



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 4

GZ. RV/0312-I/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X-Y.GmbH, Adresse, vertreten durch Stb.AB, vom 12. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Juli 2007 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung bei der Z.Holding.GmbH übermittelte der Betriebsprüfer dem Finanzamt Innsbruck als Kontrollmitteilung einen Umlaufbeschluss vom 31. Dezember 2003. Dieser hatte folgenden Wortlaut:

"Die Gesellschafter der X.Y.GmbH (lt. Firmenbuchauszug ab 23.12.2004 Firma geändert auf X-Y.GmbH), protokolliert beim Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck zu FN Z.1 fassen nachstehende Beschlüsse im Wege der schriftlichen Abstimmung.

Die Gesellschafter beschließen einen durch die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH zu gewährenden verlorenen Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 1.490.000,00, der Gesellschafterzuschuss ist im Jahre der Beschlussfassung erfolgswirksam in die Jahresrechnung einzustellen. Die Mittelaufbringung ist durch die X.S.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von € 540.000,00 und die X.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von € 950.000,00 bereits erfolgt und sind somit die Verbindlichkeiten gegenüber der X.S.GmbH mit € 540.000,00 und gegenüber der X.GmbH mit € 950.000,00 am Tag der Beschlussfassung zu reduzieren. Die Z.Holding.GmbH verpflichtet sich gegenüber der X.Y.GmbH mit der X.GmbH einerseits sowie der X.S.GmbH andererseits entsprechende Vereinbarungen abzuschließen, die die Verminderung vorbezeichnetener Verbindlichkeiten zum Gegenstand hat, im Falle eines nicht Zustandekommens derartiger Vereinbarungen hält die Z.Holding.GmbH die X.Y.GmbH aus diesem Titel gegenüber der X.S.GmbH und /oder der X.GmbH schad und klaglos."

Dieser Umlaufbeschluss wurde am 31. Dezember 2003 von der Z.Holding.GmbH (= Alleingesellschafterin der X.Y.GmbH) vertreten durch deren Geschäftsführer N.N. unterzeichnet.

Das Finanzamt setzte gegenüber der X-Y.GmbH mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 10. Juli 2007 hinsichtlich des Rechtsvorganges "Kontrollmitteilung lt. GBP (Gesellschafterzuschüsse und Forderungsabtretungen) vom 31. Dezember 2003" gemäß § 8 KVG vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG in Verbindung mit § 2 Z. 2-4 KVG in Höhe von 1.490.000,00 € die Gesellschaftsteuer mit 14.900,00 € fest. Die Begründung lautete wie folgt: "Auf den Umlaufbeschluss vom 31.12.2003 wird verwiesen."

Die von der X-Y.GmbH (im Folgenden: Bw) gegen diesen Gesellschaftsteuerbescheid erhobene Berufung wendet als Verletzung von Verfahrensvorschriften die mangelhafte Bescheidbegründung und die Verletzung des Rechtes auf Parteiengehör ein. Die mangelhafte Bescheidbegründung wird im Wesentlichen darin gesehen, dass der Hinweis auf den Umlaufbeschluss eine zusammenfassende Darstellung des vom Finanzamt als erwiesen angenommenen Sachverhaltes nicht ersetzen könne. Die Verletzung des Parteiengehörs liege darin, dass der Bw. im Zuge der Betriebsprüfung kein Recht auf Parteiengehör dahingehend eingeräumt worden sei, sich zum im Streitfall relevanten Sachverhalt zu äußern bzw. die Ergebnisse der Beweisaufnahmen zur Kenntnis zu nehmen und dazu Stellung zu beziehen. Materiellrechtlich wird die Vorschreibung dem Grunde und der Höhe nach bekämpft mit dem Vorbringen, aus dem angefochtenen Bescheid gehe nicht hervor, aus welchen Gründen das Finanzamt die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachte. Im § 2 KVG seien verschiedene Tatbestände angeführt, die der Gesellschaftsteuer unterliegen würden. Vom Finanzamt müsste eine eindeutige Subsumtion unter einen der Tatbestände des § 2 KVG möglich sein. Vor dem geschilderten Hintergrund werde der Gesellschaftsteuerbescheid auch dem Grunde und der Höhe nach angefochten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Der Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid konnte nicht entsprochen werden, da mit Gesellschafterbeschlüssen vom 30 u. 31.12.2003 die Holding verlorene Gesellschafterzuschüsse durch teilweise Übernahme von Verbindlichkeiten leistet, ist dieser Zuschuss als freiwillige Gesellschafterleistung der Kapitalverkehrssteuer zu unterziehen (gem. § 2 Z 4 a KVG)."

Die Bw. stellte in der Folge den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Was den von der Bw. geltend gemachten Vorwurf der Verletzungen von Verfahrensvorschriften wegen mangelhafter Bescheidbegründung bzw. wegen Verletzung des Parteiengehörs anlangt ist vorerst anzuführen, dass Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117); daher kann z.B. die Begründung einer Berufungsvorentscheidung einen erstinstanzlichen Begründungsmangel sanieren (VwGH 23.9.1982, 81/15/0091, vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz. 16 zu § 93 BAO). Auch eine Verletzung des Parteiengehörs durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist im Berufungsverfahren sanierbar (VwGH 19.3.1998, 96/15/0005; 15.3. 2001, 98/16/0205-0207; 18.9.2002, 99/17/0261; siehe Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz. 21 zu § 115 BAO). Im Übrigen ist die Verletzung des Parteiengehörs kein absoluter Verfahrensmangel (VwGH 21.12.1990, 86/17/0106). Zu einer Aufhebung durch ein Höchstgericht führt ein solcher Verfahrensmangel nur dann, wenn er "wesentlich" ist, wenn somit bei seiner Vermeidung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können (VwGH 17.12.2003, 99/13/0032).

Was den Vorwurf der mangelhaften Bescheidbegründung betrifft hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (z. B. VwGH 28.5.1997, 94/13/ 0200 und die dort zitierte Vorjudikatur) zu der nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotenen Begründung eines Abgabenbescheides die Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass eine solche Begründung erkennen lassen muss, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen diese die Subsumtion unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, für den Abgabenpflichtigen nachvollziehbar ist.

Im bekämpften Gesellschaftsteuerbescheid wird im "Betrifft" der versteuerte Rechtsvorgang mit "Gesellschafterzuschüsse und Forderungsabtretungen- Zession" bezeichnet, und in der Begründung wird auf den "Umlaufbeschluss vom 31.12.2003" verwiesen. Dieser Umlaufbeschluss vom 31. Dezember hatte auszugsweise folgenden Wortlaut:

"Die Gesellschafter der X.Y.GmbH, protokolliert beim Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Innsbruck zu FN Z.1 fassen nachstehende Beschlüsse im Wege der schriftlichen Abstimmung.  
Die Gesellschafter beschließen einen durch die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH zu gewährenden verlorenen Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 1.490.000,00, der Gesellschafterzuschuss ist im Jahr der Beschlussfassung erfolgswirksam in die Jahresrechnung einzustellen."

Aus der Wortfolge im angeführten Umlaufbeschluss "durch die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH zu gewährenden verlorenen Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 1.490.000,00" im Konnex gesehen mit dem "Betrifft", der angeführten Bestimmung des § 2 Z 2-4 KVG und der Bemessungsgrundlage des Gesellschaftsteuerbescheides kann kein begründeter Zweifel daran bestehen, dass das Finanzamt als erwiesen angenommen hat, dass die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH diesen Gesellschafterzuschuss an die Bw. gewährt, vom Vorliegen dieses dokumentierten Sachverhaltes ausgegangen und der gewährte Gesellschafterzuschuss als Sachverhalt dem Gesellschaftsteuerbescheid zugrunde gelegen ist. Wenn auch die monierte zusammenhängende Sachverhaltsfeststellung fehlt, lässt doch als zentrales Begründungselement der Gesellschaftsteuerbescheid nachvollziehbar den Sachverhalt erkennen, den das Finanzamt als erwiesen angenommen und der Besteuerung zugrunde gelegt hat. Des Weiteren geht nunmehr aus der Begründung der Berufungsvorentscheidung dezidiert hervor, dass dieser Vorschreibung an Sachverhalt der von der Holding geleistete Gesellschafterzuschuss zugrunde liegt und dieser Zuschuss als freiwillige Gesellschafterleistung gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG versteuert wurde, wodurch selbst ein etwaig bestehender Begründungsmangel des Gesellschaftsteuerbescheides jedenfalls damit behoben wird. Kommt aber der Begründung der Berufungsvorentscheidung nach Lehre (Finanzjournal 1982, Seite 162 ff: Die Berufungsvorentscheidung- ein Rechtsmittel eigener Art) und ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 1.7.1982, 81/16/0163, 0164; VwGH 29.6.2005, 2000/14/0194) Vorhaltcharakter zu, dann wurde damit auch die eingewendete Verletzung des Parteiengehörs saniert, wurde doch die Bw. dabei über den Besteuerungsgegenstand ("Gesellschafterzuschüsse") und den herangezogenen Steuertatbestand ("§ 2 Z 4 a KVG") ausreichend in Kenntnis gesetzt und es bestand somit für die Bw. im Rahmen des Vorlageantrages noch ausreichend Gelegenheit sich dazu sachverhaltsmäßig bzw. rechtlich zu äußern. Im Übrigen wurde mit ho. Schreiben vom 25. Februar 2010 der Bw. durch Übermittlung der ausgefertigten Kontrollmitteilung und sämtlicher damit in Zusammenhang stehender Schreiben bzw. Vereinbarungen der vom Finanzamt dem bekämpften Bescheid zugrunde liegende Sachverhalt umfassend dargestellt und ihr damit nochmals die Möglichkeit geboten, zum Sachverhalt und zur vorgenommenen rechtlichen Würdigung eine Stellungnahme abzugeben. Mit Schreiben vom 31. Mai 2010 hat die Bw. auf diesen Vorhalt geantwortet, ohne darin einzuwenden, die vorgehaltenen Sachverhaltsfeststellungen würden mit dem tatsächlichen Geschehensablauf nicht übereinstimmen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates trifft demzufolge zum gegenwärtigen Stand des Verfahrens der Vorwurf der mangelnden Bescheidbegründung bzw. der Vorwurf der Verletzung des Parteiengehörs nicht mehr zu, wurden doch die eingewendeten Verletzungen

von Verfahrensvorschriften zwischenzeitlich jedenfalls durch die Begründung der Berufungsvorentscheidung und durch den ho. Vorhalt vom 25. Februar 2010 samt Beilagen umfassend saniert. Eine Rechtswidrigkeit des Gesellschaftssteuerbescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften vermag dieses Vorbringen nicht mehr aufzuzeigen.

2. Was die Anfechtung des Gesellschaftssteuerbescheides dem Grunde und der Höhe nach betrifft, bildet als Folge der Berufungsvorentscheidung nunmehr den alleinigen Berufungspunkt, ob das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen ist, dass der gegenständliche Gesellschafterzuschuss den Tatbestand gemäß § 2 Z 4 lit. a KVG verwirklicht, wobei die betragsmäßige Höhe des als Wert der Leistung angesetzten Gesellschafterzuschusses unstrittig blieb.

Gemäß § 2 Z 4 KVG unterliegen der Gesellschaftssteuer folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen

a) Zuschüsse.

Nach § 7 Abs. 1 Z 2 KVG wird bei Leistungen (§ 2 Z 2-4) die Steuer berechnet vom Wert der Leistung.

Für den vorliegenden Berufungsfall ergibt sich aus dem Umlaufbeschluss vom 31. 12.2003 und den beiden Schreiben vom 31.12.2003 der Z.Holding.GmbH an die X.GmbH bzw. an die X.S.GmbH betreffend X.Y.GmbH Folgendes: Die Gesellschafter der X.Y.GmbH beschlossen einen durch die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH zu gewährenden verlorenen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1.490.000,00 €. Dieser Gesellschafterzuschuss war im Jahr der Beschlussfassung erfolgswirksam in die Jahresrechnung einzustellen. Weiters wurde im Umlaufbeschluss festgehalten, dass die Mittelaufbringung durch die X.S.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von 540.000,00 € und durch die X.GmbH hinsichtlich eines Teilbetrages von 950.000,00 € bereits erfolgt war und somit die Verbindlichkeiten gegenüber der X.S.GmbH mit 540.000,00 € und gegenüber der X.GmbH mit 950.000,00 € am Tage der Beschlussfassung zu reduzieren waren. Aus den Schreiben vom 31.12.2003 der Z.Holding.GmbH gerichtet an die X.S.GmbH und an die X.GmbH geht unter anderem folgender Sachverhalt hervor. Die X.Y.GmbH schuldete der X.GmbH einen Gesamtbetrag von rund 990.000,00 € und der X.S.GmbH einen Gesamtbetrag von 547.000,00 €. Die Z.Holding.GmbH löste die Forderung der X.GmbH im Ausmaß von 950.000,00 € und die Forderung der X.S.GmbH im Ausmaß von 540.000,00 € gemäß § 1422 ABGB ein. "Auftrags" (siehe die beiden an die X.Y.GmbH gerichteten Schreiben vom 31.12.2003 der X.GmbH und der X.S.GmbH) der Z.Holding.GmbH wurde die X.Y.GmbH ersucht, die beiden eingelösten Beträge im Gesamtbetrag von 1.490.000,00 € als einen (verlorenen) Gesellschafterzuschuss

der Alleingesellschafterin Z.Holding.GmbH zu betrachten und entsprechend in ihrem Rechnungswesen erfolgswirksam zu berücksichtigen.

An Sachverhalt lässt sich aus dem Inhalt obigen Umlaufbeschlusses vom 31.12. 2003 und dem eingangs angeführten Schriftverkehr vom 31.12.2003 mit aller Deutlichkeit der im Übrigen unbestritten gebliebene Tatumstand folgern, dass die Gesellschafterin Z.Holding.GmbH an die X.Y.GmbH einen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1.490.000,00 € geleistet hat. Dass ein Gesellschafterzuschuss, der eine Reduzierung der Verbindlichkeiten der Kapitalgesellschaft in dieser Höhe herbeiführt, schlichtweg geeignet ist, das Wirtschaftspotential der begünstigten Gesellschaft zu verstärken und den Wert der Gesellschaftsrechte objektiv zu erhöhen, ist einer solchen Leistung immanent und braucht keiner näheren Erörterung. Außer Streit blieb auch, dass dieser Gesellschafterzuschuss ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wurde, somit diese Leistung als freiwillig im Sinne der ständigen VwGH-Rechtsprechung anzusehen ist (vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, Rz 143,144 und 173 zu § 2 KVG und die dort zitierte Judikatur). Soweit völlig undifferenziert sich die Berufung gegen die Höhe der Steuervorschreibung richtet ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass unter Beachtung des Umstandes, dass im Umlaufbeschluss die Bw. selbst durch ihre Unterzeichnung den darin ausgewiesenen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1.490.000,00 € sachlich bestätigt hat, schlüssig von der betragsmäßigen Richtigkeit des Gesellschafterzuschusses auszugehen ist. Die Anwendung des Steuersatzes gemäß § 8 KVG von 1 % ergibt dann die festgesetzte Gesellschaftsteuer in Höhe von 14.900 €.

Auf Grund der bestehenden Sach- und Rechtslage folgt für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen ist, durch den gegenständlichen Gesellschafterzuschuss in Höhe von 1.490.000 € wurde der Steuertatbestand gemäß § 2 Z 4 lit a KVG verwirklicht. Gegenteiliges wurde im Übrigen weder im Vorlageantrag (als Replik auf die Begründung der Berufungsvereinstscheidung) noch in der Vorhaltbeantwortung vom 31. Mai 2010 behauptet geschweige denn nachgewiesen. War somit für diesen Gesellschafterzuschuss (Rechtsvorgang) gemäß § 2 Z 4 lit a KVG in Verbindung mit § 7 Abs. 1 Z 2 KVG vom unstrittigen Wert dieser Leistung die 1%ige Gesellschaftsteuer mit 14.900 € festzusetzen, dann ist über die Berufung gegen den Gesellschaftsteuerbescheid spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Juni 2010