

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. R in der Beschwerdesache Mag. AB, St.Nr. 000/0000, Adresse, vertreten durch C Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Adresse1, über die Beschwerde vom 25.05.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 22.03.2016 betreffend Festsetzung von Kapitalertragsteuer für 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2011 wird mit 13.100,00 € bemessen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit **Bescheid vom 22.03.2016** über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011 wurde dem Beschwerdeführer (Bf) für steuerpflichtige Kapitalerträge von 172.400,00 € Kapitalertragsteuer von 43.100,00 € vorgeschrieben.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die gesetzliche Bestimmung des § 95 Abs. 1, 2 und 4 EStG 1988, auf die Niederschrift vom 24.02.2016 und den Bericht vom 17.03.2016, Tz 4.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 erscheine nicht oder nur erschwert durchsetzbar, weil sich die D, St.Nr. 111/1111, und die E GmbH, St.Nr. 222/2222, kurz vor der Liquidation befänden. Die D sei wirtschaftlich nicht mehr tätig.

Nachdem das Finanzamt ein Ansuchen der steuerlichen Vertretung um Verlängerung der Rechtsmittelfrist mit Bescheid vom 20.05.2016, welcher am 25.05.2016 zugestellt wurde, abgewiesen hatte, erhob die steuerliche Vertretung am 25.05.2016 im Namen des Bf per FinanzOnline **Beschwerde** gegen den Bescheid über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer 2011. Diese Beschwerde wurde mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes hinsichtlich der Gewinnausschüttung von 120.000,00 € begründet. Es werde ersucht,

den angefochtenen Bescheid aufzuheben. Auf Grund der eingeschränkt verfügbaren Zeichenanzahl werde die Begründung schriftlich per Post nachgereicht.

Mit Schreiben vom 08.06.2016 führte der Bf durch seine steuerliche Vertretung im Wesentlichen begründend aus, dass strittig sei, ob die auf einem Verrechnungskonto verbuchten Forderungen der GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, den Bf, als Darlehen oder verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liege im Jahr 2011 eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Zur Begründung sei auf Punkt 4b des Betriebsprüfungsberichtes vom 17.03.2016 zu verweisen.

Unter Beiziehung der Entscheidung des BFG vom 21.03.2016, RV/5100595/2011, könne für den vorliegenden Fall davon ausgegangen werden, dass auf Grund des zwischen dem Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner GmbH bestehenden Naheverhältnisses Entnahmen aus dem Verrechnungskonto für Privatzwecke erfolgt seien; an einen Außenstehenden wären Zahlungen nicht unter den gleichen Bedingungen geleistet worden.

Nach Ansicht des VwGH (Erkenntnis vom 26.02.2015, 2012/15/0177) bedürfe es unter solchen Umständen der Prüfung, worin der dem Gesellschafter dadurch allenfalls zugewendete Vorteil bestehe. Wesentliches Element dieser Prüfung sei demnach die Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto verbuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten gewesen sei, womit die buchmäßige Erfassung der vollen Forderung nur zum Schein erfolgt und im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle der ausgezahlten Beträge getreten wäre (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115).

Ob verdeckte Ausschüttungen anzunehmen seien, hänge somit vor allem von der Ernsthaftigkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab (VwGH 06.07.2011, 2008/13/0005). Es sei zu prüfen, ob aus den Umständen zu schließen sei, dass die Erfassung auf dem Verrechnungskonto nach Ansicht der Gesellschaft einer tatsächlich aufrechten Verbindlichkeit des Gesellschafters entspreche (VwGH 28.04.2009, 2004/13/0059). Dies hänge vom Gesamtbild der jeweils im Einzelfall gegebenen Verhältnisse ab (VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003).

Die Betriebsprüfung habe nach Meinung des Bf die Ernsthaftigkeit der Rückzahlungsabsicht des Gesellschafters nicht geprüft, sondern zu begründen versucht, warum die Gewährung des gegenständlichen Darlehens einem Fremdvergleich nicht standhalten würde (u.a. kein schriftlicher Darlehensvertrag, keine Angabe von konkreten Sicherheiten). Dass diese Umstände auf das tatsächliche Fehlen einer ernsthaften Rückzahlungsabsicht des Gesellschafters schließen ließen, zeige der angefochtene Bescheid nicht schlüssig auf.

Das Fehlen von Sicherheiten könne zwar geeignet sein, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Rückzahlungsabsicht im Zeitpunkt der Entnahmen zu verneinen

und die Verbuchung von Forderungen als korrekturbedürftig zu erachten, weil verdeckte Ausschüttungen in Form von Vermögensverschiebungen zu Gunsten des Gesellschafters vorlägen. Dazu hätte es aber einer Auseinandersetzung mit der Bonität des Gesellschafters bedurft (VwGH 26.02.2015, 2012/15/0177). Eine solche Auseinandersetzung sei allerdings unterblieben.

Die Bonität des Bf stehe außer Frage, zumal er mit seinem gesamten Privatvermögen für die Rückführung des aushaftenden Darlehens hafte. Es sei ihm ausreichendes Privatvermögen zur Verfügung gestanden und stehe ihm solches immer noch zur Verfügung, um das Darlehen jederzeit tilgen zu können.

Dass der Gesellschafter das in Diskussion stehende Verrechnungskonto zwischenzeitig zurückgeführt habe, sei der Vollständigkeit halber festzuhalten. Als Nachweis lägen dieser Beschwerde Kopien des entsprechenden Verrechnungskontos für die Jahre 2015 und 2016 bei, welche die – mittlerweile vollständige – Tilgung des Gesellschafterdarlehens belegten.

Abschließend sei auf die wirtschaftlichen Aspekte des gegenständlichen Falles einzugehen. Das beanspruchte Darlehen sei in den Jahresabschlüssen der GmbH jeweils als Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer ausgewiesen. Den Jahresabschluss habe der Gesellschafter als Geschäftsführer der Gesellschaft jeweils unterschrieben und damit seine Richtigkeit bestätigt. Dies bedeute auch, dass er die ausgewiesene Forderung an ihn voll anerkannt habe. Ausschüttungsfähige Bilanzgewinne seien dabei auf Grund der in der Vergangenheit angesammelten Verluste nie ausgewiesen worden. Wenn sich der Geschäftsführer liquider Mittel der GmbH bedient habe, dann immer im Bewusstsein, dass er diese Mittel – spätestens zum Zeitpunkt der Liquidation der Gesellschaft – der Gesellschaft zurückzuführen habe, um die vorhandenen Verbindlichkeiten der Gesellschaft damit tilgen zu können. Erst mit dem Ausweis entsprechender Bilanzgewinne könnten diese Verbindlichkeiten, die auch durch die Entnahmen des Geschäftsführers entstanden seien, abgebaut werden und würde erst danach der Weg für eine mögliche Ausschüttung geöffnet.

Beantragt werde daher, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und durch einen neu zu erlassenden Bescheid zu ersetzen, der den oben angeführten Beschwerdegründen Rechnung trage.

Der Bf stelle Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 28.09.2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Strittig sei nicht, ob die auf dem Verrechnungskonto gebuchten Forderungen der GmbH an den Bf als Darlehen oder verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren seien, wie dies in der Beschwerde angeführt sei, sondern ob der Verzicht der E GmbH auf diese Forderung gegenüber dem Bf eine verdeckte Ausschüttung sei.

Gegenständlich stellten nicht die Zahlungen der GmbH im Interesse des oder an den Bf, die das Verrechnungskonto hätten anwachsen lassen, die verdeckte Ausschüttung dar, sondern der Verzicht der GmbH auf diese Forderung.

Die in der Beschwerde angesprochene Rechtsprechung beziehe sich auf Zahlungen für/an den Gesellschafter und gleichzeitiger Einbuchung einer Verrechnungsforderung. Werde gleichzeitig eine Verrechnungsforderung eingebucht, sei die Vorteilszuwendung grundsätzlich nicht als verdeckte Ausschüttung zu werten (Zorn, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung, SWK 12/2015, 577). Der VwGH (etwa 26.02.2015, 2012/15/0177) führe aus, dass die Prüfung, ob die Rückzahlung der auf dem Verrechnungskonto gebuchten Beträge von vornherein nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten gewesen sei, bei verdeckten Ausschüttungen der „vorliegenden Art“ (Verbuchung von Vorteilszuwendungen auf dem Verrechnungskonto) zu erfolgen habe.

Die in der Beschwerde angeführte Rechtsprechung beziehe sich jedoch nicht auf den Verzicht der Gesellschaft auf Forderungen gegenüber dem Gesellschafter.

Diesbezüglich gelte: Verzichte eine Kapitalgesellschaft causa societatis zu Gunsten eines Gesellschafters auf eine ihm gegenüber bestehende Forderung, so liege im Zeitpunkt des (allenfalls schlüssigen) Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 25.09.2012, 2008/13/0241).

Die Ausbuchung einer Forderung durch die Kapitalgesellschaft gegenüber dem Gesellschafter stelle im Zeitpunkt der Ausbuchung einen Forderungsverzicht dar und sei als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren (UFS 21.09.2011, RV/3017-W/09).

Da die Forderung zum 31.12.2011 ausgebucht worden sei, stelle dies eine verdeckte Ausschüttung dar. Dies sei im Rechenwerk der GmbH und in jenem des Bf dokumentiert.

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung könne mit steuerlicher Wirkung nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres (2011) nur dann korrigiert werden, wenn die Gesellschaft diese rückfordere und spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der Ausschüttung), eine Rückzahlungsforderung bilanziere. Die Umbuchung sei erst zum 31.12.2012 storniert worden. Ein nachträgliches Rückgängigmachen in Form einer Bilanzberichtigung könne den Tatbestand nicht ungeschehen machen.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

Im **Vorlageantrag** brachte der Bf durch seine steuerliche Vertretung ergänzend vor, dass nach Ansicht des Finanzamtes die Begründung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung darin liege, dass die Gesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer auf eine Forderung verzichtet habe. Dies sei durch die Ausbuchung einer Forderung im Rechenwerk der Gesellschaft dokumentiert.

Richtig sei, dass im Jahr 2011 ein Betrag von 120.000,00 € als „geplante Gewinnausschüttung“ in die Bilanz der Gesellschaft eingestellt worden sei. Tatsache sei aber auch, dass diese Gewinnausschüttung in der Folge nicht beschlossen worden

und dieser Buchungsvorgang wieder zu stornieren gewesen sei. Das sei auch der negativen wirtschaftlichen Entwicklung der Gesellschaft geschuldet gewesen. Von einem Forderungsverzicht bzw. der Ausbuchung einer Forderung könne somit nicht gesprochen werden. Vielmehr habe der Gesellschafter-Geschäftsführer diese Forderung in den Folgejahren schlussendlich beglichen, da die wirtschaftliche Lage des Unternehmens dies erfordert habe.

Der Unterschied zur zitierten Entscheidung des BFG (RV/3017-W/09) liege wohl darin, dass die Forderung eben nicht ausgebucht und somit aus Sicht der Gesellschaft bewusst darauf verzichtet worden und dem Gesellschafter ein Vorteil erwachsen sei. Im vorliegenden Fall sei das nur geplant gewesen. Der beigelegte Auszug aus der Bilanz zum 31.12.2012 könne das belegen. Im zitierten Fall sei die Forderung tatsächlich – zumindest unternehmensrechtlich gedacht – aufwandswirksam ausgebucht worden, im gegenständlichen Fall sei das nicht passiert.

Dem Gesellschafter-Geschäftsführer sei gerade kein Vorteil erwachsen, der die Annahme einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen würde. Im Gegenteil habe er die Forderung zwischenzeitig in vollem Umfang begleichen müssen.

Die Richterin übermittelte dem Bf nachstehendes **Ersuchen um Ergänzung** seiner Beschwerde:

„Nach den Feststellungen der Prüferin wurde im Jahr 2011 die Forderung der E GmbH gegen Sie durch die „geplante Gewinnausschüttung“ verringert und erhöhte sich dadurch der bilanzierte Verlust der GmbH.

In der Bilanz Ihres Einzelunternehmens zum 31.12.2011 verringerte sich dem gegenüber Ihre Verbindlichkeit gegenüber der E GmbH (Bericht vom 17.03.2016 zu St.Nr. 000/0000, Tz 4b).

Obwohl diese „geplante Gewinnausschüttung“ in den Bilanzen der E GmbH und Ihres Einzelunternehmens zum 31.12.2011 ihren Niederschlag fand, gab es laut Prüferin weder 2011 noch 2012 einen entsprechenden Beschluss.

Die oben dargestellten Buchungen sowie die Passivierung der Kapitalertragsteuerverbindlichkeit iHv 30.000,00 € lassen darauf schließen, dass die E GmbH im Laufe des Jahres 2011 auf eine gegen Sie bestehende Forderung verzichtet hat. Dieser Verzicht fand in den Bilanzen zum 31.12.2011 seinen Ausdruck; eine rechtsgrundlose Verbuchung einer „geplanten Gewinnausschüttung“ erscheint nicht nachvollziehbar.

Aus welchen Gründen wurde die „geplante Gewinnausschüttung“ wie o.a. verbucht, obwohl diese Gewinnausschüttung Ihren Angaben zufolge tatsächlich nicht beschlossen wurde?

Da Buchungsvorgänge auf Grundlage von Belegen durchzuführen sind, werden Sie gebeten, sämtliche Unterlagen, die zur Verbuchung der „geplanten Gewinnausschüttung“

sowie dazu führten, dass diese Gewinnausschüttung in der Folge nicht beschlossen wurde, vorzulegen.

Legen Sie auch die Unterlagen vor, die – laut Prüferin – Grundlage für die Stornierung der bilanzierten Ausschüttung zum 31.12.2012 waren.

Wann genau wurde die "geplante Gewinnausschüttung" beschlossen, und wann genau wurde dieser Buchungsvorgang storniert?"

Der Bf führte durch seine steuerliche Vertretung in seiner **Stellungnahme vom 10.01.2020** dazu aus:

1) Zur Frage, aus welchen Gründen die „geplante Gewinnausschüttung“ verbucht worden sei, obwohl diese nicht beschlossen worden sei:

Für das Jahr 2011 sei ein Jahresgewinn von 335.168,96 € ausgewiesen worden; dem gegenüber seien Verlustvorträge aus Vorjahren von 741.017,01 € gestanden. Saldiert habe das nach wie vor einen auszuweisenden Bilanzverlust im Jahresabschluss 2011 von 406.748,05 € bedeutet. Eine Gewinnausschüttung im eigentlichen Sinn sei somit gar nicht möglich gewesen (vgl. u.a. RZ 551 KStR „Ausschüttungsfähig ist der nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften ermittelte Bilanzgewinn. Das Unternehmensrecht ist auf Grund des Vorsichtsprinzips und des Prinzips des Gläubigerschutzes in all seinen Vorschriften davon geleitet, einen ausschüttungsfähigen Gewinn zu ermitteln und keinesfalls darüber hinaus gehende Beträge dem Unternehmen zu entziehen“).

Im Geschäftsjahr 2011 sei aber auch die Forderung der Gesellschaft an den Gesellschafter-Geschäftsführer – ohne Berücksichtigung der bilanzierten „geplanten Gewinnausschüttung“ von netto 90.000,00 € - um 128.139,52 € angestiegen.

Der Jahresabschluss zum 31.12.2011 sei bereits sehr früh im Jahr, nämlich im Mai 2012, aufgestellt worden. Mit dem Geschäftsführer sei bei einer gemeinsamen Besprechung am 29.05.2012 vereinbart worden, dass man unter Umständen zumindest teilweise den erzielten Jahresgewinn 2011 ausschütten wolle. Deshalb sei aus Darstellungsgründen im Jahresabschluss eine „geplante Gewinnausschüttung“ von 120.000,00 € gebucht worden. Diese „geplante Gewinnausschüttung“ sollte allerdings erst später durch einen entsprechenden Gewinnausschüttungsbeschluss tatsächlich beschlossen werden. Die Notwendigkeit einer Beschlussfassung durch die Generalversammlung sei in § 10 des Gesellschaftsvertrages auch so geregelt.

Zu diesem Beschluss sei es in der Folge aber nicht mehr gekommen, da der Geschäftsführer zwischenzeitig Möglichkeiten gefunden habe, die Entnahmen des Jahres 2011 wieder zurückzuführen. Tatsächlich habe die Verbindlichkeit an die Gesellschaft mit den gesetzten Maßnahmen zum 31.12.2012 in etwa wieder auf den Stand zum 31.12.2010 abgebaut werden können. Da es aus diesen Gründen zu keinem Ausschüttungsbeschluss für das Jahr 2011 gekommen sei, habe die „geplante Gewinnausschüttung“ im Jahresabschluss 2012 wieder storniert werden müssen.

Grundsätzlich werde bei Erstellung des Jahresabschlusses die Buchung einer „geplanten Gewinnausschüttung“ nicht gemacht. Im Regelfall komme es zur Buchung einer Gewinnausschüttung erst dann, wenn der entsprechende unterfertigte Beschluss vorliege. Dies sei regelmäßig erst nach Fertigstellung des Jahresabschlusses und somit erst im zeitlich nachfolgenden Geschäftsjahr der Fall. In Einzelfällen – wie im vorliegenden Fall – werde aus Darstellungsgründen gegenüber den Adressaten des Jahresabschlusses aber auch eine beabsichtigte Gewinnausschüttung als eben „geplante Gewinnausschüttung“ im Jahresabschluss ausgewiesen.

Zusammengefasst sei man der Meinung, dass mit der gegenständlichen Buchung lediglich eine Absicht dokumentiert worden sei. Da es aber zu keinem verbindlichen Beschluss gekommen sei, der Voraussetzung für eine Gewinnausschüttung sei, sei die Buchung wieder rückgängig zu machen gewesen. Von einem Verzicht der Gesellschaft auf ihre Forderung könne jedenfalls nicht gesprochen werden, da eben die Forderung zurückgeführt worden sei.

2) Zur Frage der Vorlage von Unterlagen zur Verbuchung der „geplanten Gewinnausschüttung“:

Außer der in den Arbeitspapieren festgehaltenen mündlichen Anordnung des Geschäftsführers gebe es dazu keine weiteren schriftlichen Unterlagen.

3) Zur Frage der Vorlage von Unterlagen für die Stornierung der „geplanten“ Gewinnausschüttung“ werde auf die zu Punkt 1 angeführte Aussage verwiesen.

4) Zur Frage, wann genau die geplante Gewinnausschüttung beschlossen und wann genau der Buchungsvorgang wieder storniert worden sei:

Wie unter Punkt 1) dargelegt, sei die Buchung einer „geplanten Gewinnausschüttung“ in der gemeinsamen Besprechung mit dem Geschäftsführer am 29.05.2012 vereinbart worden. Durch die Nichtunterfertigung eines entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses sei diese Buchung im Rahmen der Bilanzerstellung für das Jahr 2012, welche im Zeitraum zwischen Juni und August 2013 gemacht worden sei, wieder storniert worden.

Die Amtspartei, welcher diese Stellungnahme zur Kenntnis gebracht wurde, **wandte dazu ein**, dass hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung nochmals auf den Prüfbericht vom 17.03.2016, Tz 4b) verwiesen werde.

Für das subjektive Tatbild sei lediglich die auf eine Vorteilsgewährungsabsicht gerichtete Willensentscheidung der GmbH (hier: durch den Geschäftsführer) von Bedeutung. Diese finde nach Meinung der Amtspartei in der nach Absprache mit dem Geschäftsführer über die „geplante“ Ausschüttung erfolgten Ausbuchung der Forderung gegen Bilanzgewinn/-verlust ihre Erfüllung. Auf einen erst nachfolgenden Gewinnausschüttungsbeschluss komme es nicht mehr an.

Eine angedeutete („geplante“) offene Ausschüttung auf Vorbehalt sei weder üblich noch käme diese mit ausreichender Deutlichkeit nach außen hin zum Ausdruck. Der

Bf sei im gegenständlichen Prüfzeitraum Alleingesellschafter der E GmbH sowie deren alleiniger Geschäftsführer gewesen (siehe beiliegender Firmenbuchauszug der E GmbH). Aufgrund der Personalunion von Geschäftsführer und Gesellschafter sowie des sich daraus ergebenden fehlenden Interessensgegensatzes wären an die Dokumentation einer derart ungewöhnlichen Vereinbarung besondere Publizitätsanforderungen zu stellen. Eine mündliche Anordnung des Geschäftsführers (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 10.01.2020, Pkt. 2) sei zu wenig.

Im Rahmen der Sachverhaltswürdigung sei eine derart (ungewöhnliche) Vereinbarung nicht ausreichend nachgewiesen, geschweige denn geeignet, die steuerliche Wirkung einer verdeckten Ausschüttung hintanzuhalten.

Dem vom Finanzamt beigelegten Firmenbuchauszug der Fa. E GmbH, deren Firma im April 2017 in F GmbH umbenannt wurde, war zu entnehmen, dass der Bf seit 05.11.1997 selbständig vertretungsbefugter handelsrechtlicher Geschäftsführer der GmbH ist.

Der Bf war bis 10.12.2019 alleiniger Gesellschafter der GmbH. Seit diesem Zeitpunkt ist die EE GmbH Alleingesellschafterin. Deren Geschäftsführer und Alleingesellschafter ist wiederum der Bf.

Mit Schreiben vom 11.02.2020 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung stützte sich auf die dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen des Finanzamtes und die ergänzenden Vorbringen beider Verfahrensparteien.

Rechtslage

Nach § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist 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 wird.

Nach § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Sonstige Bezüge im o.a. Sinn sind andere geldwerte Vorteile, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, wozu vor allem die verdeckte Ausschüttung zählt (VwGH 16.05.2007, 2005/14/0005).

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

Nach § 95 Abs. 1 EStG ist die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 EStG 1988 anzunehmen.

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt.

Auch dem Verzicht einer Körperschaft auf eine Forderung gegenüber dem Gesellschafter kann gegebenenfalls als nicht fremdüblichem Rechtsgeschäft *causa societatis* die Wirkung einer verdeckten Ausschüttung zukommen (VwGH 16.05.2007, 2005/14/0005); es genügt, wenn der Verzicht schlüssig erfolgt.

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung schlüssig aus den Umständen des Falles ergeben kann.

In abgabenrechtlichen Belangen sind an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen einem die GmbH beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer und der Gesellschaft ebenso strenge Maßstäbe anzulegen wie an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Derartige Abmachungen müssen insbesondere von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten. Diese Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen (VwGH 26.04.2006, 2004/14/0066).

Die zur Angehörigenjudikatur entwickelten Kriterien betreffen ausschließlich Fragen der Beweiswürdigung und dürfen nicht – was in der Praxis oft der Fall ist – als eigene Tatbestandsanforderungen gesehen werden. Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, genügt nicht, um ihm die Anerkennung zu versagen (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Kommentar, § 2 Rz 158/2, 20. Lfg., Mai 2018).

Selbst bei fehlender Fremdüblichkeit einer Vereinbarung ist daher in weiterer Folge zu untersuchen, ob ein wirtschaftlicher Vorgang stattgefunden hat bzw. wie dieser Vorgang zu qualifizieren ist (vgl. UFS 30.07.2013, RV/0221-S/10).

Nach dem o.a. Erkenntnis liegt im Zeitpunkt des Verzichts eine verdeckte Ausschüttung vor, für welche Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge abzuziehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist ein Betrag (oder sonstiger Vorteil) als zugeflossen anzusehen, wenn der Empfänger über ihn tatsächlich und rechtlich verfügen kann, mag er ihm auch nur gutgeschrieben worden sein.

Der Verwaltungsgerichtshof beschäftigte sich auch in seinem (aufhebenden) Erkenntnis vom 04.02.2009, 2008/15/0167, mit dem Zeitpunkt einer Gewinnausschüttung und der Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers.

Wörtlich hielt der VwGH fest:

„Weder den Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides noch dem Verwaltungsakt ist nämlich zu entnehmen, dass es während des Kalenderjahres 2000 zum Ausbuchen der Forderung gegenüber dem Geschäftsführer gekommen wäre (der Aktenlage zufolge hat eine Ausbuchung erst nach der im Jahr 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stattgefunden). Aber selbst ein im Jahr 2000 erfolgtes Ausbuchen der Forderung hätte nicht für sich allein schon zu einer in diesem Jahr zu erfassenden Gewinnausschüttung geführt. Um eine Gewinnausschüttung (hier: im Jahr 2000) zu decken, hätte es vielmehr der - allenfalls aus einem solchen Umstand abgeleiteten - Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Bescheid bedurft, dass ein Verhalten der Beschwerdeführerin zur Bereicherung des Gesellschafter-Geschäftsführers (insbesondere im Wege eines im Jahr 2000 vereinbarten Forderungsverzichts) geführt hat.“

Die zeitliche Erfassung einer Vorteilszuwendung bei der Körperschaft kann somit mit jener beim Anteilsinhaber auseinanderfallen. Im Gegensatz zur Behandlung bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft (aus Sicht der Körperschaftsteuer: Bilanzierung) hat beim Empfänger die Erfassung einer verdeckten Ausschüttung für Zwecke der Kapitalertragsteuer nach den insoweit anzuwendenden Einkommensermittlungsgrundsätzen (i. d. R. durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bewirktes Zuflussprinzip) im Zeitpunkt der Bereicherung zu erfolgen (Raab/Renner in BFGjournal 3/2014, 100).

Für die Beurteilung des Zuflusses kommt daher weder dem Bilanzerstellungszeitpunkt noch dem Umstand wesentliche Bedeutung zu, in welchem Zeitraum es bei der Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt.

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach Ansicht des VwGH stellt § 21 BAO eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte und somit eine Beweiswürdigungsregel dar (Ritz, BAO⁶, § 21 Tz 10).

Bei Klärung der Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, kommt es im Hinblick auf die das Steuerrecht beherrschende wirtschaftliche Betrachtungsweise stets auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht auf die dabei gewählte Form an (Mühlehner in Hofstätter/Reichel, Kommentar, § 27 Abs. 2 EStG, Tz 11, 59. Lfg., Mai 2015).

Demzufolge ist auch ein Rechtsgeschäft, das unter Verletzung der Bestimmung des § 18 Abs. 5 GmbHG, wonach über Rechtsgeschäfte, die der einzige Gesellschafter sowohl im eigenen Namen als auch im Namen der Gesellschaft abschließt, unverzüglich eine Urkunde zu errichten ist, zustande gekommen und im Hinblick auf § 23 Abs. 3 BAO steuerlich beachtlich. Selbst nicht fremdübliche oder zivilrechtlich ungültige Rechtsgeschäfte sind der Abgabenerhebung zu Grunde zu legen, wenn die beteiligten Personen dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten lassen (VwGH 22.05.2014, 2011/15/0003).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt.

Ist ein Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt der freien Beweiswürdigung.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Erwägungen

Strittig war, ob die als „geplante Gewinnausschüttung“ bezeichnete Ausbuchung einer Forderung der Fa. E GmbH gegenüber dem Bf zum 31.12.2011 als Forderungsverzicht zu werten und damit als verdeckte Ausschüttung zu behandeln war.

Die Prüferin stellte dazu in Tz 4b des Berichts vom 17.03.2016 Nachstehendes fest:

„Im Jahr 2011 wurde die Forderung der E GmbH an Herrn Mag. AB durch eine geplante Gewinnausschüttung verringert. Da keine Gewinnvorträge bei der E GmbH vorliegen, erhöht die geplante Gewinnausschüttung in Höhe von 120.000,00 € (nämlich Ausschüttung 2011 in Höhe von 90.000,00 € und Kapitalertragsteuer in Höhe von 30.000,00 €) den bilanzierten Verlust. Bei der Gewinn- und Verlustrechnung wird die

Gewinnausschüttung erfolgsneutral berücksichtigt. Der Stand des Verrechnungskontos wird auf Grund dieser Ausschüttung verringert. Die dargestellte und auch bilanzierte Ausschüttung entspricht somit einer "verdeckten" Gewinnausschüttung. In der Bilanz zum 31.12.2011 beim Einzelunternehmen Mag. AB verringert sich die Verbindlichkeit auf 210.424,01 € (Ausschüttung berücksichtigt). Die Gegenbuchung stellt eine Privateinlage in Höhe von 90.000,00 € dar. Eine Vermögensminderung bei der E GmbH hat zum Bilanzstichtag stattgefunden, ebenso eine Vorteilsgewährung beim Gesellschafter-Geschäftsführer Herrn Mag. AB. Kapitalertragsteuer für diese bilanzierte Ausschüttung wurde nie abgeführt. Zum 31.12.2012 wurde die bilanzierte Ausschüttung wieder storniert. Eine Verzinsung unterblieb.

In der Bilanz der E GmbH wurde im Jahr 2011 die Forderung am Verrechnungskonto Mag. AB verringert, indem eine Ausschüttung bilanziert wurde. Hiermit wird dokumentiert, dass die Forderung an Herrn Mag. AB in Höhe dieser Ausschüttung nicht mehr besteht.

Sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Ausschüttung gegeben, kann deren steuerliche Wirkung nur dann korrigiert werden, wenn die Vermögenszuwendung (Verzicht auf die Rückzahlung der Forderung) spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der Ausschüttung) von der Körperschaft rückgefordert und eine entsprechende Forderung bilanziert wird. Eine bereits verwirklichte "verdeckte" Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres (und damit auch innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden.“

Die Prüferin leitete daraus eine kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung infolge eines Forderungsverzichtes ab. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Verbuchung der „geplanten Gewinnausschüttung“ bereits eine endgültige Schuldbefreiung des Bf durch einen verbindlichen Verzicht der E GmbH und nicht, worauf die Bezeichnung schließen ließe, eine erst in Aussicht gestellte und vom Hinzutreten weiterer Faktoren abhängige Schuldbefreiung zur Folge hatte, erfolgte im Zuge des Prüfungsverfahrens offenbar nicht. Die Beantwortung dieser Frage war aber entscheidend dafür, wann von einem die Kapitalertragsteuerpflicht auslösenden Zufluss im o.a. Sinn auszugehen war.

Der Bf bestritt im Beschwerdeverfahren, dass dieser durch die „geplante Gewinnausschüttung“ bewirkten Verringerung seiner Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto bereits ein wirksamer Verzicht der GmbH auf einen Teil ihrer Forderungen zu Grunde lag.

Dem Finanzamt war insoweit zuzustimmen, als es für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung auf die Fassung eines Gewinnausschüttungsbeschlusses und damit die Einhaltung formaler Erfordernisse nicht ankam.

Ebenso wenig entscheidend war, dass die Buchung einer „geplanten Gewinnausschüttung“ im Allgemeinen nicht erfolgte, sondern eine Gewinnausschüttung erst bei Vorliegen des entsprechend unterfertigten Beschlusses gebucht wurde, weil

abgabenrechtlich nicht auf den üblicherweise, sondern den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt abzustellen war.

Zu prüfen war daher, ob die Verbuchung der „geplanten Gewinnausschüttung“ bereits einen verbindlichen Verzicht der Gesellschaft und damit den Zufluss eines Vorteils an den Bf bedeutete, und falls ja, zu welchem Zeitpunkt dieser erfolgte.

Obwohl es auf die Bezeichnung eines Vorganges nicht ankommt, widersprach die Bezeichnung der Ausschüttung als geplant der Annahme, es liege bereits - ohne Setzung eines weiteren Schrittes - ein endgültiger und verbindlicher Verzicht der Gesellschaft gegenüber dem Bf vor und diesem sei durch den tatsächlichen Wegfall eines Teils seiner Schulden bereits endgültig ein Vorteil zugekommen. Die bloße Verbuchung vermochte noch keine Bereicherung des Bf auszulösen.

Dem entsprach das Vorbringen des Bf, wonach die Verbuchung der „geplanten Gewinnausschüttung“ lediglich eine Absicht dokumentieren sollte und von einem Verzicht der Gesellschaft auf ihre Forderung nicht gesprochen werden könne.

Da im vorliegenden Fall keinerlei schriftliche (Vertrags)Unterlagen vorhanden waren, war der offen gelegte Sachverhalt nach § 167 Abs. 2 BAO zu würdigen.

Das Finanzamt trat dem Vorbringen des Bf im Wesentlichen mit dem Argument einer ungewöhnlichen Vereinbarung auf Grund der Personalunion von Geschäftsführer und Gesellschafter, des sich daraus ergebenden fehlenden Interessensgegensatzes sowie eines nicht ausreichenden Nachweises dieser ungewöhnlichen Vereinbarung entgegen. Es leitete aus den durch die Prüferin dargestellten Buchungen und einer mangelnden Fremdüblichkeit eine kapitalertragsteuerpflichtige verdeckte Ausschüttung ab.

Ungeachtet einer fremdunüblichen Gestaltung war aber entscheidend, dass dem vorliegenden Sachverhalt kein Hinweis auf einen bereits endgültigen Forderungsverzicht der E GmbH gegenüber dem Bf zu entnehmen war. Die "geplante Gewinnausschüttung" hatte nicht zur Folge, dass der Bf über den in einem Forderungsverzicht gelegenen Vorteil bereits tatsächlich und rechtlich verfügen konnte.

Nach Ansicht der Richterin konnte ein wirksamer Forderungsverzicht und daher eine Bereicherung des Bf nicht als erwiesen angenommen werden.

An dieser Beurteilung vermochten auch die eingewandte Fremdunüblichkeit und das Fehlen schriftlicher Unterlagen oder sonstiger Beweismittel nichts zu ändern.

Unter diesen Umständen brauchte auf die – von den Vertragsparteien nicht aufgeworfene – Frage des Zeitpunktes des Zuflusses nicht mehr eingegangen und nicht geprüft werden, ob der Vorteilszuwendung ein im Jahr 2011 gefassten Entschluss zu Grunde gelegen wäre oder der Beschluss erst im Jahr 2012 (z.B. im Zuge der Besprechung am 29.05.2012) gefasst worden wäre.

Gegen die Ermessensübung, die Kapitalertragsteuer dem Gesellschafter (Bf) direkt vorzuschreiben, wandte sich die Beschwerde ebenso wenig wie gegen die Verzinsung

des Verrechnungskontos (Tz. 4b des Berichtes vom 17.03.2016) und die in Tz. 4a des genannten Berichtes näher beschriebene verdeckte Ausschüttung.

Zulässigkeit einer 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.

Die Frage, ob die als „geplante Gewinnausschüttung“ bezeichnete Ausbuchung einer Forderung als Forderungsverzicht zu werten und damit als verdeckte Ausschüttung zu behandeln war, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, die zu keiner Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung führt. Eine ordentliche Revision war daher nicht zulässig.

Linz, am 14. Februar 2020