

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Natascha Gassner, Mag. Tino Ricker und Mag. Eva-Maria Düringer in der Beschwerdesache [...], [...], vertreten durch Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & Co KG, Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil, über die Beschwerde vom 3. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 3. Juni 2014 betreffend Gesellschaftsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21. September 2021 und einer am 07. Oktober 2021 durchgeführten Beratung in Anwesenheit der Schriftführerin Mag. Anna-Maria Peschl zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin wurde von der ***1*** ***2*** ***3*** gegründet. Diese ist Alleingesellschafterin.

Mit **Notariatsakt vom 11.10.2011** wurde die Stiftungsurkunde der ***2*** ***3*** geändert. Punkt Drittens dieses Notaritasaktes hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Herr ***1*** ***2*** als einziger Stifter der ***1*** ***2*** ***3*** erklärt hiemit die Stiftungsurkunde vom 28.12.2005 (achtundzwanzigsten Dezember zweitausendfünf) in der Fassung vom 16.10.2008 (sechzehnten Oktober zweitausendacht) in nachstehendem Punkt Fünftens aufzuheben, den Punkt Fünftens neuzufassen, sodass Punkt Fünftens nunmehr wie folgt lautet:*

Stiftungszweck:

*Zweck der ***1*** ***2*** ***3*** ist primär die Erhaltung und Sicherstellung des unternehmerischen Lebenswerkes des Stifters, entweder durch Verwaltung dieses Vermögens in der Stiftung oder durch satzungskomforme Übertragung des Stiftungsvermögens (im Falle der Gründung einer Substiftung gemäß Punkt Drittens Absatz 4. der Stiftungserklärung).*

*1. Im Rahmen dieses Stiftungszweckes ist die ***3*** auch berechtigt,*

- den gewidmeten Geschäftsanteil oder das durch ihn repräsentierte Unternehmen zu veräußern,

- Immobilien und Unternehmen zu erwerben und zu veräußern,

- in verschiedene Veranlagungsinstrumente bester Bonität sowie auch Aktien, Anleihen und Private Equity zu investieren.

*2. Die ***1*** ***2*** ***3*** hat weiters eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Firma ***Bf1*** mit dem Sitz in ***5*** zu gründen. Gegenstand der ***Bf1*** ist der Erwerb, die Errichtung und die Verwaltung der Immobilie „***4***“ in ***6***, welche auf den Liegenschaften Gst. Nrn [...] errichtet wird. Das Stammkapital der ***4*** GmbH beträgt € 35.000,00 (fünfunddreißigtausend Euro) und wird zur Gänze von der ***1*** ***2*** ***3*** übernommen und ist zur Gänze bar einzuzahlen. Die ***1*** ***2*** ***3*** hat weiters der ***Bf1*** Eigenkapital in Höhe von rund € 2.000.000,00 (zwei Millionen Euro) - je nach Höhe der Baukosten der vorgenannten Immobilie „***4***“ in ***6*** - zur Verfügung zu stellen.*

*3. Weiterer Stiftungszweck ist die Leistung von Zuwendungen an Begünstigte. Die Versorgung der Begünstigten ist aber nicht primärer Zweck der ***3***.*

4. Solange der Stifter lebt und geschäftsfähig ist, bedürfen die Veräußerung der gewidmeten Unternehmensanteile oder des durch sie repräsentierten Unternehmens sowie der Erwerb und die Veräußerung von Immobilien, Unternehmen und Unternehmensanteilen der ausdrücklichen Zustimmung des Stifters. Im Falle des Ablebens des Stifters sowie auch im Falle der mangelnden Geschäftsfähigkeit des Stifters bedürfen diese Maßnahmen der ausdrücklichen Zustimmung des Beirates, wobei gemäß Punkt Drittens Abs. 4 e) für die Gründung der Substiftung die Zustimmung des Beirates nicht erforderlich ist.“

Der an Herrn ***1*** ***2*** gerichtete **Vorhalt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 20.06.2013** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Sie werden höflich ersucht, bekannt zu geben, zu welcher Erfassungsnummer die Versteuerung der in der Bilanz 2012 der ***Bf1*** ausgewiesenen Kapitalrücklage erfolgte.“*

Der an Herrn ***1*** ***2*** gerichtete **Vorhalt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 13.02.2014** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Sie werden nochmals höflich ersucht, bekannt zu geben, zu welcher Erfassungsnummer die Versteuerung der in der Bilanz 2012 der ***Bf1*** ausgewiesenen Kapitalrücklage erfolgte.“*

Der an Herrn ***1*** ***2*** zH seines steuerlichen Vertreters gerichtete **Vorhalt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel vom 14.04.2014** hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Entgegen der übermittelten Bilanz weist die beim Firmenbuch eingereichte Bilanz statt ausgewiesenen „Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen“ Kapitalrücklagen in Höhe von 1,7 Millionen Euro aus (Bilanzen 31.12.2012).

Das Finanzamt geht daher davon aus, dass es sich bei dem Betrag von 1,7 Mio. Euro um einen freiwilligen Zuschuss im Sinn der Änderung der Stiftungsurkunde GZ 3726/2011 handelt, wobei danach Kapital in Höhe von 2 Mio. Euro der Gesellschaft zugeführt werden soll.

Es wird daher nochmals um Bekanntgabe der Versteuerung des Vorganges ersucht sowie um Mitteilung, wie hoch dieser Betrag bis heute angewachsen ist.“

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 15. Mai 2014** führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus:

„Im Zuge der Bauphase war die Form der Finanzierung (Eigenkapital vs Fremdkapital) noch nicht fixiert. Der Stiftungsvorstand hat dem Bau unter der Auflage zugestimmt - dass (wenn notwendig) eine Finanzierung durch die Stiftung gewährleistet ist. Welche Form - Eigenkapital vs. Fremdkapital - war zu diesem Zeitpunkt noch nicht fixiert. Der Stiftungsvorstand wollte jedoch keinesfalls einen Bankkredit für die Finanzierung der Wohnanlage aufnehmen.

Aufgrund dessen wurde in der Stiftungsurkunde - zur Absicherung des Stiftungsvorstandes - der Passus aufgenommen, dass (wenn notwendig) die Stiftung die erforderlichen Mittel zur Verfügung stellt.

Nachdem die Baukosten und die Auslastung (Vermietungen) absehbar waren, wurde zwischen dem Stifter und dem Stiftungsvorstand vereinbart, dass die Mittel als Darlehen zur Verfügung gestellt werden, da die Rückzahlung aus den Mieteinnahmen jederzeit möglich ist. Aus diesem Grund wurde auch die Stiftungsurkunde im Jahr 2013 entsprechend geändert.

*Wie Sie aus dem Jahresabschluss der ***1*** ***2*** Stiftung 2012 und dem Jahresabschluss der ***Bf1*** 2012 - welche dem Finanzamt übermittelt wurden - ersehen können, wurden die zur Verfügung gestellten Mittel in den beiden Jahresabschlüssen als Darlehen bzw. Forderung bilanziert.*

*In der Firmenbuchbilanz der ***Bf1*** 2012 wurde irrtümlich eine Kapitalrücklage ausgewiesen. Der Grund dafür liegt darin, dass die Firmenbuchbilanz der ***Bf1*** irrtümlich*

an das Firmenbuch übermittelt wurde, bevor die Bilanz fertiggestellt bzw. festgestellt wurde. Leider wurde es verabsäumt, eine berichtigte Firmenbuchbilanz an das Firmenbuchgericht zu übermitteln.

*Die für den Bau zur Verfügung gestellten Mittel stellen somit Fremdkapital dar und werden von der ***4*** samt Zinsen laufend zurückbezahlt.“*

Mit **Bescheid vom 03.06.2014** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel der Beschwerdeführerin Gesellschaftsteuer in Höhe von 17.000,00 € vorgeschrieben.

Im Betreff war angeführt:

Betrifft:

*Änderung der Stiftungsurkunde der ***1*** ***2*** ***3*** vom 11. Oktober 2011*

In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Nach dem ausdrücklichen Inhalt der Stiftungsurkunde vom 11.10.2011 hat die Zurverfügungstellung der Mittel als Eigenkapital zu erfolgen. In der gezeichneten, beim Firmenbuch eingereichten und veröffentlichten Bilanz sind die Mittel ausdrücklich ebenfalls als Kapitalrücklage ausgewiesen. Die im Firmenbuch eingereichte Bilanz unter Ausweis der Kapitalrücklage wird daher als richtig beurteilt und die Mittel als Zuschuss ins Eigenkapital beurteilt.“

In der **Beschwerde vom 02.07.2014** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die Beschwerde richtet sich zur Gänze gegen den Inhalt und Höhe des Gesellschaftsteuerbescheides. Dazu führen wir folgendes an: Im Gesellschaftsteuerbescheid wird in der Begründung erwähnt, dass die im Firmenbuch eingereichte Bilanz die Mittel in der Kapitalrücklage ausgewiesen wurden.

Wie bereits im Schreiben vom 15.5.2014 ausgeführt:

*Die ***1*** ***2*** ***3*** ist Gesellschafter der ***Bf1***. Die ***Bf1*** hat in ***6*** eine Wohnanlage errichtet.*

Im Zuge der Bauphase war die Form der Finanzierung (Eigenkapital vs Fremdkapital) noch nicht fixiert. Der Stiftungsvorstand hat dem Bau unter der Auflage zugestimmt - dass (wenn notwendig) eine Finanzierung durch die Stiftung gewährleistet ist. Welche Form - Eigenkapital vs. Fremdkapital - war zu diesem Zeitpunkt noch nicht fixiert. Der Stiftungsvorstand wollte jedoch keinesfalls einen Bankkredit für die Finanzierung der Wohnanlage aufnehmen.

Aufgrund dessen wurde in der Stiftungsurkunde - zur Absicherung des Stiftungsvorstandes - der Passus aufgenommen, dass (wenn notwendig) die Stiftung die erforderlichen Mittel zur Verfügung stellt.

Nachdem die Baukosten und die Auslastung (Vermietungen) absehbar waren, wurde zwischen dem Stifter und dem Stiftungsvorstand vereinbart, dass die Mittel als Darlehen zur Verfügung gestellt werden, da die Rückzahlung aus den Mieteinnahmen jederzeit möglich ist. Aus diesem Grund wurde auch die Stiftungsurkunde im Jahr 2013 entsprechend geändert.

*Wie Sie aus dem Jahresabschluss der ***1*** ***2*** Stiftung 2012 und dem Jahresabschluss der ***Bf1*** 2012 - welche dem Finanzamt übermittelt wurden - ersehen können, wurden die zur Verfügung gestellten Mittel in den beiden Jahresabschlüssen als Darlehen bzw. Forderung bilanziert.*

*In der Firmenbuchbilanz der ***Bf1*** 2012 wurde irrtümlich eine Kapitalrücklage ausgewiesen. Der Grund dafür liegt darin, dass die Firmenbuchbilanz der ***Bf1*** irrtümlich an das Firmenbuch übermittelt wurde, bevor die Bilanz fertiggestellt bzw. festgestellt wurde. Leider wurde es verabsäumt, eine berichtigte Firmenbuchbilanz an das Firmenbuchgericht zu übermitteln.*

*Die für den Bau zur Verfügung gestellten Mittel stellen somit Fremdkapital dar und werden von der ***4*** samt Zinsen laufend zurückbezahlt.“*

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 24.06.2019** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte die Versteuerung eines Betrages von 1,7 Mio €, der von der Gesellschafterin laut Ausweis der Bilanz des Jahres 2012 als zusätzliches Eigenkapital (Zuschuss) zur Verfügung gestellt bzw. geleistet wurde.

*Dem lag einerseits die Änderung der Stiftungsurkunde der ***1*** ***2*** ***3*** durch den Stifter, Herrn ***1*** ***2***, vom 11.10.2011 zugrunde, worin ausdrücklich ausgeführt und bestimmt wurde, dass für Zwecke des Erwerbs und der Errichtung der Liegenschaft „***4***“ die ***Bf1***, die Beschwerdeführerin (idF kurz Bf.), mit einem Stammkapital von 35.000 € zu gründen ist und weiteres ausdrücklich bestimmt wird: „Die ***1*** ***2*** ***3*** hat weiters der ***Bf1*** Eigenkapital in Höhe von rund 2.000.000,00 € - je nach Höhe der Baukosten der vorgenannten Immobilie „***4***“ in ***6*** zur Verfügung zu stellen.“*

Die Gründung der Gesellschaft erfolgte 2011 mit Errichtungserklärung vom 11.10.2011. In der Errichtungserklärung zur Gründung wurde festgelegt, dass das Nominale von 35.000,00 € zur Gänze einzuzahlen ist. Weitere Verpflichtungen wurden für den Ersterwerb der

*Gesellschaftsrechte aus der Gründung nicht festgelegt. Die Eintragung erfolgte am 14.10.2011. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist ebenfalls der Stifter, Herr ***1*** **2***.*

In der Bilanz 2012, die dem Firmenbuch eingereicht wurde, wurde der Betrag von 1.700.000,00 € unter Kapitalrücklagen ausgewiesen.

Aufgrund Anfragen 2013 und 2014 nach der Versteuerung der als Kapitalrücklage ausgewiesenen Mittelzufuhr wurde mit E-Mail am 8.4.2014 eine Bilanz zum 31.12.2012 (inkl. Vorjahreswerten) übermittelt, worin entgegen dem Ausweis in der dem Firmenbuch vorgelegten Bilanz 1.700.000,00 € als Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen ausgewiesen ist. Auf einen weiteren Ergänzungsvorhalt vom 14.4.2014 hin, in dem ausdrücklich auch auf die Übereinstimmung hinsichtlich des Ausweises als Kapitalrücklage in der Firmenbuchbilanz mit der Änderung der Stiftungsurkunde und den dort festgelegten Betrag von rd. 2 Mio € hingewiesen wurde, wurde nochmals um Bekanntgabe der Versteuerung angefragt und die Bekanntgabe des Anwachsens des Betrages bis 2014 ersucht.

Dazu wurde in der Stellungnahme vom 15.5.2014 mitgeteilt, wie auch in der Beschwerde eingewendet, dass zur Absicherung des Stiftungsvorstandes, da dieser keinesfalls einen Bankkredit für die Finanzierung der Wohnanlage aufnehmen hätte wollen, der Passus aufgenommen worden sei, dass (wenn notwendig) die Stiftung die erforderlichen Mittel zur Verfügung stellt.

Nachdem Baukosten und Auslastung (Vermietung) absehbar gewesen seien, sei zwischen dem Stifter und dem Stiftungsvorstand vereinbart worden, dass die Mittel als Darlehen zur Verfügung gestellt würden, da die Rückzahlung aus den Mieteinnahmen jederzeit möglich wäre. Aus diesem Grund sei auch die Stiftungsurkunde im Jahr 2013 entsprechend geändert worden. Der Ausweis als Kapitalrücklage in der Firmenbuchbilanz sei bloß irrtümlich erfolgt, eine berichtigte Bilanz sei dort leider nicht übermittelt worden.

*Die zur Verfügung gestellten Mittel stellten aber Fremdkapital dar und würden von der ***4*** samt Zinsen laufend bezahlt.*

Das Vorbringen wurde im angefochtenen Bescheid für nicht stichhaltig erachtet, da die Bilanzierung in der Firmenbuchbilanz auch dem Inhalt der Stiftungsurkunde in der geänderten Fassung vom 11.10.2011 mit der dokumentierten Zurverfügungstellung als Eigenmittel entspreche, und daher die Mittel als Zuschuss ins Eigenkapital zu beurteilen wären.

In der Beschwerde wird im Wesentlichen das Vorbringen der Stellungnahme vom 15.5.2014 wiederholt und wiederholt auf die vorgelegte Bilanz zum 31.12.2012 verweisen, worin die strittigen Mittel als Fremdkapital bilanziert würden und der Ausweis in der Firmenbuchbilanz daher nur irrtümlich als Kapitalrücklage erfolgt sei.

Telefonisch wurde 2019 die Entwicklung „Darlehenskonto über 1,700.000,00 €“ abverlangt bzw. ein sonstiger Nachweis, dass es sich um ein Darlehen handelte. Hierzu wurden mit E-Mail vom 18. Juni 2019 Kontoblätter „Darlehen/Verr. ***4***“ der ***1*** ***2*** ***3***, woraus die Zuzählung, Zinsen und Teiltilgungen ersichtlich seien, vorgelegt.

Die Kontoblätter lauten auf ***1*** ***2*** ***3*** (213029 2015/01, .2014/01, 2013/01) und datieren vom 12.05.2019. Für 2012 wurde nichts vorgelegt, ebenso nicht für 2016ff.

Die früheste bezug habende Buchung, nämlich über die Buchung der 1,7 Mio € mit der Bezeichnung „UB EB“, wohl Umbuchung Eröffnungsbilanz ist auf dem Kontoblatt der ***3*** mit dem Belegdatum 31.12.2013 mit dem Gegenkonto 8000 ersichtlich. Eine weitere Buchung erfolgt über 300.000 € mit Belegdatum 31.12.2013 mit der Bezeichnung „Zuzähl. Darlehen“, wohl Zuzählung Darlehen und eine weitere mit 37.000 € mit Belegdatum 31.12.2013 mit der Bezeichnung "2% Zinsen 2013". Dies ergibt als Soll für die ***3*** 2.037.000,00. Entsprechend ist in den hier nicht gegenständlichen Folgejahren 2014 und 2015 die Fortführung der Beträge und weitere Einbuchungen, auch von weiteren Beträgen als Zuzähl.Darlehen ***4***, Zinsen und ein kleinere Tilgung im Jahr 2015 ersichtlich. 2016ff wurde nichts vorgelegt.

Kontoblätter der Beschwerdeführerin wurden nicht vorgelegt.

Ergänzend wurden vom Finanzamt auch die weiteren Firmenbuchbilanzen per Abfrage eingeholt und das Firmenbuch auch im Hinblick auf die bei der ***1*** ***2*** ***3*** eingetragenen Änderungen der Stiftungsurkunde samt den Urkunden dazu eingesehen. Dies hat Folgendes ergeben:

Im Jahr 2013 weist die GmbH in der Firmenbuchbilanz keine Kapitalrücklagen mehr aus. Verbindlichkeiten werden mit gesamt mit 3.683.631,23 €, davon mit einer Laufzeit von mehr als 5 Jahren 3.552.100,00 € angegeben.

Im Jahr 2014 weist die GmbH Verbindlichkeiten mit 3,517.294,26 €, davon 3,087.740,00 € mit einer Laufzeit von mehr als 5 Jahren aus. Zur Überschuldung iSd Insolvenzrechts wird angegeben, dass die ***1*** ***2*** ***3*** einen Rückstehungsverzicht erklärt habe.

Im Jahr 2015 weist die GmbH Verbindlichkeiten mit 3,421.571,44, davon mit eine Laufzeit von mehr als 5 Jahren: nichts angegeben.

Zur Überschuldung iSd Insolvenzrechts wird abermals angegeben, dass die ***1*** ***2*** ***3*** einen Rückstehungsverzicht erklärt habe.

Im Jahr 2016 weist die GmbH kaum Verbindlichkeiten aus (rd. 2.600 €). Dafür ist eine Kapitalrücklage mit dem Betrag von 3.300.000 € ausgewiesen.

Bei der ***1*** ***2*** ***3*** wurde die Änderung der Stiftungsurkunde vom 11.10.2011 auch im Firmenbuch angemeldet und die Neufassung insbesondere des Punktes Fünftens mit der Ausstattung der ***Bf1*** mit dem zusätzlichen Eigenkapital auch veröffentlicht.

Mit Anmeldung vom 18.6.2013 wurde beim Firmenbuch die abermalige Änderung durch die Neufassung der Stiftungsurkunde mit Notariatsakt vom 7.5.2013 angemeldet. Dabei ist die Ausstattung der ***Bf1*** mit dem zusätzlichen Eigenkapital nicht mehr erwähnt.

Daraus ergibt sich für das Finanzamt in freier Beweiswürdigung, dass im Zeitpunkt der Hingabe der Mittel bis zum Betrag von 1,700.000 € diese der Beschwerdeführerin, ganz entsprechend dem Auftrag des Stifters und wie in der im Zeitpunkt der Hingabe gültigen Fassung der Stiftungsurkunde festgehalten, der Beschwerdeführerin ohne Vereinbarung einer Rückzahlbarkeit überlassen wurden. Die Annahme der Überlassung bei Hingabe als Darlehen widerspräche ausdrücklich dem Auftrag des Stifters, der auch Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist, an die Organe der Stiftung im Wege der Stiftungsurkunde.

Es ist durchaus auch im Sinne des Vorbringens der Beschwerdeführerin, dass die Aufnahme von Bankkrediten jedenfalls vermieden werden sollte. Im Gegensatz zum Vorbringen, es wäre unklar bzw nicht fixiert gewesen, ob die Mittel von der Gesellschafterin (***3***) als Eigen- oder Fremdkapital hingegeben würden, ergibt aus der ausdrücklichen Erklärung in der Änderung der Stiftungsurkunde vom 11.10.2011, dass zumindest ab diesem Zeitpunkt (und bis zur abermaligen Änderung) klaggestellt war, dass die Mittel der Beschwerdeführerin als zusätzliches Eigenkapital, also in Form eines Zuschusses der ***3*** zur Verfügung gestellt werden. Damit war nicht nur sichergestellt, dass die Mittel durch die Gesellschafterin zur Verfügung gestellt werden, sondern, dass dies zumindest bis zum Betrag von 2 Mio als Eigenkapital, also ohne Rückzahlungsvereinbarung, geschieht. Dies ist der klare und durch Notariatsakt sowie Veröffentlichung im Firmenbuch dokumentierte Wille der Beteiligten. Genau dem entspricht auch die Bilanzierung der Mittel im Jahr 2012 als Kapitalrücklage.

Wenn infolge geänderter Betrachtungen und geänderter Entscheidungen diese Finanzierung später wieder umgestellt wurde und (vorerst) der Betrag und weitere später gegebene als Verbindlichkeiten (Verrechnungskonto) ausgewiesen werden, so ist dabei trotzdem zu beachten, dass in der Folge ohnehin auch für diese Verbindlichkeiten nach den Bilanzangaben ein sog. Rückstehungsverzicht vorliegt. Ab 2016 sind anstatt der Gesellschafterverbindlichkeiten auch wieder Kapitalrücklagen in der Höhe von nun 3,3 Mio ausgewiesen.

Daraus ergibt sich für das Finanzamt zwingend der Schluss, dass zumindest die Mittel im Betrag von 1.700.000 € bei Hingabe ohne Vereinbarung einer Rückzahlungsverpflichtung gegeben wurden, zumal auch kein sonstiger Nachweis einer Darlehensvereinbarung vorgelegt wurde.

Die Steuerschuld entsteht bei der GesSt für freiwillige Leistungen ins Eigenkapital gemäß § 4 BAO im Zeitpunkt der Leistung. Der Abgabenanspruch entsteht dabei ex lege unabhängig vom

Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde (s.a. Knörzer/Althuber, GesSt, § 2 Rz. 125 u die dort refta RSpr. des VwGH). Das KVG kennt dazu auch keinen steuervernichtenden Tatbestand – etwa in einer nachträglichen Änderung in Bezug auf zugeführtes Kapital – der eine entstandene Steuerschuld wieder beseitigen würde.

Die nachträgliche Umstellung der Finanzierung, die auch erst aus der abermaligen Änderung der Stiftungsurkunde vom 7.5.2013 abgeleitet werden kann und die, auch nach den Angaben in der Beschwerde, eben erst 2013 erfolgte, indem die als Eigenkapital zugeführten Mittel wieder als Verbindlichkeiten „umgewidmet“ werden, kann daher die entstandene Steuerschuld für die Leistungen früherer Zeiträume nicht wieder beseitigen.

Ist ein Abgabensanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabensanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. Ritz, BAO², § 4 Rz 11, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt dabei der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (vgl. zB das VwGH-Erkenntnis vom 25. Februar 1993, Zl. 92/16/0160), siehe zB VwGH vom 30.04.2003, GZ. 2002/16/0271.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Im **Vorlageantrag vom 22.07.2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Mit Beschwerdevorentscheidung vom 24.06.2019, zugestellt am 01.07.2019, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den Gesellschaftsteuerbescheid als unbegründet abgewiesen.

Betreffend den Beschwerdegründen wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Ergänzend dazu führen wir noch folgendes zur Beschwerdevorentscheidung an:

1) Bilanzausweis 2012 Firmenbuch

Wie bereits mehrfach darauf hingewiesen, wurde die Firmenbuchbilanz zum 31.12.2012 am 02.04.2013 irrtümlich an das Firmenbuch übermittelt - siehe elektronisches Übermittlungsprotokoll mit dem Prüfwert: 678320517afd3246a22d7650e505bc8f (Beilage A). Der Jahresabschluss war zu diesem Zeitpunkt weder fertig, noch besprochen und noch nicht festgestellt.

*Die Jahresabschlüsse der ***Bf1*** zum 31.12.2012 sowie der ***1*** ***2*** ***3*** wurden am 29.4.2013 besprochen, vom Vorstand genehmigt und durch einen Beschluss festgestellt. Die Firmenbuchbilanz zum 31.12.2012 mit Prüfwert: 513f6bb93decbf526ef3ce021821 al 90 wurde (laut Beilage B) vom Geschäftsführer ***1*** ***2*** am 29.04.2013 unterfertigt und nachweislich am 22.5.2013 laut*

Übermittlungsprotokoll mit dem Prüfwert: 513f6bb93decbf526ef3ce021821a190 (Beilage C) an das Firmenbuch übermittelt. Diese Übermittlung wurde vom Firmenbuchgericht nicht veröffentlicht!

Würde man für die vom Finanzamt angeführte „freie Beweiswürdigung“ auch die Firmenbuchbilanz vom 31.12.2013 würdigen bzw. genauer anschauen (Beilage D), würde man auch hier beim Vorjahreswert den richtigen Ausweis der 1,7 Mio im Fremdkapital sehen. Darüber hinaus wurden die Jahresabschlüsse 2012 ff beim Finanzamt mit dem Ausweis des Fremdkapitals eingereicht und offengelegt.

2) Telefonische Anforderung von Unterlagen:

Mitte Juni dieses Jahres erging (knapp 5 Jahre nach Einreichen der Beschwerde) ein Anruf von Frau [...] vom Finanzamt Feldkirch für Gebühren und Verkehrssteuern mit der Bitte um einen Nachweis der Verbuchung/Verzinsung des Darlehens, da der Fall beim Finanzamt in der Schublade liegen geblieben ist und Sie diesen nun abschließen möchte.

Unsere Mitarbeiterin fragte nach, ob die Ausdrucke der Kontoblätter (darum Ausdrucksdatum vom 18.6.2019) genügen würde. Diese Kontoblätter wurden dann auch formlos mittels Mail am 18.6.2019 an das Finanzamt übermittelt.

Nach ein paar Tagen (feiertagsbedingt) kam nochmals ein Anruf von Frau ***7*** mit der Bitte um einen Nachweis (Kontoblätter) für die Jahre 2016 und 2017. Unsere Mitarbeiterin wollte sich ebenfalls darum bemühen, jedoch war es zeitlich wegen ihres Urlaubsbeginnes nicht mehr möglich, diese vor ihrem Urlaub zu übermitteln. Es erschien ihr auch nicht so dringend (nachdem das Finanzamt 5 Jahre gebraucht hatte um die Beschwerde zu behandeln und die Anforderung der Unterlagen ohne Fristsetzung erfolgte), weshalb sie diese Unterlagen umgehend nach ihrem Urlaub nachreichen wollte.

Die Beschwerdeentscheidung wurde dann während desurlaubes unserer Mitarbeiterin (ohne weitere Urgenz bzw. Aufforderung) per Post am 01.07.2019 zugestellt, woraus sich die Nachreichung der Unterlagen als überflüssig darstellte.

Weiters ist festzuhalten, dass die Kontoblätter der ***2*** ***3*** vorgelegt wurden, damit ersichtlich ist, dass die Darlehensverbindlichkeit der ***Bf1*** bei der ***1*** ***2*** ***3*** ebenso als Darlehensforderung ausgewiesen und verzinst wurde. Die Zinsenerträge wurden bei der ***1*** ***2*** ***3*** mit 25% Körperschaftsteuer ordnungsgemäß laufend versteuert.

Zum Buchungstext: Die Bezeichnung "UB-EB" hat keine weitere Relevanz bzw. Bedeutung, da es sich hier um eine Fremdbuchhaltung handelt und die Salden mit diesem Buchungstext in unser System übernommen werden.

Somit weisen wir das Argument "2016ff wurde nichts vorgelegt" bzw. "Kontoblätter der Beschwerdeführerin wurden nicht vorgelegt" entschieden zurück! Wenn die Vorlage dieser Unterlagen für die Beurteilung des Sachverhalts von Bedeutung sind, ist es verwunderlich dass diese Unterlagen nicht schriftlich angefordert wurden und während der Urlaubszeit unserer Mitarbeiterin überstürzt ein Bescheid ergangen ist. Wir weisen nochmals darauf hin, dass sich die Finanz für die Bearbeitung der Beschwerde 5 Jahre Zeit gelassen hat!

3) Darlehensvertrag

Die ***1*** ***2*** ***3*** ist 100% Gesellschafterin der ***Bf1***. Dem Unternehmer steht es bei seiner Entscheidung über die Finanzierung frei, die Investitionen mittels Eigenkapital oder Fremdkapital zu finanzieren. Die Entscheidung liegt grundsätzlich zur Gänze bei der ***1*** ***2*** ***3*** wie das Kapital hingegeben wird und wurde letztlich mit der Genehmigung und Feststellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2012 durch den Vorstand auch als Darlehen beschlossen.

Des Weiteren war das Gesetz zur Abschaffung über die Gesellschaftsteuer noch nicht relevant, da dieses zu diesem Zeitpunkt (als die ursprüngliche Entscheidung Eigenkapital/Fremdkapital gefallen ist) noch gar nicht bekannt bzw. nicht beschlossen war.

Das Gesetz in dem die Gesellschaftsteuer abgeschafft wurde, datiert vom 28.02.2014! Somit hatte dieses Gesetz auf die ursprüngliche Finanzierungsentscheidung im Jahr 2012/2013 keinen Einfluss!

Das Darlehen wurde nachweislich als Darlehen gewährt, laufend verzinst und getilgt! Daran ändert sich auch nichts, wenn 4 Jahre später (aufgrund von geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen) das Fremdkapital als Eigenkapital zur Verfügung gestellt wird. Das war eine neue Entscheidung, die 4 Jahre später getroffen wurde.

Entgegen der Ausführung der Finanz in der Bescheidbegründung halten wir nochmals fest, dass es hier zu keinen nachträglichen Dispositionen gekommen ist. Es wurde auch nicht versucht durch ein rückwirkendes Rechtsgeschäft den Abgabenanspruch in Wegfall zu bringen. Es gab keine nachträglichen Ereignisse, mit denen versucht wurde, eine Steuerpflicht zu beseitigen. Das Darlehen wurde von Beginn an IMMER als Darlehen behandelt und bei allen Eingaben (Firmenbuch und Finanzamt) als Fremdkapital offengelegt. Die Entscheidung, dass das Darlehen im Jahr 2016 in Eigenkapital (Kapitalrücklage) umgewandelt wurde, ist 4 Jahre nach der ursprünglichen Darlehensgewährung (im Jahr 2012) getroffen worden. Die von der Finanz angeführten Kommentarmeinungen und VwGH Erkenntnisse treffen auf den gegenständlichen Fall somit nicht zu.

Im vorliegenden Fall erscheint es so, als ob die Finanz versucht, die getroffenen Finanzierungsentscheidungen (die Einräumung als Darlehen) nachträglich umzuqualifizieren

und steht in keinsten Weise im Einklang mit der Bundesabgabenordnung bzw. der Rechtstaatlichkeit.

Des Weiteren stellen wir die Anträge:

- auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO

- auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO.“

In der **mündlichen Verhandlung am 21.09.2021** wurde im Wesentlichen vorgebracht:

Der Vertreter der Beschwerdeführerin bringt ergänzend vor:

Beim Bau des Projektes stellte sich die Frage der Finanzierung, es war nicht sicher, ob Eigen- oder Fremdkapital eingesetzt werden soll. Der Stiftungsvorstand wollte explizit keinen Bankkredit. Ob das Projekt mit einem Darlehen oder Eigenkapital finanziert werden soll, hat man im Jahr 2010 beim Start des Projektes noch nicht gewusst.

In der Stiftungsurkunde steht zwar Eigenkapital, aber damit ist nicht Eigenkapital als solches bei der Beschwerdeführerin gemeint, sondern das Kapital sollte von der Stiftung an die Beschwerdeführerin gegeben werden. Ob bei der Beschwerdeführerin Eigenkapital oder Fremdkapital vorliegen soll, ist beim Verfassen dieses Satzes der Stiftungsurkunde nicht klar gewesen.

Zum Thema Firmenbuchbilanz: Diese wurde am 3.4.2013 an das Firmenbuch übermittelt. Zu diesem Zeitpunkt war die Bilanz weder besprochen noch unterschrieben. Im Jahre 2013 war es so, dass der Bilanzierer nach Erstellung der Bilanz irrtümlich auf „fertig“ geklickt hat und zwar irrtümlich, da dieser dachte, er sei fertig mit der Erstellung und gibt die Bilanz an den Betreuer weiter. Bis zu einer entsprechenden Umstellung in der EDV war es so, dass durch das Setzen dieses Hakens, die Bilanz als fertig markiert wurde und mit der nächsten Nachtverarbeitung ans Firmenbuch verschickt wurde.

Am 22.5.2013 – also zwei Wochen nach Besprechung der Bilanz – wurde die richtige Firmenbuchbilanz ans Firmenbuch übermittelt. Es stimmt daher nicht, dass in der Bilanz Eigenkapital ausgewiesen wurde, sondern es wurde bereits im Jahr 2013, als dieser Fehler bemerkt wurde, dieser schon korrigiert.

Zudem wurden von den nunmehr strittigen € 1.700.000,- € 600.000,- bereits in der Bilanz 2011 als Fremdkapital ausgewiesen. Es wurde daher nicht im Nachhinein versucht Eigenkapital durch Fremdkapital zu ersetzen. Im Jahr 2011 waren es € 600.000,- Fremdkapital und im Jahr 2012 waren es € 1.700.000,- Fremdkapital. Diese Beträge wurden von der Stiftung durch den Verkauf von Wertpapieren des Anlagevermögens finanziert und der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellt.

Darüber hinaus ist nicht richtig, dass die Kontenblätter nicht vorgelegt wurden, diese wurden nachweislich an das Finanzamt übermittelt. In der Bescheidbegründung des Finanzamtes wird zwar ausgeführt, dass diese aus dem Jahr 2019 stammen, dabei handelt es sich jedoch nur um das Datum des Ausdrucks. Bei den Kontoblättern handelt es sich um die Jahre 2012, 2013, 2014, 2015 etc.

Nachdem die gegenständliche Beschwerde im Jahr 2014 eingebracht wurde, wurden vom Finanzamt erstmals im Jahr 2019 Unterlagen dazu angefordert. Zwei Tage nach der Anforderung wurden diese Unterlagen übermittelt. Danach wurden erneut telefonisch Unterlagen angefordert, welche aufgrund einesurlaubes der Sachbearbeiterin nicht übermittelt wurden. Ohne die Nachreichung dieser Unterlagen abzuwarten wurde der Bescheid vom Finanzamt innerhalb von zwei Wochen nach diesem Telefonat verschickt.

Sowohl dem Finanzamt als auch dem Firmenbuchgericht wurden jeweils Bilanzen für die Jahre 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 übermittelt, in denen Fremdkapital ausgewiesen ist. Der einzige Fehler, der passiert ist, ist, dass die Übermittlung der Bilanz 2012 an das Firmenbuch versehentlich erfolgte und dieser Fehler einige Wochen später mit der erneuten Übermittlung der Bilanz korrigiert wurde.

Unterlagen zu diesen Übermittlungen (Übertragungsprotokolle) werden vorgelegt.

Am 2.4. erfolgte die erste Übermittlung, am 29.4. wurde die Bilanz von Herrn ***2*** unterschrieben und am 22.5.2013 erfolgte die erneute Übermittlung der Bilanz. Scheinbar ist es so, dass das Firmenbuch eine zweite, korrigierte Bilanz nicht mehr offenlegt.

Über Frage der RichterIn, Mag Gassner: Wir verwenden das Bilanzierungsprogramm BMD. Wenn der Sachbearbeiter bei diesem Programm den Haken für „fertig“ setzt, wird die Bilanz über Nacht ans Firmenbuch übermittelt. In diesem Fall war es so, dass der Bilanzierer von 2011 auf 2012 gewechselt hat. Dieser Bilanzierer hatte die Möglichkeit die Übermittlung durch das Setzen des Hakens auszulösen.

Über Frage des Vorsitzenden: Nein, es gibt keinen Darlehensvertrag. Da die Stiftung 100% Gesellschafterin der Beschwerdeführerin ist, wurde keiner erstellt. Hinsichtlich dieser Darlehen wurden auch jährlich Zinsen eingebucht bzw verrechnet.

Über Frage des Vorsitzenden: Ja, € 600.000,- wurden bereits im Jahr 2011 als Darlehen übergeben und im Folgejahr wurden € 1.100.000,- ausgezahlt. Dies ist auch in den Bilanzen der Stiftung ersichtlich, welche ich mitgebracht habe.

Die Bilanzen der Jahre 2011 und 2012 der ***3*** werden vorgelegt.

Der Vertreter der belangten Behörde verweist auf die schriftlichen Ausführungen, insbesondere in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht. Es wurde auf die

einzelnen Jahre und Bilanzen eingegangen. Entscheidend ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, wobei auf den Zeitpunkt der Leistung abgestellt wird. Für diesen Zeitpunkt waren dem Finanzamt nur Unterlagen bekannt, dass der strittige Betrag als Eigenkapital einzuordnen ist.

Der **Vertreter der Beschwerdeführerin** entgegnet, dass sämtliche Bilanzen an das Finanzamt übermittelt worden seien, in denen Fremdkapital ausgewiesen wurde. Auch dem Firmenbuch sei eine berichtigte Bilanz für das Jahr 2012 übermittelt worden, in der Fremdkapital ausgewiesen ist.

Der **Vertreter der belangten Behörde** führt weiter aus, man habe sich auf die vorliegenden Unterlagen berufen, nicht nur auf die Firmenbuchbilanz, sondern auch auf die Stiftungsurkunde. Nach diesen Unterlagen, die vorgelegt sind, wurde der Betrag als Eigenkapital qualifiziert.

Der **Vertreter der Beschwerdeführerin** führt weiter aus, die Formulierung in der Stiftungsurkunde sei unglücklich. Er sei Mitglied des Stiftungsvorstandes gewesen und es sei damals darum gegangen, dass die Stiftung ihr „Eigenkapital“ der Beschwerdeführerin zur Verfügung stellt, damit sei nicht Eigenkapital bei der Beschwerdeführerin gemeint.

Frage der Richterin Mag. Gassner: Wenn ein Bilanzierer beispielsweise das Jahr 2012 bilanziert, sieht er auch die Vorjahre. Wie kommt es dazu, dass eine Position aus dem Umlaufvermögen ins Eigenkapital gebucht wird? Wie können Sie sich das erklären?

Der Vertreter der Beschwerdeführerin: Es läuft so ab, dass der Bilanzierer die Bilanz – so wie er glaubt – fertigstellt, dann bekommt die Bilanz der Betreuer/Steuerberater auf den Tisch und bespricht allfällige Änderungen mit dem Bilanzierer. Dann wird die Bilanz mit dem Klienten besprochen und anschließend unterzeichnet.

In diesem Fall wurde das Jahr 2011 von Mag Bitschi, einem Partner selbst bilanziert. 2012 hat eine erstmalig mit dem Fall betraute Bilanziererin bilanziert. Diese war damals seit zwei oder drei Monaten in der Kanzlei. Sie hat die Position als Eigenkapital ausgewiesen. Ich selbst habe dann gesagt, dass es sich dabei nicht um Eigenkapital, sondern um Fremdkapital handelt. Die Bilanz wurde anschließend berichtigt, besprochen und vom Klienten unterschrieben. Die erste Übermittlung an das Firmenbuchgericht hätte nicht von der Bilanziererin vorgenommen werden dürfen.

Normalerweise bekommt jeder Sachbearbeiter bestimmte Rechte im Programm. Bei ihr hat man die entsprechenden Rechte damals wahrscheinlich freigeschaltet und nicht eingeschränkt.

Die richtige Bilanz 2012 wurde – wie im Übertragungsprotokoll ersichtlich ist – am 22.5.2013 ans Firmenbuchgericht übermittelt. Die Besprechung mit dem Klienten war am 18.4.2013. Da gibt es ein Protokoll dazu.

Frage der Richterin Mag. Gassner: Gibt es auch ein Protokoll, als beschlossen wurde, dass von der Stiftung ein Darlehen an die Beschwerdeführerin gegeben wird?

Der Vertreter der Beschwerdeführerin: Ja, das müsste in einem Protokoll der Stiftung stehen, das habe ich jetzt nicht dabei, es wurde ja schon im Jahr 2011 als Darlehen ausgewiesen.

Frage des Vorsitzenden: Warum wurde kein Protokoll vorgelegt, dass damals entschieden wurde, dass es sich um ein Darlehen handelt?

Der Vertreter der Beschwerdeführerin: Es wurde nicht danach gefragt, im Jahr 2014 wurden Unterlagen abverlangt, die auch vorgelegt wurden.

Über Frage des Vorsitzenden, das Protokoll könnte aus dem Archiv ausgehoben werden.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin fragt telefonisch in seiner Kanzlei nach Stiftungsprotokollen aus dem Jahr 2011.

Frage des fachkundigen Laienrichters Mag. Ricker: Wie kann man sich erklären, dass eine junge Sachbearbeiterin von Eigenkapital ausgeht; dies auch im Gegensatz zu den Vorjahren?

Der Vertreter der Beschwerdeführerin: Sie hat die Formulierung in der Stiftungsurkunde gesehen. Darum ist es so, dass die Bilanzen zuerst vom Betreuer kontrolliert werden, dann werden sie korrigiert und erst danach werden sie mit dem Klienten besprochen. Nach der Korrektur wurde es als Fremdkapital ausgewiesen. Erst nach der Besprechung mit dem Klienten wird die Bilanz übermittelt. Mir ist unerklärlich, dass diese schon am 3.4. versendet wurde, aber das kann jetzt nicht mehr passieren.

Frage des Vorsitzenden: Wie lange haben Sie dieses Programm schon in der Kanzlei?

Der Vertreter der Beschwerdeführerin: Die elektronische Firmenbuchübertragung gibt es seit 2010/2011, das Programm BMD haben wir schon länger. Es wurde auch nur die Firmenbuchbilanz falsch übermittelt. Die normale Bilanz wurde immer richtig ans Finanzamt übermittelt.

Über Frage des fachkundigen Laienrichters Mag. Ricker, was der Unterschied zwischen einer normalen Bilanz und einer Firmenbuchbilanz ist: Die normale Bilanz wird an das Finanzamt übermittelt, dort wurde immer Fremdkapital ausgewiesen, und bei der Firmenbuchbilanz handelt es sich um eine verkürzte Version, welche beim Firmenbuchgericht hinterlegt wird.

Über Frage des fachkundigen Laienrichters Mag. Ricker an den **Vertreter der belangten Behörde**, warum dem Finanzamt in diesem Fall die Firmenbuchbilanz so wichtig ist: Bei der Beurteilung, ob es sich um Eigen- oder Fremdkapital handelt, wurde die veröffentlichte Bilanz herangezogen und es wurde sich auch auf die Stiftungsurkunde gestützt. Wenn das Finanzamt dieses Protokoll, das es vielleicht gibt, gehabt hätte, hätte es eventuell gar nicht zu dieser Differenzierung geführt. Nach der veröffentlichten Bilanz und der vorliegenden Stiftungsurkunde wurde die Zahlung als Eigenkapital beurteilt.

Über Frage der Richterin Mag. Gassner führt der steuerliche **Vertreter der Beschwerdeführerin** aus: Ja, wir hatten in den Jahren 2011/2012 noch Papierakten. Elektronisch gespeichert wird ca seit vier oder fünf Jahren konsequent, davor nur sporadisch. Wir sind im Jahr 2012 in das neue Büro umgezogen, im Zuge dessen wurde einiges aussortiert und es wurde sukzessive begonnen Dauerakten zu archivieren.

Nach telefonischer Rücksprache mit einer Mitarbeiterin seiner Kanzlei bietet der Vertreter der Beschwerdeführerin an, die fehlenden Stiftungsprotokolle selbst aus dem Archiv auszuheben und bis Ende der Woche per E-Mail nachzureichen.

Frage des Vorsitzenden an den Vertreter der belangten Behörde: Der Vertreter der Beschwerdeführerin hat ausgeführt, dass im Jahr 2012 lediglich € 1,100.000,- überwiesen worden seien, würde dies auch aus Ihrer Sicht zu einer teilweisen Stattgabe führen?

Der Vertreter des Finanzamtes: Ja, bei stichtagsbezogener Betrachtung wäre es eine teilweise Stattgabe. Die belangte Behörde hat sich auf die Stiftungsurkunde gestützt und in freier Beweiswürdigung den Gesamtbetrag angesetzt.

Der **Vertreter der belangten Behörde** beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Der **Vertreter der Beschwerdeführerin** beantragt die Stattgabe.

Am **23.09.2021** hat die Beschwerdeführerin das **Protokoll zur Sitzung des Stiftungsrates der ***1*** ***2*** ***3*** vom 27. Juni 2012** vorgelegt. Punkt 4. Dieses Protokolls lautet:

„4. Finanzierung [Beschwerdeführerin]

*Die Finanzierung des Neubaus der [Beschwerdeführerin] soll durch Darlehen von der ***2*** ***3*** erfolgen. Das Darlehen soll fremdüblich besichert und fremdüblich verzinst werden.*

*Es besteht Einigkeit darüber, dass der Neubau der ***4*** — so weit wie möglich — aus Eigenmitteln der „***2*** Gruppe“ finanziert werden soll. Es wird auch die Möglichkeit einer Kapitalerhöhung bei der ***Bf1*** besprochen. Von dieser Möglichkeit wird — vorläufig — kein Gebrauch gemacht.*

Die ***2*** Reisen hat im Jahr 2012 EUR 250.000 an die ***4*** bezahlt, die ***2*** Stiftung EUR 440.000.

Die Rückzahlung des Darlehens an die ***4*** soll regelmäßig erfolgen. Ein **Darlehensvertrag** zwischen der ***1*** ***2*** ***3*** und der ***Bf1*** ist lt. ***8*** **vorläufig noch nicht erforderlich.**“

Die Beschwerdeführerin hat auch die Überweisungsbelege hinsichtlich der Mittelzuführungen der ***1*** ***2*** ***3*** an die Beschwerdeführerin vorgelegt:

Datum	Verwendungszweck	Betrag
02.11.2011	Übertrag	600.000,00 €
12.01.2012	Übertrag	40.000,00 €
14.02.2012	Übertrag	100.000,00 €
04.05.2012	Übertrag	100.000,00 €
26.06.2012	Übertrag	200.000,00 €
27.08.2012	Übertrag	150.000,00 €
05.09.2012	Übertrag	100.000,00 €
19.10.2012	Übertrag	100.000,00 €
15.11.2012	Übertrag	200.000,00 €
29.11.2012	Übertrag	100.000,00 €
28.12.2012	Übertrag	10.000,00 €

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin wurde von der ***1*** ***2*** ***3*** gegründet. Diese ist Alleingesellschafterin.

Mit Notariatsakt vom 11.10.2011 wurde die Stiftungsurkunde der ***2*** ***3*** geändert. Punkt Drittens dieses Notaritasaktes hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Stiftungszweck:

[...]

2. Die ***1*** ***2*** ***3*** hat weiters eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Firma ***Bf1*** mit dem Sitz in ***5*** zu gründen. Gegenstand der ***Bf1*** ist der Erwerb, die Errichtung und die Verwaltung der Immobilie „***4***“ in ***6***, welche auf den Liegenschaften Gst. Nrn [...] errichtet wird. Das Stammkapital der ***Bf1*** beträgt 35.000,00 € (fünfunddreißigtausend Euro) und wird zur Gänze von der ***1*** ***2*** ***3*** übernommen und ist zur Gänze bar einzuzahlen. Die ***1*** ***2*** ***3*** **hat** weiters der ***Bf1*** **Eigenkapital** in Höhe von **rund € 2.000.000,00** (zwei Millionen Euro) - je nach Höhe der Baukosten der vorgenannten Immobilie „***4***“ in ***6*** - zur Verfügung zu stellen.“

Die ***1*** ***2*** ***3*** hat an die Beschwerdeführerin folgende Überweisungen getätigt:

Datum	Verwendungszweck	Betrag
02.11.2011	Übertrag	600.000,00 €
12.01.2012	Übertrag	40.000,00 €
14.02.2012	Übertrag	100.000,00 €
04.05.2012	Übertrag	100.000,00 €
26.06.2012	Übertrag	200.000,00 €
27.08.2012	Übertrag	150.000,00 €
05.09.2012	Übertrag	100.000,00 €
19.10.2012	Übertrag	100.000,00 €
15.11.2012	Übertrag	200.000,00 €
29.11.2012	Übertrag	100.000,00 €
28.12.2012	Übertrag	10.000,00 €

Trotz Vorhalts in der Beschwerdeentscheidung hat die Beschwerdeführerin keinen Darlehensvertrag vorgelegt.

Allerdings hat die Beschwerdeführerin zwei Tage nach der mündlichen Verhandlung ein Protokoll über die Sitzung des Stiftungsvorstandes der ***1*** ***2*** ***3*** vom

27.06.2012 vorgelegt. Aus diesem Protokoll geht hervor, dass die Finanzierung des Neubaus des Gebäudes der Beschwerdeführerin durch Darlehen seitens der ***1*** ***2*** ***3*** finanziert werden **soll**. Weiters geht aus dem Protokoll hervor, dass dieses Darlehen fremdüblich besichert und fremdüblich verzinst werden **soll**. Ein Darlehensvertrag sei aber derzeit noch nicht erforderlich. Aus dem Protokoll geht weder die Laufzeit des Darlehens noch die Verzinsung hervor. Daraus geht für den Senat klar hervor, es sich bei dem vorgelegten Protokoll lediglich um eine Absichtserklärung handelt, in Zukunft einen Darlehensvertrag abzuschließen.

Aus den Bilanzen für die Jahre 2011 und 2012 der Beschwerdeführerin gehen keine Zinszahlungen an die ***1*** ***2*** ***3*** hervor.

Aus den Bilanzen für die Jahre 2011 und 2012 der ***1*** ***2*** ***3*** gehen keine Zinserträge aus den „Darlehen“ an die Beschwerdeführerin hervor. Erst aus den Kontoblättern für die Jahre 2013 bis 2015 sind Zinszahlungen der Beschwerdeführerin an die ***1*** ***2*** ***3*** in Höhe von 2% ersichtlich.

Erst mit der Änderung der Stiftungsurkunde am 07.05.2013 wurde der Passus:

*„Die ***1*** ***2*** ***3*** hat weiters der ***Bf1*** Eigenkapital in Höhe von rund € 2.000.000,00 (zwei Millionen Euro) - je nach Höhe der Baukosten der vorgenannten Immobilie „***4***“ in ***6*** - zur Verfügung zu stellen.“*

entfernt.

Durch die Umbuchung im Jahr 2013 von Kapitalrücklage an Darlehensverbindlichkeit hat die Beschwerdeführerin ein negatives Eigenkapital ausgewiesen. Im offenzulegenden Anhang der Firmenbuchbilanz zum Jahr 2013 wird ausgeführt:

*„Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes besteht nicht, weil da die Inbetriebnahme der ***4*** erst ab 1.6.2013 erfolgte und die Auslastung vom 7-12/2013 noch nicht 100% betrug.“*

In den Jahren 2014 und 2015 hat die Beschwerdeführerin ebenfalls ein negatives Eigenkapital ausgewiesen. Im offenzulegenden Anhang der Firmenbuchbilanzen der Jahre 2014 und 2015 wird ausgeführt:

*„Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes besteht nicht, weil die ***1*** ***2*** ***3*** einen Rückstehungsverzicht erklärt hat.“*

In den Firmenbuchbilanzen ab 2016 wurden der streitgegenständliche Betrag in Höhe von 1.700.000,00 € sowie ein weiterer Darlehensbetrag in Höhe von 1.600.000,00 € als Kapitalrücklagen ausgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Urkunden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die Tatsache, dass eine berichtigte Bilanz beim Firmenbuch eingebracht, aber dort nicht veröffentlicht worden ist, ändert nichts daran, dass die Beurteilung und Behandlung dieser Mittel als Eigenkapital im Zeitpunkt der Leistung genau den Vorgaben in der Stiftungsurkunde in der Fassung vom 11.10.2011 entsprach - und damit wohl als richtig anzusehen ist. Dazu wird im Detail auf die ausführliche Darstellung und Würdigung der Umstände in der Begründung der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Erst mit späterer Änderung der Stiftungsurkunde vom 7.5.2013 wurde die Bestimmung über die Ausstattung der Gesellschaft mit Eigenkapital entfernt. Bei Leistung war daher die Behandlung als Eigenkapital nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zweifellos zutreffend und konnte die Gesellschaft darauf vertrauen, dass die Leistung als Kapitalausstattung erbracht wurde.

Anderes, als sich aus dem eindeutigen Inhalt der Stiftungsurkunde in diesem Zeitpunkt ergibt - wobei Identität hinsichtlich Geschäftsführer der Gesellschaft und dem Stifter besteht, also die Bekanntheit des Umstands vorauszusetzen ist - wurde nicht nachgewiesen.

Es wurde weder durch Vorlage eines Darlehens- oder Kreditvertrages, noch durch sonstige Unterlagen, etwa Überweisungsbelegen unter Angabe des Verwendungszwecks oder Kontoblätter der GmbH aus den Jahren 2011 und 2012, bei der die Verbuchung von Anfang an mit dem Zeitpunkt der Zahlung bzw. Gutschrift als Verbindlichkeit gegenüber der ***3*** unter Angabe der Rechtsgrundlage erfolgt wäre, vorgelegt.

Aus dem von der Beschwerdeführerin zwei Tage nach der mündlichen Verhandlung vorgelegten Protokoll über die Sitzung des Stiftungsvorstandes der ***1*** ***2*** ***3*** vom 27.06.2012 kann aus folgenden Gründen nicht abgeleitet werden, dass ein Darlehensvertrag bestanden hat:

Aus diesem Protokoll geht hervor, dass die Finanzierung des Neubaus des Gebäudes der Beschwerdeführerin durch Darlehen seitens der ***1*** ***2*** ***3*** finanziert werden **soll**. Weiters geht aus dem Protokoll hervor, dass dieses Darlehen fremdüblich besichert und fremdüblich verzinst werden **soll**. Ein **Darlehensvertrag sei aber derzeit noch nicht erforderlich**. Aus dem Protokoll geht **weder** die **Laufzeit** des Darlehens **noch** die **Verzinsung**

hervor. Daraus geht für den Senat klar hervor, es sich bei dem vorgelegten Protokoll lediglich um eine Absichtserklärung handelt, in Zukunft einen Darlehensvertrag abzuschließen.

Aus der Tatsache, dass die Mittelzuführung im Jahr 2011 als Darlehen verbucht wurde, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da diese Buchung offensichtlich gegen die klaren Rechtsverhältnisse erfolgt ist, zumal im Jahr 2011 kein Darlehensvertrag bestanden hat. Vielmehr war auf Grund von Punkt 3.2. der Änderung der Stiftungsurkunde der *****2***** *****3***** die *****2***** *****3***** verpflichtet der Beschwerdeführerin Eigenkapital in Höhe von bis zu 2.000.000,00 € zur Verfügung zu stellen. Bei der Bilanzierung als Darlehen ist dem Bilanzierer offensichtlich ein Fehler unterlaufen. Er hätte die Mittelzufuhr als Erhöhung des Eigenkapitals in der Bilanz ausweisen müssen.

Wenn zum Darlehen vorgebracht wird, es stünde der *****3***** frei, wie sie ihre Gesellschaft finanziere und letztlich sei dieses auch durch die Genehmigung und Feststellung des Jahresabschlusses 2012 durch den Vorstand beschlossen worden, so übersieht die Beschwerdeführerin, dass nach den eigenen Angaben die Beschlussfassung über die Jahresabschlüsse 2012 erst am 29.4.2013 erfolgt ist, zu einem Zeitpunkt also, als die Zahlungen der *****3***** bereits längst der Gesellschaft zugekommen waren und nach den in diesem Zeitpunkt geltenden Anordnungen der Stiftungsurkunde **als Eigenkapital** zu leisten waren.

Angesichts der klaren Regelung in der Stiftungsurkunde, wäre es insbesondere bei dem gegebenen Naheverhältnis zwischen den Beteiligten, an den Beteiligten gelegen, in eindeutiger Weise das Vorliegen eines Darlehens- oder Kreditverhältnisses durch klare vertragliche Abmachungen, spätestens im Zeitpunkt der jeweiligen Leistung zu belegen, wenn dies entgegen der vertraglichen Situation für die betreffende Mittelzufuhr, abweichend von diesen Vereinbarungen und Anordnungen von vornherein als Fremdmittel beabsichtigt gewesen wäre.

Wenn bei der späteren Bilanzierung für das Jahr 2012 im Jahr 2013 die spätere Änderung der Stiftungsurkunde, die auch erst am 7.5.2013 erfolgt ist, schon vorweggenommen wurde, so macht das keinen Beweis über eine Widmung und einen anderen Zweck der Zahlungen im Zeitpunkt der Leistung als Eigenkapital, so wie es den Bestimmungen der Stiftungsurkunde in diesem Zeitpunkt entsprach.

Abgesehen davon, dass im Verfahren zur GesSt nicht die Richtigkeit oder Frage einer Bilanzänderung oder Berichtigung von Bilanzen zu entscheiden ist, sondern die Fragen nach dem Grund des Mittelzuflusses (ursprünglich als Zuschuss ins Eigenkapital oder von vornherein als rückzahlbare Fremdmittel), stellt der Vorjahreswert in der Bilanz 2013, der sich auf einen geänderten Bilanzwert in der (geänderten) Bilanz 2012 bezieht, kein Indiz für die Richtigkeit des geänderten Vorjahreswertes dar.

Auch die Tatsache, dass bereits ab dem Jahr 2014 ohne Rückstehungserklärung bei Beschwerdeführerin eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorgelegen wäre, ohne

dass irgendwelche Unwägbarkeiten eingetreten wären, lässt darauf schließen, dass um eine solche insolvenzrechtliche Überschuldung zu vermeiden, von vornherein geplant war, dass der Beschwerdeführerin Eigenkapital in Höhe von bis zu 2.000.000,00 € zugeführt wird.

Die Ausführung in der Vorhaltsbeantwortung vom 15.05.2015:

„Der Stiftungsvorstand hat dem Bau unter der Auflage zugestimmt - dass (wenn notwendig) eine Finanzierung durch die Stiftung gewährleistet ist.“

spricht ebenfalls dafür, dass dem Stiftungsvorstand bewusst war, dass eine gänzliche Fremdfinanzierung des Bauprojektes der Beschwerdeführerin wirtschaftlich nicht tragbar ist und dass daher vorgesehen wurde zumindest einen Teil der Aufwendung mittels Eigenkapital zu finanzieren.

Die Ausführung der Beschwerde:

„Nachdem die Baukosten und die Auslastung (Vermietungen) absehbar waren, wurde zwischen dem Stifter und dem Stiftungsvorstand vereinbart, dass die Mittel als Darlehen zur Verfügung gestellt werden, da die Rückzahlung aus den Mieteinnahmen jederzeit möglich ist.“

ist in Anbetracht der Tatsache, dass bereits ab dem Jahr 2014 ohne Rückstehungserklärung eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes vorgelegen wäre, nicht nachvollziehbar.

Daraus ergibt sich für Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung, dass im Zeitpunkt der Hingabe der Mittel in Höhe von 1.700.000 € diese der Beschwerdeführerin, ganz entsprechend dem Auftrag des Stifters und wie in der im Zeitpunkt der Hingabe gültigen Fassung der Stiftungsurkunde festgehalten, der Beschwerdeführerin ohne Vereinbarung einer Rückzahlungsverpflichtung überlassen wurden. Die Annahme der Überlassung bei Hingabe als Darlehen widerspricht ausdrücklich dem Auftrag des Stifters, der auch Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist, an die Organe der Stiftung im Wege der Stiftungsurkunde.

Wenn infolge geänderter Betrachtungen und geänderter Entscheidungen diese Finanzierung später wieder umgestellt wurde und (vorerst) der Betrag und weitere später gegebene als Verbindlichkeiten (Verrechnungskonto) ausgewiesen werden, so ist dabei trotzdem zu beachten, dass in der Folge ohnehin auch für diese Verbindlichkeiten nach den Bilanzangaben ein Rückstehungsverzicht vorliegt. Ab 2016 sind anstatt der Gesellschafterverbindlichkeiten auch wieder Kapitalrücklagen in der Höhe von nun 3,3 Mio ausgewiesen.

Daraus ergibt sich für das Bundesfinanzgericht zwingend der Schluss, dass zumindest die Mittel im Betrag von 1.700.000 € bei Hingabe ohne Vereinbarung einer Rückzahlungsverpflichtung gegeben wurden, zumal auch kein sonstiger Nachweis einer Darlehensvereinbarung vorgelegt wurde.

Die Steuerschuld entsteht bei der GesSt für freiwillige Leistungen ins Eigenkapital gemäß § 4 BAO im Zeitpunkt der Leistung. Der Abgabensanspruch entsteht dabei ex lege unabhängig vom Willen und der subjektiven Meinung des Abgabenschuldners und der Abgabenbehörde (s.a. Knörzer/Althuber, GesSt, § 2 Rz. 125 und die dort referierte Rechtsprechung des VwGH).

Das KVG kennt dazu auch keinen steuervernichtenden Tatbestand – etwa in einer nachträglichen Änderung in Bezug auf zugeführtes Kapital – der eine entstandene Steuerschuld wieder beseitigen würde.

Die nachträgliche Umstellung der Finanzierung, die auch erst aus der abermaligen Änderung der Stiftungsurkunde vom 7.5.2013 abgeleitet werden kann und die, auch nach den Angaben in der Beschwerde, eben erst 2013 erfolgte, indem die als Eigenkapital zugeführten Mittel wieder als Verbindlichkeiten „umgewidmet“ werden, kann daher die entstandene Steuerschuld für die Leistungen früherer Zeiträume nicht wieder beseitigen.

Ist ein Abgabensanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabensanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht in Wegfall gebracht werden (vgl. Ritz, BAO⁶, § 4 Rz 11, und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Insbesondere bei Verkehrsteuern gilt dabei der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann (vgl. zB das VwGH-Erkenntnis vom 25. Februar 1993, Zl. 92/16/0160), siehe zB VwGH vom 30.04.2003, GZ. 2002/16/0271.

Aus der Tatsache, dass die ***1*** ***2*** ***3*** bereits 2011 600.000,00 € als „Darlehen“ zugeführt hat, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da zum Zeitpunkt der Mittelzuführung im Jahr 2011 kein Darlehensvertrag, sehr wohl aber die Verpflichtung zur Zuführung von Eigenkapital bis zu 2.000.000,00 € bestanden hat. Der Betreff des Bescheides lautet:

„Betrifft:

*Änderung der Stiftungsurkunde der ***1*** ***2*** ***3*** vom 11. Oktober 2011“*

In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Nach dem ausdrücklichen Inhalt der Stiftungsurkunde vom 11.10.2011 hat die Zurverfügungstellung der Mittel als Eigenkapital zu erfolgen. In der gezeichneten, beim Firmenbuch eingereichten und veröffentlichten Bilanz sind die Mittel ausdrücklich ebenfalls als Kapitalrücklage ausgewiesen. Die im Firmenbuch eingereichte Bilanz unter Ausweis der Kapitalrücklage wird daher als richtig beurteilt und die Mittel als Zuschuss ins Eigenkapital beurteilt.“

Daraus geht klar hervor, dass das Finanzamt alle Leistungen der ***1*** ***2*** ***3*** an die Beschwerdeführerin die auf Grund der Änderung der Stiftungsurkunde der ***1*** ***2*** ***3*** vom 11. Oktober 2011 als Eigenkapitalzufuhr gewertet und in den Bescheid miteinbezogen hat. Dies betrifft sowohl die im Jahr 2011 als auch die im Jahr 2012 geleisteten Zahlungen. Aus der Tatsache, dass eine Mittelzufuhr in Höhe von 600.000,00 € bereits im Jahr 2011 erfolgt ist, ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, zumal bei der Gesellschaftsteuer keine Jahresveranlagung zu erfolgen hat.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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. Im gegenständlichen Fall ist nur der Sachverhalt strittig. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 11. Oktober 2021

[...]