

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch WTH, über die Beschwerde vom 26. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes F vom 20. Februar 2018 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014, Steuernummer abc, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Anschluss an eine Außenprüfung der X-GmbH gemäß § 147 Abs. 1 BAO, umfassend die Jahre 2012 bis 2014, erließ das Finanzamt F für diese Gesellschaft am 12. Mai 2017 einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014, mit dem die KEST aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an die Gesellschafter AB (geb. am Tag X) und BB (geb. am Tag Y) mit 10.000,00 € (2 x 5.000,00 €) festgesetzt wurde. Die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete (die X-GmbH) wurde gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO zur Haftung der Kapitalertragsteuer herangezogen

und aufgefordert, den ausgewiesenen Betrag von 10.000,00 € innerhalb eines Monats ab Zustellung dieses Bescheides zu entrichten.

Zur Begründung führte das Finanzamt F aus wie folgt: Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 hafte die X-GmbH als Abzugsverpflichtete dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Obliege die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen, könne eine bescheidmäßige Geltendmachung der KEST mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben werde oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorlägen (§ 202 Abs. 1 BAO iVm § 201 Abs. 2 Z 3 BAO).

Am 7. April 2014 sei den genannten Gesellschaftern von der Gesellschaft jeweils ein Betrag von 15.000,00 € ausbezahlt worden. Der Aussage der empfangenden Gesellschafter zufolge sei die Auszahlung vom Geschäftsführer OP als „*Gewinnausschüttung*“ tituliert worden. Die empfangenden Gesellschafter würden die Beträge als Nettoausschüttung betrachten und die KEST für die ausgeschütteten Beträge nicht übernehmen.

Die Geltendmachung der Haftung liege im Ermessen der Abgabenbehörde (§ 20 BAO). Sie erfolge im Hinblick auf die Pflichtverletzung bei der Einbehaltung und Abfuhr der gegenständlichen Kapitalertragsteuer sowie im öffentlichen Interesse an der Durchsetzung und Einbringung der Abgaben. Der Ermessensausübung entgegenstehende Umstände oder überwiegende Billigkeitsgründe lägen nicht vor.

2. Mit Beschluss des Landesgerichtes F vom 30. Mai 2017, AZ. 123, wurde über das Vermögen der X-GmbH der Konkurs eröffnet. Die Gesellschaft wurde infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst.

3. Gegen den Haftungsbescheid vom 12. Mai 2017 betreffend Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014 erhob der für die X-GmbH bestellte Masseverwalter MV namens der Schuldnerin am 4. Juli 2017 Beschwerde. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die beiden genannten Gesellschafter am 7. April 2014 von der Gesellschaft unter dem Titel „*vorläufige Ausschüttung Bauvorhaben*“ jeweils den Betrag von 15.000,00 € ausbezahlt erhalten hätten. Die Gesellschafter hätten aber nachweislich weder zu diesem noch zu einem späteren Zeitpunkt einen entsprechenden Gesellschafterbeschluss für eine Gewinnverwendung bzw. Gewinnausschüttung gefasst. Der Masseverwalter werde aus diesem Grund nunmehr im Insolvenzverfahren von den Gesellschaftern die zu Unrecht erhaltenen Beträge von jeweils 15.000,00 € im Namen der Gesellschaft zurückfordern und auch keinesfalls eine allfällige KEST für diese Ausschüttungen durch die Gesellschaft tragen. An der Einbringlichkeit der Forderung der Gesellschaft gegenüber den beiden Gesellschaftern bestehe aufgrund der guten Bonität der beiden Personen kein Zweifel.

Aus den dargelegten Gründen sei den Gesellschaftern durch die Gesellschaft bisher kein endgültiger wirtschaftlicher Vorteil zugewendet worden, weshalb es auch keine Veranlassung zur Einbehaltung einer allfälligen Kapitalertragsteuer gebe. Es werde somit die ersatzlose Aufhebung des Haftungsbescheides beantragt.

4. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 11. September 2018 wurde der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid vom 12. Mai 2017 betreffend Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014 vom Finanzamt F Folge gegeben, der angefochtene Bescheid wurde aufgehoben. Da der Beschwerde vollinhaltlich stattgegeben wurde, konnte die Begründung gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO entfallen.

5. Am 20. Februar 2018 erließ das Finanzamt F für den Abgabepflichtigen AB einen Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014, mit dem ausgesprochen wurde, dass für den angeführten Zeitraum gemäß § 93 EStG 1988 steuerpflichtige Kapitalerträge von 15.000,00 € zugeflossen seien. Die Kapitalertragsteuer wurde gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 mit 3.750,00 € (25 % von 15.000,00 €) festgesetzt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, dass gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer sei. 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.

Von der X-GmbH sei der Betrag von 15.000,00 € am 7. April 2014 an den Abgabepflichtigen überwiesen worden. Die von der Gesellschaft geleistete Zahlung sei vom Bankkonto der Gesellschaft mit dem Überweisungstext „*vorläufige Ausschüttung* Bauvorhaben“ an den Abgabepflichtigen getätigt worden (lt. Kontoauszug a vom 7. April 2014). Für den ausbezahlten Betrag sei nie ein Gesellschafterbeschluss vorgelegen und für die geleistete Zahlung sei keine Kapitalertragsteuer erklärt bzw. abgeführt worden.

Die Haftung gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 sei nicht bzw. nur erschwert durchsetzbar, weil über das Vermögen der X-GmbH beim Landesgericht F zu AZ. 123 das Insolvenzverfahren eröffnet worden sei. Aus diesem Grund werde die Kapitalertragsteuer dem Gesellschafter vorgeschrieben.

6. Gegen den genannten Abgabenbescheid vom 20. Februar 2018 erhob der Abgabepflichtige AB am 26. Februar 2018 fristgerecht Beschwerde, mit der die Aufhebung dieses Bescheides beantragt wurde. Wie vom Finanzamt F richtig festgestellt worden sei, sei für die als „*vorläufige*

Ausschüttung Bauvorhaben“ bezeichnete Zahlung kein gesetzeskonformer Ausschüttungsbeschluss vorgelegen. Diese Zahlung sei rechtsgrundlos getätigt worden, was auch der Insolvenzverwalter entsprechend aufgegriffen habe, indem er die zu Unrecht überwiesenen Beträge rückgefordert habe. Die entsprechende Rückzahlung sei mittels Überweisung am 15. September 2017 auf das Konto des Insolvenzverwalters erfolgt. Diese Tatsache sei dem Finanzamt F mitgeteilt worden, auch die Überweisungsbelege seien vorgelegt worden.

Die rechtswidrige Zahlung sei sohin rückgängig gemacht worden und es fehle jegliche Grundlage für die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer nach § 95 Abs. 4 EStG 1988. Auch sehe § 95 Abs. 5 EStG 1988 vor, dass bei nachträglichen Kürzungen von Kapitalerträgen die Kapitalertragsteuer entsprechend gutzuschreiben sei. Schon aus diesem Grund betrage die Kapitalertragsteuer infolge gänzlicher Rückzahlung null.

7. Mit Beschwerde vom 13. September 2018 wurde die Beschwerde des Abgabepflichtigen vom 26. Februar 2018 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014 vom Finanzamt F als unbegründet abgewiesen.

Es sei Tatsache, dass der Betrag von 15.000,00 € seitens der X-GmbH mit Überweisung vom 7. April 2014 an den Abgabepflichtigen zugeflossen sei. Tatsache sei auch, dass auf dem entsprechenden Überweisungsbeleg der Verwendungszweck „*vorläufige Ausschüttung* Bauvorhaben“ vermerkt sei. OP, der Hauptgesellschafter und einzige Geschäftsführer der Gesellschaft, habe diesen Betrag als „*Gewinnausschüttung*“ betitelt. Auch der Abgabepflichtige habe diese Überweisung als Ausschüttung betrachtet, allerdings als Nettoausschüttung, wie er gegenüber der Abgabenbehörde schriftlich bestätigt habe.

Da es über diese Geldauszahlung keinen Gesellschafterbeschluss gebe, könne es sich nur um eine verdeckte Ausschüttung handeln, eine andere Titulierung sei nicht möglich. Eine etwaige Rückforderung durch den Masseverwalter vermöge an der Einstufung als verdeckte Gewinnausschüttung nichts zu ändern. Eine einmal bewirkte verdeckte Ausschüttung könne nämlich grundsätzlich nicht dadurch rückgängig gemacht werden, dass die Kapitalgesellschaft die verdeckte Ausschüttung im Nachhinein rückfordere. Die tatsächlich erfolgte Rückzahlung durch den Gesellschafter ändere daran ebenso wenig, zumal der Bilanzstichtag zum 31. Dezember 2014 bereits über drei Jahre zurückliege. Nach dem Bilanzstichtag (31. Dezember 2014) eingetretene Umstände könnten die Rechtsfolgen einer verdeckten Ausschüttung nicht mehr beseitigen bzw. rückgängig machen.

Der abgabenrechtliche Tatbestand werde durch die zivilrechtliche Anfechtbarkeit und Rückabwicklung des Grundgeschäftes grundsätzlich nicht beseitigt. Die Rechtswidrigkeit der Auszahlung bei Verwirklichung der betreffenden Vorgänge sei bedeutungslos, wenn ein Abgabentatbestand an wirtschaftliche Vorgänge anknüpfe.

8. Am 3. Oktober 2018 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Ergänzend wurde ausgeführt wie folgt:

Die Abgabenbehörde komme zum Schluss, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine verdeckte Gewinnausschüttung gehandelt habe und auch die Rückzahlung an den Masseverwalter an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermöge. Tatsächlich seien im Jahr 2014 unter dem Titel „*vorläufige Ausschüttung*“ 15.000,00 € geflossen. Wie schon aus dem Text auf der Überweisung hervorgehe, habe es sich dabei um eine Akontierung auf künftige Gewinnausschüttungen nach Feststellung des Bilanzgewinnes gehandelt. Dieser Betrag sei seitens der Gesellschaft offensichtlich vorerst auf das Verrechnungskonto des Gesellschafters als Forderung gebucht worden, um dann später bei der endgültigen Ausschüttung wieder neutralisiert zu werden. Dass dies nicht erfolgt sei, könne dem Abgabepflichtigen nicht angelastet werden, da der Mehrheitsgesellschafter und alleinige Geschäftsführer seine Geschäftsführerpflichten nicht erfüllt habe. Diese in der Bilanz ausgewiesene Forderung habe letztlich auch den Masseverwalter dazu bewogen, den offenen Betrag einzufordern.

Nachdem der Betrag als Forderung gebucht worden sei, könne die seitens des Geschäftsführers nicht getätigte Vollzugshandlung der Rückforderung des Geldbetrages nicht zur verdeckten Gewinnausschüttung für den Abgabepflichtigen führen, zumal der Betrag in weiterer Folge an den Masseverwalter habe bezahlt werden müssen. Auch hätte mit dieser Zahlung nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung saniert werden sollen, da der Betrag ja als Forderung verbucht gewesen sei, aber bis zur Konkurseröffnung vom weitestgehend überforderten Geschäftsführer nicht eingefordert worden sei.

9. Mit Vorlagebericht vom 6. Juni 2019 legte das Finanzamt F die gegenständliche Beschwerde vom 26. Februar 2018 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

II. Sachverhalt

1. Die X-GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 10. April 2012 gegründet und am 8. Mai 2012 im Firmenbuch unter der FN 456 eingetragen. Sie hatte ihren Sitz in der Gemeinde G, die Geschäftsanschrift lautete zuletzt auf Ort 1, C-Straße. Die X-GmbH war im Geschäftszweig „*Ausübung des Bautränergewerbes sowie der An- und Verkauf von Liegenschaften*“ tätig, das Stammkapital betrug 35.000,00 €. Stichtag für den Jahresabschluss war der 31. Dezember eines Jahres.

Als alleiniger Gesellschafter war zunächst die Y-GmbH mit einer - zur Hälfte geleisteten - Stammeinlage von 35.000,00 € an der X-GmbH beteiligt, sodann ab dem 11. Oktober 2012 (Datum der Firmenbucheintragung) die Y-GmbH mit einer - in der Folge zur Gänze geleisteten - Stammeinlage von 30.625,00 € (Anteil 87,50 %) sowie die beiden Ehegatten AB, geb. am Tag X,

und BB, geb. am Tag Y, mit einer - ebenfalls zur Gänze geleisteten - Stammeinlage von jeweils 2.187,50 € (Anteil jeweils 6,25 %).

Anstelle der Y-GmbH ist sodann OP als Gesellschafter in die X-GmbH eingetreten, ab dem 29. Juni 2013 (Datum der Firmenbucheintragung) war OP mit einer - zur Gänze geleisteten - Stammeinlage von 30.625,00 € (Anteil 87,50 %), sodann ab dem 8. Februar 2014 (Datum der Firmenbucheintragung) mit einer - zur Gänze geleisteten - Stammeinlage von 29.662,50 € (Anteil 84,75 %) an der X-GmbH beteiligt. Im hier maßgeblichen Streitzeitraum waren somit OP Hauptgesellschafter der X-GmbH (mit einem Anteil von 84,75 %) und die beiden Ehegatten AB und BB Minderheitsgesellschafter (mit einem Anteil von jeweils 6,25 %).

Als Geschäftsführer der X-GmbH war OP seit dem 8. Mai 2012 selbständig vertretungsbefugt.

2. Am 7. April 2014 wurde den Gesellschaftern AB und BB von der X-GmbH jeweils ein Betrag von 15.000,00 € ausbezahlt. Dem Betriebskonto der Gesellschaft bei der Bank 1, Konto-Nr. 8 (Beleg-Nr. a) ist zu entnehmen, dass am 7. April 2014 (Valutadatum) unter dem Titel „*Vorläufige Ausschüttung* Bauvorhaben“ ein Betrag von jeweils 15.000,00 € an die Gesellschafter AB und BB überwiesen wurde. Auf dem Gemeinschaftskonto der beiden Ehegatten bei der Bank 2, Konto-Nr. 9, wurden die ausbezahlten Beträge von jeweils 15.000,00 € am 7. April 2014 (Valutadatum) unter dem Verwendungszweck „*Vorläufige Ausschüttung* Bauvorhaben“ (Auftraggeber: X-GmbH) gutgeschrieben.

Für die ausbezahlten Beträge („*vorläufige Ausschüttung*“) von jeweils 15.000,00 € lag weder zum Auszahlungszeitpunkt noch zu einem späteren Zeitpunkt ein entsprechender Gesellschafterbeschluss vor.

In der Buchhaltung der X-GmbH wurden die beiden an die Gesellschafter geleisteten Zahlungen am 7. April 2014 mit dem Text „Zlg. M“ bzw. „Zlg. N“ auf dem Konto 9999 mit jeweils 15.000,00 € im Soll erfasst. Mittels Umbuchungen wurden diese Zahlungen letztlich auf die Verrechnungskonten der beiden Beteiligten (Konto 2778 und Konto 2779) mit dem Text „*UB vorläufige Ausschüttung*“ umgebucht und als Forderungen gegenüber den Gesellschaftern AB und BB ausgewiesen. Der Jahresabschluss der X-GmbH zum 31. Dezember 2014 wurde erst am 31. Jänner 2017 erstellt und vom Geschäftsführer OP an diesem Tag unterzeichnet. Da in der Folge nicht weiter gegen das Eigenkapital gebucht wurde, blieben die streitgegenständlichen Zahlungen als Forderungen gegenüber den beiden Ehegatten auf den Verrechnungskonten bestehen.

Mit E-Mail vom 10. April 2017 teilte die Gesellschafterin BB dem Prüfer des Finanzamtes F aufgrund eines Auskunftersuchens mit, dass die Beteiligung der beiden Ehegatten an der X-GmbH deshalb zustande gekommen sei, weil ihnen der Geschäftsführer OP „*gute Gewinnaussichten in Aussicht gestellt hat.*“ Gleichzeitig übermittelte sie dem Prüfer die erwähnten Kontoauszüge,

„auf denen Sie erkennen können, dass es sich bei der Auszahlung um eine Gewinnausschüttung handelte.“

Mit E-Mail vom 8. Mai 2017 übermittelte die Gesellschafterin BB dem Prüfer des Finanzamtes F weiters eine von ihrem Ehegatten AB unterschriebene Bestätigung (ebenfalls vom 8. Mai 2017) mit folgendem Inhalt:

„Hiermit erkläre ich, dass ich den auf meinem Konto eingelangten und als Ausschüttung bezeichneten Eingang von € 15.000,-- als Nettoausschüttung betrachte und davon ausgegangen bin, dass die Geschäftsführung der GmbH die korrekte Abfuhr der KEST vorgenommen hat. Ich bin in keiner Weise bereit, die KEST für erwähnten Betrag zu übernehmen.“

3. Für die geleisteten streitgegenständlichen Zahlungen wurde von der X-GmbH keine Kapitalertragsteuer erklärt bzw. abgeführt. Das Finanzamt F erließ daher für diese Gesellschaft am 12. Mai 2017 einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014, mit dem die KEST aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gemäß § 93 EStG 1988 an die Gesellschafter AB und BB mit 10.000,00 € (2 x 5.000,00 €) festgesetzt wurde. Die gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete (die X-GmbH) wurde gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO zur Haftung und Zahlung der Kapitalertragsteuer herangezogen.

4. Mit Beschluss des Landesgerichtes F vom 30. Mai 2017, AZ. 123, wurde über das Vermögen der X-GmbH der Konkurs eröffnet. Zum Masseverwalter wurde MV bestellt. Die Gesellschaft wurde infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Mit Beschluss des Landesgerichtes F vom 6. Dezember 2018, AZ. 123, wurde der Konkurs nach Schlussverteilung gemäß § 139 IO aufgehoben. Auf die Insolvenzgläubiger entfiel eine Quote von 12,2643 %. Infolge beendeter Liquidation wurde die X-GmbH in Liqu. am 18. Jänner 2019 im Firmenbuch gelöscht.

5. Im Zuge des Insolvenzverfahrens der X-GmbH forderte der Masseverwalter MV von den Gesellschaftern AB und BB die ausbezahlten, als „vorläufige Ausschüttung“ titulierten Beträge über jeweils 15.000,00 € wieder zurück. Der Rückzahlungsaufforderung lagen folgende an die beiden Gesellschafter gerichtete (gleich lautende) Schreiben vom 4. Juli 2017 zugrunde:

„Ich bin Masseverwalter in obigem Konkursverfahren und in dieser Funktion verpflichtet, offene Forderungen einzuziehen.

Wie ich aus der Buchhaltung ersehen konnte, erhielten Sie am 7.4.2014 unter dem Titel ‚vorläufige Ausschüttung‘ einen Betrag von € 15.000,00 auf Ihr Konto.

In der Gesellschaft gab und gibt es bis heute keinen Gewinnausschüttungsbeschluss. Aus diesem Grund haben Sie diesen Betrag rechtsgrundlos erhalten. Die Überweisung verstößt gegen das zwingende Verbot der Einlagenrückgewähr.

Ich muss Sie deshalb höflich auffordern, den Betrag von € 15.000,00 binnen 14 Tagen auf das Konkursanderkonto bei der Bank 1, Konto-Nr., zu überweisen, widrigenfalls ich zu meinem Bedauern gezwungen bin, gerichtliche Hilfe in Anspruch zu nehmen.“

Die offene Forderung wurde von den Gesellschaftern AB und BB in der Folge anerkannt, am 15. September 2017 wurden die seinerzeit ausbezahlten Beträge von jeweils 15.000,00 € vom Gemeinschaftskonto der beiden Ehegatten bei der Bank 2, Konto-Nr. 9, abgebucht und auf das ausgewiesene Konkursanderkonto überwiesen (Verwendungszweck: „*Rückzahlung vom 7.4.2014*“).

III. Beweiswürdigung

Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich aus dem gesamten Akteninhalt. Es ist unbestritten, dass den Gesellschaftern AB und BB von der X-GmbH am 7. April 2014 jeweils ein Betrag von 15.000,00 € auf deren Gemeinschaftskonto überwiesen wurde und dafür weder zum Auszahlungszeitpunkt noch zu einem späteren Zeitpunkt ein entsprechender Gesellschafterbeschluss vorgelegen ist. Faktum ist weiters, dass diese ausbezahlten Beträge von jeweils 15.000,00 € vom Masseverwalter im Insolvenzverfahren der X-GmbH wieder zurückgefordert wurden und von den Gesellschaftern AB und BB sodann am 15. September 2017 durch Überweisung auf das ausgewiesene Konkursanderkonto auch tatsächlich zurückgezahlt wurden.

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass es sich bei den Überweisungen vom 7. April 2014 über jeweils 15.000,00 € um Ausschüttungen der X-GmbH an ihre beiden Gesellschafter gehandelt hat. Dies ergibt sich unbedenklich aus dem Betriebskonto der Gesellschaft bei der Bank 1, Konto-Nr. 8 (Beleg-Nr. a), und dem Gemeinschaftskonto der beiden Ehegatten bei der Bank 2, Konto-Nr. 9, auf denen die Überweisungen vom 7. April 2014 gleich lautend unter dem Titel „*Vorläufige Ausschüttung Bauvorhaben*“ erfasst wurden. Zu diesem Zeitpunkt waren die beiden Ehegatten Minderheitsgesellschafter der X-GmbH mit einem Anteil von jeweils 6,25 %. Auch in der Buchhaltung der Gesellschaft wurden diese Zahlungen (auf den Verrechnungskonten der beiden Beteiligten) letztlich mit dem Text „*UB vorläufige Ausschüttung*“ erfasst.

Verwiesen wird auch auf die E-Mail der Gesellschafterin BB vom 10. April 2017, in der sie - mit Verweis auf die erwähnten Kontoauszüge - bestätigte, „*dass es sich bei der Auszahlung um eine Gewinnausschüttung handelte.*“ Auch die vorgelegte Bestätigung des Gesellschafters AB vom 8. Mai 2017 lässt keinen anderen Schluss zu: So betrachtete er den „*als Ausschüttung bezeichneten Eingang*“ auf dem Gemeinschaftskonto als Nettoausschüttung, hinsichtlich derer die Geschäftsführung der GmbH eine korrekte Abfuhr der Kapitalertragsteuer vorgenommen habe; tatsächlich wurde von der Gesellschaft für die geleisteten Zahlungen jedoch keine Kapitalertragsteuer erklärt bzw. abgeführt.

Bei den Überweisungen von jeweils 15.000,00 € hat es sich weiters um Vorbausschüttungen auf den zu erwartenden Bilanzgewinn der X-GmbH gehandelt. So wurden die Ausschüttungen - ohne Gesellschafterbeschluss - bereits am 7. April 2014 „*vorläufig*“ für das laufende Geschäftsjahr 2014 getätigt. Der Geschäftsführer OP sprach gegenüber den beiden Gesellschaftern AB und BB von einem nicht unbeträchtlichen Gewinn aus dem Projekt „*Bauvorhaben*“ (insgesamt

ca. 600.000,00 €; vgl. die niederschriftliche Einvernahme der beiden Ehegatten durch das Finanzamt F am 25. April 2017). Da Wohnungen des Projektes „Bauvorhaben“ (Adresse) bereits verkauft gewesen seien, habe der Geschäftsführer OP die gegenständlichen Ausschüttungen vorab - noch vor Vorliegen des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2014 - veranlasst.

Es kann auch ausgeschlossen werden, dass der Grund für die am 7. April 2014 erfolgten Überweisungen in Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern AB und BB einerseits und der Gesellschaft andererseits gelegen ist; solche (insbesondere Darlehensgewährungen an die Gesellschaft und damit verbundene Darlehensrückzahlungen an die beiden Ehegatten) lagen nicht vor und wurden von den beteiligten Personen auch zu keinem Zeitpunkt behauptet. Auch in der Buchhaltung der X-GmbH wurde ein Darlehensverhältnis zwischen der Gesellschaft und den beiden Ehegatten zu keinem Zeitpunkt erfasst. Letztlich ist festzuhalten, dass die Überweisungen von jeweils 15.000,00 € die geleisteten Stammeinlagen von jeweils 2.187,50 € bei weitem übersteigen, sodass auch eine (gemäß § 82 Abs. 1 GmbHG ohnehin verbotene) Einlagenrückzahlung an die beiden Ehegatten nicht in Betracht kommt.

Streit besteht darüber, ob die unter dem Titel „*Vorläufige Ausschüttung Bauvorhaben*“ vorgenommene Überweisung von 15.000,00 € (Vorabausschüttung) beim Beschwerdeführer AB zu einer gemäß § 93 EStG 1988 steuerpflichtigen verdeckten Ausschüttung geführt hat und ob - zutreffendenfalls - die darauf entfallende Kapitalertragsteuer dem Beschwerdeführer als Empfänger der Kapitalerträge gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 mittels Abgabenbescheides vorgeschrieben werden kann.

IV. Rechtslage

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen durch Steuerabzug erhoben (Kapitalertragsteuer). Dies gilt nicht für die in § 27a Abs. 2 EStG 1988 genannten Einkünfte.

Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, liegen inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor:

Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital (§ 27 Abs. 2), wenn sich die auszahlende Stelle (§ 95 Abs. 2 Z 1 lit. b) im Inland befindet. Bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 und Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten liegen auch dann inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist. Als Geldeinlagen bei Kreditinstituten gelten auch von Kreditinstituten treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Zu den Gewinnanteilen aus Kapitalgesellschaften (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988) zählen offene Ausschüttungen aufgrund eines Gewinnverteilungsbeschlusses sowie Zwischendividenden (vgl. *Sulz/Thunshirn, Steuerliche Aspekte der Dividendenabschlagszahlung* in *ecolex* 1997, 96). Sonstige Bezüge sind andere geldwerte Vorteile, die sich aus der Gesellschafterstellung ergeben, wozu vor allem die verdeckte Ausschüttung zählt (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005). Zu den kapitalertragsteuerpflichtigen Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, zählen somit auch verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988.

Gemäß § 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. Eine offene Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die körperschaftsteuerlich unbeachtliche Verteilung des Einkommens auf Grund von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln auf die Anteilsinhaber. Die offene Ausschüttung ist für die ausschüttende Körperschaft der typische Einkommensverwendungstatbestand. Sie ist immer steuerneutral und darf daher den Gewinn der ausschüttenden Körperschaft nicht schmälern. Neben offenen Ausschüttungen kommen bei Kapitalgesellschaften auch verdeckte Ausschüttungen an die Beteiligten in Betracht. Darunter sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber zu verstehen, die das Einkommen der Körperschaft mindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben, wobei solche verdeckte Ausschüttungen das Einkommen der Körperschaft entweder als überhöhte (scheinbare) Aufwendungen oder als zu geringe (fehlende) Einnahmen mindern können (vgl. für viele etwa VwGH 31.5.2006, 2003/13/0015 und 0016, mwN; VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002).

Gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, unterliegen Einkünfte aus Kapitalvermögen einem besonderen Steuersatz von 25 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 5) anzuwenden ist. Dieser Sondertarif kommt sowohl im Wege der Veranlagung als auch im Wege der Kapitalertragsbesteuerung zum Tragen (vgl. EB zum BudBG 2011, 981 BlgNR XXIV. GP, 121).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, ist Abzugsverpflichteter bei Einkünften aus der Überlassung von Kapital der Schuldner der Kapitalerträge, wenn dieser Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gemäß § 27 Abs. 2 Z 1, § 27 Abs. 5 Z 7 oder Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und aus sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten handelt.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung vor dem BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Durch das BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, wurde § 95 Abs. 5 EStG 1988 materiell unverändert in Abs. 4 verschoben. Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, gültig ab dem 15. August 2015, wurde § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 ergänzt. Damit wurde - im Vergleich zur bisherigen Rechtslage - bewirkt, dass dem Steuerschuldner (Empfänger der Ausschüttung) die KESt lediglich dann direkt vorgeschrieben werden darf, wenn der Nachweis geführt ist, dass die Einbringung der KESt bei der ausschüttenden Gesellschaft im Einzelfall erschwert ist (wenn „*die Haftung nach Abs. 1 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre*“).

V. Erwägungen

1. Gemäß § 82 Abs. 1 GmbHG können die Gesellschafter ihre Stammeinlage nicht zurückfordern; sie haben, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluss als Überschuss der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluss der Gesellschafter von der Verteilung ausgeschlossen ist.

Gemäß § 83 Abs. 1 GmbHG sind Gesellschafter, zu deren Gunsten gegen die Vorschriften dieses Gesetzes, gegen die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder entgegen einem Gesellschaftsbeschlusse Zahlungen von der Gesellschaft geleistet worden sind, der Gesellschaft zum Rückersatz verpflichtet. Was ein Gesellschafter in gutem Glauben als Gewinnanteil bezogen hat, kann er jedoch in keinem Falle zurückzuzahlen verhalten werden.

Die §§ 82 und 83 GmbHG regeln für die GmbH das Verbot der Einlagenrückgewähr. Das Verbot der Einlagenrückgewähr - oder präziser, weil der Begriff der „*Einlagenrückgewähr*“ dem tat-

sächlichen Verbotsumfang eines gerade nicht nur auf die Rückgewähr „*der Einlage*“ beschränkten umfassenden Ausschüttungsverbotes nicht zureichend Rechnung trägt: das Gebot der Kapitalerhaltung, das Prinzip der Vermögensbindung bzw. das Ausschüttungsverbot - stellt neben dem Grundsatz der Kapitalaufbringung sowie der Insolvenzantragspflicht einen zentralen Eckpfeiler des Gläubigerschutzsystems bei Kapitalgesellschaften dar und ist daher nicht disponibel. Auch die Satzung kann das Verbot der Einlagenrückgewähr nicht einschränken oder aufheben. Selbst eine allfällige Weisung der oder Genehmigung durch die Gesellschafter wäre unbeachtlich und nichtig. Eine gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßende Transaktion ist unabhängig davon, ob die Gesellschafter damit einverstanden waren oder nicht, oder ob sie gar die Transaktion verlangt haben, unzulässig (vgl. *Karollus in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 3. Aufl. (2021), *Einlagenrückgewähr und verdeckte Gewinnausschüttung im Gesellschaftsrecht*, Seite 14, mwN).

Nach § 82 Abs. 1 GmbHG darf an die Gesellschafter einer GmbH nur der jährliche Bilanzgewinn verteilt werden. Eine Rückgewähr der Einlagen ist verboten, was über die eigentlichen Einlagen hinaus im Sinne eines generellen Ausschüttungsverbotes zu verstehen ist. Dem Gesellschafter steht nur ein Anspruch auf jenen Anteil des Bilanzgewinns zu, der auf den Gesellschafter entfällt. Abgesehen vom Anteil am jährlichen Bilanzgewinn und einigen weiteren - auf den vorliegenden Streitfall nicht zutreffenden - ausdrücklich zugelassenen Ausnahmen (wie etwa Rückzahlungen im Wege einer Kapitalherabsetzung oder im Liquidationsverfahren, Leistungen beim zulässigen Erwerb eigener Anteile oder bestimmte Abfindungen im Umgründungsrecht) ist jegliche vermögenswerte Zuwendung von der Gesellschaft zum Gesellschafter verboten. § 82 GmbHG verbietet im Prinzip jede Zuwendung der Gesellschaft an die Gesellschafter, die nicht Gewinnverwendung ist, und schützt somit das gesamte Gesellschaftsvermögen und nicht nur den dem Stammkapital entsprechenden Teil (vgl. OGH 22.10.2003, 3 Ob 287/02f). Insbesondere darf daher auch das „*freie*“, an sich für eine Gewinnausschüttung zur Verfügung stehende Vermögen nicht auf einem anderen Weg als über eine formelle Gewinnausschüttung verteilt werden, also auch nicht über verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. *Karollus in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), aaO, Seiten 23/24, mwN).

2. Kein Fall einer verbotenen Einlagenrückgewähr ist gemäß § 82 Abs. 1 GmbHG die Auszahlung des Anteils am jährlichen Bilanzgewinn. Voraussetzung für die Zulässigkeit der Ausschüttung ist ein in einem wirksam festgestellten Jahresabschluss ausgewiesener Bilanzgewinn, für den auch keine Ausschüttungssperre eingreift. Ist etwa der Jahresabschluss nichtig oder wird der Feststellungsbeschluss nachträglich infolge einer Anfechtungsklage für nichtig erklärt, fehlt die Grundlage für die Ausschüttung und es liegt somit ein Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr vor. Dasselbe gilt auch dann, wenn ein nach Gesetz oder Satzung erforderlicher Gewinnverwendungsbeschluss fehlt oder absolut nichtig ist oder erfolgreich angefochten wird. Grundsätzlich ist nur eine Ausschüttung nach Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses zulässig (vgl. nachdrücklich OGH 18.2.2021, 6 Ob 207/20i, Rz 28). Für die GmbH geht die ganz

herrschende Auffassung davon aus, dass Zwischenausschüttungen („Vorabdividenden“) generell verboten sind (vgl. OGH 16.2.1955, 3 Ob 805/54; OGH 29.8.2017, 6 Ob 84/17x; OGH 18.2.2021, 6 Ob 207/20i, Rz 28; vgl. auch *Karollus* in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), aaO, Seite 29, mwN).

3. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass es sich bei den am 7. April 2014 unter dem Titel „*Vorläufige Ausschüttung* Bauvorhaben“ an die Gesellschafter AB und BB überwiesenen Beträgen von jeweils 15.000,00 € um nach Gesellschaftsrecht (§ 82 Abs. 1 GmbHG) unzulässige Ausschüttungen gehandelt hat. Zum einen lag zu diesem Zeitpunkt ein in einem wirksam festgestellten Jahresabschluss ausgewiesener Bilanzgewinn für das Jahr 2014 nicht vor, diese Beträge wurden den Gesellschaftern für das laufende Geschäftsjahr vorab („*vorläufig*“) überwiesen. Zum anderen wurden diese Beträge ohne Gesellschafterbeschluss an die beiden Ehegatten ausgeschüttet.

Den beiden Ehegatten war auch bewusst, dass diesen „*vorläufigen Ausschüttungen*“ ein Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014 sowie ein Gesellschafterbeschluss gerade nicht zugrunde gelegen sind, weshalb sie die Beträge am 7. April 2014 auch nicht in gutem Glauben bezogen haben konnten. Zu Recht hat daher der für die X-GmbH bestellte Masseverwalter MV die unzulässig ausgeschütteten Beträge (die „*vorläufige Ausschüttung*“) im Zuge des Insolvenzverfahrens der Gesellschaft von den Gesellschaftern AB und BB als offene Forderung der Gesellschaft wieder zurückgefordert. Begründet wurde diese Rückzahlungsaufforderung damit (vgl. die an die Gesellschafter gerichteten Schreiben vom 4. Juli 2017), dass es in der Gesellschaft „*bis heute keinen Gewinnausschüttungsbeschluss*“ gebe und die Überweisung „*gegen das zwingende Verbot der Einlagenrückgewähr*“ verstoße. Lagen ordnungsgemäß Gewinnverwendungsbeschlüsse gar nicht vor, scheidet guter Glaube aus (OGH 29.8.2017, 6 Ob 84/17x).

4. Die nach dem Gesellschaftsrecht unzulässigen Ausschüttungen vom 7. April 2014 sind steuerrechtlich als verdeckte Ausschüttungen zu werten, die als Kapitalerträge iSd § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, grundsätzlich der Kapitalertragsteuer unterliegen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist als Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr zu qualifizieren, weil das nicht angemessen bzw. nicht fremdüblich ausgestaltete Rechtsgeschäft keinen ausreichenden Rechtsgrund für die Zuwendung an den Gesellschafter darstellt und nicht dazu geeignet ist, eine Durchbrechung des grundsätzlichen Verbots vermögenswerter Leistungen an den Gesellschafter zu begründen (vgl. *Karollus* in *Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), aaO, Seite 82).

5. Rechtsgeschäfte, die gegen § 82 GmbHG verstoßen, sind absolut nichtig. Neben haftungsrechtlichen Folgen für die Geschäftsführer und allenfalls auch für Gesellschafter begründet

eine gesellschaftsrechtlich unzulässige verdeckte Einlagenrückgewähr oder verdeckte Gewinnausschüttung idR einen Rückforderungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter, der die Vorteile empfangen hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; VwGH 23.10.1997, 94/15/0160; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 1.9.2015, 2014/15/0002; vgl. auch BFG 11.12.2017, RV/7100415/2009) sowie Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. KStR 2013 Rz 666 ff) ist die ertragsteuerliche Qualifikation eines Vermögensvorteils als verdeckte Ausschüttung mit dem handelsrechtlichen Rückforderungsanspruch verknüpft: Es gilt zwar der Grundsatz, dass eine einmal bewirkte verdeckte Ausschüttung nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden kann (Rückwirkungsverbot; vgl. VwGH 29.1.1965, 0300/63; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; vgl. auch UFS 27.9.2005, RV/0490-W/03; UFS 16.5.2013, RV/2051-W/12; BFG 2.12.2015, RV/5101098/2013). Wenn die Körperschaft aber unmittelbar nach der Zuwendung den Vorteil rückfordert, liegt bereits dem Grunde nach ertragsteuerlich keine verdeckte Ausschüttung vor (vgl. *Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 3. Aufl. (2021), *Verdeckte Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften im Ertragsteuerrecht*, Seite 221, mwN). Dies gilt sowohl für die Kapitalgesellschaft als auch für den Anteilsinhaber (vgl. *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 8 Tz 226).

In Bezug auf die notwendige Unmittelbarkeit stellen der Verwaltungsgerichtshof (zB VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0196; vgl. auch BFG 9.7.2014, RV/7103097/2011; vgl. auch *Kirchmayr in Brandl/Karollus/Kirchmayr/Leitner* (Hrsg), aaO, Seite 221, mwN) und die Finanzverwaltung (vgl. KStR 2013 Rz 666) auf eine Geltendmachung der Rückforderung bis zum Bilanzstichtag der betreffenden Kapitalgesellschaft für jenes Wirtschaftsjahr ab, in dem es zur verdeckten Ausschüttung gekommen ist. Nach der neueren Judikatur des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH 29.5.1996, I R 118/93, BStBl. II 1997, 92; BFH 21.7.1999, I R 57/98, DStR 1999, 2068; BFH 29.8.2000, VIII R 7/99, DStR 2000, 1994; BFH 22.10.2003, I R 23/03, BFH/NV 2004, 667; BFH 25.5.2004, VIII R 4/01, BFH/NV 2005, 105; BFH 14.7.2009, VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815) kann eine verdeckte Ausschüttung weder durch Rückzahlung der Zuwendung seitens des Begünstigten noch durch Ansatz eines gesellschaftsrechtlich bedingten Rückforderungsanspruches beseitigt werden; in diesen Fällen sind ertragsteuerlich die verdeckte Ausschüttung und die Rückgängigmachung jedenfalls getrennt zu beurteilen.

Nur in Fällen also, in denen die Körperschaft unmittelbar nach der Vorteilszuwendung, **jedenfalls noch vor dem Bilanzstichtag**, die verdeckte Ausschüttung rückfordert und eine entsprechende Forderung bilanziert, wäre schon begrifflich keine verdeckte Ausschüttung gegeben (vgl. VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; VwGH 24.3.1998, 97/14/0118; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0196; UFS 12.11.2012, RV/1513-W/10; UFS 28.6.2013, RV/0400-L/12; BFG 9.7.2014, RV/7103097/2011; BFG 19.5.2016, RV/7103378/2011; vgl. auch *Raab/Renner in Lachmayr/Strimitzer/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 32. Lfg (Dezember 2019), § 8

Rz 1220, mwN). Eine Körperschaft muss daher die für einen Gesellschafter übernommenen Kosten (bzw. - hier - die nach Gesellschaftsrecht unzulässige „*vorläufige Ausschüttung*“) dem Gesellschafter **spätestens bis zum Ende des betreffenden Wirtschaftsjahres** in Rechnung stellen, wenn diese Kostenübernahme (bzw. Ausschüttung) zu keiner (nicht mehr rückgängig machbaren) verdeckten Ausschüttung führen soll (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153). Wird jedoch in weiterer Folge die Eintreibung der Forderung nicht weiter betrieben, liegt in diesem Zeitpunkt, von Fällen der Aussichtslosigkeit abgesehen, eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0110; VwGH 26.5.1998, 94/14/0042; BFG 7.8.2018, RV/7105091/2016).

6. Bezogen auf den vorliegenden Streitfall wurden von der X-GmbH im Hinblick auf die unzulässigen „*vorläufigen Ausschüttungen*“ bis zum maßgeblichen Bilanzstichtag keine Rückforderungsmaßnahmen gegenüber den Gesellschaftern AB und BB gesetzt. Die „*vorläufigen Ausschüttungen*“ über jeweils 15.000,00 € sind den beiden Gesellschaftern bereits am 7. April 2014 zugeflossen. Diese Ausschüttungen wurden von der Gesellschaft bis zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2014 nicht zurückgefordert, sie ließ auch nicht erkennen, dass sie eine solche Rückforderung rechtzeitig, dh. bis zum Bilanzstichtag, betreiben will.

Die Bilanz der X-GmbH zum 31. Dezember 2014 (mit den letztlich erfolgten Umbuchungen der „*vorläufigen Ausschüttungen*“ auf die Verrechnungskonten der beiden Beteiligten) wurde erst Anfang 2017 erstellt und vom Geschäftsführer OP am 31. Jänner 2017 unterzeichnet. Von der Gesellschaft wurden selbst zu diesem Zeitpunkt noch keinerlei Maßnahmen gegenüber den beiden Gesellschaftern gesetzt, die zur Rückforderung der „*vorläufigen Ausschüttungen*“ geführt hätten. Ein Rückforderungswille hinsichtlich der zu Unrecht erfolgten Ausschüttungen hat demnach seitens der Gesellschaft (bzw. dessen Geschäftsführers) zu keinem Zeitpunkt bestanden. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass an der Einbringlichkeit der Forderung der Gesellschaft gegenüber den beiden Gesellschaftern „*aufgrund der guten Bonität der beiden Personen*“ zu keinem Zeitpunkt Zweifel bestanden haben (vgl. die Beschwerde vom 4. Juli 2017 gegen den Haftungsbescheid vom 12. Mai 2017, vom Masseverwalter eingebracht namens der X-GmbH).

Erst der Masseverwalter MV forderte (nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der X-GmbH) von den Gesellschaftern AB und BB die ausbezahlten Beträge über jeweils 15.000,00 € wieder zurück (vgl. die Rückzahlungsaufforderungen vom 4. Juli 2017). Diese (zweieinhalb Jahre nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag erfolgten) Rückzahlungsaufforderungen und die sodann (am 15. September 2017) tatsächlich erfolgten Rückzahlungen der ausbezahlten Beträge vermögen die bewirkten verdeckten Ausschüttungen nicht mehr mit steuerlicher Wirkung zu beseitigen. Ausgehend von der Bewirkung der verdeckten Ausschüttungen ist somit von einem geltend gemachten Rückforderungsanspruch frühestens mit den Rückzahlungsaufforderungen durch den Masseverwalter und den tatsächlichen Rückzahlungen durch die Gesellschafter auszugehen. Dieser Umstand trat lange nach dem maßgeblichen Bilanzstichtag (31.

Dezember 2014) ein. Nur bis zu diesem Bilanzstichtag verwirklichte Tatbestände sind für die Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung von Bedeutung. Nach dem Bilanzstichtag eingetretene Umstände können die Rechtsfolgen der verdeckten Ausschüttung nicht mehr beseitigen (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0196).

Die unter dem Titel „*Vorläufige Ausschüttung Bauvorhaben*“ vorgenommene Überweisung von 15.000,00 € führte beim Beschwerdeführer AB zu einer gemäß § 93 EStG 1988 steuerpflichtigen verdeckten Ausschüttung, die mit Kapitalertragsteuer zu belegen ist.

Verdeckte Ausschüttungen fließen zu, wenn der Gesellschafter über den Vorteil verfügen kann (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064; VwGH 25.9.2012, 2008/13/0241; VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028; vgl. auch BFG 10.2.2015, RV/5100386/2012). Zuflusszeitpunkt der gegenständlichen verdeckten Ausschüttung war somit der 7. April 2014.

7. Einem weiteren Einwand des Beschwerdeführers zufolge sehe § 95 Abs. 5 EStG 1988 vor, dass bei nachträglichen Kürzungen von Kapitalerträgen die Kapitalertragsteuer entsprechend gutzuschreiben sei. Schon aus diesem Grund betrage die Kapitalertragsteuer infolge gänzlicher Rückzahlung null.

Werden gutgeschriebene Kapitalerträge aus der Überlassung von Kapital nachträglich gekürzt, ist gemäß § 95 Abs. 5 EStG 1988 vom Abzugsverpflichteten die auf die nachträglich gekürzten Kapitalerträge entfallende Kapitalertragsteuer gutzuschreiben. Durch diese Bestimmung wurde eine KEST-Gutschriftenmöglichkeit für bereits gutgeschriebene, später jedoch gekürzte Kapitalerträge geschaffen. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der (zivilrechtliche) Rechtsanspruch des Empfängers auf die Kapitalerträge unter einer auflösenden Bedingung steht und diese Bedingung nach der Gutschrift eintritt. Das führt zur Kürzung der Kapitalerträge, wofür die KEST vom Abzugsverpflichteten gutzuschreiben ist (vgl. *Kirchmayr/Franke in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ (1.1.2020), § 95 Tz 74; *Rasner/Scherleitner in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 95 (Stand 1.2.2017, rdb.at) Rz 57; vgl. auch EB zum AbgÄG 2011, 1212 BlgNR XXIV. GP, 21; vgl. auch EStR 2000 Rz 7741).

§ 95 Abs. 5 EStG 1988 stellt auf bereits gutgeschriebene, später jedoch gekürzte Kapitalerträge ab, was die Gutschrift einer (zuvor bereits abgezogenen) KEST durch den Abzugsverpflichteten zur Folge hat. Von der X-GmbH wurde für die ausbezahlten streitgegenständlichen Zahlungen erst gar keine Kapitalertragsteuer erklärt bzw. abgeführt. Ein Anwendungsfall des § 95 Abs. 5 EStG 1988 ist im Streitfall somit nicht gegeben.

8. Gemäß § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 in der ab dem 15. August 2015 gültigen Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat und die Haftung nach § 95 Abs. 1 EStG 1988 nicht oder nur erschwert durchsetzbar wäre. Die Durchsetzbarkeit der Haftung ist als Ermessenskriterium durch das

StRefG 2015/2016 ergänzt worden; damit soll die Vorschreibung der KESt primär an den Haftungsverpflichteten erfolgen. Wann eine Haftung nicht durchsetzbar ist bzw. nur erschwert durchsetzbar wäre, soll nach der Lage des Einzelfalls zu beurteilen sein. Die EB zum StRefG 2015/2016, 684 BlgNR XXV. GP, 24, führen diesbezüglich folgende Beispiele an:

„Beispiele für eine nicht durchsetzbare Haftung sind:

- *die Vollbeendigung einer Gesellschaft oder die Löschung einer Gesellschaft nach den §§ 39 und 40 FBG sowie*
- *eine fehlende und nicht feststellbare (Zustell-)Adresse.*

Beispiele für eine erschwerte Durchsetzbarkeit der Haftung sind:

- *mangelndes Vermögen zur Begleichung der Haftungsschuld,*
- *erfolglose Einbringungsversuche der gesamten oder eines Teils der Haftungsschuld oder*
- *die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Haftungsschuldners.“*

Verdeckte Ausschüttungen sind ein typischer Anwendungsfall der ausnahmsweisen Vorschreibung der KESt beim Empfänger der Kapitalerträge (vgl. VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170). Was die Durchsetzbarkeit der Haftung beim Haftungsverpflichteten betrifft, ist festzuhalten, dass über das Vermögen der X-GmbH mit Beschluss des Landesgerichtes F vom 30. Mai 2017, AZ. 123, der Konkurs eröffnet und die Gesellschaft infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst wurde. Mit dem angefochtenen Bescheid vom 20. Februar 2018 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014 hat das Finanzamt F die KESt daher zu Recht dem Beschwerdeführer AB als Empfänger der Kapitalerträge vorgeschrieben. Die Ermessensübung wurde vom Finanzamt F im angefochtenen Bescheid auch in diesem Sinne begründet.

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer für den Monat April 2014 ist als unbegründet abzuweisen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Im Hinblick auf die Rückgängigmachung einer verdeckten Ausschüttung konnte sich das Bundesfinanzgericht auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen (Zeitpunkt der Rückforderung der verdeckten Ausschüttung) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 4. Juli 2022