

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache \*\*\*\*Bf.+ADRESSE\*\*\*\* vertreten durch den Geschäftsführer \*\*\*\*GESCHÄFTSFÜHRER\*\*\*\* , gegen den Bescheid vom 22. März 2007 des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, ErfNr. \*\*\*\*x1\*\*\*\*, StNr. \*\*\*\*x2\*\*\*\* betreffend Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 18.12.2006 zu Recht erkannt :

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Bescheid gemäß § 299 BAO vom 22. März 2007 wird insofern abgeändert, als in Entsprechung des Antrages der Gesellschaftsteuerbescheid bezüglich des Zuschusses der Mittelstandsförderungsgesellschaft aufgehoben wird.

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

## Entscheidungsgründe

**Ist der Zuschuss der Mittelstandsförderungsgesellschaft an ihre Beteiligungsgesellschaft gemäß § 2 Z 4 KVG gesellschaftsteuerpflichtig oder handelt es sich beim Zuschuss um nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligungsgesellschaft, der nach Art. 27 § 2 Steuerreformgesetz 1993, BGBI. 1993/818 befreit ist?**

Bemerkt wird, dass das Verfahren der Beschwerdeführerin (Bf.) vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht übergegangen ist. Die entsprechende Gesetzesstelle lautet:

*„§ 323 Abs. 38 BAO: Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.....“*

*„§ 323 Abs. 39 BAO: Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabenverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben.“*

## **1. Verfahrensablauf**

An der Bf., einer GmbH war unter anderem die Mittelstandsförderungsgesellschaft **\*\*MITTELSTANDSFINANZIERUNGSGESELLSCHAFT\*\*** beteiligt. Am 22. Juni 2006 fasste die außerordentliche Generalversammlung der Bf. unter anderem den Beschluss: **Leistung eines nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschusses** durch die Mittelstandsförderungsgesellschaft in Höhe von 612.480 Euro und durch den weiteren Gesellschafter von 91.520 Euro. Gleichzeitig wurde eine Kapitalerhöhung beschlossen, hinsichtlich derer die Bf. eine Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer vornahm.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 18. Dezember 2006 von den nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschüssen in Höhe von 704.000 Euro x1% die Gesellschaftsteuer in Höhe von 7.040 Euro für die Bf. fest.

**Am 15. Februar 2007 stellte die Bf. den Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO dieses Gesellschaftsteuerbescheides.** Die **\*\*MITTELSTANDSFINANZIERUNGSGESELLSCHAFT\*\*** sei eine Mittelstandsförderungsgesellschaft und auch in der Liste der Mittelstandsförderungsgesellschaften eingetragen. Sie sei im Jahr 2002 gegründet worden und befindet sich in der Phase der generellen Befreiung gemäß § 5 Z 14 KStG. Der UFS 3.10.2006, RV/3302-W/02 habe entschieden, dass Gesellschafterzuschüsse durch Mittelstandsförderungsgesellschaften als nachträgliche Anschaffungskosten anzusehen seien, weswegen diese „als Beteiligung“ von der Gesellschaftsteuer befreit seien. Von der Bemessungsgrundlage von 704.000 Euro würden 612.480 Euro auf den Zuschuss der Mittelstandsförderungsgesellschaft entfallen, der aber gemäß Art. 27 Steuerreformgesetz 1993 BGBl. 1993/818 befreit sei. Übrig bliebe daher eine Gesellschaftsteuer von 915 Euro.

**Das Finanzamt wies mit Bescheid vom 22. März 2007 den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides ab.** Als Begründung gab es an, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 Z 3 KStG nicht erfüllt seien. Nach der durchgeföhrten Selbstberechnung der Gesellschaftsteuer für die Kapitalerhöhung sei zwischen Kapitalerhöhung und Zuschüssen unterschieden worden. Bei den Zuschüssen handle es sich daher nicht um nachträgliche Anschaffungskosten, weil sonst die Bestimmung des § 6b Abs. 2 Z 1f KStG inhaltsleer wäre.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung/Beschwerde** erhoben. Eingewendet wurde, dass die Bf. vermute, dass sich der Hinweis des Finanzamtes, § 6b Abs. 2 Z 3 KStG sei nicht erfüllt, auf die über 49%ige Beteiligung der Mittelstandsförderungsgesellschaft an der Bf. beziehe. Hierzu werde angeführt, dass es Gründe geben könne, welche dazu führten, dass trotz Vorliegens einer Beteiligung von über 49% die Voraussetzungen gemäß § 6b KStG erfüllt sein können. Diese seien in § 6 Abs. 3 der VO 1993/554 zu Mittelstandsförderungsgesellschaften und in KStR Rz 264 ff angeführt. Der Nachweis der Voraussetzungen erfolge durch die Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers und die Bescheinigung des Vorliegens durch das Bundesministerium für Finanzen und könne

daher nicht Gegenstand des Berufungs/Beschwerdeverfahrens sein. Da es sich beim Gesellschafterzuschuss um Anschaffungskosten handle, falle dieser als „Beteiligung“ unter die Befreiung gemäß Art. 27 Steuerreformgesetz 1993 BGBI. 1993/818.

Mit **Berufungs/Beschwerdevorentscheidung vom 7. Juli 2008** wies das Finanzamt die Berufung/Beschwerde als unbegründet ab. Der vertretenen Ansicht, Zuschüsse würden generell nachträgliche Anschaffungskosten darstellen und somit steuerfrei sein, könne nicht gefolgt werden. In der genannten UFS-Entscheidung stellte der Zuschuss ein Agio dar, welches für den Erwerb der Gesellschaftsrechte geleistet werden musste.

Im **Vorlageantrag** stellte die Bf. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Bf. wurde nach Durchführung eines Konkursverfahrens und dessen Beendigung während des Rechtsmittelverfahrens im Firmenbuch gelöscht.

**Beweis wurde erhoben** durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in die Kopie der notariellen Beschlüsse der Generalversammlung der Bf. vom 22.6.2006, in den Firmenbuchauszug der Bf. FN \*\*\*\*x3\*\*\*\*

Mit dem Vorhalt zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung vom 10. Februar 2017 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. und dem Finanzamt mit, dass unvorgreiflich der mündlichen Verhandlung aus Sicht der Berichterstatterin stattzugeben und dem Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 18.12.2006 in Bezug auf den nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft stattzugeben wäre.

Das Finanzamt erklärte mit Schreiben vom 21. Februar 2017, dass es sich hier um einen schon länger zurückliegenden Fall handle, bei welchem es zu den zugrundeliegenden Rechtsfragen mittlerweile Rechtsprechung des UFS gäbe, auf die das Finanzamt verweise, weswegen eine Stellungnahme deshalb unterbleiben könne.

Die Bf. zog den Antrag auf Abhaltung der mündlichen Verhandlung am 29. März 2017 zurück.

## 2. Gesetzliche Grundlagen

### 2.1. Regelungen im Zusammenhang mit der Gesellschaftsteuer

Der vorliegende Sachverhalt wurde noch vor Aufhebung der Gesellschaftsteuer mit 31.12.2015 BGBI. I 2014/13 verwirklicht.

**Gemäß § 2 Z 4 KVG** unterliegen der Gesellschaftsteuer folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen: a) Zuschüsse.

**Art. 27 Steuerreformgesetz 1993 BGBI. 1993/818,** Sonderregelungen zur Mittelstandfinanzierung auf dem Gebiet der Gebühren sowie der Verkehrsteuern in der für den Fall maßgeblichen Fassung lautet:

§ 1 Die Ausgabe von Aktien und Genussrechten (§ 174 des Aktiengesetzes) durch Mittelstandsförderungsgesellschaften (§ 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sowie sonstige bei diesen als Steuerschuldner (§ 9 Abs. 1 Kapitalverkehrsteuergesetz) verwirklichte Rechtsvorgänge gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes sind von der Gesellschaftsteuer befreit.

§ 2 Rechtsvorgänge über den Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandsförderungsgesellschaften (§ 5 Z 14 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sind von den Stempel- und Rechtsgebühren sowie von der Kapitalverkehrsteuer befreit.

## **2.2. Bundesabgabenordnung**

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war.

Gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG sind die Bücher und Schriften der aufgelösten GmbH einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Person des Verwahrers wird in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages durch das Handelsgericht bestimmt.

§ 299 BAO lautete im Zeitpunkt der Antragstellung durch die Bf. am 22. März 2007 wie Folgt:

*"(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

*(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.*

*(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat."*

## **3. Erwägungen**

### **3.1. Zur Person der Bf.**

Die Bf. hatte ihren Sitz in Österreich und war im Firmenbuch unter der FN \*\*\*\*x3\*\*\*\* eingetragen. Mit Beschluss des Landesgerichtes \*\*\*\*LANDESGERICHT\*\*\*\* wurde über die Bf. der Konkurs eröffnet und die Bf. infolge Eröffnung des Konkursverfahrens aufgelöst. Masseverwalter der Bf. war die Rechtsanwältin \*\*\*\*RECHTSANWÄLTIN\*\*\*\*.

Durch die Eröffnung des Konkurs- bzw. Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfen Vermögen, das dem (Gemein)Schuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses bzw. der Insolvenz erlangt (Konkursmasse bzw. Insolvenzmasse), dessen freier Verfügung entzogen (vgl. § 1 und 2 Abs. 2 IO). Nach Insolvenzeröffnung tritt der Insolvenz- bzw. Masseverwalter an die Stelle des Schuldners, der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung gesetzlicher Vertreter des Schuldners iSd § 80 Abs. 1 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen. Während des Konkursverfahrens dürfen weder Abgabenbescheide noch Haftungsbescheide, an den Gemeinschuldner gerichtet werden. (VwGH 08.02.2007, 2006/15/0373; VwGH 24.06.2009, 2009/15/0044; VwGH 22.10.2013, 2012/10/0002; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.5.2015, RV/6100353/2013). Gemäß § 1024 ABGB (ursprüngliche Fassung) iVm § 26 BAO erloschen Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hat (§ 83 Abs. 2 BAO; VwGH 20.11.2014, 2013/16/0171; VwGH 29.4.2015, Ro 2014/10/0080; UFS 04.12.2003, RV/0176-G/02; BFG 14.10.2014, RV/7300056/2012; BFG 17.02.2015, RV/7100138/2011; BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008; BFG 13.10.2016, RV/7103517/2008 ).

Das Finanzamt hat daher den Bescheid vom 22. März 2007, mit welchem es den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides vom 18.12.2006, abwies, richtigerweise an die Bf. zugestellt, da diese damals noch nicht im Konkurs war.

Mit Beschluss des Landesgerichtes \*\*\*\*LANDESGERICHT\*\*\* wurde der Konkurs aufgehoben und mit 17.7.2012 die Funktion der Rechtsanwältin \*\*\*\*RECHTSANWÄLTIN\*\*\*\* als Masseverwalter der Bf. gelöscht.

Der Abgabenschuldner wird zwar durch die Insolvenzeröffnung in Bezug auf die Insolvenzmasse verfügsunfähig, und er verliert seine Handlungsfähigkeit, aber das führt nicht zum Untergang seiner Rechtspersönlichkeit (*Unger* in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch 233). Gemäß § 59 IO (früher 59 KO) tritt der (Gemein)Schuldner ua. durch den rechtskräftigen Beschluss, dass der Konkurs bzw. das Insolvenzverfahren aufgehoben wird, wieder in das Recht, über sein Vermögen frei zu verfügen. Durch die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplanes bzw. die rechtskräftige Aufhebung des Konkurses bzw. des Insolvenzverfahrens hört somit die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters auf, der (Gemein)Schuldner – dessen fortbestehende rechtliche Existenz vorausgesetzt – wird wieder selbst verfügsfähig. (OGH 24.06.1999, 8 Ob 190/98v; VwGH 23.05.2007, 2005/08/0123; UFS 15.12.2011, RV/0264-I/11; BFG 13.05.2015, RV/6100353/2013-

ergangen zu Lohnsteuer-Arbeitgeber; BFG 26.9.2016, RV/7102003/2008; BFG 13.10.2016, RV/7103517/2008 ).

Da Vollmachten, die der Insolvenzschuldner erteilt hatte, erloschen sind, erfolgt keine Zustellung an den früheren Vertreter \*\*\*\*VERTRETER\*\*\*\*.

Die Firma wurde am 8.2.2013 gemäß § 40 FBG gelöscht.

Gemäß §§ 18ff GmbHG sind zur Vertretung einer GmbH die Geschäftsführer oder auch die gemäß § 15a GmbHG vom Gericht bestellten Geschäftsführer zur Vertretung befugt. Nach Beendigung der Liquidation sind Vertreter der aufgelösten GmbH die gemäß § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher auf sieben Jahre Verpflichteten (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 80, 232 unter Verweis auf ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 36; und § 82, 245; zu den Folgen der Löschung: VwGH 19.6.1989, 88/15/0160; VwGH 18.10.1999, 99/17/0217; UFS 6.2.2012, RV/1518-W/05; BFG 19.4.2016, RV/7100194/2008; *Kotschnigg*, Der Bescheidadressat im Abgabenverfahren, ÖStZ 1994, 318).

Nach dem Firmenbuch vertritt der frühere Geschäftsführer \*\*\*\*GESCHÄFTSFÜHRER\*\*\* seit 7.7.2010 selbständig. Der Konkurs wurde nach Schlussverteilung am 20.6.2012 aufgehoben, die Löschung erfolgte mit 8.2.2013, § 80 Abs. 3 BAO gilt für sieben Jahre gerechnet ab Ende des Kalenderjahres in dem die Liquidation beendet wurde (*Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-HB, § 82, 246).

Es ist daher \*\*\*\*GESCHÄFTSFÜHRER\*\*\* Vertreter gemäß § 80 Abs. 3 BAO der im Firmenbuch gelöschten Bf.

\*\*\*\*NAME\*DER\*BF.\*\*\*\* ist der letzte Firmenname der Bf.

### **3.2. Überschreiten des Beteiligungsausmaßes von 49%**

Nun ist zu überprüfen, ob im gegenständlichen Fall der nicht rückzahlbare Zuschuss der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft an die Bf. nach Art. 27 § 2 Steuerreformgesetz 1993, BGBl. 1993/818 befreit ist.

§ 6 lit. b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 (aF) besagt, dass das Beteiligungsausmaß der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft höchstens 49% des Betriebsvermögens oder Nennkapitals am Beteiligungsunternehmen und keine beherrschende Stellung vermitteln darf.

Im gegenständlichen Fall hat die Mittelstandfinanzierungsgesellschaft an der Bf. das Höchstbeteiligungsausmaß von 49% überschritten, sie ist zu 73,93% beteiligt gewesen.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 der VO-Mittelstandfinanzierungsgesellschaften BGBl. 1994/554 kann eine Beteiligung das in § 6 lit. b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 (aF) genannte Höchstausmaß vorübergehend überschreiten, wenn die Überschreitung aufgrund wirtschaftlicher Umstände (insbesondere Sanierung, Vermeidung einer Insolvenz) notwendig erscheint und die Rückführung auf das gesetzliche Höchstausmaß innerhalb von drei Jahren ab dem Wegfall dieser Umstände erfolgt.

Wie die Einsicht in das elektronische Firmenbuch der Bf. ergab, liegt dort eine Spezialvollmacht im Zusammenhang mit einer weiteren Kapitalerhöhung vom 8.8.2007 ein, in welcher es im 2. Absatz heißt: „....*Tagesordnung 1. Entgegennahme des Berichtes der Geschäftsführung über die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft gemäß § 36 Abs. 2 GmbHG und über die Umstände, die zu einem Verlust von mehr als der Hälfte des Stammkapitals der Gesellschaft geführt haben.*“ Am 29.12.2009 wurde im Firmenbuch eingetragen, dass das Kapital 488.568,28 Euro beträgt, am 12.1.2010 wurde die Stammeinlage der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft mit 239.398,45 Euro, das sind exakt 49% des Kapitals der Bf. im Firmenbuch aufgenommen. Am 19.8.2010 kam es zur Insolvenzeröffnung.

Gemäß § 6 lit. b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 (aF) iVm § 6 Abs. 1 Z 3 der VO-Mittelstandfinanzierungsgesellschaften ist das Beteiligungshöchstausmaß der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft an der Bf. von 49% zwar überschritten, in den Jahren 2006 und 2007 lagen wirtschaftliche Umstände vor, dass eine Überschreitung notwendig erschien. Dann wurde innerhalb von drei Jahren die Beteiligung auf das gesetzliche Höchstausmaß rückgeführt.

### **3.3. Der Zuschuss als nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligungsgesellschaft**

Zu dem Themenkreis, ob Gesellschafterzuschüsse einer Mittelstandfinanzierungsgesellschaft an ihre Beteiligungsgesellschaft als Anschaffungskosten von der Gesellschaftsteuer gemäß Art. 27 StRefG 1993/818 befreit sind, gibt es bereits mehrere Entscheidungen. (UFS 17.3.2004, RV/3537-W/02; UFS 28.5.2004, RV/2399-W/02; UFS 17.1.2005, RV/0975-W/03; UFS 27.6.2006, RV/0859-W/03; UFS 2.6.2010, RV/2284-W/05; UFS 30.08.2012, RV/0359-W/07).

Es ist nicht die Mittelstandfinanzierungsgesellschaft selbst von der Gesellschaftsteuer befreit. In § 1 sind die gesellschaftsteuerlichen Vorgänge zwischen Gesellschaftern und Mittelstandfinanzierungsgesellschaft, in § 2 die gesellschaftsteuerlichen Vorgänge zwischen der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft und ihren Beteiligungsunternehmen befreit.

Im vorliegenden Fall leistete die Mittelstandfinanzierungsgesellschaft an die Bf., eines ihrer Beteiligungsunternehmen, eine anteilige Kapitalerhöhung und einen Gesellschafterzuschuss. Wie bereits in den Entscheidungen UFS 3.10.2006, RV/3302-W/02 und UFS 30.08.2012, RV/0359-W/07 festgestellt, kommt die Befreiung von der Gesellschaftsteuer für Mittelstandfinanzierungen für Rechtsvorgänge zwischen der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft und "ihrem" Beteiligungsunternehmen auch für "Geldveranlagungen" neben einer Beteiligung zum Tragen, wenn sie die Anschaffungskosten der jeweiligen Beteiligung nicht übersteigt. Ein Gesellschafterzuschuss ist allerdings nicht unter die in § 6 Abs. 2 Z. 1 lit. e bis f KStG ("hybride Finanzierungsformen" (stille Gesellschaft, Genussrechte) und Darlehen, Schuldverschreibungen, wirtschaftliche Zuzahlungen) aufgezählte Geldveranlagung

zu subsumieren, sondern unter die "Beteiligung" selbst. Ertragssteuerlich geht der Buchwert der Beteiligung von den Anschaffungskosten der Beteiligung einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten, zu welchen auch Gesellschafterzuschüsse gehören, aus. Das entspricht auch der Ordnungsstruktur des KVG, wonach durch die Gesellschafterzuschüsse der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wird. Gesellschafterzuschüsse fallen unter diesen Voraussetzungen "als Beteiligung" und nicht als "Geldveranlagung" unter die Befreiung für Mittelstandfinanzierung. Gesellschafterzuschüsse sind gemäß Art. 27 § 2 StRefG 1993, als "Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich von Mittelstandfinanzierungsgesellschaften" von der Gesellschaftsteuer befreit, wenn sie handelsrechtlich bzw. körperschaftsteuerlich Anschaffungskosten der Beteiligung sind, was hier auch der Fall ist.

Daher wäre die Leistung des Zuschusses der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft an die Bf. von der Gesellschaftsteuer befreit.

Mit dem Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. Dezember 2006 erfolgte sowohl vom Zuschuss der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft als auch vom Zuschuss des weiteren Gesellschafters die Vorschreibung an die Bf. Bemerkt wird, dass die Gesellschaftsteuer in Höhe von 915,20 Euro für den Zuschuss des weiteren Gesellschafters, auf die sich der gegenständliche Antrag gemäß § 299 BAO auch gar nicht bezieht, bestehen bleibt.

### **3.4. Antrag gemäß § 299 BAO**

Die Anträge auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO wurden von der Bf. fristgerecht beim Finanzamt eingebbracht (UFS 13.01.2009, RV/1983-W/06).

Wie in den Punkten 3.2. und 3.3 festgestellt, wäre die Zuschussleistung der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft gemäß Art. 27 § 2 StRefG 1993/818 von der Gesellschaftsteuer nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes bzw. des Unabhängigen Finanzsenates, befreit gewesen. (UFS 17.3.2004, RV/3537-W/02; UFS 28.5.2004, RV/2399-W/02; UFS 17.1.2005, RV/0975-W/03; UFS 27.6.2006, RV/0859-W/03; UFS 2.6.2010, RV/2284-W/05; UFS 30.08.2012, RV/0359-W/07). Damit erweist sich der Spruch des Gesellschaftsteuerbescheides vom 18. Dezember 2006 als nicht richtig. Der von der Bf. am 22. März 2007 eingebaute Antrag war daher nicht nur zulässig, sondern es ist auch inhaltlich die Tatbestandsvoraussetzung des § 299 Abs. 1 BAO für eine Bescheidaufhebung erfüllt.

Die Aufhebung nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde und ist nach den Grundsätzen von Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (siehe dazu Ritz, BAO<sup>5</sup> § 299 Tz 54 mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Die Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides hat auch nicht bloß eine geringfügig Auswirkung, weshalb der Beschwerde gegen den Bescheid, mit dem der Antrag der Bf. auf Aufhebung gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde, Folge zu geben ist.

Nach § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO [Formalentscheidungen] immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Allerdings ist die Abänderungsbefugnis des Verwaltungsgerichtes durch die "Sache" beschränkt. "Sache" des Rechtsmittelverfahrens ist jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches des angefochtenen Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. (vgl. ua. VwGH 20.11.1997, 96/15/0059). Das gilt auch für Beschwerdeverfahren bezüglich von Abweisung von Anträgen gemäß § 299 BAO. (UFS 17.8.2005, RV/0970-W/04; BFG 21.07.2015, RV/7102722/2015- ebenfalls § 299 BAO in einer Gesellschaftsteuerangelegenheit; BFG 19.10.2015, RV/4100105/2012; BFG 18.12.2015, RV/7101787/2012; BFG 29.12.2015, RV/4100022/2012).

Abgabenbescheide können auch im Wege von Sammelbescheiden erlassen werden, bei welchen jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen für sich anfechtbar ist (vgl. VwGH 9.8.2001, 2001/16/0243; VwGH 17.2.2000, 99/16/0027). Da von zwei Gesellschaftern Zuschüsse geleistet wurden, die mit dem Gesellschaftsteuerbescheid erfasst wurden, liegt ein Sammelbescheid hinsichtlich zweier gesonderter gesellschaftspflichtigen Leistungen vor. (vgl. VwGH 26.1.1995, 94/16/0058). Den Antrag gemäß § 299 BAO bezog die Bf. nur auf den Gesellschaftsteuerbescheid hinsichtlich des Zuschusses der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft.

Im gegenständlichen Fall wurde verfahrensmäßig so vorgegangen, dass der Beschwerde gegen den Bescheid gemäß § 299 BAO stattgegeben und der Bescheid gemäß § 299 BAO im Sinne des Antrages der Bf. abgeändert und der Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. Dezember 2006 hinsichtlich des Zuschusses der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft aufgehoben wurde.

Der Gesellschaftsteuerbescheid vom 18. Dezember 2006 bleibt hinsichtlich des Zuschusses des weiteren Gesellschafters mit der Vorschreibung von 915 Euro aufrecht wie bisher.

#### **4. Schlussfolgerung**

Nach Beendigung des Insolvenzverfahrens hörte die Vertretungsbefugnis des Masseverwalters auf, die Bf., als Schuldnerin, wurde selbst wieder verfüzungsfähig, allerdings sind frühere Vollmachten erloschen. Da die Bf. danach im Firmenbuch gelöscht wurde, sind die zur Aufbewahrung der Bücher Verpflichteten deren Vertreter.

Der Zuschuss der Mittelstandfinanzierungsgesellschaft an die Bf. ist nicht gemäß § 2 Z 4 KVG gesellschaftspflichtig, denn da es sich bei dem Zuschuss um nachträgliche Anschaffungskosten für die Beteiligung an der Bf. handelte, besteht eine Gesellschaftsteuerbefreiung nach Art. 27 § 2 Steuerreformgesetz 1993, BGBl. 1993/818.

Aus diesen Gründen war der Beschwerde statzugeben, der Bescheid gemäß § 299 BAO im Sinne des Antrages der Bf. abzuändern und der Gesellschaftsteuerbescheid vom 18.

Dezember 2006 hinsichtlich des Zuschusses der Mittelstandsförderungsgesellschaft aufzuheben.

Die Stattgabe erfolgte hinsichtlich eines Betrages von  $612.480 \times 1\% = 6.124,80$  Euro, sodass der Bescheid vom 18. Dezember 2006 hinsichtlich der anderen gesellschaftsteuerpflichtigen Leistung weiterhin aufrecht ist und die Gesellschaftsteuer für den weiteren Gesellschafter verbleibt, nämlich  $91.520 \times 1\% = 915,20$  Euro.

## **5. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt gegenständlich kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Wien, am 29. März 2017