

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf_Adr***, vertreten durch ***Stb***, ***StB_Adr***, über die Beschwerden vom 17. Dezember 2024 gegen die Rückerstattungsbescheide gem. § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG des Finanzamtes Österreich vom 27. November 2024, Steuernummer ***Bf_StNr*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden 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

1. Mit Bescheiden vom 27.11.2024 forderte die Abgabenbehörde von der beschwerdeführenden GmbH (Bf) die Rückzahlung eines Fixkostenzuschuss 800.000 (FKZ 800.000) iHv € ***Betrag_FKZ*** sowie eines Ausfallsbonus III (AB III) iHv € ***Betrag_AB***.

Den Bescheiden lagen die Feststellungen einer Nachschau zugrunde, wonach die Bf im Geltungszeitraum der Verordnungen zum FKZ 800.000 und zum AB III förderungsschädliche Gewinnausschüttungen durchgeführt habe.

2. Am 17.12.2024 wurde gegen beide Rückforderungsbescheide Beschwerde erhoben, wobei eingangs jeweils die fehlende Bescheidbegründung als Grund für die Rechtswidrigkeit der Bescheide ins Treffen geführt wurde.

Im Weiteren wurde, nach Zitat der jeweiligen Verordnung iSd § 2 Abs. 9 COFAG-NoAG (Z. 5 bzw. 13) sowie einschlägiger FAQ's der COFAG, zu den Zielsetzungen der Fördermaßnahmen ausgeführt, dass diese in der Aufrechterhaltung des Betriebes, der Liquidität und der

Zahlungsfähigkeit von Betrieben bestünden. Unter diesem Gesichtspunkt seien die Erläuterungen zum in den zitierten Verordnungen normierten Ausschüttungsverbot so zu verstehen, dass im Zeitraum 16.03.2020 bis 30.06.2021 (betr. AB III gemeint wohl: 01.12.2021 bis ***Datum_Ausschüttung_2***) keine liquiden Mittel in Form einer Gewinnausschüttung an die Gesellschafter der die Förderung beantragenden Unternehmen ausgezahlt werden sollen.

Dividende oder Gewinnausschüttung seien als Begriffe im unternehmensrechtlichen Sinne zu verstehen. Die im Anhang zur Verordnung enthaltenen Richtlinien verstünden dies als eine tatsächliche cash-mäßige Auszahlung (Liquiditätsabgang). Durch die im Beschwerdefall erfolgten Umbuchungen eines Teiles des Bilanzgewinnes auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers, in deren Gefolge im Weiteren Kapitalertragsteuer gemeldet und abgeführt worden sei, sei die Liquidität des Unternehmens jedoch nicht belastet worden. Es handle sich um Buchungsmaßnahmen.

Die tatsächliche Liquiditätsbelastung des Unternehmens sei bereits zu früheren Zeitpunkten, nämlich durch die jeweiligen Auszahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgt, lägen daher somit vor dem Ausschüttungsverbotszeitraum. Die Verrechnung mit dem Bilanzgewinn habe zur Glattstellung der Forderung/Verbindlichkeit gedient.

Abschließend wurde zusammengefasst, dass mit der Umbuchung von Bilanzgewinn gegen die Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer kein Abfluss und keine Liquiditätsschmälerung stattgefunden haben, sondern sei diese bereits in Zeiträumen vor dem Ausschüttungsverbot erfolgt. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise lägen somit konkludente Beschlussfassungen über Ausschüttungen vor, die bereits früher stattgefunden haben.

3. Am 23.12.2024 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Zusammengefasst wurde von der Abgabenbehörde die Ansicht vertreten, eine offene Gewinnausschüttung sei vor der Genehmigung des Jahresabschlusses bzw. der Fassung eines Gewinnverteilungsbeschlusses nicht möglich, und sei ein rechtlicher Zufluss der Gewinnausschüttungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer vor diesem Zeitpunkt nicht erfolgt. Der endgültige Wertabgang aus der Sphäre der Bf sei erst im Zeitpunkt des Gewinnausschüttungsbeschlusses vorgelegen, zumal zuvor noch die Forderung auf dem Verrechnungskonto bestanden habe.

4. In den (zur Beschwerde im Wesentlichen inhaltlich gleichlautenden) Vorlageanträgen vom 22.01.2025 wurde zum Ausdruck gebracht, die Abgabenbehörde unterstelle den Verordnungen iSd § 2 Abs. 9 COFAG-NoAG eine unüberwindbare Hürde, da eine, wie im Beschwerdefall erfolgte, Ausschüttung durch Verrechnung nicht zurückgezahlt iSd genannten Rechtsvorschriften werden könne.

5. In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bf ausdrücklich betont, dass es im Beschwerdefall nicht um einen steuerrechtlichen, sondern einen ausschließlich unternehmensrechtlich zu beurteilenden Sachverhalt gehe. Die Beurteilung, ob (förderungsschädliche) Gewinnausschüttungen vorgenommen worden seien, sei daher ausschließlich unter unternehmens- bzw. gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, wohingegen steuerrechtliche Aspekte, insbesondere betreffend den Zufluss an den Gesellschafter, nicht zu berücksichtigen seien. Die Ausschüttungsverbote der Verordnungen seien rein liquiditätsorientiert, würden somit ausschließlich die tatsächliche Ausschüttung von Geld an Gesellschafter, die zuvor nach den einschlägigen Bestimmungen des GmbHG beschlossen wurde, sanktionieren. Dies ergebe sich auch daraus, dass die einschlägigen „FAQ´s“ eine Sanierungsmöglichkeit in der Form vorsähen, dass die Förderantragsberechtigung durch Aufhebung bereits gefasster Gewinnverteilungsbeschlüsse, bzw. die Rückzahlung der bereits ausgeschütteten Nettodividende wiederhergestellt werden könne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft vom ***Datum_Gründung*** errichtet. Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer ist seit der Gründung ***Ges.er_GF***. Gegenstand der Gesellschaft ist die Ausübung der ***Bf_Tätigkeit*** samt Hilfstätigkeiten und Verwaltung des Gesellschaftsvermögens.

§ 13 des Gesellschaftsvertrages (*„Jahresabschluss; Gewinnverteilung“*) lautet:

(1) Die Generalversammlung stellt den Jahresabschluss fest und beschließt über die Verwendung des darin ausgewiesenen Bilanzgewinnes oder Bilanzverlustes sowie der freien Rücklagen.

(2) Vorabausschüttungen auf den zu erwartenden Jahresgewinn können von der Gesellschafterversammlung beschlossen werden.

Gesellschafterbeschlüsse iSd § 13 des Gesellschaftsvertrages wurden betreffend den im Beschwerdeverfahren interessierenden Zeitraum nicht gefasst.

2. Von der Bf wurden im verfahrensgegenständlich interessierenden Zeitraum laufend Zahlungen für den Gesellschafter-Geschäftsführer geleistet bzw. Aufwendungen für diesen getragen, so auch in den Zeiträumen 16.03.2020-30.06.2021 und 01.12.2021-30.06.2022. Am ***Datum_Ausschüttung_1*** ist auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers eine „***Text_Ausschüttung_1***“ iHv € ***Betrag_Ausschüttung_1***, und am ***Datum_Ausschüttung_2*** eine „***Text_Ausschüttung_2***“ iHv € ***Betrag_Ausschüttung_2*** verbucht. Es handelt sich dabei um Umbuchungen des auf dem

Eigenkapitalkonto der Bf ausgewiesenen Bilanzgewinnes. Diese Umbuchungen stellen Ausschüttungen iSd Verordnungen zum FKZ 800.000 und zum AB III dar.

2. Beweiswürdigung

Der dargestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, sowie dem elektronischen Akt der Bf. Dass im relevanten Zeitraum Gewinnausschüttungen an ***Ges.er_GF*** vorgenommen worden waren, ergibt sich aus der nachfolgenden rechtlichen Beurteilung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Vorausgeschickt wird, dass, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, allfällige Begründungsmängel der hier angefochtenen Bescheide im weiteren Verfahren saniert werden können (vgl. außerdem zB *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 93 Rz 16, mit zahlreichen Verweisen auf hg. Rspr.). Dem ist die Bf im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Auf den Vorwurf der Rechtswidrigkeit infolge fehlender Begründung ist sohin nicht weiter einzugehen.

2. Im Beschwerdefall wurden ein FKZ 800.000 und ein AB III rückgefordert. Die Gewährung der genannten Förderungen war zuvor auf Grundlage von Verordnungen des BMF gem. § 3b Abs. 3 des ABBAG-Gesetzes betreffend Richtlinien über die Gewährung eines begrenzten Fixkostenzuschusses bis EUR 800.000 (VO über die Gewährung eines FKZ 800.000) bzw. über eine weitere Verlängerung des Ausfallsbonus für Unternehmen mit hohem Umsatzausfall (VO Ausfallsbonus III) durch die COVID-19 Finanzierungsagentur des Bundes GmbH (COFAG) erfolgt.

Gemäß § 1 Abs. 2 COFAG-NoAG sind die der COFAG obliegenden Aufgaben, u.a. die Rückforderung zu Unrecht auf Grundlage von Förderverträgen erhaltener finanzieller Leistungen (vgl. Abs. 1 Z. 2. leg. cit.) seit 01.08.2024 vom Bund wahrzunehmen und durch den Bundesminister für Finanzen zu vollziehen.

Gemäß Pt. 6.2.2. der Richtlinien zur VO über die Gewährung eines FKZ 800.000 hat sich der Antragseinbringer u.a. dazu zu verpflichten, die Entnahmen des Inhabers des Unternehmens beziehungsweise Gewinnausschüttungen an Eigentümer im Zeitraum vom 16. März 2020 bis 31. Dezember 2021 an die wirtschaftlichen Verhältnisse anzupassen. Insbesondere steht daher der Gewährung eines FKZ 800.000 im Zeitraum vom 16. März 2020 bis zum 30. Juni 2021

- die Ausschüttung von Dividenden oder sonstige rechtlich nicht zwingende Gewinnausschüttungen und
- der Rückkauf eigener Aktien entgegen.

Danach hat bis 31. Dezember 2021 eine maßvolle Dividenden- und Gewinnausszahlungspolitik zu erfolgen.

Gemäß Pt. 6.2.7. der Richtlinien zur VO Ausfallsbonus III hat sich der Antragseinbringer u.a. dazu zu verpflichten, die Entnahmen des Inhabers des Unternehmens beziehungsweise Gewinnausschüttungen an Eigentümer im Zeitraum vom 1. Dezember 2021 bis 30. Juni 2022 an die wirtschaftlichen Verhältnisse anzupassen. Insbesondere stehen daher der Gewährung eines Ausfallsbonus III folgende Maßnahmen entgegen, wenn sie im Zeitraum vom 1. Dezember 2021 bis zum 30. Juni 2022 erfolgen:

- die Ausschüttung von Dividenden oder sonstige rechtlich nicht zwingende Gewinnausschüttungen und
- der Rückkauf eigener Aktien.

Schon nach dem eindeutigen Wortlaut der genannten Bestimmungen stehen Gewinnausschüttungen während der angeführten Zeiträume der Gewährung eines FKZ 800.000 bzw. eines AB III entgegen. Insoweit besteht zwischen den Verfahrensparteien jedoch Einigkeit.

3. Strittig war im Beschwerdefall, ob überhaupt (Gewinn)Ausschüttungen iSd Verordnungen vorgenommen wurden, und falls ja, wann konkret die Bf diese Ausschüttungen an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer vorgenommen hat, ob insbesondere die fraglichen, allenfalls förderungsschädlichen, Ausschüttungen während der in den Verordnungen festgelegten Zeiträume stattgefunden haben.

§ 82 GmbHG lautet:

- (1) Die Gesellschafter können 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.
- (2) Die Verteilung des Bilanzgewinns erfolgt in Ermangelung besonderer Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages nach Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen.
- (3) Zinsen von bestimmter Höhe dürfen für die Gesellschafter weder bedungen noch ausbezahlt werden.
- (4) Für wiederkehrende Leistungen, zu denen die Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrage neben den Stammeinlagen verpflichtet sind (§ 8), darf nach Maßgabe der im Gesellschaftsvertrage festgesetzten Bemessungsgrundsätze eine den Wert dieser Leistungen nicht übersteigende Vergütung ohne Rücksicht darauf bezahlt werden, ob der Jahresabschluss einen Reingewinn ergibt.
- (5) Wird den Geschäftsführern oder dem Aufsichtsrat in der Zeit zwischen dem Schlusse des Geschäftsjahres und der Beschlussfassung der Gesellschafter über den Jahresabschluss

bekannt, dass der Vermögensstand der Gesellschaft durch eingetretene Verluste oder Wertverminderungen erheblich und voraussichtlich nicht bloß vorübergehend geschmälert worden ist, so ist der nach der Bilanz sich ergebende Gewinn in einem der erlittenen Schmälerung des Vermögens entsprechenden Betrage von der Verteilung ausgeschlossen und auf Rechnung des laufenden Geschäftsjahres zu übertragen.

Grundsätzlich ist (unternehmensrechtlich) nur eine Ausschüttung nach Feststellung des jeweiligen Jahresabschlusses zulässig, nicht jedoch eine Vorauszahlung auf künftige Gewinnansprüche. Selbst wenn eine Leistung an den Gesellschafter aus dem Bilanzgewinn oder den freien Rücklagen vorgenommen werden könnte, ist sie verboten, wenn sie nicht ausdrücklich als Gewinnausschüttung deklariert wird. (OGH 18.02.2021, 6 Ob 207/20i)

In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass iZm unterjährigen Entnahmen die Möglichkeit einer nachträglichen Sanierung durch einen erst später entstehenden Dividendenanspruch besteht, wenn dieser vom berechtigten Gesellschafter zur Abdeckung des bereits entnommenen Betrags (zuzüglich drittvergleichsfähiger Zinsen) gewidmet wird (*Foglar-Deinhardstein* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer* [Hrsg], GmbHG² [2024] zu § 82 GmbHG Rz 57 mwN; vgl. auch OLG Innsbruck 27.04.2023, 3R26/23g). Die zitierte Literaturstelle lässt eindeutig erkennen, dass „unterjährige Entnahmen“, als welche die von der Bf getätigten, auf dem Verrechnungskonto erfassten laufenden Zahlungen für den Gesellschafter anzusehen sind, im Unternehmensrecht noch nicht als „Ausschüttungen“ gewertet werden, sondern erst die Verwendung des Gewinnanspruches zur Abdeckung des Verrechnungskontos. Diese Ansicht kommt im Übrigen ebenso in der steuerrechtlichen Literatur und Judikatur zum Ausdruck: Vgl. etwa *Zorn*, Forderung am Verrechnungskonto oder verdeckte Ausschüttung?, SWK 2015, 577, mit einem umfassenden Überblick über die einschlägige Rechtsprechung des VwGH; ebenso *Ehgartner/Raab/Renner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* [Hrsg], Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 [32. Lfg 2019], § 8 Rz 354, unter Verweis auf zB VwGH 30.10.2014, 2012/15/0143, wonach eine Ausschüttung neben einem faktischen Geldmittelfluss etwa dann erfolgt ist, wenn die Gewinnanteile auf einem Verrechnungskonto, über das der Gesellschafter vereinbarungsgemäß verfügen kann, gutgeschrieben worden sind, und dieser damit die Verfügungsmacht erlangt hat.

Die dargestellte, unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich begründete, Auffassung wurde auch von der Abgabenbehörde vertreten, und wird von der erkennenden RichterIn geteilt. Dem Vorbringen der Bf, wonach durch die Umbuchung mangels tatsächlichem Geldabfluss keine Liquiditätsbelastung der Bf stattgefunden habe, kann nicht beigelegt werden. Tatsächlich wurde die Bf durch die Umbuchung ebenso „ärmer“, wie sie es durch die Auszahlung von Geld an den Gesellschafter geworden wäre: Die Umbuchung von Bilanzgewinn auf das Verrechnungskonto schmälert das Eigenkapital der Bf, unabhängig von tatsächlichen Geldflüssen, parallel verringern sich die Forderungen der Bf gegenüber dem Gesellschafter (vgl. auch *Foglar-Deinhardstein* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer* (Hrsg),

GmbHG² [2024] zu § 82 GmbHG Rz 32, zur grundsätzlichen Vermögensauswirkung einer Ausschüttung). Es hat ein Vermögenstransfer in die Sphäre des Gesellschafters stattgefunden, und zwar derart, dass der Gewinnanspruch des Gesellschafters gegen die Forderungen der GmbH (gleichbedeutend mit: dessen Schulden gegenüber der GmbH) aufgerechnet wurde.

Es kann den Verordnungstexten nicht entnommen werden, dass, wie seitens der Bf in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, ausschließlich in Geld erfolgte Ausschüttungen untersagt bzw. förderungsschädlich seien. Dass die FAQ's, etwa zum FKZ 800.000 unter Pt. C.II.5., eine Sanierungsmöglichkeit in Form einer Aufhebung eines Gewinnverteilungsbeschlusses bzw. einer Rückzahlung der bereits ausgeschütteten Nettodividende vorsehen, legt allenfalls nahe, dass dort nur die Rückgängigmachung einer in der tatsächlich gesetzlich vorgesehenen Art erfolgten Gewinnausschüttung berücksichtigt wurde. Daraus kann aber keinesfalls der Schluss gezogen werden, dass ausschließlich strikt gemäß § 82 Abs. 1 GmbHG vorgenommene Ausschüttungen, die überdies einen tatsächlichen Geldabfluss bewirkten, förderungsschädlich sein könnten. Eine derart enge Auslegung der Verordnungsbestimmungen über das Ausschüttungsverbot würde den Normzweck, der in der Erhaltung der Zahlungsfähigkeit der GmbH besteht, unterlaufen: Es stünde im Belieben der Gesellschafter, einer GmbH durch unterjährige, auf dem Verrechnungskonto verbuchte Entnahmen Geldmittel zu entziehen, das Verrechnungskonto durch die bloße Umbuchung des Gewinnanspruchs auszugleichen, und damit das Ausschüttungsverbot ohne Weiteres zu umgehen.

Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass von einer rechtlich zwingenden Gewinnausschüttung (vgl. Pt. 6.2.2. der Richtlinien zur VO FKZ 800.000 bzw. 6.2.7. der Richtlinien zur VO AB III) gegenständlich nicht auszugehen war, da der Gesellschaftsvertrag der beschwerdeführenden GmbH unter § 13 vorsieht, dass die Generalversammlung über den festgestellten Bilanzgewinn zu beschließen hat. Damit entstand der Gewinnanspruch des Gesellschafters nicht bereits durch die rechtswirksame Feststellung des Jahresabschlusses, sondern war durch den von der Generalversammlung (allenfalls konkludent) zu fassenden Ausschüttungsbeschluss bedingt (*Foglar-Deinhardstein* in *Foglar-Deinhardstein/Aburumieh/Hoffenscher-Summer* (Hrsg), GmbHG² (2024) zu § 82 GmbHG Rz 41f).

Die Bf hat daher jeweils im Zeitpunkt der Abdeckung des Verrechnungskontos, nämlich am ***Datum_Ausschüttung_1*** und am ***Datum_Ausschüttung_2***, Gewinnausschüttungen vorgenommen und damit gegen das in den VO zum FKZ 800.000 bzw. AB III normierte Ausschüttungsverbot verstoßen. Die bescheidmäßige Rückforderung der zu Unrecht bezogenen Förderungen FKZ 800.000 und AB III hatte gem. § 15 Abs. 2 COFAG-NoAG zu erfolgen.

Ob bzw. inwieweit allenfalls bereits durch die von der Bf für ihren Gesellschafter-Geschäftsführer getätigten Zahlungen zusätzlich (verdeckte) Gewinnausschüttungen bewirkt wurden, kann, da nach den obigen Ausführungen ohnehin Verstöße gegen die Ausschüttungsverbote vorlagen, dahingestellt bleiben.

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 sich das gegenständliche Erkenntnis bei der Beurteilung der beschwerdegegenständlichen Rechtsfrage, ob bzw. wann Gewinnausschüttungen bewirkt wurden, auf die zitierte Literatur und Judikatur stützen konnte, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 27. Oktober 2025