

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Senatsvorsitzenden Mag. Dr. Thomas Leitner, die Richterinnen Dr.ⁱⁿ Natalie Brennsteiner sowie die fachkundigen Laienrichter Christine Höll, B.iur.oec., LL.M.oec und Dr. Rupert Mayr, BEd in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Steuerberaterin1***, ***Steuerberaterin1-Adr1***, über die Beschwerde vom 20. Februar 2023 gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 28. November 2022 betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Dezember 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. Mai 2025 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Umlaufbeschluss des Vorstandes der ***AB*** Privatstiftung (im Folgenden: „Beschwerdeführerin“) vom 7.12.2020 wurde *„wegen Widerruf der Privatstiftung [...] eine letztmalige Zuwendung an den Begünstigten ***AB*** in Höhe von EUR 247.671,96 beschlossen“*. Dabei handle es sich um die *„vollständige Ausschüttung des noch verbliebenen Bilanzgewinnes“*. Für diese Zuwendung wurde von der Beschwerdeführerin Kapitalertragsteuer (KESt) iHv 27,5%, sohin im Betrag von 68.109,79 Euro einbehalten und an das Finanzamt abgeführt.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung und Nachschau wurde die Feststellung getroffen, dass zum Vermögen der Beschwerdeführerin auch eine im Jahr 2014 entgeltlich erworbene 30%ige Beteiligung an der ***AB*** GmbH (FN ***1***) gehöre, die infolge des erfolgten Widerrufs der Privatstiftung an den Letztbegünstigten zu

übertragen sei. Das Prüfungsorgan nahm in diesem Zusammenhang eine Zuwendung der Beteiligung mit Beschlussfassung der „letztmaligen Zuwendung“, sohin zum Stichtag 8.12.2020 an und bewertete die fiktiven Anschaffungskosten (Stiftungsausgangswerte) des Stiftungsvermögens mit insgesamt 1.793.054,71 Euro, wobei auf die Beteiligung ein Wert von 1.781.217,29 Euro entfällt. Somit ergebe sich unter Abzug des Stiftungskapitals laut Evidenzkonto im Betrag von 70.000,00 Euro eine KEST-Bemessungsgrundlage von 1.723.054,71 Euro. Unter Berücksichtigung der bereits abgeführten KEST ergebe sich somit eine KEST-Nachforderung von 405.715,21 Euro.

Das Finanzamt für Großbetriebe (im Folgenden: „belangte Behörde“) folgte den Feststellungen und der Rechtsansicht des Prüfungsorgans und zog die Beschwerdeführerin mit Haftungsbescheid vom 28.11.2022 für den Zeitraum Dezember 2020 zur Haftung der Kapitalertragsteuer in der Höhe von 405.715,21 Euro heran.

Nach zweimaliger Beantragung einer Verlängerung der Beschwerdefrist wurde von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin am 20.2.2023 über das FinanzOnline Portal rechtzeitig eine Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 28.11.2022 eingebracht und die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass sich der Zuwendungsbeschluss des Stiftungsvorstandes vom 7.12.2020 ausdrücklich nur auf den Bilanzgewinn von 247.671,96 Euro bezogen habe und nicht auch das übrige Vermögen umfasse. Für die Übertragung des übrigen Vermögens sei keine gesonderte Beschlussfassung erforderlich; vielmehr sei im Falle eines Widerrufs der Privatstiftung Titel für die Übertragung des Vermögens die Letztbegünstigtenregelung in der Stiftungs- oder in der Stiftungszusatzurkunde oder das Gesetz. Zudem bedürfe es gem § 76 Abs 2 GmbHG zur Übertragung von Beteiligungen an einer GmbH eines Notariatsakts. Ein solcher Notariatsakt sei aber bis zum heutigen Tag nicht errichtet worden. Es sei bislang hinsichtlich des nach Abzug von 247.671,96 Euro noch verbleibenden Vermögens noch kein Zufluss an den Letztbegünstigten erfolgt und sei insoweit von der Beschwerdeführerin auch keine KEST abzuführen gewesen. Zudem monierte die Beschwerdeführerin die von der belangten Behörde vorgenommene Ermessensübung und brachte die Beschwerdeführerin vor, dass der angefochtene Bescheid auch nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit nicht erlassen hätte werden dürfen. Insbesondere erweise sich die Bescheiderlassung als nicht zweckmäßig, da die Beschwerdeführerin ohnehin in Bälde abgewickelt und dementsprechend eine tatsächliche Übertragung des verbleibenden Stiftungsvermögens an den Letztbegünstigten erfolgen werde. In eventu beantragte die Beschwerdeführerin, den Haftungsbetrag von bisher 405.715,21 Euro auf 297.365,21 Euro herabzusetzen, da die von der belangten Behörde vorgenommene Bewertung des Stiftungsvermögens unzutreffend sei.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 12.12.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu ua ausgeführt, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Auskehr der Vermögenswerte an den Stifter und

Letztbegünstigten im Dezember 2020 als erwiesen anzusehen sei. Dafür spreche ua der von der Beschwerdeführerin am 10.12.2020 gestellte Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung, die „dringend für die Löschung im Firmenbuch benötigt“ werde. Hinzu komme, dass einer Auskunft der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin zufolge bereits im Jahr ***Jahr1*** eine Entnahme der Beteiligung an der ***AB*** GmbH erfolgt sei und im Jahresabschluss der Beschwerdeführerin für das Jahr ***Jahr1*** ein Abgang der Beteiligung abgebildet worden sei. Zudem habe der Letztbegünstigte bereits wie ein Alleineigentümer der Gesellschaftsanteile an der ***AB*** GmbH agiert, da eine im Jänner 2021 beschlossene Gewinnausschüttung der GmbH zur Gänze an den Letztbegünstigten erfolgt sei.

Nach Beantragung einer Fristverlängerung wurde von der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin am 30.4.2024 über das FinanzOnline Portal rechtzeitig ein Vorlageantrag eingebracht. Darin wurde ergänzend zum Beschwerdevorbringen insbesondere vorgebracht, dass auch § 915 ABGB dagegen spreche, dass mit dem Zuwendungsbeschluss vom 7.12.2020 das gesamte Stiftungsvermögen zugewendet werden sollte, da nach dieser Norm bei einseitig verbindlichen Rechtsgeschäften davon auszugehen sei, dass sich der Verpflichtete im Zweifel eher die geringere als die schwerere Last auferlegen will. Betreffend den in der Beschwerdevorentscheidung von der belangten Behörde ins Treffen geführten Jahresabschluss für das Jahr ***Jahr1*** wurde vorgebracht, dass es sich dabei lediglich um einen Bilanzentwurf gehandelt habe und wurden von der Beschwerdeführerin gemeinsam mit dem Vorlageantrag Prüfungsberichte vom 25.4.2024 der ***Wirtschaftsprüferin1*** über die Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin für die Jahre ***Jahr1***, ***Jahr3***, ***Jahr2*** und ***Jahr4*** vorgelegt. In den diesen Prüfungsberichten zugrundeliegenden Jahresabschlüssen wird die Beteiligung an der ***AB*** GmbH unter den Finanzanlagen („Anteile an verbundenen Unternehmen“) ausgewiesen. Diese Jahresabschlüsse würden den Ausführungen im Vorlageantrag zufolge belegen, dass das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung bei der Beschwerdeführerin verblieben sei. Betreffend die im Jahr 2021 erfolgte Gewinnausschüttung wurde vorgebracht, dass diese für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ohne Bedeutung sei, da es auch bereits in der Vergangenheit zu alinearen Gewinnausschüttungen gekommen sei. So sei im Jahr 2014 eine alineare Ausschüttung in Höhe von 580.000,00 Euro beschlossen worden, die ausschließlich der Beschwerdeführerin zugutegekommen sei.

Am 8.7.2024 erfolgte die Vorlage der Beschwerde und der Akten an das Bundesfinanzgericht.

In der Folge nahm der Berichterstatter Einsicht in das Firmenbuch zu FN ***2*** und zu FN ***1*** sowie in die unter der Steuernummer der Beschwerdeführerin elektronisch geführten Akten der belangten Behörde. Dabei wurden folgende Unterlagen erhoben und zum Akt genommen:

- Firmenbuchauszug ***AB*** GmbH, Stichtag 19.3.2025;
- Protokoll der Generalversammlung der ***AB*** GmbH vom ***Datum1***;
- Gesellschaftsvertrag (Neufassung) der ***AB*** GmbH vom ***Datum1***;
- Übernahms- und Beitrittserklärung der Beschwerdeführerin vom ***Datum1***;
- Firmenbuchauszug Beschwerdeführerin, Stichtag 19.3.2025;
- Stiftungsurkunde zur Errichtung der Beschwerdeführerin vom ***Datum2***;
- Nachtrag zur Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin vom ***Datum3***;
- Zusatzurkunde zur Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin vom ***Datum4***;
- Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin vom ***Datum5***;
- Beschluss über die Neufassung der Stiftungszusatzurkunde der Beschwerdeführerin vom ***Datum6*** (Anm: ohne Beilage).

Mit Beschluss des BFG vom 31.3.2025 wurde die Beschwerdeführerin um Mitteilung ersucht, wann der Gläubigeraufruf iSd § 36 Abs 1 PSG erfolgte bzw wann dieser veröffentlicht wurde und wurde die beschwerdeführende Partei um Vorlage einer Kopie des Gläubigeraufrufs ersucht.

Mit Schreiben vom 3.4.2025 übermittelte die Beschwerdeführerin dem BFG eine Kopie der im Amtsblatt zur Wiener Zeitung am Datum11 veröffentlichten Gläubigeraufforderung.

Mit Beschluss des BFG vom 16.4.2025 wurde die Beschwerdeführerin dazu aufgefordert, die Stiftungszusatzurkunde der Beschwerdeführerin vom ***Datum6*** vorzulegen.

Am 28.4.2025 übermittelte die Beschwerdeführerin dem BFG eine Kopie der Stiftungszusatzurkunde vom ***Datum6***.

In der am 22.5.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht führten die Parteien im Wesentlichen aus wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Feststellungen betreffend die Beschwerdeführerin

Die ***AB*** Privatstiftung (Beschwerdeführerin) wurde im Jahr ***Jahr0*** von ***AB*** (Stifter) errichtet, wobei der Stifter in der Stiftungsurkunde vom ***Datum2*** auch als Begünstigter bezeichnet wurde.

Laut Punkt 10.1. der Stiftungsurkunde vom ***Datum2*** behält sich der Stifter ua das Recht, den oder die Letztbegünstigten festzulegen, vor. Laut Punkt 10.2. der Stiftungsurkunde kann die Stiftungserklärung vom Stifter jederzeit abgeändert oder widerrufen werden. Laut Punkt 10.3. der Stiftungsurkunde behält sich der Stifter den Widerruf der Privatstiftung gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes ausdrücklich vor. Laut Punkt 11. der Stiftungsurkunde kann durch den Stifter jederzeit eine Stiftungszusatzurkunde, in der *„für alle Belange der Privatstiftung, für die dies zulässig ist, nähere Regelungen getroffen werden“*, errichtet werden.

Am ***Datum4*** wurde vom Stifter eine Stiftungszusatzurkunde errichtet. Unter Punkt 9. der Stiftungszusatzurkunde werden dem Stiftungsvorstand *„Richtlinien zur Vermögensverwaltung“* vorgegeben. Laut Punkt 9.2. der Stiftungszusatzurkunde bedürfen *„Verfügungen über Unternehmensanteile oder Anteile an Kapitalgesellschaften [...] zu Lebzeiten des Stifters dessen Zustimmung und danach der einstimmigen Zustimmung des Beirates.“*

Am ***Datum5*** erfolgte eine Neufassung der Stiftungsurkunde der Beschwerdeführerin. In der neugefassten Stiftungsurkunde wird unverändert der Stifter als Begünstigter bezeichnet (Punkt 3.). Laut Punkt 10.1. der Stiftungsurkunde vom ***Datum5*** kann eine Stiftungszusatzurkunde durch den Stifter jederzeit errichtet werden und wurde eine solche Zusatzurkunde errichtet. Laut Punkt 10.2. der Stiftungsurkunde können die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde vom Stifter jederzeit widerrufen oder abgeändert werden. Laut Punkt 10.3. der Stiftungsurkunde behält sich der Stifter den Widerruf der Privatstiftung gemäß § 34 des Privatstiftungsgesetzes ausdrücklich vor. Laut Punkt 11.2. der Stiftungsurkunde ist das Stiftungsvermögen im Falle der Auflösung der Privatstiftung an die Letztbegünstigten zu übertragen. Letztbegünstigte sind – falls vom Stifter nicht anders verfügt – die in der Stiftungsurkunde und/oder in der Zusatzurkunde genannten Begünstigten.

Am ***Datum6*** erfolgte eine Neufassung der Stiftungszusatzurkunde der Beschwerdeführerin. Als Begünstigter der „1. Stufe“ wird in der neugefassten Stiftungsurkunde (unverändert) der Stifter bezeichnet (Punkt 7.2.). Unter Punkt 9. der neugefassten Stiftungszusatzurkunde werden dem Stiftungsvorstand – ebenso wie in der vorherigen Stiftungszusatzurkunde – *„Richtlinien zur Vermögensverwaltung“* vorgegeben. Laut Punkt 9.2. der Stiftungszusatzurkunde bedürfen *„Verfügungen über Unternehmensanteile oder Anteile an Kapitalgesellschaften [...] zu Lebzeiten des Stifters dessen Zustimmung und danach der einstimmigen Zustimmung des Beirates.“*

Mit durch Notariatsakt beurkundeter Erklärung des Stifters vom ***Datum8*** wurde die Beschwerdeführerin mit sofortiger Wirkung widerrufen. Am selben Tag fassten die Mitglieder des Stiftungsvorstandes der Beschwerdeführerin mit ausdrücklicher Zustimmung des Stifters einstimmig den Beschluss, die Beschwerdeführerin mit sofortiger Wirkung aufzulösen und dass das Vermögen der Beschwerdeführerin an den Stifter als einzigen Letztbegünstigten zu

übertragen sei. Der Beschluss wurde von einem Notar in einer Niederschrift beurkundet. Am ***Datum9*** wurde die Auflösung der Beschwerdeführerin in das Firmenbuch eingetragen.

Am Datum11 wurde im Amtsblatt zur Wiener Zeitung eine Gläubigeraufforderung veröffentlicht, in welcher festgehalten wurde, dass die Beschwerdeführerin mit Beschluss des Vorstandes aufgelöst worden sei und wurden die Gläubiger der Beschwerdeführerin aufgefordert, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung beim Stiftungsvorstand der Beschwerdeführerin anzumelden.

Mit Umlaufbeschluss vom 7.12.2020 wurde vom Stiftungsvorstand eine *„Letztmalige Zuwendung an den Begünstigten [...] wegen Widerruf der Privatstiftung“* beschlossen. Laut Punkt 2. des Umlaufbeschlusses wird *„eine letztmalige Zuwendung an den Begünstigten [...] in Höhe von EUR 247.671,96 beschlossen. Es handelt sich hierbei um die vollständige Ausschüttung des noch verbliebenen Bilanzgewinnes in Höhe von EUR 247.671,96.“* Der Stifter ***AB*** stimmte laut Punkt 3 des Umlaufbeschlusses zu, dass der Begünstigte ***AB*** eine Zuwendung in Höhe von EUR 247.671,96 erhält.

Eine vom Wortlaut des vorgenannten Umlaufbeschlusses abweichende Absicht des Stiftungsvorstandes, dass mit diesem Beschluss über die Zuwendung des Bilanzgewinnes an den Begünstigten hinaus auch eine Beschlussfassung über die Herausgabe des über den Bilanzgewinn hinausgehenden Vermögens an den Letztbegünstigten erfolgen sollte, lag nicht vor.

1.2. Feststellungen betreffend die Beteiligung an der *AB*** GmbH**

Bis zu einer am ***Datum9*** im Firmenbuch eingetragenen Änderung der Beteiligungsverhältnisse war ***AB*** alleiniger Gesellschafter der ***AB*** GmbH.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom ***Datum1*** wurde ua eine Erhöhung des Stammkapitals der ***AB*** GmbH von 36.000,00 Euro um 15.428,58 Euro auf 51.428,58 Euro zu einem Übernahmepreis bzw Ausgabebetrag von 570.000,00 Euro beschlossen und zur Übernahme ausschließlich die Beschwerdeführerin zugelassen. Zudem wurden diverse Änderungen des Gesellschaftsvertrages beschlossen. Unter anderem wurde der mit der Überschrift *„rechtsgeschäftliche Verfügungen über Geschäftsanteil“* versehene Punkt 10. dahingehend geändert, dass die Abtretung von Geschäftsanteilen bzw von Teilen von Geschäftsanteilen der vorher einzuholenden schriftlichen Zustimmung aller übrigen Gesellschafter, denen hinsichtlich des abzutretenden Anteils ein Aufgriffsrecht im Verhältnis ihrer Stammeinlagen zueinander zusteht, bedarf (Punkt 10. lit a). Zu Belastungen eines Geschäftsanteiles, zur Einräumung einer Unterbeteiligung an seinem Geschäftsanteil sowie zu Verfügungen über einzelne Rechte und Ansprüche aus seinem Gesellschaftsverhältnis bedarf der Gesellschafter ebenfalls der vorherigen Zustimmung aller Gesellschafter, sohin der Einstimmigkeit (Punkt 10. lit b). Gemäß Punkt 10. lit c des geänderten Gesellschaftsvertrages

gelten die in den lit a und b des Punktes 10. vorgesehenen Verfügungsbeschränkungen nicht für den Gesellschafter ***AB***. Gemäß Punkt 9. kann die Generalversammlung durch einfachen Gesellschafterbeschluss ua die Ausschüttung des Bilanzgewinnes beschließen. Durch einstimmigen Beschluss der Gesellschafter kann eine vom Verhältnis der Stammeinlagen abweichende Gewinnausschüttung an die Gesellschafter beschlossen werden.

Mit Beitritts- und Übernahmserklärung vom ***Datum1*** übernahm die Beschwerdeführerin die gesamte Kapitalerhöhung im Nominale von 15.428,58 Euro und verpflichtete sich die Beschwerdeführerin zur Zahlung des Übernahmepreises bzw Ausgabebetrags von 570.000,00 Euro.

Seit ***Datum9*** ist die Beschwerdeführerin als Gesellschafterin der ***AB*** GmbH im Firmenbuch eingetragen (Beteiligungsausmaß 30%).

Seit ***Datum10*** ist ***AB-Tochter*** mit einem Beteiligungsausmaß vom 6% als Gesellschafterin der ***AB*** GmbH im Firmenbuch eingetragen. Seitdem ist ***AB*** mit einem Beteiligungsausmaß von 64% als Gesellschafter der ***AB*** GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Infolge des Widerrufs bzw der Auflösung der Beschwerdeführerin ging der Stiftungsvorstand der Beschwerdeführerin von einer Entnahme der Beteiligung an der ***AB*** GmbH aus und wurde bei der Beschwerdeführerin im Jahr ***Jahr1*** buchhalterisch ein Abgang der Beteiligung erfasst.

Im Firmenbuch ist die Beschwerdeführerin bis dato unverändert mit einem Beteiligungsausmaß von 30% als Gesellschafterin der ***AB*** GmbH eingetragen.

Am 29.1.2021 wurde seitens der ***AB*** GmbH eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung für den 29.1.2021 eingebracht, wonach für eine Gewinnausschüttung in Höhe von 380.000,00 Euro Kapitalertragsteuer in Höhe von 104.500,00 Euro abgeführt wurde. Die Gewinnausschüttung erfolgte zur Gänze an den Gesellschafter ***AB***, der insoweit auch die Stimm- und Gewinnbezugsrechte der Beschwerdeführerin ausübte.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten 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. Die Abgabenbehörde bzw das Verwaltungsgericht muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; Ritz/Koran, BAO⁸ § 167 Rz 8 mwN).

Dass der Stiftungsvorstand der Beschwerdeführerin infolge des Widerrufs der Beschwerdeführerin von einer Entnahme der Beteiligung an der ***AB*** GmbH ausging und bei der Beschwerdeführerin im Jahr ***Jahr1*** buchhalterisch ein Abgang der Beteiligung erfasst wurde, beruht auf der aktenkundigen Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31.12.***Jahr1***, die der belangten Behörde am 14.12.2020 übermittelt worden war und in welcher die Beteiligung nicht mehr aufscheint und auf der diesbezüglichen Erläuterung der (auch als Mitglied des Stiftungsvorstandes der Beschwerdeführerin bestellten und auch als steuerliche Vertreterin von Herrn ***AB*** tätigen) steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin im aktenkundigen E-Mail an die belangte Behörde vom 24.2.2022, wonach der Abgang der Beteiligung auf Grund des Widerrufs der Stiftung durch den Stifter verbucht worden sei, da zu diesem Zeitpunkt die Entnahme der Beteiligung erfolgt sei.

Die Feststellung, dass der Gesellschafter ***AB*** (Stifter) hinsichtlich der am 29.1.2021 beschlossenen Gewinnausschüttung der ***AB*** GmbH auch die Stimm- und Gewinnbezugsrechte der Beschwerdeführerin ausübte, beruht auf folgenden Erwägungen:

- Wie oben bereits dargelegt wurde, wurde bei der Beschwerdeführerin bereits im Jahr ***Jahr1*** buchhalterisch ein Abgang der Beteiligung erfasst, sodass davon auszugehen ist, dass die involvierten Personen (Stiftungsvorstand und Stifter) zumindest von einer wirtschaftlichen Übertragung der Beteiligung an den Stifter ausgingen. Auf die Frage der belangten Behörde, weshalb die Stiftung (trotz Ausbuchung der Beteiligung) immer noch als Gesellschafterin der ***AB*** GmbH im Firmenbuch eingetragen sei, gab die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 12.2.2021 an, eine entsprechende Änderung erfolge „erst lt. Auskunft Notar Zug um Zug mit der Löschung der Stiftung im Firmenbuch“.
- Sowohl im Zeitpunkt der am 29.1.2021 beschlossenen Gewinnausschüttung als auch längere Zeit danach ging der Stiftungsvorstand noch davon aus, dass die Beteiligung wirtschaftlich dem Stifter zuzuordnen sei, da die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin im aktenkundigen E-Mail an die belangte Behörde vom 24.2.2022

auch ausführte, dass bei der Beschwerdeführerin „*nur noch das Bankkonto auf welchem noch die Spesen verbucht werden*“ existiere.

- Auch in der gegenständlichen Beschwerde vom 28.11.2022 wurde von der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin noch die Formulierung verwendet, dass „*diese Ausschüttung bereits zur Gänze an Herrn ***AB*** als Alleingesellschafter durchgeführt wurde*“ (s unter Punkt 4.1.4 der Beschwerde).
- Auf mehrmalige Nachfrage durch die belangte Behörde, warum die Ausschüttung bereits zur Gänze an Herrn ***AB*** erfolgt sei, antwortete die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin schließlich mit E-Mail vom 27.11.2023, dass die Ausschüttung „*bereits zur Gänze an Hr. ***AB*** [erfolgte], weil ein entsprechender Beschluss der Gesellschafter der ***AB*** GmbH gefasst wurde. Dieser Beschluss ist leider nicht mehr auffindbar.*“ Im weiteren Verfahren wurde von der beschwerdeführenden Partei vorgebracht, es habe sich um eine „*alineare Gewinnausschüttung*“ gehandelt. Die Beschwerdeführerin stellte in diesem Zusammenhang keine ihre Behauptungen stützenden Beweisanträge. Nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichts erscheint es nicht glaubhaft, dass ein Gesellschafterbeschluss über einen Ausschüttungsbetrag von 380.000,00 Euro anlässlich einer Aufforderung durch die Abgabenbehörde zur Vorlage plötzlich in Verstoß gerät, wenn angesichts der Aussagen im bisherigen Verfahren zu vermuten ist, dass dieser für die beschwerdeführende Partei im Hinblick auf den von ihr nunmehr vertretenen Standpunkt nachteilige Umstände dokumentiert. Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass derartige Dokumente ua in Anbetracht der gravierenden strafrechtlichen Konsequenzen, die eine nicht von einem Gewinnausschüttungsbeschluss gedeckte Einlagenrückgewähr nach sich ziehen kann (vgl zB *Schmieder/Pobatschnig in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner [Hrsg], Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung*³ [2021] 517 ff), sorgsam verwahrt werden. Die Behauptung, der Gewinnausschüttungsbeschluss sei nicht auffindbar und sei von den Gesellschaftern eine alineare Gewinnausschüttung zu Gunsten des Letztbegünstigten beschlossen worden, ist nach Ansicht des erkennenden Verwaltungsgerichts vor diesem Hintergrund als bloße Schutzbehauptung zu qualifizieren. Als überragend wahrscheinlich erscheint angesichts der oa früheren Aussagen vielmehr, dass die Stimm- und Gewinnbezugsrechte der Beschwerdeführerin in der Meinung, dass die Beteiligung aufgrund der Auflösung der Beschwerdeführerin (wirtschaftlich) bereits auf den Letztbegünstigten übergegangen sei, durch den Letztbegünstigten ausgeübt wurden. Den früheren Aussagen ist insoweit höheres Gewicht als den späteren Darstellungen beizumessen (vgl VwGH 7.10.1993, 92/16/0023; 23.2.2005, 2002/14/0152). Es steht nach der Rsp des VwGH „*nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkungen entsprechend gestalten*“ (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Zur Feststellung, dass eine vom Wortlaut des Umlaufbeschlusses vom 7.12.2020 abweichende Absicht des Stiftungsvorstandes, dass mit diesem Beschluss über die Zuwendung des Bilanzgewinnes an den Begünstigten hinaus auch eine Beschlussfassung über die Herausgabe des über den Bilanzgewinn hinausgehenden Vermögens an den Letztbegünstigten erfolgen sollte, nicht vorlag, ist wie folgt auszuführen: Wie oben bereits dargelegt wurde, war der Stiftungsvorstand der Beschwerdeführerin ua im Zeitpunkt der Fassung des Umlaufbeschlusses vom 7.12.2020 der Meinung, dass die Beteiligung an der ***AB*** GmbH infolge der Auflösung der Beschwerdeführerin wirtschaftlich bereits an den Letztbegünstigten übergegangen sei und „*nur noch das Bankkonto auf welchem noch die Spesen verbucht werden*“ existiere. Damit bestand aber aus der Sicht des Stiftungsvorstandes bereits faktisch keine Notwendigkeit zur Fassung eines auf die Übertragung der Beteiligung gerichteten Übertragungsbeschlusses. Hinzukommt, dass es – wie in der Beschwerde insoweit zutreffend ausgeführt wurde – aus zivilrechtlicher Sicht zur Übertragung des verbleibenden Vermögens an den Letztbegünstigten auch gar keines gesonderten Übertragungsbeschlusses bedarf (s dazu die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.1.1). Damit liegen, auch wenn man dem Stiftungsvorstand insoweit typisierend die Absicht zu einer gesetzestreuen Vorgangsweise unterstellen würde, keine Anhaltspunkte dafür vor, dass der Stiftungsvorstand die Absicht hegte, einen derartigen Übertragungsbeschluss zu fassen.

Von den oben gesondert begründeten Feststellungen abgesehen beruhen die unter Punkt 1 wiedergegebenen Feststellungen auf den jeweiligen aktenkundigen Unterlagen und wurden diese den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht am 22.5.2025 vorgehalten, woraufhin beide Parteien ausdrücklich die Richtigkeit der vorgehaltenen Feststellungen bestätigten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

3.1.1. Zivilrechtliche Aspekte des Widerrufs

Gem § 34 PSG kann eine Privatstiftung vom Stifter (nur dann) widerrufen werden, wenn er sich den Widerruf in der Stiftungserklärung vorbehalten hat.

Der Widerruf der Privatstiftung ist ein Auflösungsgrund und führt zur Auflösung (ErläutRV 1132 BlgNR XVIII. GP 33). Geht dem Stiftungsvorstand ein zulässiger Widerruf des Stifters zu, hat der Stiftungsvorstand einen einstimmigen Auflösungsbeschluss zu fassen (§ 35 Abs 2 Z 1 PSG). Gem § 35 Abs 5 PSG ist die Auflösung mit der Eintragung der Auflösung der Privatstiftung im Firmenbuch wirksam.

An die Auflösung schließt sich die Abwicklung der Privatstiftung; nach Abschluss der Abwicklung ist die Privatstiftung nach § 37 PSG zu löschen. Die Löschung beendet die Privatstiftung (ErläutRV 1132 BlgNR XVIII. GP 34).

Am Beginn der Abwicklung steht üblicherweise der Gläubigeraufruf (*Arnold*, PSG-Kommentar⁴ [2022] § 36 Rz 7):

Gem § 36 Abs 1 PSG hat der Stiftungsvorstand die Gläubiger der Privatstiftung unter Hinweis auf die Auflösung aufzufordern, ihre Ansprüche spätestens innerhalb eines Monats nach Veröffentlichung der Aufforderung anzumelden. Diese Aufforderung an die Gläubiger ist ohne Verzug im „Amtsblatt zur Wiener Zeitung“ zu veröffentlichen.

Gem § 36 Abs 2 PSG ist § 213 AktG über den Gläubigerschutz anzuwenden. § 213 Abs 1 AktG lässt eine Vermögensverteilung erst nach einem Jahr nach der dritten Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs zu. Da nach § 36 Abs 1 PSG ein einmaliger Gläubigeraufruf genügt, läuft die Jahresfrist des § 213 AktG allerdings nicht nach dem dritten, sondern nach dem ersten und einzigen Aufruf (ErläutRV 1132 BlgNR XVIII. GP 34 f; *Arnold*, PSG-Kommentar⁴ § 36 Rz 7 mwN).

Das nach Abzug der Schulden verbleibende Vermögen der aufgelösten Privatstiftung ist dem Letztbegünstigten zu übertragen (§ 36 Abs 2 zweiter Satz PSG). Der Titel für die Übertragung ist die Letztbegünstigtenregelung in der Stiftungs- oder Stiftungszusatzurkunde oder – in den in § 36 Abs 3 und Abs 4 PSG vorgesehenen Fällen – das Gesetz (ErläutRV 1132 BlgNR XVIII. GP 35). Eines gesonderten Vermögensübertragungsbeschlusses bedarf es in diesem Zusammenhang nicht (*Lechner*, Ausgewählte Fragen zum Stiftungswiderruf, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS W. Doralt [2007] 251 [254]; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ [2019] 94; *Bertl/Kofler*, Steuerliche Folgen der Auflösung einer eigennützigen Privatstiftung [Teil 2], ZFS 2024, 49 [51]).

Der Letztbegünstigte hat auf die Übertragung des verbleibenden Vermögens gegen die Privatstiftung einen klagbaren Anspruch, der auch vererbbar ist (*C. Rabl*, Der Letztbegünstigte einer Privatstiftung und die Vererblichkeit seiner Rechtsstellung [insbesondere nach einem Widerruf], JEV 2011, 42 ff; *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung⁴ [2019] 95).

Wer Letztbegünstigter (§ 6 PSG) ist, bestimmt grundsätzlich die Stiftungsurkunde. Ist in der Stiftungserklärung nichts Anderes vorgesehen, so ist gem § 36 Abs 4 PSG der Stifter Letztbegünstigter, da angenommen werden kann, dass der Stifter, wenn er die Privatstiftung widerruft, das Vermögen zurückerhalten will (vgl ErläutRV 1132 BlgNR XVIII. GP 35).

3.1.2. Ertragsteuerlich relevanter Zuflusszeitpunkt

Gemäß § 15 Abs 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 zufließen.

Gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG 1988 gelten ua Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen – soweit diese nicht nach Maßgabe der Bestimmungen des § 27 Abs 5 Z 8 EStG 1988 eine Substanzauszahlung von gestiftetem Vermögen darstellen – als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSv § 27 Abs 2 EStG 1988.

Gem § 93 Abs 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 93 Abs 2 EStG 1988) durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer).

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gem § 95 Abs 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (§ 95 Abs 2 EStG 1988) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Betreffend die Übertragung des verbleibenden Vermögens an den Letztbegünstigten im Zuge der Abwicklung einer Privatstiftung ist hinsichtlich des Zeitpunktes des Kapitalertragsteuerabzuges wie folgt zu differenzieren:

1. Wird (fakultativ) ein gesonderter Vermögensübertragungsbeschluss gefasst, gelten die Kapitalerträge für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer gem § 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988 an jenem Tag, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt ist, als zugeflossen. Wird im Beschluss kein Tag der Auszahlung bestimmt, gilt der Tag nach der Beschlussfassung als Zeitpunkt des Zufließens.
2. Wird die Vermögensübertragung an den Letztbegünstigten nicht gesondert beschlossen, entsteht die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung an den Letztbegünstigten (§ 95 Abs 3 Z 2 EStG 1988), die unter Berücksichtigung der Sperrfrist des § 36 Abs 2 PSG iVm § 213 Abs 1 AktG frühestens ein Jahr nach Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs erfolgen darf (vgl *Ludwig* in *Arnold/Ludwig* [Hrsg], *Stiftungshandbuch*² [2014] Rz 15/21; *Bertl/Kofler*, *Steuerliche Folgen der Auflösung einer eigennützigen Privatstiftung* [Teil 2], ZFS 2024, 49 [51]; *Marschner* in *Jakom EStG 2025* § 95 Rz 24; *Franke/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *EStG*²⁴ [2024] § 95 Tz 44).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist strittig, ob mit dem Umlaufbeschluss des Stiftungsvorstandes vom 7.12.2020 neben der vom Wortlaut dieses Beschlusses erfassten Zuwendung des Bilanzgewinnes auch eine Beschlussfassung über eine Übertragung des übrigen verbliebenen Vermögens der Beschwerdeführerin (insbesondere des in Rede stehenden Kapitalanteils) erfolgte.

Gem § 914 ABGB ist bei Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht.

§ 914 ABGB gilt nicht nur für Verträge (aller Rechtsgebiete des Privatrechts), sondern auch für einseitige Erklärungen und Gesamttakte, wie zB Vereinsbeschlüsse und Gesellschafterbeschlüsse (*Rummel in Rummel/Lukas, ABGB*⁴ [Stand 1.11.2014, rdb.at] § 914 Rz 2 mwN).

Maßgebliche Auslegungskriterien des § 914 ABGB sind nach der stRsp des OGH der Wortsinn in seiner gewöhnlichen Bedeutung und die Absicht der Parteien. Unter der „Absicht der Parteien“ ist die dem Erklärungsgegner erkennbare und von ihm widerspruchslos zur Kenntnis genommene Absicht des Erklärenden zu verstehen. Es ist dabei das gesamte Verhalten der Vertragsteile, das sich aus Äußerungen in Wort und Schrift sowie aus sonstigem Tun oder Nichttun zusammensetzen kann, zu berücksichtigen. Der Wortlaut der Vereinbarung ist allein maßgeblich, wenn keine abweichende Absicht festgestellt werden kann. Für die Auslegung einer zwischen den Parteien schriftlich getroffenen Vereinbarung ist damit der Wortlaut maßgeblich, solange nicht behauptet und bewiesen ist, dass aufgrund außerhalb der Urkunde liegender Umstände sich ein übereinstimmender Parteiwille oder ein vom allgemeinen Sprachgebrauch abweichender objektiver Sinn der Erklärung ergibt (OGH 17.10.2023, 4 Ob 141/23y, mwN).

Betreffend den im Beschwerdefall in Rede stehenden Zuwendungsbeschluss ist zunächst festzuhalten, dass sich dessen Wortlaut nach dem allgemeinen Sprachgebrauch insoweit als eindeutig erweist, als ausschließlich eine „*Zuwendung des noch verbliebenen Bilanzgewinnes in Höhe von EUR 247.671,96*“ an den Begünstigten erfolgen sollte. Einen Auslegungsspielraum dahingehend, dass über den Bilanzgewinn von EUR 247.671,96 hinaus noch weiteres Vermögen übertragen werden soll, lässt der Wortlaut des Beschlusses nicht zu.

Wie im gegenständlichen Beschwerdefall festgestellt wurde, lag auch keine vom Wortlaut des in Rede stehenden Umlaufbeschlusses abweichende Absicht des Stiftungsvorstandes vor.

Somit lässt sich der in Rede stehende Beschluss des Stiftungsvorstandes entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht nach der Maßgabe der einschlägigen Auslegungsregeln gemäß § 914 ABGB aber nicht dahingehend interpretieren, dass abweichend vom insoweit eindeutigen Wortsinn des Erklärten nicht nur eine „*Zuwendung des noch verbliebenen Bilanzgewinnes in Höhe von EUR 247.671,96*“ an den Begünstigten erfolgen sollte, sondern eine Übertragung des gesamten nach Abzug der Schulden verbleibenden Vermögens der aufgelösten Privatstiftung an den Letztbegünstigten.

Dem hat auch die abgabenrechtliche Beurteilung zu folgen. Es wäre jedenfalls nicht zulässig, über die Grenzen der Auslegungsregeln bei Verträgen gemäß § 914 ABGB hinaus den

(ausdrücklich) geäußerten rechtsgeschäftlichen Parteiwillen (hier: Zuwendung des noch verbliebenen Bilanzgewinnes in Höhe von EUR 247.671,96 an den Begünstigten) etwa unter Berufung auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO) in Richtung eines „anderen“ Geschäftes umzudeuten (vgl VwGH 19.5.1988, 87/16/0167).

Soweit die belangte Behörde in diesem Zusammenhang vorbringt, dass Zuwendungen an Begünstigte im Stadium der Abwicklung nach den Regelungen des PSG nicht mehr in Betracht kämen, sondern nur noch die Vermögensverteilung an die/den Letztbegünstigten, ist dem entgegenzuhalten, dass nach der Maßgabe des § 23 Abs 2 BAO die Besteuerung unabhängig davon zu erfolgen hat, ob ein Verhalten gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt. Ebenso, wie der Besteuerung nicht ein fiktives Geschehen, wie es bei einer wirtschaftlichen Disposition des Abgabepflichtigen sinnvoll gewesen wäre, zugrunde gelegt werden darf (vgl VwGH 12.1.1993, 88/14/0077), kann für die Besteuerung folglich auch nicht ein fiktives Geschehen, das der Behörde im Lichte der rechtlichen Vorgaben als angebracht erscheint, maßgeblich sein.

Da somit eine Beschlussfassung betreffend die Übertragung des in Rede stehenden Kapitalanteils nicht vorlag, ist der Zufluss für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer nicht nach Maßgabe der in § 95 Abs 3 Z 1 EStG 1988 vorgesehenen Fiktion zu bestimmen, vielmehr kommt es auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Zufließens an (s dazu die oa Nw).

Für den Zeitpunkt des Zufließens von Einnahmen sind die allgemeinen Regeln des § 19 EStG 1988 maßgeblich. Nach § 19 Abs 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Zugeflossen ist eine Einnahme nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann, wenn der Empfänger über sie rechtlich und wirtschaftlich bzw tatsächlich verfügen kann, sich der Zufluss also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirkt. Die Einnahme muss tatsächlich in das Vermögen des Steuerpflichtigen übergegangen sein und muss der Steuerpflichtige über die Einnahme „frei verfügen“ können. Ein Eigentumsübergang nach bürgerlichem Recht ist nicht Voraussetzung für einen Zufluss (vgl zB VwGH 22.7.2015, 2011/13/0067, mwN).

Maßgeblich für den Zeitpunkt des Zuflusses geldwerter Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung von Wirtschaftsgütern ist der Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den betreffenden Wirtschaftsgütern (vgl VwGH 31.1.2022, Ra 2021/13/0095, mwH; vgl zB auch *Taucher*, Das Zufluß-Abfluß-Prinzip im Einkommensteuerrecht [1983] 23; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG [18. Lfg 2016] § 19 Rz 30).

Die Zurechnungsvorschrift des § 24 Abs 1 lit d BAO, wonach Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen sind, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt (sogenanntes wirtschaftliches Eigentum), bezieht sich auf jene Fälle, in denen ein Wirtschaftsgut kraft

eigentumsähnlichen wirtschaftlichen Herrschaftsverhältnissen ausnahmsweise jemandem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen ist (vgl. VwGH 13.5.1986, 83/14/0089, mwN). Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055, mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insb von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021).

In seinem Erkenntnis vom 13.5.1986, 83/14/0089, sprach der VwGH aus, dass der Minderheitsgesellschafter einer GmbH wirtschaftlicher Eigentümer der Mehrheitsanteile ist, wenn er auf Grund eines auf zehn Jahre unwiderruflich abgeschlossenen Kaufanbotes in der Lage ist, jederzeit die Mehrheitsanteile zu einem Kaufpreis zu erwerben, der der tatsächlich bezahlten Stammeinlage entspricht, wenn er darüber hinaus im Hinblick auf seine Sperrminorität in der Lage ist, jeden ihm nicht genehmen Gesellschafterbeschluss zu verhindern, und wenn schließlich dem anbietenden Mehrheitsgesellschafter jede Verfügungsmacht über seine Anteile genommen ist. Diesfalls sind alle Stammanteile der GmbH gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO dem Minderheitsgesellschafter zuzurechnen (VwGH 13.5.1986, 83/14/0089).

In seinem Erkenntnis vom 9.5.1989, 89/14/0033, stellte der VwGH auch auf die Stimmrechtsausübung und den Bezug allfälliger Früchte ab; konkret führte der VwGH dazu wie folgt aus: *„Um eine dem zivilrechtlichen Eigentümer eines Geschäftsanteiles vergleichbare wirtschaftliche Stellung im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO annehmen zu dürfen, müsste die Herrschaftssituation der als wirtschaftlicher Eigentümer in Betracht gezogenen Person auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse so geartet sein, dass dem Betreffenden die Ausübung der wesentlichen Eigentümerfunktionen zustünde. Es müsste ihm also nicht nur eine der Veräußerung und Verpfändung des Geschäftsanteiles vergleichbare wirtschaftliche Verfügung über diesen möglich sein, sondern auch die Stimmrechtsausübung unter Bezug allfälliger Früchte aus dem Geschäftsanteil“* (VwGH 9.5.1989, 89/14/0033).

Nach der Maßgabe der im gegenständlichen Beschwerdefall vorliegenden Gestaltung hatte es der Letztbegünstigte in der Hand, die Beschwerdeführerin an einer Abtretung des zivilrechtlich im Eigentum der Beschwerdeführerin befindlichen Geschäftsanteils bzw von Teilen dieses Geschäftsanteils, an einer Belastung des Geschäftsanteiles, an der Einräumung einer Unterbeteiligung an ihrem Geschäftsanteil sowie an Verfügungen über einzelne Rechte und

Ansprüche aus ihrem Gesellschaftsverhältnis zu hindern. Jedwede Verfügung der Beschwerdeführerin über den in Rede stehenden Kapitalanteil hätte somit (zu Lebzeiten des Letztbegünstigten) der Zustimmung des Letztbegünstigten bedurft.

Mit der Auflösung der Beschwerdeführerin erwarb der Letztbegünstigte einen klagbaren und vererbaren Anspruch auf Übertragung des in Rede stehenden Kapitalanteils, wobei Titel für die Übertragung die Letztbegünstigtenregelung in der Stiftungsurkunde ist (s dazu die unter Punkt 3.1.1 erfolgten Ausführungen). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Zuwendungssperre des § 17 Abs 2 Satz 2 PSG nicht für die aufgelöste Privatstiftung gilt; vielmehr greift hier (ausschließlich) der Gläubigerschutz des § 36 PSG (*Arnold*, PSG-Kommentar⁴ § 36 Rz 6). Somit stehen einer Übertragung des Kapitalanteiles nach Ablauf der in § 36 Abs 1 PSG iVm § 213 AktG vorgesehenen Sperrfrist von einem Jahr ab Veröffentlichung des Gläubigeraufrufs insb keine Gläubigerschutzinteressen entgegen und ist der Kapitalanteil für den Letztbegünstigten somit mit Ablauf der erwähnten Jahresfrist, somit ab ***Monat1*** ***Jahr2*** jederzeit „entnehmbar“. Soweit die beschwerdeführende Partei in diesem Zusammenhang vorbringt, dass eine Übertragung des Kapitalanteils eine vorherige Tilgung der Verbindlichkeiten voraussetze, ist dem entgegenzuhalten, dass die im ***Monat1*** ***Jahr2*** vorhandenen liquiden Mittel (Guthaben bei Kreditinstituten) die noch nicht beglichenen Verbindlichkeiten um ein Vielfaches überstiegen. Die auf eine Übertragung des Kapitalanteils entfallende KEST ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung, da es sich bei der KEST lediglich um eine Erhebungsform der Einkommensteuer- bzw- Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge handelt (vgl *Kirchmayr/Franke* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG [23. Lfg 2022] § 93 Rz 2 ff). Im Rahmen der KEST wird der Schuldner der Kapitalerträge somit bloß als Abzugsverpflichteter und aufgrund seiner Haftung allenfalls als Solidarschuldner für eine materiell fremde Steuerschuld – die des Empfängers der Kapitalerträge – herangezogen (*Kirchmayr/Franke* aaO § 93 Rz 29/2). Dem Schuldner der Kapitalerträge kommt somit im Falle der Nichteinbehaltung der KEST ein Rückforderungsanspruch gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge zu; wird dieser Rückforderungsanspruch nicht in angemessener Frist geltend gemacht, beträgt die KEST rechnerisch 37,93 %, weil der Empfänger den Brutto-Kapitalertrag erhält (vgl *Kirchmayr/Franke* aaO § 93 Rz 32/6 ff mwN).

Somit konnte der Letztbegünstigte mit Ablauf der einjährigen Sperrfrist nach § 36 Abs 1 PSG iVm § 213 AktG im ***Monat1*** ***Jahr2*** jederzeit die Herausgabe des in Rede stehenden Kapitalanteils begehren, ohne dass dem Stiftungsvorstand die Möglichkeit zugekommen wäre, dies zu verweigern. In einer Zusammenschau mit den oben bereits erörterten Verfügungsbeschränkungen der Beschwerdeführerin, der jedwede Verfügung über den Kapitalanteil nur mit Zustimmung des Letztbegünstigten möglich war, ist daher davon auszugehen, dass der Letztbegünstigte ab diesem Zeitpunkt hinsichtlich des Kapitalanteils sowohl die Chance von Wertsteigerungen als auch das Risiko von Wertminderungen trug.

Hinzukommt, dass der Letztbegünstigte in der Folge auch bereits die Stimm- und Gewinnbezugsrechte der Beschwerdeführerin ausübte und somit auch insoweit bereits wie ein Eigentümer des Kapitalanteils agierte.

Im Lichte des sich im Beschwerdefall somit ergebenden Gesamtbildes der Verhältnisse ist davon auszugehen, dass das wirtschaftliche Eigentum an dem in Rede stehenden Kapitalanteil bereits im ***Monat1*** ***Jahr2*** auf den Letztbegünstigten überging.

Im Hinblick auf das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, die geprüften Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin für die Jahre ***Jahr1*** bis ***Jahr2*** würden belegen, dass das wirtschaftliche Eigentum am Kapitalanteil bei der Beschwerdeführerin verbleiben sei, genügt es darauf zu verweisen, dass zwischen dem Einkommensteuerverfahren des Letztbegünstigten und dem Körperschaftsteuerverfahren der Beschwerdeführerin insoweit keine Wechselwirkungen bestehen (vgl zB VwGH 19.5.1987, 86/14/0179). Maßgeblich für die Beurteilung der Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums sind ausschließlich die vom erkennenden Verwaltungsgericht festgestellten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse (§ 115 Abs 1 iVm § 269 Abs 1 BAO).

Der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen Rechtsansicht, dass nicht nur das zivilrechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum an dem in Rede stehenden Kapitalanteil nach wie vor bei der Beschwerdeführerin liege, kann somit nicht gefolgt werden. Es ist dem Verwaltungsgericht allerdings nicht möglich, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass diesem ein anderer Zeitraum als jener, der für den im Bescheid die Haftung ausgesprochen wurde, zu Grunde gelegt wird. Dies aus nachstehenden Gründen:

Gemäß § 279 Abs 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die Abänderungsbefugnis nach § 279 Abs 1 BAO („nach jeder Richtung“) ist durch die Sache begrenzt. „Sache“ ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs erster Instanz gebildet hat. Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Damit wird die Sache des konkreten Haftungsverfahrens und auch der Rahmen für die Abänderungsbefugnis im Rechtsmittelverfahren festgelegt (vgl VwGH 19.12.2002, 2001/15/0029; 27.2.2008, 2005/13/0099; 26.5.2021, Ra 2020/13/0073). Demnach dürfen vom Verwaltungsgericht keine anderen Abgaben, keine anderen Zeiträume und auch kein höherer Gesamtbetrag zu Grunde gelegt werden (vgl VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073).

Die belangte Behörde hat die Haftung in Höhe von 405.715,21 EUR an Kapitalertragsteuer „für den Zeitraum: Dezember 2020“ ausgesprochen. Über die Haftung der in Rede stehende Abgabe für einen anderen Zeitraum darf das Bundesfinanzgericht nicht absprechen, andernfalls würde es die Beschwerdeführerin dafür erstmalig zur Haftung heranziehen und damit eine Entscheidung treffen, die in die Zuständigkeit der Abgabenbehörde fällt (vgl VwGH 27.2.2008, 2005/13/0099).

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden. Inwieweit sich die von der belangten Behörde vorgenommene, von der beschwerdeführenden Partei der Höhe nach bekämpfte Bewertung des in Rede stehenden Kapitalanteils als zutreffend erweist, kann somit ebenso dahingestellt bleiben, wie die Frage, ob sich die KEST im vorliegenden Fall – wie von der belangten Behörde offenbar angenommen – tatsächlich nach dem Vermögensvorteil (brutto) ohne KEST bemisst (vgl dazu *Kirchmayr/Franke* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG [23. Lfg 2022] § 93 Rz 32/6 ff).

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Ob in Anbetracht des Gesamtbildes der Verhältnisse ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum anzunehmen ist, ist von krassen Fehlentscheidungen abgesehen keine Frage, die über den Einzelfall hinausgeht und daher nicht grundsätzlich im Sinn des Art 133 Abs 4 B-VG (vgl auch VwGH 7.6.2017, Ra 2017/17/0335; 12.4.2017, Ra 2017/16/0040; 28.9.2016, Ra 2016/16/0084). Auch der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles allenfalls auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl VwGH 7.5.2020, Ra 2018/16/0089; 27.11.2019, Ra 2019/16/0179). Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 2. Juni 2025