftes unter Lebenden besteht Notariatszwang für den Vertrag, mit dem der GmbH-Geschäftsanteil abgetreten wird. Kein Notariatszwang besteht für den Vertrag, worin der treuhändige Erwerb von Geschäftsanteilen an einer GmbH vereinbart wird.
- Die fehlende Eintragung der Treuhandvereinbarung in einem Treuhandverzeichnis:  
Die Eintragung von Treuhandvereinbarungen in einem Treuhandverzeichnis ist im Zeitpunkt des Abschlusses der englischen Fassung des Treuhandvertrages nicht zwingend vorgesehen gewesen.
- Die Reihenfolge der vorgelegten Beweismittel:  
Der Bw. entscheidet, welche Beweismittel er vorlegt und er bestimmt den Zeitpunkt der Vorlage dieser Beweismittel: Dass der Bw. zuerst die deutsche Fassung des Treuhandvertrages vorgelegt hat, ist dadurch erklärbar, dass Deutsch die Amtssprache jener Behörde

ist, bei der das Beweismittel vorgelegt worden ist.

Dass der Bw. zuerst die deutsche Fassung des Treuhandvertrages vorgelegt hat, ist auch ein Indiz dafür, dass der Rechtsanwalt von inhaltlich identischen, englischen und deutschen Vertragstexten ausgegangen ist und seinen Irrtum erst bemerkt hat, als er auf die fehlende Übereinstimmung der behaupteten, mit der in deutscher Sprache dokumentierten, Treuhandvereinbarung angesprochen worden ist.

- Form und Zeitpunkt der Offenlegung des Treuhandverhältnisses:

Rechtsanwälte sind gegenüber den Finanzbehörden verpflichtet, Treuhandverhältnisse offen zu legen.

Die Offenlegung des Treuhandverhältnisses ist an keine Formvorschriften gebunden. Die vom Rechtsanwalt verwendete Formulierung "Rechtsanwalt für Mandant" ist zwar erklärungsbedürftig (sie könnte auch auf eine Vertretungsvollmacht hinweisen); ihre Verwendung ist jedoch kein gegen ein Treuhandverhältnis sprechendes Indiz. Dies deshalb, weil die vom Bw. verwendete Formulierung "Rechtsanwalt für Mandant" ein Tätigwerden für einen Anderen ausdrückt und weil ein Tätigwerden als Treuhänder auch ein Tätigwerden für einen Anderen ist.

Die Offenlegung des Treuhandverhältnisses ist auch an keine bestimmten Fristen gebunden. Der Treuhänder trägt nur das Prozessrisiko, wenn er das Treuhandverhältnis in einem Verfahrensstadium offen legt, in dem keine die Rechtskraft von Bescheiden durchbrechende Rechtsbehelfe (mehr) zur Verfügung stehen.

Wird ein Treuhandverhältnis während einer Betriebsprüfung offen gelegt und ist sein Bestehen als erwiesen anzusehen, sind über die im Treuhandvertrag getroffenen Vereinbarungen Prüfungsfeststellungen zu treffen.

Wird ein Treuhandverhältnis vor oder während eines Berufungsverfahrens offen gelegt und ist sein Bestehen als erwiesen anzusehen, gehören die im Treuhandvertrag getroffenen Vereinbarungen zum entscheidungsrelevanten Sachverhalt und sind der Berufungsentscheidung zugrunde zu legen.

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.

Nach ständiger Rechtssprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, Bundesabgabenordnung: Kommentar, 2. überarb. und erw. Aufl., § 167, Tz 8 und die do. zit. Judikate).

Mit Ausnahme der – idF nicht aussagekräftigen - Bestätigung der Richtigkeit des Vertragsinhaltes durch Unterzeichnung der deutschen Fassung des Treuhandvertrages sprechen alle Indizien für ein Tätigwerden des Bw. als Treuhänder und gegen seine Stellung als Treugeber.

Nach dem Ergebnis des vom Unabhängige Finanzsenat durchgeführten Beweisverfahrens ist als erwiesen anzunehmen, dass der Bw. den Gesellschaftsanteil als Treuhänder seines Mandanten erworben hat.

Der Berufungsentscheidung ist folgender Sachverhalt zugrunde zu legen: Der Bw. hat den Geschäftsanteil der verdeckt ausschüttenden GmbH als Treuhänder seines Mandanten erworben.

Auf Treuhandverhältnisse sind die Bestimmungen der §§ 1002 ff ABGB entsprechend anzuwenden; der Treuhänder hat auftragsgemäß zu handeln, alle (finanziellen und sonstigen) Vorteile aus seinem Handeln gebühren dem Treugeber:

Die offenen und verdeckten Ausschüttungen von Gesellschaften, deren Gesellschaftsanteile treuhändig erworben worden sind, sind finanzielle Vorteile aus dem Treuhandverhältnis, die nicht für den Treuhänder bestimmt sind.

Die offenen und verdeckten Ausschüttungen von Gesellschaften, deren Gesellschaftsanteilen treuhändig erworben worden sind, sind daher nicht dem Treuhänder zuzurechnen.

Der Normadressat von § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist der Empfänger von Kapitalerträgen.

Da der Bw. als Treuhänder gehandelt hat, ist auszuschließen, dass er der Empfänger der von der GmbH verdeckt ausgeschütteten Kapitalerträge gewesen ist. Deshalb sind ihm die von der GmbH verdeckt ausgeschütteten Kapitalerträge nicht zuzurechnen und die auf die verdeckt ausgeschütteten Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer ist ihm nicht vorzuschreiben.

Diese Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach.

Wien, am 19. Juli 2005