

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Y.X., Adr.Bf., vertreten durch C.C. GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Adr.StB, über die Beschwerde vom 07. Juli 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg [nunmehr: Finanzamt Österreich, Dienststelle Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg] vom 13. Jänner 2016 betreffend

Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2010, 1.1. bis 31.12.2011, 1.1. bis 31.12.2012, 1.1. bis 31.12.2013 und 1.1. bis 31.10.2014,
Steuernummer StNrBf., zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) Folge gegeben.
Die Bescheide werden (ersatzlos) aufgehoben.

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 [in Folge: Bf.] war im Beschwerdezeitraum Gesellschafterin der N.N. Handels GmbH [in Folge: N-GmbH], eingetragen zu Firmenbuchnummer yyy.

Bei der N-GmbH. fand eine die Jahre 2010 bis 2012 betreffende **Außenprüfung** – Gegenstand Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, zusammenfassende Meldung, Kammerumlage, Kapitalertragsteuer; Nachschauauftrag für 1/2013-10/2014 – gem. § 147 BAO statt.

Im **Bericht** gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29. April 2015 wurden von den Außenprüfungsorganen die folgenden, für den gegenständlichen Beschwerdefall relevante, Feststellungen getroffen:

Tz. 2 Schätzung gem. § 184 BAO-Gewinn und USt:

Das geprüfte Unternehmen erzeuge selbst Glücksspielautomaten der Marken "Marke1",

"Marke2", "Marke3" "Marke4" und "Marke5". Diese Glücksspielautomaten würden in der Folge entweder verkauft, selbst betrieben, das bedeute, dass die Einspielergebnisse in das geprüfte Unternehmen selbst zurückfließen würden, oder die Automaten würden an andere Betreiber mit einem Fixbetrag vermietet.

Im Rahmen der Betriebsprüfung habe festgestellt werden können, dass die Buchführungen 2010-2012 nicht den Vorschriften einer ordnungsgemäßen Buchführung entsprechen würden. Die vorgelegten Bilanzen seien nicht stimmig, da die jährlich verbuchten Wareneinsätze für die Herstellung der Glücksspielautomaten bei weitem die verbuchten Erlöse übersteigen würden, die entsprechenden Inventuren nicht geführt worden seien und Standlisten über Glücksspielautomaten, die Preis geben würden, wie viele Automaten tatsächlich vermietet oder selbst betrieben würden, nicht vorhanden seien. Dies würde nur aus einem ordnungsgemäß geführten Anlagenverzeichnis, welches ebenfalls nicht vorliege, hervorgehen, aufgrund dessen die erfassten Geräte nämlich identifizierbar seien und eine Verprobung mit den verbuchten Erlösen zulassen würden. Die zur Verfügung gestellten Fakturierungsdaten und Registriertassendaten (Grunddaten) würden nicht den Vorschriften gem. § 131 BAO entsprechen und die dort registrierten Erlöse stünden in keinem Zusammenhang mit den erklärten Erlösen.

Aufgrund der, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015, unter den Punkten A) bis H) dargestellten Mängel und Differenzen, könne die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, daher sei gem. § 184 BAO zu schätzen. Die Abgabepflichtige sei den Aufforderungen, unvollständige Angaben zu ergänzen und Zweifel zu beseitigen, nicht nachgekommen und habe bestimmte Auskünfte verweigert. Im Zuge der Betriebsprüfung seien so erhebliche formelle Mängel aufgetreten, dass die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen seien. Die Schätzung sei einerseits aufgrund der negativen Rohaufschläge der Jahre 2010 und 2011 ohne Berücksichtigung der Lizenzaufwendungen vorgenommen worden und andererseits wegen den Differenzen der Spielautomaten im Anlagenverzeichnis.

Die Ermittlung der Schätzungsgrundlagen sowie deren steuerliche Auswirkung hinsichtlich der Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer sei der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015 Punkt I) zu entnehmen.

Die Einkommenskorrektur für den Nachschauzeitraum sei in der jeweiligen KöSt-Erklärung der Jahre 2013 und 2014 zu berücksichtigen.

An steuerlichen Auswirkungen wurden von der Außenprüfung aufgelistet:

Umsatzsteuer:

	2010	2011	2012
[000] Stber Umsatz - §184 BAO-Rohaufschlag	521.151,54	111.802,35	0,00
[000] Stber Umsatz - §184 BAO-Einspielergebnisse	590.400,00	936.000,00	657.600,00
[022] 20% - §184 BAO-Rohaufschlag	521.151,54	111.802,35	0,00
[022] 20% - §184 BAO-Einspielergeb.	590.400,00	936.000,00	657.600,00

Körperschaftsteuer:

	2010	2011	2012
[704] Bilanzgewinn/-verlust- §184 BAO-Rohaufschlag	766.399,32	294.216,71	0,00
[704] Bilanzgewinn/-verlust- §184 BAO-Einspielergeb.	590.400,00	936.000,00	657.600,00
[777] Gesamtbetr Ek - §184 BAO-Einspielergebnisse	590.400,00	936.000,00	657.600,00
[777] Gesamtbetrag Ek - §184 BAO-Rohaufschlag	66.399,32	294.216,71	0,00

Tz. 3 § 184 BAO - USt Nachschauzeitraum:

Da die iZm den fehlenden Automaten des Anlagevermögens stehende Schätzung der Einspielergebnisse auch den USt-Nachschauzeitraum Jänner 2013 bis Oktober 2014 betreffe, werde dazu folgendes ausgeführt: Wie aus Punkt I) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015 ersichtlich sei, werde die Zuschätzung der Einspielergebnisse mit einem monatlich gleichbleibenden Betrag vorgenommen. Für jeden einzelnen Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum (Jänner 2013 bis Oktober 2014) sei seitens der Bp daher eine Berichtigung der steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze zum Normalsteuersatz, wie aus der Darstellung ersichtlich, durchzuführen:
Aus verwaltungsökonomischen Gründen würden seitens der Bp die erforderlichen Berichtigungen hinsichtlich der USt-Voranmeldungszeiträume Jänner 2013 bis Oktober 2014 im Voranmeldungszeitraum Dezember 2013 bzw. Oktober 2014 vorgenommen.

	2013	2014
BMGL Umsatzsteuer lt. Punkt I) der Niederschrift	1.051.200,00	912.000,00
Anzahl der USt-Voranmeldungszeiträume	12	10
Korrektur monatlich		
Erhöhung der steuerbaren Umsätze (Kz 000)	87.600,00	91.200,00
Erhöhung der Umsätze 20% (Kz 022)	87.600,00	91.200,00
Ust-Nachforderung lt. AP	17.520,00	18.240,00

Tz. 4 § 184 BAO-verdeckte Ausschüttung:

Der vorliegende Sachverhalt lt. Tz. 2 erfülle das Tatbild der verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 würden der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspreche § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; neben offenen Gewinnausschüttungen zählten dazu auch verdeckte Ausschüttungen. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 sei es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet werde. Unter verdeckten Ausschüttungen iSd. § 8 Abs. 2 EStG 1988 seien alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an ihre Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft hätten. Durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen seien Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern zuwendet, die sie aber anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind,

nicht oder nicht unter den gleich günstigen Bedingungen zugestehen würde. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber könne dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werde. Eine verdeckte Ausschüttung sei daher auch dann anzunehmen, wenn Dritte aufgrund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten würden. Das Nahestehen zu einem Anteilsinhaber könne durch familien-, gesellschafts-, schuldrechtliche oder rein tatsächliche Umstände begründet werden. Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne aus nicht erklärten Erlösen, die daher im Betriebsergebnis keinen Niederschlag gefunden hätten, seien in der Regel als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten, wobei, wenn das Ermittlungsverfahren nichts Anderes ergeben habe, der Mehrgewinn nach dem Beteiligungsverhältnis aufzuteilen sei. Die Beweislast für einen Nichtzufluss liege beim Gesellschafter (VwGH vom 25.03.1999, 97/15/0059, 02.09.2009, 2005/15/0029).

Mit Notariatsakt vom Datum1 sei die Gesellschaft mit dem Namen "N.N. Handels GmbH" von X.X. und Z.Z. gegründet worden. Am Stammkapital von 35.000,00 Euro der Gesellschaft seien beide zu je 50% beteiligt gewesen. Mit Abtretungsvertrag vom Datum2 sei der 50%ige Gesellschaftsanteil des X.X. an seine Ehefrau Y.X. zum Abtretungspreis von 1,00 Euro übertragen worden.

In weiterer Folge habe auch Z.Z. seinen Anteil über 50% an seine ehemalige Ehefrau Y.Z. mit Abtretungsvertrag vom 11. Dezember 2008 ebenfalls um 1,00 Euro übertragen. Im Zuge der Scheidung Z.Z. von Y.Z. sei der Anteil von Y.Z. an W.W. am Datum4 ebenfalls zum Abtretungspreis von 1,00 Euro übertragen worden.

Am 07. Oktober 2014 sei von W.W. zu den Vorgängen der Anteilsabtretungen ausgesagt worden, dass es keine Treuhandvereinbarung zwischen ihm und Z.Z. aber eine schriftliche Vereinbarung zum Zurückerwerben des Anteiles durch Z.Z. gäbe und wurde in Folge zum Notariatsakt vom Datum4 (nur) das Deckblatt des Abtretungsanbot zum Gesellschaftsanteil W.W. übermittelt.

Die Außenprüfung rechnete mangels vollständiger Offenlegung iSd § 119 BAO in Folge die Gesellschaftsanteile zu je 50% den zivilrechtlichen Eigentümern Y.X. und W.W. zu, und hielt fest:

Die als verdeckte Ausschüttung gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu wertenden Mehrgewinne seien den rechtlichen Anteilsinhabern folgendermaßen zuzurechnen.

Im Falle von X.X., als Ehemann der Gesellschafterin Y.X., geb. am Gebdatum1 (Anteil am Stammkapital: 50%) bestünde ein familiäres Naheverhältnis. Es liege daher nach Maßgabe des Beteiligungsverhältnisses eine verdeckte Ausschüttung an die Anteilsinhaberin mit anschließender Weiterleitung an den Ehegatten vor.

Zur steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich der Kapitalertragsteuer wurde auf die Tz. 6 verwiesen.

Tz. 5 Lizenzgebühren-Rückstellung Q.Q.sro:

Nach Verweis auf die Sachverhaltsdarstellung, der rechtliche Würdigung und steuerliche Auswirkung lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde weiters ausgeführt:

Da für die Zahlung von Lizenzgebühren und Sonstiges kein wirtschaftlicher Grund erkennbar sei, stellten diese eine verdeckte Ausschüttungen gem. § 8 Abs. 2 KStG 1988 dar. Die Zurechnung an die beiden Anteilsinhaber erfolge nach Maßgabe des Beteiligungsverhältnisses.

Steuerliche Auswirkungen	2010	2011	2012
Körperschaftsteuer:			
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	525.750,00	-89.232,74	20.000,00
[777] Gesamtbetrag der-Einkünfte	525.750,00	-89.232,74	20.000,00

Tz. 6 Kapitalertragsteuer:

Wie bereits unter Tz. 4 angeführt, würden gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung unterliegen. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspreche § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988; neben offenen Gewinnausschüttungen zählten dazu auch verdeckte Ausschüttungen. Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 werde bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Gemäß § 95 EStG 1988 sei Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer sei durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete hafte dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 3 EStG 1988). Nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 habe der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen. Werde bei einer Körperschaft das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt, sei nach Ansicht der Finanzverwaltung gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 die Kapitalertragsteuer vorrangig an den/die Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben, somit an den/die Anteilsinhaber der Körperschaft dem/denen die verdeckte Ausschüttung zuzurechnen.

Da die N-GmbH die im Prüfungszeitraum und Nachschauzeitraum zugeflossenen verdeckten Ausschüttungen nicht nach den Vorschriften des § 93 Abs. 2 EStG 1988 entsprechend gekürzt habe, seien somit die Voraussetzungen für eine direkte Inanspruchnahme der Anteilsinhaber erfüllt. Im gegenständlichen Prüfungsverfahren sei an die beiden Anteilsinhaber Y.X. und W.W. Kapitalertragsteuer in nicht unbeträchtlicher Höhe vorzuschreiben. Da seitens der Bp begründete Zweifel an der Einbringlichkeit bestehen würden, werde die Kapitalertragsteuer nachrangig der N-GmbH mittels Haftungsbescheid vorgeschrieben. Hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen werde auf die Ausführungen der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 09. April 2015 - Punkt I) und 3.) verwiesen.

Kapitalertragsteuer	1.1.-31.12.2010	1.1.-31.12.2011	1.1.-31.12.2012
§184 BAO-Rohaufschlag-vA	217.657,41	79.144,29	
§184 BAO-Einspielergebnisse-vA	177.120,00	280.800,00	197.280,00

Lizenzgebühren-vA	44.250,00	83.691,82	5.000,00
KeSt - Gesamt	439.027,41	443.636,11	202.280,00

Zurechnung iHv je 50% an

Bf. StNr. StNrBf.	219.513,70	221.818,05	101.140,00
W.W. StNr. StNrW.W.	219.513,71	221.818,06	101.140,00

Kapitalerträge – Bf.	878.054,82	887.272,22	404.560,00
Kapitalerträge - W.W.	878.054,82	887.272,22	404.560,00

	1.1.-31.12.2013	1.1.-31.10.2014
§184 BAO-Einspielergebnisse-vA	315.360,00	273.600,00
KeSt - Gesamt	315.360,00	273.600,00

Zurechnung iHv je 50% an

Bf. StNr. StNrBf.	157.680,00	136.800,00
W.W. StNr. StNrW.W.	157.680,00	136.800,00

Kapitalerträge – Bf,	630.720,00	547.200,00
Kapitalerträge - W.W.	630.720,00	547.200,00

Als Beilage zum Bericht wurde die **Niederschrift** über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO vom 09. April 2015 angefügt. Unter Punkt 5) Verbandsverantwortlichkeit wird ausgeführt: „Die steuerlichen Auswirkungen hinsichtlich der Kapitalertragsteuer sind den wirtschaftlichen Eigentümern Herrn X.X., geboren am tt.mm.jjjj, und Herrn Z.Z., geboren am tt.mm.jjjj, beide als Konsulenten für die ‚N.N. Handels GmbH‘ tätig, zu je 50% hinzuzurechnen.“

Das Finanzamt nahm unter Zugrundelegung dieser Feststellungen mit Bescheiden vom 04. Mai 2015 bei der **N-GmbH** die Verfahren Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 wieder auf und setzte mit den Sachbescheiden vom selben Tag die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 neu fest.

Weiters erließ sie die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013 und 10/2014, sowie die **Haftungsbescheide** btr. der geltend gemachten Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2010 – 01. Jänner bis 31. Dezember 2014

Ebenfalls am mit 04. Mai 2015 wurden die **Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.10.2014 **an die Bf.** erlassen und wurde die Kapitalertragsteuer wie folgt festgesetzt:

Zeitraum 1.1. bis 31.12.2010: 219.513,70 Euro
 Zeitraum 1.1. bis 31.12.2011: 221.818,05 Euro
 Zeitraum 1.1. bis 31.12.2012: 101.140,00 Euro
 Zeitraum 1.1. bis 31.12.2013: 157.680,00 Euro
 Zeitraum 1.1. bis 31.10.2014: 136.800,00 Euro

Begründend wurde auf den Betriebsprüfungsbericht der zum Abzug verpflichteten N-GmbH vom 29. April 2015 und auf § 95 Abs. 1 iVm Abs. 2 und Abs. 4 EStG 1988 verwiesen.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung nach genehmigter Rechtsmittelfristverlängerung mit Schreiben vom 06. Juli 2015 (bei der belangten Behörde eingegangen am 07. Juli 2015) **Beschwerde** gegen die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer ein und begründete dies wie folgt:

Die von der gegenständlichen Beschwerde umfassten Bescheide und die damit verbundenen Abgabennachforderungen bzw Abgabensfestsetzungen resultierten aus den im Rahmen der Außenprüfung bei der N-GmbH von der Behörde getroffenen abgabenbehördlichen Feststellungen. In der jeweiligen Begründung werde daher auf den Prüfbericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29. April 2015 bei der N-GmbH, sowie der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 09. April 2015 anlässlich der Außenprüfung bei der N-GmbH verwiesen.

Nach Rügen btr. der Zustellung der Niederschrift und des Außenprüfungsberichts, sowie zum Parteiengehör, wird zur verdeckten Ausschüttung ausgeführt: Der Bf. seien die Gründe für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nicht nachvollziehbar. Fest stehe, dass die Bf. zu keinem Zeitpunkt Zahlungen von der N-GmbH erhalten habe, die eine Verschreibung von Kapitalertragsteuer in der in den Bescheiden angeführten Höhe rechtfertigen würde.

Im Übrigen könne die Bf. nur auf die Ausführungen zu den jeweils relevanten Punkten in der Beschwerde der N-GmbH verweisen, wo das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ebenfalls bestritten werde und diese Ausführungen zu ihren eigenen machen. Die KEST-Verschreibung an die Bf. erweise sich aus den dort genannten Gründen als rechtswidrig, weshalb die entsprechenden KEST-Bescheide aufzuheben seien.

Bezüglich des wirtschaftlichen Eigentums wurde ausgeführt.

Die Behörde habe in der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Außenprüfung bei der N-GmbH festgestellt, dass wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschaft zu je 50% Z.Z. und X.X. seien. Wären die von der Behörde festgestellten Mehrgewinne tatsächlich geflossen, wären diese den wirtschaftlichen Anteilsinhabern zuzurechnen.

Hinsichtlich der **N-GmbH** wurde ebenfalls mit 06. Juli 2015 *Beschwerde* eingebracht [Anm. BFG: Zum Inhalt der Beschwerde wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu Gz RV/2100678/2016 vom 22. Dezember 2025 verwiesen].

Die belangte Behörde änderte in Folge mit *Beschwerdevorentscheidungen* die angefochtenen Bescheide ab. In der gesonderten Begründung der Beschwerdevorentscheidungen vom 12. Jänner 2016 wird u. a. zur Frage der Zurechnung der Gesellschaftsanteile ausgeführt:

Am 13. November 2015 seien der Behörde erstmalig vollständige Unterlagen offengelegt worden, wonach sich die Eigentumsverhältnisse an der N-GmbH wie folgt darstellen. Mit notariellem Anbot vom Datum³ habe Frau Y.Z., als Gesellschafterin der Bf. mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro Herrn Z.Z. beziehungsweise an dessen Rechtsnachfolger oder an eine von diesem zu benennende natürliche oder juristische Person das unbefristete

Angebot auf Abtretung dieses Geschäftsanteiles um 1,00 Euro gestellt. Herr Z. habe hiermit in der Notariatsakte vom Datum4 Herrn W.W. als annehmende Person namhaft gemacht. Gleichzeitig habe Herr W.W. für sich und die Rechtsnachfolger, an Z.Z. das folgende Angebot gerichtet: „*Mit Annahme dieses Anbots tritt Herr W.W. den Vertragsgegenstand an Herrn Z. ab und übernimmt Herr Z. den Vertragsgegenstand in sein Alleineigentum (Abtretungspreis Eur. 1,00).*“ Der abtretende Gesellschafter hafte dafür, dass der Vertragsgegenstand sein unbeschränktes Eigentum darstelle und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sei. Er verpflichte sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots keine Verfügungen über den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn Z.Z. zu tätigen.

Ein Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) liege dann vor, wenn die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, aber auch der negative Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, dies umfasse auch den Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers selbst, auf Dauer bei einem anderen liege. Aus diesen Gründen sei betreffend den 50%igen Gesellschaftsanteil von „W.W.“ Herr Z.Z. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Sämtliche im Zuge der Beschwerdeentscheidung ermittelten Kapitalerträge seien statt bisher W.W. zu 50% dem wirtschaftlichen Eigentümer Z.Z., Steuernummer StNrZ.Z., zuzurechnen.

Am 13. Jänner 2016 erließ die belangte Behörde abändernde **Beschwerdeentscheidungen** btr. Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1.1. bis 31.12.2010, 1.1. bis 31.12.2011, 1.1. bis 31.12.2012, 1.1. bis 31.12.2013 und 1.1.-31.10.2014 und schrieb die Kapitalertragsteuer § 95 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 **der Bf.** als Empfängerin der Kapitalerträge wie folgt neu vor:

Zeitraum: 1.1. bis 31.12.2010: 140.319,67 Euro

Zeitraum: 1.1. bis 31.12.2011: 172.454,95 Euro

Zeitraum: 1.1. bis 31.12.2012: 70.900,00 Euro.

Zeitraum: 1.1. bis 31.12.2013: 61.920,00 Euro.

Zeitraum: 1.1. bis 31.10.2014: 16.920,00 Euro.

Zur Begründung wurde jeweils gleichlautend ausgeführt:

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 sei der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer sei von dem gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichteten einzubehalten. Nach § 95 Abs. 4 EStG 1988 sei die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise dem Empfänger der Kapitalerträge direkt vorzuschreiben, wenn der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt habe und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre oder der Empfänger wisse, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt habe und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteile.

Auf den beiliegenden Betriebsprüfungsbericht vom 29. April 2015, der beiliegenden Niederschrift vom 09. April 2015 und der beiliegenden gesonderten Begründung zur

Beschwerdevorentscheidung vom 12. Jänner 2016 der zum Abzug verpflichteten Firma N-GmbH mit der Steuernummer StNrN-GmbH werde verwiesen.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheine nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil begründete Zweifel an der Einbringlichkeit aus folgenden Gründen bestünden:

- Mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld (negatives Eigenkapital laut Jahresabschluss 2012 und 2013 in nicht beträchtlicher Höhe)

- Laut Jahresabschluss 2013 (beim Firmenbuch eingereicht am 07. Auguts 2015) sei ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliegt, folgende Erläuterung angeführt: *„Dieses negative Kapital (Anmerkung -2,077.521,43 Euro) ergibt sich vorwiegend aus dem Ergebnis einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung. Es wird gegen die abgabenbehördlichen Bescheide Beschwerde eingelegt und es geht die Geschäftsführung davon aus, dass diese Bescheide größtenteils außer Bestand genommen werden. Trotz dieser Erwartung wurde mit Gesellschafterbeschluss vom 3.7.2015 beschlossen, die aktive Geschäftstätigkeit bis zum Ergehen der endgültigen Bescheide einzustellen. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass ab Fassung dieses Beschlusses keine nennenswerten Schulden entstehen werden.“*

Aus den oben genannten Gründen werde die Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 direkt der Abgabenschuldnerin vorgeschrieben und gegenüber der N-GmbH werde ein dem entsprechender Haftungsbescheid erlassen.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 18. Februar 2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 19. Februar 2016, den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO ein. Zur inhaltlichen Begründung wird auf die Beschwerde vom 06. Juli 2015 verwiesen, soweit den darin geäußerten Bedenken noch nicht Rechnung getragen worden sei.

Die belangte Behörde **legte** die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 13. Mai 2016 auf elektronischem Wege **vor**.

Die Bf. reichte durch ihre steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 22. Juni 2016 eine **ergänzende Begründung** zum Vorlageantrag ein.

Der Bf. seien die Gründe für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung nach wie vor nicht nachvollziehbar. Die Bf. habe zu keinem Zeitpunkt Zahlungen von der N-GmbH erhalten, die eine Vorschreibung von Kapitalertragsteuer in der in den Bescheiden angeführten Höhe rechtfertigen würde.

Selbst wenn die von der Behörde unterstellten Mehrgewinne tatsächlich an die Gesellschaft geflossen wären, wären diese nicht den zivilrechtlichen, sondern den wirtschaftlichen Anteilsinhabern zuzurechnen. Zivilrechtliche Eigentümer seien im Prüfungszeitraum W.W. und die Bf. gewesen. Wie die Behörde selbst bereits auf Seite 16 der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Außenprüfung bei der N-GmbH vom 09. April 2015 festgestellt habe, seien wirtschaftliche Eigentümer der Gesellschaft allerdings zu je 50% Z.Z. und X.X.. Hinsichtlich des von W.W. gehaltenen Anteils und der zuvor diesem zugerechneten Zahlungen, sei von der

Behörde nunmehr das wirtschaftliche Eigentum des Herrn Z.Z. anerkannt und diesem die Zahlungen zugerechnet worden. Hinsichtlich des (zivilrechtlichen) Anteils der Bf. sei hingegen an den bisherigen Zurechnungen festgehalten worden und erfolge weiterhin keine Zurechnung an den wirtschaftlichen Anteilsinhaber X.X..

Dem Schreiben beigelegt wurden der Abtretungsvertrag vom Datum2, das Abtretungsangebot vom Datum2, und den Vorlageantrag zur N-GmbH.

Am 09. April 2024 fand betr. der N-GmbH ein **Erörterungstermin** statt, in welchen zu den einzelnen Beschwerdepunkten noch offene Sachverhaltspunkte geklärt und rechtliche Erwägungen vorgenommen wurden.

Die Anträge auf mündliche Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO und Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO wurden mit Anbringen vom 18. Dezember 2025 zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die N-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Datum1 errichtet [s. BFG-Akt OZ 34, Gesellschaftsvertrag] und im Firmenbuch mit FiBuDatum1 zu Firmenbuchnummer yyy eingetragen [s. BFG-Akt OZ 35, Firmenbuchauszug].

Laut Firmenbuchauszug und Urkunden waren als Gesellschafter und Geschäftsführer eingetragen [alle Daten: BFG-Akt OZ 35, Firmenbuchauszug]:

Gesellschafter:

X.X. vom Datum1, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum1, bis FiBuDatum2, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum3, und vom FiBuDatum4, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum5, bis laufend;

Z.Z. vom Datum1, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum1, bis Datum3, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum6;

Y.X. von Datum2, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum3 bis FiBuDatum4, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum5;

Y.Z. von Datum3, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum6, bis FiBuDatum7, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum8;

W.W. vom FiBuDatum7, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum8, bis FiBuDatum4, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum5.

Geschäftsführer:

GF1 vom Datum1, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum1, bis FiBuDatum9, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum10;

GF2 vom FiBuDatum9, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum10, bis Datum4, im

Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum8;

GF3 vom Datum4, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum8, bis FiBuDatum11, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum12;

W.W. vom FiBuDatum11, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum12 bis xx. Oktober 2015 (Todestag von Herrn W.W.);

X.X. als Notgeschäftsführer gem. § 15a GmbHG vom FiBuDatum13, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum13, bis FiBuDatum14, ab FiBuDatum14 Geschäftsführer, im Firmenbuch eingetragen am FiBuDatum15, bis laufend.

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom Datum2, Notar-Geschäftszahl 2310, hat Herr X.X., als Gesellschafter der N-GmbH mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro seiner Gattin, der Bf., diesen Geschäftsanteil um 1,00 Euro abgetreten [BFG-Akt OZ 32, Ergänzung Vorlageantrag, S. 5ff].

Am selben Tag richtete die Bf. hinsichtlich dieses Geschäftsanteils für sich und die Rechtsnachfolger an X.X. das folgende notarielle Abtretungsanbot, Notar-Geschäftszahl 2311: „a) Mit Annahme dieses Anbots tritt Frau Y.X. den Vertragsgegenstand an Herrn X.X. ab und übernimmt X.X. den Vertragsgegenstand in sein Alleineigentum. b) Der Abtretungspreis beträgt den Eur 1,00 (Euro eins)“ und weiter: „c) Die abtretende Gesellschafterin haftet dafür, dass der Vertragsgegenstand ihr unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist. Sie verpflichtet sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots keine Verfügungen über den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn X.X. zu tätigen“ [BFG-Akt OZ 32, Ergänzung Vorlageantrag, S. 15].

Am Datum3 hat Herr Z.Z. seinen Geschäftsanteil an der N-GmbH an seine Gattin Y.Z. abgetreten [s. BFG -Akt OZ 38, Abtretung Z.Z. / Y.Z.].

Mit notariellem Abtretungsanbot vom selben Tag hat Frau Y.Z., als Gesellschafterin der N-GmbH mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro Herrn Z.Z. beziehungsweise an dessen Rechtsnachfolger oder an eine von diesem zu benennende natürliche oder juristische Person das unbefristete Angebot auf Abtretung dieses Geschäftsanteiles um 1,00 Euro gestellt [BFG-Akt OZ 36, S. 4ff, Abtretungsanbot].

Mit notarieller Annahmeerklärung vom Datum4, Notar-Geschäftszahl 2591, hat Herr Z. gem. Punkt „Erstens“ Herrn W.W. als annehmende Person des Gesellschaftsanteils namhaft gemacht. Unter Punkt „Zweitens“ hat Herr W.W. den 50%igen Anteil an der N-GmbH von Y.Z. übernommen [BFG-Akt OZ 36, S. 1ff, Annahmeerklärung].

Am selben Tag richtete Herr W.W. für sich und die Rechtsnachfolger, an Z.Z. das folgende notarielle Abtretungsanbot, Notar-Geschäftszahl 2592: „a) Mit Annahme dieses Anbots tritt Herr W.W. den Vertragsgegenstand an Herrn Z.Z. ab und übernimmt Herr Z.Z. den Vertragsgegenstand in sein Alleineigentum“ – Abtretungspreis lt. b) Eur 1,00 – und weiter: „c) Der abtretende Gesellschafter haftet dafür, dass der Vertragsgegenstand sein unbeschränktes Eigentum darstellt und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet ist. Er verpflichtet sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots keine Verfügungen über den

Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn Z.Z. zu tätigen“ [BFG-Akt OZ 37, Abtretungsanbot W.W.].

Verfahrensgegenständlich ist die Festsetzung der Kapitalertragsteuer bei der Bf. Grundlage für das gegenständliche Beschwerdeverfahren sind mehrere Feststellungen, welche sich aus der Außenprüfung bei der N-GmbH, StNr. StNrN-GmbH [nunmehr StNrN-GmbH neu], ergeben haben.

Zur Beschwerde btr. der N-GmbH erging mit 22. Dezember 2025 das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu RV/2100678/2016. Darin wurde der Beschwerde der N-GmbH teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide Körperschaftsteuer 2010 bis 2012, Umsatzsteuer 2010 bis 2014 und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1-12/2010 bis 1-13/2013 abgeändert. Der Beschwerde btr. Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1-12/2014 wurde Folge gegeben und der Bescheid aufgehoben.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den Firmenbuchsabfragen, sowie auf die unter Punkt „Sachverhalt“ jeweils in den Klammern angeführten Schriftstücke und Dokumente. Die genannten Urkunden und Dokumente stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar, und nimmt das Bundesfinanzgericht auf Grundlage dieser Urkunden und Dokumenten die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an:

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Von Seiten der Finanzverwaltung wurde im Beschwerdefall die Haftung gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 mittels Haftungsbescheid gegenüber der abzugsverpflichteten (ausschüttenden) GmbH geltend gemacht und erfolgte eine Direktvorschriftung der Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 an die beiden Gesellschafter Y.X. und Z.Z. mittels Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer, wobei Herrn Z. von der belangten Behörde die Kapitalertragsteuer aufgrund seiner Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer des 50%-igen Gesellschaftsanteils von Herrn W.W. vorgeschrieben wurde.

Demgegenüber wurde hinsichtlich des zweiten 50%-igen Anteils die Kapitalertragsteuer der Bf., also der zivilrechtlichen Eigentümerin (mit anschl. Weiterleitung an X.X.), vorgeschrieben.

Bezieher von verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 können die rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaftsanteilen sein (vgl. *Kirchmayr* in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung³, Seite/Rz 327).

Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs ist wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen (s. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039, mwN).

Im – hier nicht gegenständlichen Fall – des 50%-Geschäftsanteils des zivilrechtlichen Eigentümers W.W. geht aus Pkt Zweitens lit c des Abtretungsanbot vom Datum⁴ [BFG-Akt OZ 37] deutlich hervor, dass der zivilrechtliche Eigentümer seine positiven als auch negativen Befugnisse des Eigentums ohne Zustimmung von Herrn Z. nicht ausüben kann. Die belangte Behörde hat daher die Zurechnung des 50%-igen Geschäftsanteils in der Begründung zu den Beschwerdeentscheidungen bei der N-GmbH dem wirtschaftlichen Eigentümer, Herrn Z.Z., vorgenommen [s. BFG-Akt OZ 39, S. 14]. Diese Beurteilung hat die belangte Behörde im Übrigen ursprünglich bereits in der Niederschrift zur Schlussbesprechung getätigt [s. BFG-Akt OZ 25, S. 17].

Dagegen erfolgte von der belangten Behörde hinsichtlich des zweiten, hier beschwerdegegenständlichen, 50%-Geschäftsanteils der zivilrechtlichen Eigentümerin Y.X. die Zurechnung an die zivilrechtliche Eigentümerin, d.h. an die Bf., und nicht an den wirtschaftlichen Eigentümer, Herrn X.X..

Diesbezüglich ist im Beschwerdefall festzuhalten, dass die Vertragskonstellationen und Vertragstexte – wie aus dem Sachverhalt ersichtlich – mit Ausnahme der betreffenden Personen inhaltlich übereinstimmen und somit der gleiche Sachverhalt gegeben ist. Auch im Fall Y.X. / X.X. liegt wie im Fall W.W. / Z.Z. ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum vor, geht doch aus Pkt Zweitens lit c des Abtretungsanbots vom Datum² klar hervor, dass die zivilrechtliche Eigentümerin, Frau Y.X., ihre positiven als auch negativen Befugnisse des Eigentums ohne Zustimmung von Herrn X.X. nicht ausüben kann [BFG-Akt OZ 32, S. 15].

Das Bundesfinanzgericht sieht im Gesamtbild die Beurteilung der belangten Behörde im Fall W.W. / Z.Z., in welchem sie eine Zurechnung des 50%-igen Gesellschaftsanteils von Herrn W.W. als zivilrechtlichen Eigentümer an den wirtschaftlichen Eigentümer Z.Z. vorgenommen hat, als rechtsrichtig an. Aufgrund des gleich gelagerten Sachverhalts im Beschwerdefall, wäre auch im Fall Y.X. / X.X. die Zurechnung des 50%-igen Geschäftsanteils an den wirtschaftlichen Eigentümer, Herrn X.X., und nicht an die Bf. als zivilrechtliche Eigentümerin vorzunehmen

gewesen, weshalb die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2010 – 1.1. bis 31.12.2024 gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 an die Bf. zu Unrecht erfolgte.

Im Übrigen wurde auch im Beschwerdeverfahren der N-GmbH im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Dezember 2025, RV/2100678/2016, in der dortigen rechtlichen Beurteilung zu den Haftungsbescheiden ausgeführt:

„Das Bundesfinanzgericht nimmt daher für die gleiche rechtliche Situation wie bei W.W. / Z.Z. dieselbe rechtliche Beurteilung vor, und sieht die wirtschaftliche Eigentümerschaft von Herrn X.X. an den 50%-igen Gesellschaftsanteils von Frau Y.X. als gegeben an. Das Bundesfinanzgericht ändert daher die Zurechnung des 50%-igen Gesellschaftsanteils von Frau Y.X. auf Herrn X.X. ab.“

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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 das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt (VwGH 19.102.2016, Ra 2014/15/0039), liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Im Übrigen stellt die Frage der Zurechnung des 50%-igen Gesellschaftsanteils eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage dar. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 13. Jänner 2026