

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., vertreten durch Z.&Z.Rechtsanwälte, Adr.RÄ, über die Beschwerde vom 15. Februar 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2016 betreffend *Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1.1. bis 31.12.2010, 1.1. bis 31.12.2011, 1.1. bis 31.12.2012 und 1.1. bis 31.12.2013*, Steuernummer xxx, 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

Der Beschwerdeführer [in Folge: Bf.] bezog in den Beschwerdejahren 2009 bis 2012 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, im Jahr 2013 zusätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Jahr 2014 bezog der Bf. Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

Der Bf. gründete gemeinsam mit Herrn X.X. am Datum¹ die Firma GmbH [in Folge: N-GmbH], eingetragen zu Firmenbuchnummer zzz, dessen 50%-iger Gesellschafter er laut Firmenbuch bis Datum⁶ war.

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 relevanten, 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 Registriertkassendaten (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] Bilanzgew/-verlust- §184 BAO-Rohaufschlag	766.399,32	294.216,71	0,00
[704] Bilanzgew/-verlust- §184 BAO-Einspielergeb.	590.400,00	936.000,00	657.600,00
[777] Gesamtbetr Ek - §184 BAO-Einspielergeb.	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-GmbH von X.X. und N.N. gegründet worden. Am Stammkapital von 35.000,00 Euro der Gesellschaft seien beide zu je 50% beteiligt gewesen.

Mit Abtretungsvertrag vom Datum5 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 N.N. seinen Anteil über 50% an seine ehemalige Ehefrau Y.N. mit Abtretungsvertrag vom Datum8 ebenfalls um 1,00 Euro übertragen.

Im Zuge der Scheidung N.N. von Y.N. sei der Anteil von Y.N. an Z.Z. am Datum11 ebenfalls zum Abtretungspreis von 1,00 Euro übertragen worden.

Am 07. Oktober 2014 sei von Z.Z. zu den Vorgängen der Anteilsabtretungen ausgesagt worden, dass es keine Treuhandvereinbarung zwischen ihm und N.N. aber eine schriftliche Vereinbarung zum Zurückerwerben des Anteiles durch N.N. gäbe und wurde in Folge zum Notariatsakt vom Datum11 (nur) das Deckblatt des Abtretungsanbot zum Gesellschaftsanteil Z.Z. übermittelt.

Die Außenprüfung rechnete mangels vollständiger Offenlegung iSd § 119 BAO in Folge die Gesellschaftsanteile zu je 50% den zivilrechtlichen Eigentümern Y.X. und Z.Z. 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 GebDat Y.X. (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 Firma s.r.o.:

Nach Verweis auf die Sachverhaltsdarstellung, der rechtliche Würdigung und steuerliche Auswirkung lt. Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde von der belangten Behörde 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 abzuführen. 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 Z.Z. 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	177.120,00	
§ 184 BAO-Einspielerg.-vA	79.144,29	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			
Y.X. StNr. StNr Y.X.	219.513,70	221.818,05	101.140,00
Z.Z. StNr Z.Z.	219.513,71	221.818,06	101.140,00
Kapitalerträge			
Y.X.	878.054,82	887.272,22	404.560,00
Z.Z.	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		
Y.X. StNr. StNr Y.X.	157.680,00	136.800,00
Z.Z. StNr Z.Z.	157.680,00	136.800,00
Kapitalerträge		
Y.X.	630.720,00	547.200,00 -
Z.Z.	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 GebDatX.X., und Herrn N.N., geboren am Geb.Dat.N.N., beide als Konsulenten für die N-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 und erließ die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2013 und 10/2014.

Weiters erließ sie Haftungsbescheide btr. der geltend gemachten Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01. Jänner – 31. Dezember 2010 bis 01. Jänner – 31. Dezember 2014, wie folgt:

Zeitraum 1.1. bis 31.12.2010: 439.027,40 Euro

Zeitraum 1.1. bis 31.12.2011: 443.636,11 Euro

Zeitraum 1.1. bis 31.12.2012: 202.280,00 Euro

Zeitraum 1.1. bis 31.12.2013: 315.360,00 Euro

Zeitraum 1.1. bis 31.10.2014: 273.600,00 Euro.

Die Zurechnung auf die Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) erfolgt in allen Zeiträumen zu je 50% an

Y.X., geb. GebDat Y.X., und

Z.Z., geb. Geb.Dat.Z.Z..

Hinsichtlich der **N-GmbH** wurde 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 2015 verwiesen].

Der **Bf.** brachte durch seinen (ersten) steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 29. September 2015 **Beschwerde** gegen die Wiederaufnahmebescheide, Umsatz-, Einkommensteuer, sowie btr. Anspruchszinsen ein.

Die belangte Behörde änderte in Folge mit **Beschwerdevorentscheidungen** die angefochtenen Bescheide der **N-GmbH** ab.

In der gesonderten Begründung der Beschwerdeentscheidungen 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 Datum⁶ habe Frau Y.N., als Gesellschafterin der N-GmbH mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro Herrn N.N. 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 N.N. habe in der Notariatsakte vom Datum¹¹ Herrn Z.Z. als annehmende Person namhaft gemacht. Gleichzeitig habe Herr Z.Z. für sich und die Rechtsnachfolger an N.N. das folgende Angebot gerichtet: *„Mit Annahme dieses Anbots tritt Herr Z.Z. den Vertragsgegenstand an Herrn N.N. ab und übernimmt Herr N.N. 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 N.N. zu tätigen.

Sodann führte die belangte Behörde aus: 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 „Z.Z.“ Herr N.N. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Sämtliche im Zuge der Beschwerdeentscheidung ermittelten Kapitalerträge seien statt bisher Z.Z. zu 50% dem wirtschaftlichen Eigentümer N.N., Steuernummer xxx, zuzurechnen.

Hinsichtlich der Höhe der Haftungsbescheide ergaben sich folgende Änderungen:

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2010, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 280.639,34 Euro (nach AP: 439.027,41 Euro),

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2011, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 344.909,90 Euro (nach AP: 443.636,11 Euro),

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2012, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 141.800,00 Euro (nach AP: 202.280,00 Euro),

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2013, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 123.840,00 Euro (nach AP: 315.360,00 Euro), und

Haftungsbescheid für den Zeitraum 01. Jänner bis 31. Dezember 2014, geltend gemachte Kapitalertragsteuer iHv. 33.840,00 Euro (nach AP: 273.600,00 Euro).

Die Zurechnung auf die Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) erfolgte in allen Zeiträumen zu je 50% an

Y.X., geb. GebDat Y.X., und
N.N., geb. Geb.Dat.N.N..

Die belangte Behörde erließ in Folge mit 12. Jänner 2016 die **beschwerdegegenständlichen Bescheide über die 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. bis 31.10.2014 und setzte die Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 4 Zif. 1 EStG 1988 gegenüber dem Bf. als Empfänger der Kapitalerträge wie folgt fest:

Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum: 1.1.-31.12.2010:
Kapitalertragsteuer iHv. 140.319,67 Euro,

Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum: 1.1.-31.12.2011:
Kapitalertragsteuer iHv. 172.454,95 Euro,

Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum: 1.1.-31.12.2012:
Kapitalertragsteuer iHv. 70.900,00 Euro.

Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum: 1.1.-31.12.2013:
Kapitalertragsteuer iHv. 61.920,00 Euro.

Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum: 1.1.-31.10.2014:
Kapitalertragsteuer iHv. 16.920,00 Euro.

Zur Begründung wurde jeweils gleichlautend ausgeführt:

Am 13. November 2015 seien der Behörde erstmalig vollständige Unterlagen offengelegt worden, wonach die Eigentumsverhältnisse an der N-GmbH, Steuernummer StNr GmbH, hinsichtlich des Gesellschaftsanteiles Z.Z. neu zu beurteilen seien. Dies werde folgendermaßen begründet: Mit notariellem Anbot vom Datum⁶ habe Frau Y.N., als Gesellschafterin der N-GmbH mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro, Herrn N.N. bzw. 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 N.N. habe in der Notariatsakte vom Datum¹¹ Herrn Z.Z. als annehmende Person namhaft gemacht. Gleichzeitig habe Herr Z.Z. für sich und die Rechtsnachfolger, an N.N. das folgende Angebot gemacht: „*Mit Annahme dieses Anbots tritt Herr Z.Z. den Vertragsgegenstand an Herrn N.N. ab und übernimmt Herr N.N. den Vertragsgegenstand in sein Alleineigentum (Abtretungspreis Euro 1,00).*“ Der abtretende Gesellschafter hafte dafür, dass der Vertragsgegenstand sein unbeschränktes Eigentum darstelle und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sei. Er verpflichtete sich für die Dauer der Rechtswirksamkeit dieses Anbots keine Verfügungen über den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn N.N. 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 „Z.Z.“ Herr N.N. als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Sämtliche ermittelte Kapitalerträge durch die Finanzbehörde seien daher zu 50% dem wirtschaftlichen Eigentümer N.N. zuzurechnen.

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, die beiliegende Niederschrift vom 09. April 2015 und die beiliegende gesondert Begründung zur Beschwerdeverentscheidung vom 24. November 2015 der zum Abzug verpflichteten Firma N-GmbH, Steuernummer StNr 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 bestehen würden:

- Mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld (negatives Eigenkapital laut Jahresabschluss 2012 und 2013 in nicht unbeträchtlicher Höhe)
- Laut Jahresabschluss 2013 (beim Firmenbuch eingereicht am 07. August 2015) sei ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorliege, folgende Erläuterung angeführt worden: *„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 dem Abgabenschuldner N.N. vorgeschrieben und gegenüber der N-GmbH werden dem entsprechende Haftungsbescheide erlassen.

Hinsichtlich der Beschwerde **des Bf.** gegen die Bescheide btr. Wiederaufnahme des Verfahrens, Einkommen- und Umsatzsteuer 2009 bis 2012, Einkommen- und Umsatzsteuer 2009 bis 2012, sowie Anspruchszinsen 2010 bis 2014, erließ die belangte Behörde in Folge mit 20. Jänner 2016 abweisende **Beschwerdevorentscheidungen**.

Der Bf. brachte durch seine (erste) steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 15. Februar 2016, bei der belangten Behörde eingelangt am 19. Februar 2016, den **Vorlageantrag** gem. § 264

BAO btr. Umsatzsteuer 2009 bis 2012, Einkommensteuer 2009 bis Einkommensteuer 2012 sowie Vorauszahlung an Einkommensteuer 2015, ein.

Der Bf. brachte durch seine weitere (zweite) steuerliche Vertretung hinsichtlich der **Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer**, der Anspruchszinsen und der Säumniszuschläge mit einem weiteren **Beschwerdeschreiben** mit 15. Februar 2016 ebenfalls Beschwerde ein und begründete diese wie folgt:

Zur Rechtswidrigkeit des Verfahrens führte der Bf., nach Zitierung der §§ 37, 45 Abs. 3 und 60 AVG aus, dass der Bf. zu den der belangten Behörde mit 13. November 2015 erstmals offengelegten Unterlagen betreffend Eigentumsverhältnisse des Geschäftsanteils von Z.Z. keine Verständigung erhalten und die Behörde keine Beweise erhoben habe. Die belangte Behörde wäre bei ordnungsgemäß durchgeführtem Ermittlungsverfahren zum Ergebnis gelangt, dass der Bf. das Abtretungsanbot des Gesellschaftsanteils von Z.Z. nicht angenommen habe, keine Geschäftsführer- oder Gesellschaftertätigkeiten entfaltet habe, sondern als Konsulent tätig gewesen sei, und ihm sohin die Kapitalertragsteuer nicht nach § 96 Abs. 4 EStG zuzurechnen sei.

Zur Zurechnung der Kapitalerträge gab der Bf., nach Zitierung des § 24 Abs. 1 lit d BAO und Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zum Auseinanderfallen von zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum, sowie einem Verweis auf § 196 UGB an: Die belangte Behörde gehe allein von dem „Abtretungsanbot“ vom Datum¹¹ davon aus, dass der Bf. wirtschaftlicher Eigentümer betreffend den 50%-Geschäftsanteil des Herrn Z.Z. geworden sei und rechne diesem sämtliche Kapitalerträge zu 50 % zu. Dem könne nicht gefolgt werden, da der Bf. im Beschwerdezeitraum zu keinem Zeitpunkt als Geschäftsführer der N-GmbH tätig gewesen sei, und habe der Bf. das Abtretungsanbot vom Datum¹¹ nicht angenommen. Für die Annahme des Anbots gelte ebenso wie für das Abtretungsanbot die Notariatsaktpflicht. Der Vertrag komme sohin erst mit Zugang der Annahmeerklärung (Notariatsakt) beim Anbotsteller zustande. Abgesehen davon, dass das Abtretungsanbot nicht von dem Bf. angenommen worden sei, könne der Auslegung der belangten Behörde nicht gefolgt werden. Mit dieser Regelung [Anm. BFG: Gemeint Punkt „Zweitens lit c“) im Abtretungsanbot vom Datum¹¹] sei gemeint, dass sich der Abtretende selbstverständlich dazu verpflichte, ohne Zustimmung des Bf. nicht über den Vertragsgegenstand - 50%iger Geschäftsanteil - Verfügungen zu treffen. Dies bedeute, dass Z.Z. nicht berechtigt gewesen sei, ohne Zustimmung des Bf. an andere Interessierte ein Abtretungsanbot zu legen bzw. den Vertragsgegenstand - 50%iger Geschäftsanteil - nicht anderweitig zu verwerten (Verkauf, Verpfändung, etc.). Nach Ansicht der belangten Behörde müsste jeder Gläubiger, dem ein Gesellschaftsanteil verpfändet werde, als wirtschaftlicher Eigentümer betrachtet werden. Die Verpfändung erfordere ein Verfügungsverbot an den verpflichteten Gesellschafter und verbietet es dem Gesellschafter alle Verfügungen, die nachteilig für den Pfandgläubiger seien. Würde man jedoch allein aus dieser Regelung eine wirtschaftliche Eigentümerstellung ableiten, wäre jeder Gläubiger (Bank) als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen und wäre § 24 BAO anzuwenden. Dies finde aber

weder durch Rechtsnormen noch durch Judikatur Deckung.

In diesem Sinne sei auch die Bestimmung in dem Abtretungsanbot auszulegen, dass eine Verfügung über den Gesellschaftsanteil ohne Zustimmung des Beschwerdeführers nicht erlaubt sei. Allerdings sei keine Regelung enthalten, dass die Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsanteil an den Bf. übertragen würden. Der Bf. sei nicht als wirtschaftlicher Eigentümer zu qualifizieren.

Ergänzend werde nochmals betont, dass der Bf. kein Gesellschafter und kein Geschäftsführer der N-GmbH im gegenständlich relevanten Zeitraum gewesen sei. Tatsächlich sei der Bf. als Konsulent für die N-GmbH tätig gewesen.

Zur Schätzung nach § 184 BAO gab der Bf. an, dass diese weder schlüssig noch folgerichtig seien und dem § 184 BAO widersprechen würden.

Hinsichtlich der Vorschreibung nach § 95 Abs. 4 Z 1 EStG nahm der Bf. nach Zitierung der §§ 95 Abs. 1 EStG, § 95 Abs. 4 Z 1 EStG idF BGBl I 2015/2018, Bezug auf die Information des BMF vom 05. Oktober 2015, wonach vor Vorschreibung der KEST an den Steuerschuldner zu prüfen sei, ob bei der (potenziell) haftenden Gesellschaft die Haftung nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre bzw. sei. Die von der belangten Behörde herangezogene Begründung für die direkte Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter sei nicht ausreichend, da über die N-GmbH kein Insolvenzverfahren / Sanierungsverfahren eröffnet worden sei und demnach kein Grund vorliege, um eine direkte Inanspruchnahme zu rechtfertigen.

Zur Rechtswidrigkeit der Bescheidinhalte verwies der Bf. abermals, dass das Ermittlungsverfahren mit zahlreichen Mängeln behaftet sei und der Bf. kein wirtschaftlicher Eigentümer sei.

Die weiteren Ausführungen in der Beschwerde beziehen sich auf die hier nicht gegenständlichen Anspruchszinsen, Säumniszuschläge und die Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO).

Die belangte Behörde **legte die Beschwerden** btr. Einkommensteuer 2009 bis 2012 (inkl. Wiederaufnahme des Verfahrens), Umsatzsteuer 2009 bis 2012 (inkl. Wiederaufnahme des Verfahrens), Anspruchszinsen 2010 bis 2014 und Kapitalertragsteuer 2010 bis 2014 dem Bundesfinanzgericht am 13. Mai 2016 auf elektronischem Wege **vor**. Über diese Beschwerde des **Bf.** hat das Bundesfinanzgericht mit (rechtskräftigem) Erkenntnis vom 05. Oktober 2016, **RV/2100679/2016**, abgesprochen. Die Beschwerde bzgl. Wiederaufnahme der Verfahren und Anspruchszinsen wurden abgewiesen, bzgl. Einkommensteuer und Umsatzsteuer wurden die Bescheide abgeändert.

Am 09. April 2024 fand betr. der N-GmbH ein **Erörterungstermin** statt, an der auch der (zweite) steuerliche Vertreter des Bf. teilnahm. Im Zuge der Verhandlung wurden zu den einzelnen Beschwerdepunkten noch offene Sachverhaltspunkte geklärt und rechtliche Erwägungen vorgenommen.

Btr. der Beschwerde der **N-GmbH** erging mit 22. Dezember 2025 das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zu **RV/2100678/2016**. Der Beschwerde wurde hinsichtlich Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 und Umsatzsteuer 2010 bis 2014, sowie hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 für den Zeitraum 1-12/2010 bis 1-12/2013 teilweise Folge gegeben und die Bescheide abgeändert. Der Beschwerde gegen die Haftung für Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 für den Zeitraum 1-12/2014 wurde Folge gegeben.

Hinsichtlich der **Beschwerde des Bf.** gegen die Bescheide über die **Festsetzung der Kapitalertragsteuer** für die Zeiträume 1-12/2010 bis 1-10/2014 erging zu **RV/2100718/2016** am 19. März 2026 der Beschluss **gem. § 281a BAO** und wurde die Beschwerde an das vorlegende Finanzamt Österreich weiter- bzw. **rückgeleitet**, da eine Beschwerdeentscheidung nicht erlassen wurde.

Die belangte Behörde erließ in Folge mit 27. März 2026 die **Beschwerdeentscheidung**. Die Bescheide 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 und 1.1. bis 31.12.2013 wurden abgeändert und die Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 für den Zeitraum 1-12/2010 iHv. 58.447,36 Euro, für den Zeitraum 1-12/2011 iHv. 27.163,55 Euro, für den Zeitraum 1-12/2012 iHv. 13.537,21 Euro und für den Zeitraum 1-12/2013 iHv. 5.405,79 Euro festgesetzt.

Der Beschwerde betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1. bis 31.10.2014 wurde Folge gegeben und der Bescheid aufgehoben.

Zur Begründung wurde auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Dezember 2025, RV/2100678/2016 betr. N-GmbH, verwiesen und zur Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1-12/2010 bis 1-12/2013 ausgeführt:

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs liege es im Falle verdeckter Ausschüttungen im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werde, oder eine unmittelbare Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolge.

Die Kapitalertragsteuer auf eine verdeckte Ausschüttung werde in der Praxis grundsätzlich der abzugsverpflichteten Körperschaft vorgeschrieben. Die „ausnahmsweise“ Vorschreibung gem. § 95 Abs 4 Z 1 (= verdeckte Ausschüttungen) erfolge an den Gesellschafter. Allerdings schließe die Direktvorschreibung nicht aus, die Gesellschaft mittels Haftungsbescheid heranzuziehen. Denn die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setze zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht worden sei; abgabenrechtliche Haftungen hätten nämlich keinen bescheidakzessorischen Charakter. Unbesehen der Pflichtausnahmebestimmung könne daher die Heranziehung der Bf. neben oder ohne vorangegangene Vorschreibung der

Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge zulässig sein. Entscheidend sei dabei, ob die Heranziehung zur Haftung zweckmäßig und billig ist (Ermessen), wobei nicht nur Aspekte der Einbringlichkeit maßgeblich seien, sondern auch das Verschulden des Abzugsverpflichteten an der nicht vorschriftsmäßigen Kürzung der Kapitalertragsteuer — bei der verdeckten Ausschüttung sei es immanent — zu berücksichtigen sei.

Von Seiten der Finanzverwaltung sei im Beschwerdefall N-GmbH die Haftung gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 mittels Haftungsbescheid gegenüber der abzugsverpflichteten (ausschüttenden) GmbH geltend gemacht worden und sei eine Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 4 EStG 1988 an die beiden Gesellschafter Y.X. und N.N. mittels Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer erfolgt, wobei Herrn N. von der Abgabenbehörde die Kapitalertragsteuer aufgrund seiner Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer des 50%-igen Gesellschaftsanteils von Herrn Z.Z. vorgeschrieben worden sei. Bezieher von verdeckten Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG könnten die rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer von Gesellschaftsanteilen sein. Nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs sei wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum würden jedoch auseinanderfallen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums seien, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage sei, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen könne. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen sei anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse des jeweiligen Falles festzustellen.

Im Beschwerdefall gehe aus Pkt Zweitens lit c des Abtretungsanbot vom Datum¹¹ deutlich hervor, dass der zivilrechtliche Eigentümer, Herr Z., seine positiven als auch negativen Befugnisse des Eigentums ohne Zustimmung von Herrn N. nicht ausüben könne. Die Abgabenbehörde gelange daher — unter Verweis auf das Erkenntnis des BFG vom 22. Dezember 2025, RV/2100678/2016 — im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu dem Ergebnis, dass Herrn N.N. die wirtschaftliche Eigentümerschaft an dem 50%igen Gesellschaftsanteil des Herrn Z.Z. zuzurechnen sei.

Hinsichtlich der Stattgabe bzgl. Kapitalertragsteuer gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 für den Zeitraum 1-12/2014 wurde auf die Ausführungen im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Dezember 2025, RV/2100678/2016, verwiesen.

Der Bf. brachte durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 21. April 2026, bei der belangten Behörde eingegangen am 27. April 2026, den **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO ein, und führte betreffend die Zeiträume 1-12/2010 bis 01-12/2013 aus:

Ergänzend werde ausgeführt, dass die Voraussetzungen des § 95 Abs 4 Z 1 EStG nicht vorliegen würden, dass die Haftung der N-GmbH im Lichte der bekannten und behördlich vorliegenden Einkommens- und Vermögensverhältnisse weder nicht noch erschwert durchsetzbar gewesen seien. Sowohl dem FAÖ als auch dem BFG sei die Existenz eines Kontoauszugs der Firma GmbH

bekannt, bzw. liege dieser im Akt des Herrn N. vor, aus dem hervorgehe, dass § 95 (4) Z1 EStG nicht anwendbar sei da die Voraussetzung „und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“ nicht zutreffe. Daher seien weder die Grenzen des Gesetzes noch die Billigkeit des § 20 BAO ausgeübt worden. Zudem würde Verjährung vorliegen.

Die belangte Behörde **legte** die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht am 21. Mai 2026 **vor**. Im Punkt „Stellungnahme“ wurde zur Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer nach Anführung der § 95 Abs. 1 und 4 EStG 1988, sowie der Begründung aus den Bescheiden über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2010-2014 vom 12.01.2026 ausgeführt: Im Zuge der Außenprüfung seien bereits erhebliche Abgabennachforderungen absehbar gewesen, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft wesentlich beeinträchtigten. Die Gesellschaft sei im Bereich des Glücksspiels tätig gewesen. Aufgrund der regulatorischen Entwicklungen, insbesondere des Verbots des sogenannten „kleinen Glücksspiels“ im Jahr 2016 in wesentlichen Tätigkeitsbereichen, sei mit erheblichen Umsatzeinbrüchen und einer nachhaltigen Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage zu rechnen gewesen. Nach den Ermittlungsergebnissen habe die konkrete Gefahr einer Vermögensverschiebung bzw. Vermögensentleerung bestanden, wodurch die Einbringlichkeit der Abgabennachforderungen bei der Gesellschaft gefährdet erschienen sei. Herr N. sei nach außen nicht als organschaftlicher Vertreter, sondern lediglich als „Konsulent“ aufgetreten. Gerade diese Konstruktion sei geeignet gewesen, die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zu verschleiern und die Durchsetzung abgabenrechtlicher Ansprüche gegen die tatsächlich verantwortlichen Personen zu erschweren. Aufgrund der Stellung des Herrn N. als faktischer Machthaber und wirtschaftlicher Nutznießer sei davon auszugehen gewesen, dass ihm die unterlassene Einbehaltung der Kapitalertragsteuer bekannt gewesen bzw. von ihm veranlasst worden sei. Nach Ansicht der Finanzbehörde würden verdeckte Ausschüttungen an Gesellschafter bzw. wirtschaftliche Machthaber einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs. 4 EStG 1988 darstellen, insbesondere dann, wenn die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer nicht ordnungsgemäß entrichte und ihre Heranziehung zur Haftung erschwert erscheine. Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gesamtsituation, der absehbaren hohen Abgabenbelastungen, der besonderen Risikolage der Glücksspielbranche im Jahr 2016 sowie der faktischen Einflussnahme des Herrn N. sei die direkte Verschreibung der Kapitalertragsteuer an Herrn N. als Empfänger der Kapitalerträge ermessenskonform und sachlich gerechtfertigt gewesen.

Zur Verjährung wurde folgendermaßen Stellung bezogen: Dem im Vorlageantrag behaupteten Vorliegen der Verjährung werde entgegengehalten, dass gemäß § 209a Abs. 1 BAO einer Abgabenfestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung zu erfolgen habe, der Eintritt der Verjährung nicht entgegenstehe. Der Höhe nach seien die Festsetzungen der Kapitalertragsteuer 2010-2014 im Rahmen der Beschwerdeentscheidung vom 27. März 2026 von der Entscheidung des BFG über den Vorlageantrag der N-GmbH abhängig gewesen (Höhe der verdeckten Ausschüttung als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer),

wodurch auch § 209a Abs. 2 BAO zutreffe, wonach der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegenstehe, wenn diese unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde abhängt, wenn die Beschwerde vor diesem Zeitpunkt eingebracht worden sei, was im gegenständlichen Fall vorliege.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die N-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom Datum1 errichtet [BFG-Akt OZ 23, Gesellschaftsvertrag] und im Firmenbuch mit Datum2 zu Firmenbuchnummer zzz eingetragen [s. BFG-Akt OZ 22, Firmenbuchauszug]. X.X. und N.N. leisteten jeweils eine Stammeinlage von 17.500,00 Euro und hielten jeweils 50% an den Geschäftsanteilen [BFG-Akt OZ 23, Gesellschaftsvertrag].

Laut Firmenbuchauszug und Urkunden waren seit der Gründung der N-GmbH als Gesellschafter und Geschäftsführer eingetragen [alle Daten: BFG-Akt OZ 22 Firmenbuchauszug]:

Gesellschafter:

X.X. vom Datum1, im Firmenbuch eingetragen am Datum2, bis

Datum5, im Firmenbuch eingetragen am Datum7, und vom Datum17, im Firmenbuch eingetragen am Datum18, bis laufend;

N.N. vom Datum1, im Firmenbuch eingetragen am Datum2, bis Datum6, im Firmenbuch eingetragen am Datum9;

Y.X. von Datum5, im Firmenbuch eingetragen am Datum7 bis Datum17, im Firmenbuch eingetragen am Datum18;

Y.N. von Datum6, im Firmenbuch eingetragen am Datum9, bis Datum10, im Firmenbuch eingetragen am Datum12;

Z.Z. vom Datum10, im Firmenbuch eingetragen am Datum12, bis Datum17, im Firmenbuch eingetragen am Datum18.

Geschäftsführer:

Person1 vom Datum1, im Firmenbuch eingetragen am Datum2, bis Datum3, im Firmenbuch eingetragen am Datum4;

Person2 vom Datum3, im Firmenbuch eingetragen am Datum4, bis Datum11, im Firmenbuch eingetragen am Datum12;

Person3 vom Datum11, im Firmenbuch eingetragen am Datum12, bis Datum13, im Firmenbuch eingetragen am Datum14;

Z.Z. vom Datum13, im Firmenbuch eingetragen am Datum14, bis Datum15 (Todestag von Herrn Z.Z.);

X.X. als Notgeschäftsführer gem. § 15a GmbHG vom Datum16, im Firmenbuch eingetragen am

Datum16, bis Datum19, ab Datum19 Geschäftsführer, im Firmenbuch eingetragen am Datum20, bis laufend.

Herr Z.Z. gab in seiner Aussage vom 07. Oktober 2014 an, dass kein schriftlicher Geschäftsführervertrag abgeschlossen wurde [BFG OZ 24, NS Z.Z.].

Mit notariellem Abtretungsvertrag vom Datum5, Notar-Geschäftszahl 2310, hat Herr X.X. als Gesellschafter der N-GmbH mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro seiner Gattin Y.X., diesen Geschäftsanteil um 1,00 Euro abgetreten [BFG-Akt OZ 27, Abtretungsvertrag]. Am selben Tag richtete Y.X. hinsichtlich dieses Geschäftsanteils für sich und die Rechtsnachfolger an X.X. das folgende notarielle Abtretungsangebot, 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 27, Abtretung X.X., S. 6].

Am Datum6 hat der Bf. seinen Geschäftsanteil an der N-GmbH an seine Gattin Y.N. abgetreten [s. BFG -Akt OZ 25, Abtretung N.N. / Y.N.].

Mit notariellem Abtretungsangebot vom selben Tag hat Frau Y.N. als Gesellschafterin der N-GmbH mit einer Stammeinlage von 17.500,00 Euro Herrn N.N. 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 26, Abtretungsangebot an N.N.].

Mit notarieller Annahmeerklärung vom Datum11, Notar-Geschäftszahl 2591, hat der Bf. gem. Punkt „Erstens“ Herrn Z.Z. als annehmende Person des Gesellschaftsanteils namhaft gemacht. Unter Punkt „Zweitens“ hat Herr Z.Z. den 50%igen Anteil an der N-GmbH von Y.N. übernommen [BFG-Akt OZ 29, Annahmeerklärung].

Am selben Tag richtete Herr Z.Z. für sich und die Rechtsnachfolger an den Bf. das folgende notarielle Abtretungsangebot, Notar-Geschäftszahl 2592, unter Punkt „Zweitens“: „a) Mit Annahme dieses Anbots tritt Herr Z.Z. den Vertragsgegenstand an Herrn N.N. ab und übernimmt Herr N.N. 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 N.N. zu tätigen“ [BFG-Akt OZ 30, Abtretungsangebot Z.Z.].

In einem Aktenvermerk vom 26. November 2014 halten der Bf. und Herr X.X. fest:
„..., dass bei Gründung ... des Unternehmens ... folgendes vereinbart wurde: Die beiden Gesellschafter X.X., ... N.N., ... der Firma Firma GmbH stellen dem Unternehmen die notwendige Liquidität über die Verrechnungskonten zur Verfügung. Die Rückführung erfolgt dann, wenn sich das Unternehmen am Markt etabliert hat. Zinsen werden keine verrechnet“. [BFG-Akt OZ 28, AV N.N. – X.X.].

In den Jahresabschlüssen ab 2013 findet sich jeweils als Erläuterung, ob eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechts vorliegt (§ 225 Abs.1 UGB), die folgende Aussage (Beispiel: Jahresabschluss 2013, beim Firmenbuch am 07. August 2015 eingereicht):

„Dieses negative Kapital 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 größten Teils 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.“ [BFG-Akt OZ 12, JA 2013 Firmenbuch; OZ 12].

Diese Erklärung findet sich bis einschließlich Jahresabschluss 2022 [BFG-Akt OZ 35, JA Firma 2013, 2014, 2022 Ausz]. In den Jahresabschlüssen 2023, eingereicht am 30. September 2024, und 2024, eingereicht am 30. September 2025, wird ein negatives Eigenkapital iHv. - 1.794.113,56 (zum 31.12.2023) bzw. -1.811.113,56 Euro (zum 31.12.2024) ausgewiesen [BFG-Abfrage Firmenbuch zu FN zzz am 29.05.2026].

Im rechtskräftig gewordenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 05. Oktober 2016, RV/2100679/2016, wurde vom Bundesfinanzgericht u. a. festgestellt, dass dem Bf. von der N-GmbH zusätzlich zu Barentgelten, welche ihm 2010 und 2011 zugeflossen sind, auch das private und unentgeltliche Nutzungsrecht an einem PKW der Marke VW Phaeton eingeräumt wurde.

Mit rechtskräftigem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. Dezember 2025, RV/2100678/2016, btr. der N-GmbH, 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.

Hinsichtlich Kapitalertragsteuer wurde für den Zeitraum 1-12/2010 bis 1-13/2013 vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass die von der belangten Behörde festgestellte verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 aufgrund von Rohaufschlagschätzungen und Hinzuschätzungen der Einspielergebnisse aus Automatenhinzurechnungen nicht vorliegt. Das Bundesfinanzgericht nahm jedoch aufgrund der vorliegenden Mängel eine Zuschätzung in

Form eines 5%-igen Sicherheitszuschlags vor und verwies auf die höchstgerichtliche Judikatur, nach der Sicherheitszuschläge verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 darstellen können.

Die Haftung für Kapitalertragsteuer wurde gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988

für den Zeitraum 1-12/2010 iHv. 116.894,72 Euro,

für den Zeitraum 1-12/2011 iHv. 54.327,11 Euro,

für den Zeitraum 1-12/2012 iHv. 27.074,41 Euro und

für den Zeitraum 1-13/2013 iHv. 10.811,58 Euro

geltend gemacht, und erfolgte die Zurechnung auf die Empfänger der Kapitalerträge (Steuerschuldner) in allen Zeiträumen zu je 50% an X.X. und den Bf.

Bezüglich der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid 1-12/2014 wurden vom Bundesfinanzgericht zum einen festgestellt, dass der USt-Nachschaueitraum nur die Monate 1-10/2014 betroffen hat, die Einspielergebnisse aber für das gesamte Jahr 2014 geschätzt wurden. Zum anderen wurde von der belangten Behörde nicht berücksichtigt, dass zum 31. Oktober 2014 eine Lagerinventur vorlag und diese Aufzeichnungen der belangten Behörde übermittelt wurden. Das Bundesfinanzgericht hielt sodann fest, dass aufgrund der vorgelegten Inventur kein Raum für eine Hinzuschätzung und in Folge auch keine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Der Haftungsbescheid 1-12/2014 wurde daher ersatzlos aufgehoben.

Mangels Erlassung einer Beschwerdeentscheidung btr. die Beschwerde des Bf. vom 15. Februar 2016 über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1-12/2010 bis 1-10/2014 erging zu RV/2100718/2016 am 19. März 2026 der Beschluss gem. § 281a BAO und wurde die Beschwerde an das vorlegende Finanzamt Österreich weiter- bzw. rückgeleitet.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den Firmenbuchsabfragen, aus den unter Punkt „Sachverhalt“ jeweils in den Klammern angeführten Schriftstücken und Dokumenten, sowie aus den angeführten Feststellungen des rechtskräftigen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 05. Oktober 2016, RV/2100679/2016 und dem Beschluss gem. § 281a BAO zu RV/2100718/2016 vom 19. März 2026.

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. (Abweisung)

Ad. Direktvorschreibung

Verfahrensgegenständlich ist die Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bf. für den Zeitraum 1-12/2010 bis 01-12/2013. Der Zeitraum 1-12/2014 wurde im Vorlageantrag nicht (mehr) bekämpft.

Grundlage für das gegenständliche Beschwerdeverfahren sind mehrere Feststellungen, welche sich aus der Außenprüfung bei der N-GmbH, StNr. StNr GmbH [nunmehr StNr GmbH alt], ergeben haben.

§ 95 EStG 1988 idF BGBl I 2015/118 lautet auszugsweise:

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

(4) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer 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.*

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

A. Zurechnung des 50%-Geschäftsanteils an den Bf.:

In der Beschwerde wird die Qualifikation der belangte Behörde zum wirtschaftlichen Eigentum des Bf. am Geschäftsanteil der N-GmbH gerügt.

Nach § 24 Abs 1 lit d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet (wirtschaftliches Eigentum).

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).

Wie in der Beschwerdevorentscheidung bereits ausgeführt, ist nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs 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). Der Bf. argumentiert, dass er im Beschwerdezeitraum weder (faktischer) Geschäftsführer noch Gesellschafter war und damit auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer gewesen sein konnte.

Im Beschwerdefall war der Bf. von der Gründung Datum1 bis Datum6 Gesellschafter der N-GmbH. Am Datum6 übertrug der Bf. seinen Geschäftsanteil an seine Ehegattin, wobei bereits am selben Tag die Gattin mit Abtretungsanbot ihren Geschäftsanteil an Herrn N.N. oder an einen von ihm zu benennende Person angeboten hat.

Der Bf. hat in der Annahmeerklärung vom Datum11 Herrn Z.Z. namhaft gemacht, welcher den Geschäftsanteil um 1,00 Euro auch übernommen hat.

Wiederum am selben Tag bot Herr Z.Z. mit Abtretungsanbot seinen Geschäftsanteil an Herrn N.N. oder an einen von ihm zu benennende Person angeboten an und verpflichtete sich laut Pkt Zweitens lit c des Abtretungsanbot gleichzeitig „für die Dauer der Rechtswirksamkeit des Anbots keine Verfügungen über den Vertragsgegenstand ohne Zustimmung des Herrn N.N. zu tätigen“.

Aus den Vertragsklauseln ist ersichtlich, dass dem Bf. sowohl bei der Übertragung der Geschäftsanteile im Jahr 2008, als auch im Jahr 2009 die wesentlichen Gestaltungsmöglichkeiten vorbehalten waren. So wurde 2008 bereits bei der Abtretung an seine Gattin dem Bf. die Verfügungsmacht über die Auswahl des künftigen Anteilserwerbers übertragen und hat der Bf. diese Kompetenz im Jahr 2009 durch Benennung von Herrn Z.Z. auch wahrgenommen.

Hinsichtlich des nunmehr im zivilrechtlichen Eigentum des Z.Z. stehenden 50%-igen Geschäftsanteils geht aus der Vertragsklausel Punkt „Zweitens lit c)“ des Abtretungsanbots vom Datum11 deutlich hervor, dass der zivilrechtliche Eigentümer seine positiven als auch negativen Befugnisse des Eigentums, d.h. die Verfügungsmacht über den Geschäftsanteil, ohne Zustimmung des Bf. nicht ausüben kann.

Entgegen der Meinung des Bf. hängt der Eintritt der Einschränkung dieser Befugnisse nicht von der – nicht stattgefundenen – Annahme des Abtretungsverbots des Bf. ab, sondern wird jedwede Verfügungsmöglichkeit des Z.Z. bzgl. des 50%-igen Gesellschaftsanteils bereits durch den Abschluss dieses Abtretungsanbots von der Zustimmung des Bf. abhängig gemacht.

Auch der herangezogene Vergleich des Bf. mit einem Pfandrecht ist im Beschwerdefall nicht passend, da es im Beschwerdefall nicht um eine dingliche Sicherung einer gültigen Forderung geht, sondern um eine forderungsungebundene Übertragung von Geschäftsanteilen.

Dass sich der Bf. und Herr X.X. selbst nach den Anteilsabtretungen auch als die wirtschaftlichen Eigentümer der Gesellschaftsanteile angesehen haben, zeigt der von beiden gezeichnete Aktenvermerk vom 26. November 2014 btr. Liquiditätszusage – die Außenprüfung bei der N-GmbH war zu diesem Zeitpunkt schon im Gange –, in welchen sich beide als Gesellschafter der N-GmbH (mit jeweils 50%-Anteilen) bezeichnet haben. Zwar wird in diesem Aktenvermerk auf die Gründung der N-GmbH im Jahr 2006 abgestellt, allerdings stammt der Vermerk aus dem

Jahr 2014 und findet sich in diesem knapp acht Jahre nach der Gründung der N-GmbH am 26. November 2014 erstellten Schreiben kein Hinweis – etwa als Anmerkung unter dem Unterschriftenfeld –, dass diese Zusage zum Zeitpunkt der Erstellung des Vermerkes im Jahr 2014 nicht mehr gültig sei, oder dass es sich bei Erstellung des Vermerkes nicht mehr um die Gesellschafter bzw. um die ehemaligen Gesellschafter der N-GmbH handelt. Das Bundesfinanzgericht rechnet daher in freier Beweiswürdigung aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse den 50%-igen Geschäftsanteil an der N-GmbH dem Bf. als wirtschaftlichen Eigentümer zu.

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 Z.Z. / N.N. dieselbe rechtliche Beurteilung vor, und sieht die wirtschaftliche Eigentümerschaft von Herrn X.X. an den 50%-igen Geschäftsanteils von Frau Y.X. als gegeben an. Das Bundesfinanzgericht ändert daher die Zurechnung des 50%-igen Geschäftsanteils von Frau Y.X. auf Herrn X.X. ab.“*

Zur Frage des Vorliegens eines faktischen Geschäftsführers:

Nach der Judikatur des OGH wird unter einem „faktischen Geschäftsführer“ zumeist eine Person verstanden, die – ohne wirksam zum Geschäftsführer bestellt worden zu sein – das Unternehmen leitet oder (zumindest) maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung nimmt. Es kommt nicht entscheidend darauf an, ob es sich um einen Angestellten, Gesellschafter, Angehörigen oder Außenstehenden handelt. Regelmäßig wird „faktische Geschäftsführung“ dann bejaht, wenn die eigentlich bestellten Geschäftsführer als Strohmänner ihre Organfunktionen nicht ausüben und stattdessen ein anderer (meist ein Mehrheitsgesellschafter) die Gesellschaft tatsächlich leitet. Zumeist wird auch ein nach außen erkennbares Gerieren wie ein Geschäftsführer als erforderlich erachtet (OGH 19.05.2021, 17Ob5/21s, Rn 20).

Bei einer „faktischen Geschäftsführung“ ist somit sachverhaltsmäßige Voraussetzung die Ausübung eines maßgeblichen, nachhaltigen und dauerhaften Einflusses auf die unternehmensleitenden, tagtäglichen Managemententscheidungen – und dies in einer Quantität und Qualität, die für einen gesellschaftsrechtlichen Geschäftsführer typisch ist (s. *Fraberger in Fraberger/Plott/Walter*, Gegenwart und Zukunft des Konzernsteuerrechts, Seite/Rz 575).

Laut Aussage von Herrn Z.Z. vom 07. Oktober 2014 war der Bf. für die Produkte, Softwareentwicklung und Gerätebau zuständig, Herr X.X. für Kundenkontakte im In- und Ausland, und er selbst für die finanzielle Gebarung [s. BFG-Akt OZ 24, NS Z.Z.]. In den Konsulentenverträgen von N.N. und X.X. wird jeweils unter Punkt 1 als Vertragsgegenstand „Akquirierung von Neukunden“ sowie „Aufstellung und Installation von Internetterminals“ angegeben und bestätigen diese Vertragsklauseln die Angaben des Z.Z..

Als Entgelt wird in den Konsulentenverträgen jeweils unter Punkt 2 ein Entgelt von monatlich

„5.000,00 Euro + MwSt“ ausgewiesen. Die Zurverfügungstellung eines Kfz findet sich in den Vereinbarungen nicht [BFG-Akt 32, Konsumentenvereinbarungen]. Allerdings wurde Herrn N. von der N-GmbH die private, unentgeltliche, Nutzungsmöglichkeit eines Firmen-Pkw's eingeräumt [s. BFG 05.10.20216, RV/2100679/2016 und BFG-Akt OZ 34].

Demgegenüber hat Herr Z.Z. als Geschäftsführer ab Mai 2010 monatlich 3.900,00 Euro bezogen, keine Ausschüttungen erhalten und von der N-GmbH kein Fahrzeug zur Verfügung gestellt bekommen [BFG-Akt OZ 31, S. 6, Stellungnahme FAÖ].

Weiters hatte die N-GmbH gegenüber Herrn N.N. Verrechnungsverbindlichkeiten in ihrer Buchhaltung ausgewiesen, wobei die Summe bis 2013 einen Betrag von 220.113,67 Euro erreicht hat [BFG-Akt OZ 33, Kontenaufstellung, S. 2 (Zeile: 3557 Verrechnungskonto N.)]. In dem Aktenvermerk vom 26. November 2014 wird zudem festgehalten, dass die „beiden Gesellschafter“ die notwendige Liquidität zur Verfügung stellen und dafür keine Zinsen verrechnet werden [BFG-Akt OZ 28, AV N.N. – X.X.].

Das Bundesfinanzgericht sieht in freier Beweiswürdigung aufgrund folgender Punkte, die faktische Geschäftsführung durch den Bf. als gegeben an:

- Das Honorar des Bf. war höher als jenes des Geschäftsführer Z.Z.;
- dem Bf. wurde für seine Tätigkeit von der N-GmbH unentgeltlich ein Firmen-Kfz zur Nutzung überlassen, dem Geschäftsführer hingegen nicht;
- aus den Aussagen des Geschäftsführers Z.Z. vom 07. Oktober 2014 wird deutlich, dass der Bf. die für die N-GmbH maßgeblichen Bereiche der Produkte, der Softwareentwicklung und des Gerätebaus nach außen hin verantwortete, was durch die Angaben in den Konsumentenverträgen bestätigt wird;
- der Bf. stellte der N-GmbH finanzielle Mittel fremdunüblich ohne Verzinsung und ohne konkrete Rückzahlungsmodalitäten zur Verfügung. Eine solche Vorgangsweise ist nur durch die Stellung als faktischer Geschäftsführer der N-GmbH erklärbar, würde doch ein außenstehender Konsulent, dh ein fremder Dritter, solche Vereinbarungen nicht treffen.

Abschließend wird zur Rüge in der Beschwerde, dass der Bf. über die vollständige Offenlegung der Eigentumsverhältnisse der Gesellschaftsanteile, bei der belangten Behörde am 13. November 2015 eingelangt, nicht verständigt wurde und daher keine Stellungnahme abgeben konnte, darauf verwiesen, dass die belangte Behörde auf die diesbezüglichen Nachfragen vom ersten steuerlichen Vertreter bereits am 31. Juli 2015 – lediglich – die erste Seite des Abtretungsanbots vom Datum¹¹ übermittelt bekommen hat [s. BFG-Akt OZ 13, AV auf Seite 1 des Abtretungsanbots]. Das Bundesfinanzgericht sieht es daher in freier Beweiswürdigung als erwiesen an, dass der Bf. bzw. seine erste steuerliche Vertretung über die entsprechenden Informationen bzw. Dokumente verfügt haben, die vollständige Offenlegung gegenüber der Behörde aber nicht vorgenommen haben.

B. Zur „Direktvorschreibung“ der Kapitalertragsteuer:

Eingangs wird auf die diesbezügliche Begründung in der Beschwerdeentscheidung mit den jeweiligen Literaturangaben verwiesen und festgehalten, dass die Kapitalertragsteuer auf eine

verdeckte Ausschüttung zwar in der Praxis grundsätzlich der abzugsverpflichteten Körperschaft vorgeschrieben wird, die Direktvorschrift aber nicht ausschließt (s. neben in der Beschwerdevorentscheidung genannten Literaturangaben von *Marschner*, Jakom/ESTG, 2025, § 95 Rz 43 und *Rauscher* in SWK Heft 7/2015 auch *Franke/Kirchmayr* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵, 2025, § 95 Tz 67/1).

Im Falle verdeckter Ausschüttungen liegt es im Ermessen der Behörde und des Bundesfinanzgerichts, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine unmittelbare Vorschrift an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere die Frage der Einbringlichkeit der Abgabe (vgl. VwGH 06.02.2025, Ra 2024/13/0121, mwN).

Eine Ermessensentscheidung im Sinne des § 20 BAO ist innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Grenze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei zu verstehen. Unter Zweckmäßigkeit ist das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie, zu verstehen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 20 Tz 7).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden das Ermessen damit begründet, dass die N-GmbH mangels Vermögens (negatives Eigenkapital iHv -2.077.521,43 Euro) und der dazu ergangenen Begründung der N-GmbH (Einstellung der Geschäftstätigkeit während des offenen Rechtsmittelverfahren) nicht in der Lage sei, die Kapitalertragsteuer zu entrichten.

Hinsichtlich des Arguments des Bf. in der Beschwerde und im Vorlageantrag, dass mangels Insolvenzverfahren / Sanierungsverfahren die Direktvorschrift zu Unrecht erfolgte, und aufgrund der vorliegenden Einkommens- und Vermögensverhältnisse die Haftung der N-GmbH weder nicht noch erschwert durchsetzbar sei, wird vom Bundesfinanzgericht entgegnet: Die Bestimmung des § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 wurde mit dem StRefG 2015/2016 durch die Wortfolge „und die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre“ ergänzt (vgl. VwGH 14.01.2022, Ra 2021/13/0084).

Eine erschwerte Durchsetzung der Haftung ist – neben der vom Bf. angesprochenen Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners – auch im Fall des mangelnden Vermögens zur Begleichung der Haftungsschuld vorliegend (vgl. *Franke/Kirchmayr*, a.a.O., Rz 67/2 mit Verweis auf EB 684 BlgNR 25. GP 24).

Wenn von Seiten der N-GmbH in den jeweiligen Jahresabschlüssen ab dem Jahr 2013 (eingereicht am 07. August 2015) zur Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes erläutert angeführt wird, dass das negative Kapital sich vorwiegend aus dem Ergebnis einer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung ergeben habe, eine Verringerung des Betrages im Rechtsmittelverfahren erwartet werde, trotzdem aber mit Gesellschafterbeschluss vom 03.

Juli 2015 beschlossen worden sei, die aktive Geschäftstätigkeit bis zum Ergehen der endgültigen Bescheide einzustellen [s. BFG-Akt OZ 35, JA Firma 2013, 2014, 2022 Ausz], so ist für das Bundesfinanzgericht daraus ersichtlich, dass die N-GmbH nicht über ausreichendes Vermögen zur Begleichung der bestehenden Abgaben- und damit Haftungsschuld verfügt. Da bei der Beurteilung der Liquidität nicht nur die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bescheidausfertigung, sondern auch Änderungen während des Rechtsmittelverfahrens zu berücksichtigen sind (VwGH 14.01.2022, Ra 2021/13/0084), ist weiters festzuhalten, dass die N-GmbH seit Einstellung der Geschäftstätigkeit im Juli 2015 kein aktiv tätiges Unternehmen ist und auch im zuletzt vorgelegten Jahresabschluss zum 31.12.2024 ein negatives Eigenkapital iHv. -1.811.113,56 Euro ausweist.

Für das Bundesfinanzgericht liegt somit eine „nur erschwert durchsetzbare“ Haftung gem. § 95 Abs 1 EStG 1988 vor, weshalb die von der belangten Behörde geübte Ermessensentscheidung zur Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Bf. gem. § 95 Abs 4 Z 1 EStG 1988 zu Recht erfolgt ist.

Ad. Verjährung:

§ 209a Abs. 1 und 2 BAO lauten:

(1) Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdevorentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

(2) Hängt eine Abgabefestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Beschwerde oder eines in Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages (§ 85) ab, so steht der Abgabefestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Beschwerde oder der Antrag vor diesem Zeitpunkt eingebracht wird. Die Verjährung steht der Abgabefestsetzung auch dann nicht entgegen, wenn eine Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 oder wenn eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 vor Ablauf der Frist des § 304 lit. b beantragt oder durchgeführt wird.

Der „Eintritt der Verjährung“ des § 209a Abs. 1 BAO gilt auch für die absolute Verjährung (vgl. VwGH 06.02.2025, Ra 2024/13/0121, betreffend der Direktvorschreibung von Kapitalertragsteuer aufgrund der Feststellung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung bei einer GmbH).

Ebenso steht nach § 209a Abs. 2 BAO einer Abgabefestsetzung der Eintritt der (auch absoluten) Verjährung nicht entgegen (vgl. VwGH 10.03.2023, Ra 2022/15/0077).

Im gegenständlichen Fall

- ist mit der Beschwerdevorentscheidung vom 27. März 2026, mit welcher über die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer (Direktvorschreibung) vom 16. Jänner 2016 abgesprochen wurde, die Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2013 festgesetzt worden, und damit § 209a Abs 1 BAO erfüllt,

- war die Abgabenfestsetzung der Höhe nach zudem abhängig vom Ausgang des Verfahrens der Beschwerde der N-GmbH vor dem Bundesfinanzgericht, konkret von der Aussprache über das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (dem Grunde und) der Höhe nach, womit auch § 209a Abs. 2 BAO erfüllt wurde.

Entsprechend der Bestimmungen des § 209a Abs. 1 und Abs. 2 BAO ist keine Verjährung eingetreten.

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, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Im Übrigen stellen die Frage der Zurechnung des 50%-igen Gesellschaftsanteils an den Bf. eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage dar. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 2. Juni 2026