

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***RA***, über die Beschwerde vom 21. Jänner 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Dezember 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** über die Festsetzung von Kapitalertragsteuern gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 für die Jahre 2010 bis 2018 in der am 2. Dezember 2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin war mit einem Gesellschaftsanteil von 75 % an der von ihr und ihrem Ehemann ***E*** am 24.7.2007 gegründeten ***M*** GmbH beteiligt. Ihr Ehemann war Geschäftsführer dieser Gesellschaft und hielt die restlichen Anteile von 25 %. Die Gesellschaft war im Gastgewerbe tätig.

Am 4.4.2019 wurde in den Geschäfts- und Wohnräumen der Gesellschaft eine Hausdurchsuchung durchgeführt. Dabei wurden unter anderem ein USB-Stick mit einer Manipulationssoftware für das von der Gesellschaft verwendete Registrierkassenprogramm „Herr Ober“ sowie die Kassendaten beider Registrierkassen sichergestellt. In den Daten der Registrierkasse mit dem genannten Kassenprogramm wurden von der IT-Fahndung manipulierte Datensätze vorgefunden und analysiert.

Im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung erfolgte eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Grundlage der Schätzung bildeten überwiegend die von der

Steuerfahndung-IT wiederhergestellten Umsätze der Registrierkassen, mittels Rohaufschlagskoeffizienten ermittelte Umsätze und griffweise pauschale Schätzungen. Die zugeschätzten Schwarzumsätze wurden als an die Gesellschafter zugeflossen angesehen und somit als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert. Die Zurechnung dieser verdeckten Gewinnausschüttungen erfolgte dabei entsprechend der Beteiligung der Gesellschafter; der Beschwerdeführerin wurden damit 75 % zugerechnet.

Mit Bekanntmachung vom tt.7.2019 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Konkursverfahren eröffnet. Der Betrieb war bereits mit 18.05.2019 eingestellt worden. Am tt.2.2020 wurde das Konkursverfahren nach Schlussverteilung (Quote rund 1,6 %) aufgehoben. Die Gesellschaft wurde am 20.1.2022 im Firmenbuch gelöscht.

Das Finanzamt setzte mit einem an die Beschwerdeführerin ergangenen Bescheid vom 15.12.2020 gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 aus den oben genannten verdeckten Gewinnausschüttungen (75 %) resultierende Kapitalertragsteuern in Höhe von insgesamt 284.367,91 € fest, zitierte die Tz 12 und 13 des BP-Berichtes und stellte die Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen sowie die davon abgeleitete Ermittlung der Kapitalertragsteuern eingehend dar. Daraus ergaben sich folgende Abgabeforderungen:

Kapitalertragsteuer	2010	9.083,17
Kapitalertragsteuer	2011	44.036,52
Kapitalertragsteuer	2012	47.541,79
Kapitalertragsteuer	2013	40.420,02
Kapitalertragsteuer	2014	45.010,49
Kapitalertragsteuer	2015	32.775,95
Kapitalertragsteuer	2016	23.988,17
Kapitalertragsteuer	2017	21.835,55
Kapitalertragsteuer	2018	19.676,25
		284.367,91

Dabei wurde aus verjährungsrechtlichen Gründen „im Veranlagungszeitraum 2010 lediglich Kapitalertragsteuer aus noch nicht verjährten verdeckten Gewinnausschüttungen der Monate November und Dezember 2010 festgesetzt“. Die Direktvorschreibung der KEST wurde mit der

erschweren Durchsetzung der Abgaben bei der Gesellschaft aufgrund der erfolgten Konkursöffnung begründet.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 21.1.2021. Darin brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass ihr Ehemann für die abgabenrechtlichen Belange der Gesellschaft verantwortlich gewesen sei. Dieser habe im Alleingang die Umsatzverkürzung durch Verwendung eines entsprechenden Manipulationsprogrammes vorgenommen. Die durch die Abrechnungsmanipulation erwirtschafteten Umsätze wären der Gesellschaft zu keiner Zeit zugeflossen. Dadurch zeige sich wiederum, dass die vom Finanzamt angenommenen verdeckten Ausschüttungen an die Beschwerdeführerin gar nicht mit dem Wissen und Wollen der Gesellschaft erbracht worden sein könnten, wodurch es eindeutig am subjektiven Tatbestandselement fehle. Es müsse ein auf die Vorteilsgewährung gerichteter Willensentschluss der Körperschaft vorliegen. Dabei liege es auf der Hand, dass dann, wenn sich ein Gesellschafter einen Vorteil zuwende, dies nicht aufgrund eines Willensentschlusses der Gesellschaft erfolgt sein könne. Bei einem derartigen „Insichgeschäft“ müsste nämlich eine Genehmigung der Generalversammlung der Gesellschaft erfolgt sein, ein solcher wäre aber nie gefasst worden. Im Zuge der Ermessensentscheidung iSd § 95 Abs. 4 EStG habe das Finanzamt nicht berücksichtigt, dass mit der Direktvorschreibung jene Gesellschafterin - also die Beschwerdeführerin - belastet werde, der letzten Endes die verdeckte Gewinnausschüttung nicht zugeflossen und diese eben gerade nicht Begünstigte sei. Als Mehrheitsgesellschafterin habe sie nunmehr nicht nur den finanziellen Ruin der Gesellschaft erleben müssen, sondern stehe nunmehr als einfache Arbeitnehmerin vor einer Abgabenforderung, ohne dafür einen Vorteil erhalten zu haben. Schließlich wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In dem gegen beide Gesellschafter vor dem Landesgericht Linz geführten Finanzstrafverfahren wurde der Ehemann der Beschwerdeführerin, der sich umfassend geständig gezeigt und zur Wahrheitsfindung beigetragen hatte, am 26.5.2021 unter anderem schuldig erkannt, er habe

*A) im Amtsbereich des Finanzamtes Linz wiederholt in mehrfachen Tathandlungen als für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlicher handelsrechtlicher Geschäftsführer der unter der Steuernummer ***7*** erfassten ***M*** GmbH (FN ***8***) mit Sitz in ***L*** fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten*

1) Abgabenverkürzungen durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen unter Verwendung des manipulativen Kassensystems „Herr Ober“ und der nachfolgenden Version „YiluFa“ infolge Manipulationen am elektronischen Kassensystem durch Stornierungen und tatsachenwidrigen Buchungen von niedrigeren Umsätzen „falscher oder verfälschter“ Daten bewirkt, nämlich

...

2) im Zeitraum von Jänner 2010 bis Dezember 2018 die erwirtschafteten verschwiegenen

Umsätze als verdeckte Ausschüttungen (in Höhe von 25%) entnommen und als zum Abzug verpflichteter Geschäftsführer und mit 25% beteiligter Gesellschafter die sich daraus ergebenden selbst zu berechnenden und abzuführenden Kapitalertragsteuern nicht einbehalten und binnen einer Woche nach dem jeweiligen Zufluss der Kapitalerträge (§ 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988) auch nicht abgeführt, und auch betreffend jene Anteile der GmbH seiner Gattin die diesbezüglich erwirtschafteten verschwiegenen Umsätze als verdeckte Ausschüttungen (in Höhe von 75 %) selbst entnommen und demnach als zum Abzug Verpflichteter die sich daraus ergebenden selbst zu berechnenden und abzuführenden Kapitalertragssteuern nicht einbehalten und binnen einer Woche nach dem jeweiligen Zufluss der Kapitalerträge (§ 93 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988) auch nicht abgeführt, und dadurch die damit zusammenhängende abzuführende Kapitalertragssteuer, unter gleichzeitiger Verletzung der jeweiligen Anmeldepflicht (§ 96 Abs 3 EStG 1988) infolge Unterlassung der Anmeldungen, wodurch er an den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten durch nicht mehr weiter konkretisierbare Einzelhandlungen Verkürzungen der selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuern bewirkt, und zwar in den Zeiträumen

	Zeitraum	Kapitalertragsteuer
a)	01 – 12/2010	€ 72.665,37
b)	01 – 12/2011	€ 58.715,35
c)	01 – 12/2012	€ 63.389,05
d)	01 – 12/2013	€ 56.676,38
e)	01 – 12/2014	€ 60.013,99
f)	01 – 12/2015	€ 43.701,27
g)	01 – 12/2016	€ 31.984,23

h)	01 – 12/2017	€ 29.114,07
i)	01 – 12/2018	€ 26.235,00
	Summe:	€ 442.494,71

Der Ehemann der Beschwerdeführerin habe dadurch zu I.2.a-f das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG und zu I.2.g-i das Finanzvergehen des Abgabebetuges nach §§ 33 Abs. 1, 39 Abs. 1 lit. c FinStrG begangen.

Die Beschwerdeführerin wurde dagegen unter anderem vom Vorwurf, sie habe

*im Amtsbereich des Finanzamtes Linz wiederholt in mehrfachen Tathandlungen als für die abgabenrechtlichen Belange verantwortliche faktische Geschäftsführerin der unter der Steuernummer ***7*** erfassten ***M*** GmbH (FN ***8***) mit Sitz in ***L*** fortgesetzt in mehrfachen Tathandlungen vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten*

I) Abgabenverkürzungen durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen unter Verwendung des manipulativen Kassensystems „Herr Ober“ und der nachfolgenden Version „YiluFa“ infolge Manipulationen am elektronischen Kassensystem durch Stornierungen und tatsachenwidrigen

Buchungen von niedrigeren Umsätzen „falscher oder verfälschter“ Daten bewirkt, nämlich

...

2) im Zeitraum von Jänner 2010 bis Dezember 2018 die erwirtschafteten verschwiegenen Umsätze als verdeckte Ausschüttungen (in Höhe von 75%) entnommen und als zum Abzug verpflichtete faktische Geschäftsführerin und mit 75% beteiligte Gesellschafterin die sich daraus ergebenden selbst zu berechnenden und abzuführenden Kapitalertragsteuern nicht einbehalten und binnen einer Woche nach dem jeweiligen Zufluss der Kapitalerträge (§ 96 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988) auch nicht abgeführt, unter gleichzeitiger Verletzung der jeweiligen Anmeldungspflicht (§ 96 Abs 3 EStG 1988) infolge Unterlassung der Anmeldungen, wodurch sie an den jeweiligen gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkten durch nicht mehr weiter konkretisierbare Einzelhandlungen Verkürzungen der selbst zu berechnenden Kapitalertragsteuern bewirkt, und zwar in den Zeiträumen

	Zeitraum	Kapitalertragsteuer
a)	01 – 12/2010	€ 54.499,02
b)	01 – 12/2011	€ 44.036,52
c)	01 – 12/2012	€ 47.541,79
d)	01 – 12/2013	€ 42.507,29
e)	01 – 12/2014	€ 45.010,49
f)	01 – 12/2015	€ 32.775,95
g)	01 – 12/2016	€ 23.988,17
h)	01 – 12/2017	€ 21.835,55
i)	01 – 12/2018	€ 19.676,25
	Summe:	€ 331.871,03

mangels Schuldbeweis freigesprochen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 5.12.2023 wurde die verfahrensgegenständliche Beschwerde abgewiesen und dies im Wesentlichen damit begründet, es sei verdeckten Ausschüttungen immanent, dass es nicht zu Beschlüssen seitens der GmbH komme, da verdeckte Ausschüttungen stets Gewinnverteilungen außerhalb von Gewinnverteilungsbeschlüssen darstellten. Ausschüttungen (offene und verdeckte) wären den Anteilsinhabern grundsätzlich im Verhältnis der Beteiligung an der Gesellschaft zuzurechnen. Jeder Gesellschafter dürfe aber alles vorbringen, was dagegenspricht, dass auch auf ihn ein Gewinnanteil entfalle (mit Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes und des Verwaltungsgerichtshofes). Der Einwand, dass der Ehegatte allein die Umsatzverkürzung zu verantworten habe, reiche aber nicht aus, um eine verdeckte Ausschüttung an die Beschwerdeführerin auszuschließen. Diese sei zu 75% an der GmbH beteiligt und die Ehegattin des zweiten Gesellschafters und Geschäftsführers gewesen. Zudem war sie auch in der Gesellschaft als Beschäftigte angemeldet gewesen. Vor allem wären im strittigen Zeitraum 2010-2018 mehrere Eigentumswohnungen bzw. ein Haus (2010, 2011 sowie 2014) angeschafft worden:

*Wohnung ***H-Gasse***:*

*Mit Kaufvertrag vom 21.12.2010 erwarb Frau ***Bf1*** eine Wohnung in ***1***. Der Kaufpreis betrug € 180.000,00 zuzüglich Nebenkosten iHv € 8.100,00. Die Kreditsumme bei der Raiffeisenbank ***2*** betrug € 150.000,00. Als Verrechnungskonto für den Kredit wurde das Girokonto ***3*** der Raiffeisenbank ***2***, Kontoinhaberin Fr. ***Bf1*** eingerichtet. Hr. ***E*** war auf diesem Konto zeichnungsberechtigt. Das Konto wurde nur für laufende Kosten der Wohnung eingerichtet bzw. genutzt. Fr. ***Bf1*** besitzt bei der Sparkasse OÖ ein weiteres privates Girokonto. Hr. ***E*** bürgte für diesen Kredit. Die Differenz iHv. ca. € 40.000 zwischen KV und Kredit wurde durch eine Gutschrift iHv. € 35.000 vom 10.01.2011 auf dem Konto ***3*** finanziert. Die Herkunft dieser Gutschrift ist unbekannt!*

*Die Kreditraten bzw. laufende Kosten wurden durch monatliche Bareinlagen finanziert. Die Wohnung wurde als Unterkunft für Mitarbeiter der ***M*** GmbH verwendet.*

*Wohnung ***R-Straße***:*

*Am 26.07.2011 erwarb die Tochter von Frau ***Bf1***, Frau ***T*** eine Wohnung in ***4***. Der Kaufpreis betrug € 230.000,00 zuzüglich Nebenkosten iHv € 10.580,00. Die Kreditsumme bei der Raiffeisenbank ***2*** betrug € 150.000,00. Als Verrechnungskonto für den Kredit wurde das Girokonto ***5*** der Raiffeisenbank ***2***, Kontoinhaberin Fr. ***T*** eingerichtet. Die Mutter Fr. ***Bf1*** war auf diesem Konto ebenfalls zeichnungsberechtigt. Das Konto wurde nur für laufende Kosten der Wohnung eingerichtet bzw. genutzt. Die Tochter ***T*** besitzt bei der Sparkasse OÖ ein weiteres privates Girokonto. Beide Elternteile ***E*** und ***Bf1*** bürgten für diesen Kredit. Angemerkt wird, dass die Tochter mit 04.05.2011 ein Arbeitsverhältnis mit der ***M*** GmbH begonnen hat und über kein entsprechendes Einkommen verfügt, um diese Immobilie zu finanzieren!*

*Die Differenz iHv. € 90.000 zwischen KV und Kredit wurde durch eine Gutschrift iHv. € 88.000 vom 29.07.2011 auf dem Konto ***5*** finanziert. Die Herkunft dieser Gutschrift ist unbekannt! Die Kreditraten bzw. laufende Kosten wurden durch monatliche Bareinlagen finanziert. Diese Bareinlagen übersteigen das Einkommen von Fr. ***T*** wesentlich.*

*Haus ***P***:*

*Am 14.11.2014 erwarb der Sohn von Frau ***Bf1***, Herr ***S*** ein Haus in ***6***. Der Kaufpreis betrug € 380.000,00 zuzüglich Nebenkosten iHv € 17.480,00 sowie Inventar iHv € 10.000,00. Die Kreditsumme bei der Raiffeisenbank ***2*** betrug € 400.000,00. Als Verrechnungskonto für den Kredit wurde das Girokonto ***3*** der Raiffeisenbank ***2***, Kontoinhaberin Fr. ***Bf1*** verwendet. Hr. ***E*** war auf diesem Konto zeichnungsberechtigt. Das Konto wurde nur für laufende Kosten der Wohnung bzw. des Hauses eingerichtet bzw. genutzt. Fr. ***Bf1*** besitzt bei der Sparkasse OÖ ein weiteres privates Girokonto. Beide Elternteile Hr. ***E*** und ***Bf1*** bürgten für diesen Kredit. Die Kreditraten bzw. laufende Kosten wurden durch monatliche Bareinlagen finanziert. Angemerkt wird, dass der Sohn über kein entsprechendes Einkommen verfügt, um diese Immobilie zu finanzieren!*

Ferner stellte das Finanzamt fest, dass im Zuge der Hausdurchsuchung am 4.4.2019 die Tageslosung in der Handtasche der Beschwerdeführerin vorgefunden worden sei. Weiters wären von der Beschwerdeführerin zwei idente Safeschlüssel für ein Bankschließfach bei der Sparkasse übergeben worden. Ferner sei ein USB-Stick mit der manipulationsfähigen Kassensoftware „Hr. Ober“ in der Handtasche der Beschwerdeführerin vorgefunden und beschlagnahmt worden. Schließlich sei für die Beschwerdeführerin jährlich (2008-2019) ein Lohnzettel an das Finanzamt Österreich übermittelt worden.

Zu den Immobilienerwerben führte das Finanzamt noch aus, dass bei der ersten Wohnung die Beschwerdeführerin selbst als Käuferin aufscheine, bei der zweiten die Tochter und beim Haus der Sohn. Bei allen drei Immobilien sei die Beschwerdeführerin entweder Eigentümerin oder Bürgin. Es sei davon auszugehen, dass die gesamte Familie von den Malversationen gewusst habe. Durch das Regeleinkommen seien die genannten Anschaffungen keinesfalls möglich gewesen. Eine aufgestellte Bargeldanalyse zeige, dass die Finanzierung dieser Immobilien, sowie die laufenden geschätzten Lebenshaltungskosten durch das Einkommen der beiden Gesellschafter bzw. deren Kindern nicht gedeckt seien. Offene Ausschüttungen der Gesellschaft an die Gesellschafter wären der Finanzbehörde nicht bekannt. Weiters wären Kontobewegungen auf einem Losungswortsparbuch der Sparkasse OÖ, lautend auf die Beschwerdeführerin unbekannt, da eine Auskunft der Bank wegen Nichtvorlage des Sparbuches verweigert worden sei. Für das Finanzamt sei unzweifelhaft, dass die Beschwerdeführerin über die Umsatzverkürzungen Bescheid gewusst hatte, diese duldete bzw. auch mitwirkte (sie sei auch dort beschäftigt gewesen). Dies ergäbe sich aus den angeführten Liegenschaftserwerben, der Anstellung im Betrieb, der oben erwähnten Übergabe eines Safeschlüssels zu einem Bankschließfach, dem Umstand, dass bei der Hausdurchsuchung eine Tageslosung in der Handtasche der Beschwerdeführerin vorgefunden worden sei, sowie der Tatsache, dass sämtliche privaten Konten von der Beschwerdeführerin eröffnet worden wären und ihr Ehemann auf diesen nur zeichnungsberechtigt gewesen wäre. Offene und verdeckte Ausschüttungen wären im Regelfall den Anteilsinhabern im Verhältnis ihrer Beteiligung als zugeflossen zu werten. Auch in diesem Fall sei dies nicht anders; es liege kein Grund für eine alinea Ausschüttung vor.

Im Vorlageantrag vom 9.12.2023 wurde dazu lediglich ausgeführt, die belangte Behörde übersehe in ihrer Begründung gänzlich, dass auch im abgeführten Strafverfahren des Landesgerichts Linz keine wie immer geartete Beteiligungshandlung der Beschwerdeführerin festgestellt und diese von sämtlichen finanzstrafrechtlichen Vorwürfen freigesprochen worden sei. Es sei daher auch nachvollziehbar, dass diese vom Einsatz der Manipulationssoftware keine Kenntnis gehabt habe. Die diesbezüglich vom Finanzamt in freier Beweiswürdigung getroffenen Annahmen stünden diesem Umstand auch nicht entgegen. Das Aufbewahren der Tageslosung sei kein Indiz dafür, Kenntnis über den Einsatz einer Manipulationssoftware gehabt zu haben.

Am 26.3.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung derselben. In der Beschwerdeverentscheidung seien explizit Sachverhaltselemente genannt worden, welche eine Vorteilsgewährung an die Beschwerdeführerin nahelegen würden. Im Vorlageantrag sei kein Vorbringen erstattet worden, das auf einen anderen (von der Höhe des Gesellschaftsanteiles abweichenden) Zufluss der verdeckten Ausschüttungen schließen lassen würde. Das Finanzamt bleibe daher dabei, dass keine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Zurechnung zu erfolgen habe.

Mit den Ladungen zur mündlichen Verhandlung vom 17.10.2025 wurde den Parteien eine Zusammenfassung des bisherigen Verfahrensganges (entsprechend der gegenständlichen Darstellung desselben) übermittelt.

In der am 2.12.2025 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin zu den vom Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung angeführten Immobilienerwerben vorgebracht, dass die Banken bei Aufnahme der Kredite die Finanzen der Beschwerdeführerin geprüft hätten. Eine Kreditfinanzierung bzw. Kreditabwicklung wäre nicht erfolgt, wenn mit einem „offiziellen Einkommen“ der Kredit nicht zu bewerkstelligen gewesen wäre. Zum Beweis dafür, dass die Banken im Zuge der Kreditabwicklung die Finanzen geprüft hätten und diese ordentlich dargestellt worden wären, und auch die Kreditrückzahlung ordentlich dargestellt worden seien, wurde die Beischaftung und Einsicht in sämtliche Bezug habende Unterlagen beantragt. Dem wurde entgegen gehalten, dass beispielsweise die Bargeldeingänge auf dem Konto ***3*** der Beschwerdeführerin in Höhe von 35.000,00 € und auf dem Bankkonto der Tochter in Höhe von 93.000,00 € trotz Vorhaltes durch das Finanzamt in der Beschwerdeverentscheidung nie aufgeklärt worden wären. Dies wurde vom steuerlichen Vertreter nicht in Abrede gestellt. Auch dem Vorliegen von Schwarzumsätzen, die bereits im Finanzstrafverfahren vor dem Landesgericht Linz (auch aufgrund der geständigen Verantwortung des Ehegatten der Beschwerdeführerin) unbestritten festgestellt worden waren, wurde vom steuerlichen Vertreter nicht widersprochen. Neuerlich wurde auch auf die bereits vom Finanzamt zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach verdeckte Gewinnausschüttungen grundsätzlich im Verhältnis der Gesellschaftsanteile zuzurechnen sind. Auch diesem Einwand wurde nicht widersprochen, sondern auf das bisher erstattete schriftliche Vorbringen verwiesen. Abschließend wurde vom steuerlichen Vertreter noch die Einvernahme der Tochter und des Sohnes der Beschwerdeführer zum Beweis dafür beantragt, dass diese keine außerordentlichen Zuwendungen von der Mutter erhalten hätten.

Von der Aufnahme der drei erst in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträge wurde gemäß § 183 Abs. 3 iVm § 270 Abs. 2 BAO abgesehen. Es wurde dazu unter Hinweis auf die Erläuternden Bemerkungen in der Regierungsvorlage (1534 der Beilagen XXVII. GP) ausgeführt, dass nach diesen durch das AbgÄG 2022 in die Bundesabgabenordnung neu aufgenommenen Bestimmungen von der Aufnahme beantragter Beweise im Verfahren vor

dem Verwaltungsgericht abzusehen ist, wenn das Beweisanbot der Parteien der Verfahrensförderungspflicht widerspricht. Demnach hat jede Partei ihr Vorbringen so rechtzeitig und vollständig zu erstatten, dass das Verfahren möglichst rasch durchgeführt werden kann. Hintergrund ist nach Ansicht des Gesetzgebers, dass Beweisanträge grundsätzlich in einem möglichst frühen Verfahrensstadium eingebracht werden müssen. Nach den EB liegt ein Verstoß gegen die Verfahrensförderungspflicht bereits dann vor, wenn aus objektiver Sicht keine sachlichen Gründe dafür vorliegen, dass im Verfahren eingebrachte Beweisanträge nicht schon bereits in einem früherem Verfahrensstadium, etwa bereits im abgabenbehördlichen Verfahren oder spätestens nach Bekanntgabe des Vorlageberichtes eingebracht werden hätten können. Dem Vorhalt des erkennenden Richters, dass die erst in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträge bereits wesentlich früher gestellt werden hätten können, trat der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin nicht entgegen. Aufgrund der Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung (der nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltecharakter zukommt) zum Zufluss der verdeckten Gewinnausschüttungen an die Beschwerdeführerin und die ausdrücklichen Hinweise auf die ungeklärten Vermögenszuflüsse (Gutschriften auf den zitierten Bankkonten) wären die Beweisanträge spätestens im Vorlageantrag zu stellen gewesen. Ein im Vorlageantrag gestellter Beweisantrag wäre jedenfalls auch rechtzeitig gewesen (§ 183 Abs. 3 vorletzter Satz BAO).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt samt Beweiswürdigung

Wie bereits eingangs ausgeführt wurde, war die Beschwerdeführerin mit einem Gesellschaftsanteil von 75 % an der von ihr und ihrem Ehemann ***E*** am 24.7.2007 gegründeten ***M*** GmbH beteiligt. Ihr Ehemann war Geschäftsführer dieser Gesellschaft und hielt die restlichen Anteile von 25 %. Die Gesellschaft war im Gastgewerbe tätig.

Im Strafverfahren vor dem Landesgericht Linz wurde der Ehemann der Beschwerdeführerin verurteilt, die Beschwerdeführerin freigesprochen. Auf das oben auszugsweise wörtlich zitierte Urteil wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entfaltet zwar ein rechtskräftiges (verurteilendes) Strafurteil bindende Wirkung hinsichtlich der tatsächlichen Feststellungen, auf denen sein Schuldspruch beruht, wozu jene Tatumstände gehören, aus denen sich die jeweilige strafbare Handlung nach ihren gesetzlichen Tatbestandselementen zusammensetzt. Die Bindungswirkung erstreckt sich dabei auf die vom Gericht festgestellten und durch den Spruch gedeckten Tatsachen (VwGH 9.10.2023, Ra 2023/13/0115 mit Hinweis auf VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0023). Bei Freisprüchen besteht eine solche Bindung allerdings nicht (z.B. VwGH 27.8.2020, Ra 2020/15/0043; weitere Nachweise bei Ritz, BAO⁸,

§ 116 Tz 14). Verfahrensgegenständlich ist die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Beschwerdeführerin; die verurteilende Entscheidung des Landesgerichtes Linz betreffend ihren Ehemann kann daher schon mangels Parteienidentität keine bindende Wirkung für das vorliegende Beschwerdeverfahren haben (vgl. Stoll, BAO, 1329). Die Bindungswirkung verurteilender Strafurteile besteht (im Hinblick auf die Ableitung der Bindungswirkung aus der materiellen Rechtskraft des Strafurteils) nur hinsichtlich jener Personen, denen gegenüber das Strafurteil ergangen ist, nicht aber gegenüber Dritten (VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0023). Das die Beschwerdeführerin freisprechende Urteil bindet aber nach der aufgezeigten Judikatur ebenfalls weder das Finanzamt noch das Bundesfinanzgericht.

In der Beschwerde wurde von der Beschwerdeführerin ausdrücklich bestätigt, dass ihr Ehemann für die abgabenrechtlichen Belange der Gesellschaft verantwortlich gewesen ist und dieser (im Alleingang) die Umsatzverkürzungen durch Verwendung eines entsprechenden Manipulationsprogrammes vorgenommen hat. Das Vorliegen von Schwarzumsätzen wurde von der Beschwerdeführerin auch in der mündlichen Verhandlung nicht in Abrede gestellt, sondern lediglich bestritten, dass ihr aus diesen vereinnahmten Mitteln Gelder (eben die verdeckten Gewinnausschüttungen) zugeflossen wären.

Diese Verantwortung ist angesichts der Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung als bloße Schutzbehauptung zu werten. Die Beschwerdeführerin war bei allen drei angeführten Immobilienerwerben entweder Eigentümerin oder Bürgin. Die genannten Anschaffungen wären allein durch das erklärte Regeleinkommen keinesfalls möglich gewesen. Auch die vom Finanzamt aufgestellte Bargeldanalyse zeigt, dass die Finanzierung dieser Immobilien, sowie die laufenden geschätzten Lebenshaltungskosten durch das Einkommen der beiden Gesellschafter bzw. deren Kindern nicht gedeckt waren. Schließlich wurde auch in der mündlichen Verhandlung keine plausible Erklärung dafür gegeben, woher die beiden Bargeldeingänge auf dem Konto ***3*** der Beschwerdeführerin in Höhe von 35.000,00 € und auf dem Bankkonto der Tochter in Höhe von 93.000,00 € stammten.

Bei dieser Sachlage geht das Bundesfinanzgericht ebenso wie schon das Finanzamt in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Beschwerdeführerin aus den schwarz vereinnahmten Umsatzerlösen Gelder zugeflossen sind.

Zur Höhe dieses Mittelzuflusses stützte sich das Finanzamt zutreffend auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach sich aus Gewinnzuschätzungen (hier: aufgrund festgestellter Schwarzumsätze) ergebende Mehrgewinne einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich nach dem auch sonst geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen sind, es sei denn, dass die Mehrgewinne abweichend von diesem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nur einem oder einigen der Gesellschafter zugeflossen wären (VwGH 6.2.2025, Ra 2024/13/0121 mwN). Eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Zurechnung muss von den anderen Gesellschaftern nachgewiesen werden (Doralt, EStG, § 27

Tz 41/2 mit Hinweis auf VwGH 19.10.2006, 2006/14/0009). Ein solcher Nachweis wurde von der Beschwerdeführerin nicht erbracht, sodass von einem Zufluss der Schwarzerlöse an die Beschwerdeführerin in Höhe ihres Gesellschaftsanteiles von 75 % auszugehen ist.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen die Einkommensteuer durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen liegen vor bei der Überlassung von Kapital, wenn sich die auszahlende Stelle im Inland befindet. Auch verdeckte Ausschüttungen unterliegen der Kapitalertragsteuer. Darunter sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen sind, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (z.B. VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Das Vorliegen verdeckter Ausschüttungen wurde bereits im Rahmen der oben getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ausreichend dargestellt; auf diese Ausführungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Schuldner der Kapitalerträge) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen (§ 95 Abs. 3 EStG 1988) und binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen (§ 96 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988).

Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder
2. der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Eine erschwerte Durchsetzung der Haftung liegt im Fall der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners vor (Doralt, EStG, § 95 Tz 67/2 mit Hinweis auf die EB 684 BlgNr 25, 24. GP). Über das Vermögen der haftenden Gesellschaft war am tt.7.2019 das Konkursverfahren eröffnet worden. Bei einer verdeckten

Gewinnausschüttung kann darüber hinaus grundsätzlich automatisch unterstellt werden, dass es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Doralt, a.a.O., Tz 69 mwN).

Insgesamt gesehen lagen daher ausreichende Gründe für eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Beschwerdeführerin vor. In diesem Fall liegt es im Ermessen der Abgabenbehörde, ob es an die Gesellschaft einen Haftungsbescheid oder an den Gesellschafter einen Abgabenbescheid gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 erlässt (Doralt, EStG, § 95 Tz 69 mit Judikaturnachweisen). Bei dieser Ermessensentscheidung ist zum einen das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben und zum anderen die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei zu verstehen.

Die Ermessensentscheidung wurde mit der erschwerten Durchsetzung der Haftung bei der Gesellschaft ausreichend begründet. In der Beschwerde wurde zur Ermessensübung lediglich vorgebracht, dass mit der Direktvorschreibung die Beschwerdeführerin belastet werde, der die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht zugeflossen wären und diese eben gerade nicht Begünstigte sei. Dem wurde bereits im Rahmen der Sachverhaltsfeststellungen entgegengehalten, dass diese Verantwortung als bloße unzutreffende Schutzbehauptung zu werten ist, und aufgrund der angeführten Immobilienerwerbe von einem Mittelzufluss bei der Gesellschafterin auszugehen ist.

Insgesamt gesehen erweist war daher die Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer an die Beschwerdeführerin zweckmäßig. Berechnete Interessen der Partei, die dieser Direktvorschreibung entgegen gestanden wären, wurden nicht vorgebracht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 7. Jänner 2026