



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 23. Dezember 2009 betreffend Gesellschaftsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftssteuererklärung vom 15.12.2009 gab die Berufungswerberin (Bw.) bekannt, dass ein Erwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG mit Gegenleistung (§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a KVG) in Höhe von 427.875,03 € erfolgt ist. Aus der Anlage war ersichtlich, dass Partizipationskapital in Form einer Daueremission von der Bw. begeben worden war.

Mit Bescheid vom 23.12.2009 wurde die Gesellschaftssteuer mit dem Betrag von 4.278,75 € vom Finanzamt festgesetzt.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass gemeinschaftsrechtliche, verfassungsrechtliche sowie verkehrssteuerrechtliche Bedenken vorlägen. Eingewendet wurde, dass Abschnitt VIII der KWG-Novelle 1986 durch Gemeinschaftsrecht verdrängt sei und seit 1.1.1995 nicht mehr dem Bestand des nationalen Rechtes angehöre. Das den Mitgliedstaaten eingeräumte Wahlrecht, den Kreis der Kapitalgesellschaften für die Gesellschaftsteuer zu erweitern, gelte nur generell und nicht

speziell. Österreich habe die Genossenschaften nicht im KVG den Kapitalgesellschaften gleichgestellt und könne im Abschnitt VIII der KWG-Novelle 1986 daher den Kreis der Kapitalgesellschaften nicht erweitern. Wenn die Ansicht vertreten werde, dass keine Verdrängung durch Gemeinschaftsrecht erfolgt sei, sei diese Bestimmung verfassungswidrig. Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, dass nur im Fall des Partizipationskapitals Gesellschaftssteuerpflicht ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank eintrete. Des Weiteren bestünden verkehrsteuerliche Bedenken, da die in § 5 Abs. 1 Z 2 und Z 3 KVG geforderte Gewinnbeteiligung/Liquidationserlös beim Partizipationskapital nicht gegeben sei. Beim vorliegenden Partizipationskapital sei der Faktor Gewinn nur Bedingung für die Auszahlung des von vorne herein feststehenden Zinsbetrages und nicht Berechnungsbasis eines von vorne herein nicht feststehenden Zinsbetrages. Weiters sei den Partizipanten nur eine Beteiligung von 1% an den buchmäßigen Rücklagen ohne Berücksichtigung der stillen Reserven eingeräumt. Das widerspräche eindeutig einer Beteiligung am Liquidationserlös. Auch Stimmrechte stünden dem Partizipationsinhaber nicht zu. Es liege daher kein Gesellschaftsrecht iSd § 5 KVG vor.

Das Finanzamt legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung zur Entscheidung vor und stellte den Antrag, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegt der **Gesellschaftsteuer** der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Kapitalgesellschaften sind gemäß § 4 KVG Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die GmbH&Co KG, sowie die GmbH&Co KEG. Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten

1. Aktien, GmbH-Anteile, die Kommanditanteile von GmbH&Co KG und GmbH&Co KEG
2. Genussrechte
3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren,

die Personen, denen diese Gesellschaftsrechte zustehen, gelten als Gesellschafter (§ 5 KVG).

Die Vorschriften zum **Partizipationskapital** gemäß § 23 Abs. 4 und 5 Bankwesengesetz lauten:

§ 23 Bankwesengesetz (BWG) trägt die Überschrift "Eigenmittel". Gemäß § 23 Abs. 1 Z 1 BWG und § 23 Abs. 3 Z 8 BWG sind den Eigenmitteln einer Bank zuzurechnen:

"...Partizipationskapital mit/ohne Dividendennachzahlungsverpflichtung....".

Gemäß § 23 Abs. 4 BWG ist Partizipationskapital Kapital,

1. das eingezahlt ist und auf Unternehmensdauer unter Verzicht auf die ordentliche und außerordentliche Kündigung zur Verfügung gestellt wird
2. das nur unter analoger Anwendung der aktienrechtlichen Kapitalherabsetzungsvorschriften herabgesetzt oder gemäß den Bestimmungen des § 102a eingezogen werden kann,
3. dessen Erträge gewinnabhängig sind, wobei als Gewinn das Ergebnis des Geschäftsjahres (Jahresgewinn) nach Rücklagenbewegung anzusehen ist,
4. das wie Aktienkapital bis zur vollen Höhe am Verlust teilnimmt,
5. das mit dem Recht auf Beteiligung am Liquidationserlös zumindest im Ausmaß des Nominales verbunden ist und erst nach Befriedigung oder Sicherstellung aller anderen Gläubiger zurückgezahlt werden darf.

§ 23 Abs. 5 BWG lautet: „....Berechtigte aus Partizipationskapital können an der Hauptversammlung (Generalversammlung) teilnehmen und Auskünfte im Sinne des § 112 AktG begehren. Auch bei Sparkassen, Landes-Hypothekenbanken, der Pfandbriefstelle der österreichischen Landes-Hypothekenbanken und der Österreichischen Postsparkasse ist den Berechtigten aus Partizipationskapital einmal jährlich Gelegenheit zu geben, von den Geschäftsleitern des Kreditinstitutes in einer Versammlung, in der über den Jahresabschluss zu berichten ist, Auskunft zu begehren. Für die Einberufung einer solchen Versammlung sind die Bestimmungen des Aktiengesetzes über die Einberufung der Hauptversammlung anzuwenden“.

Nach der Regierungsvorlage 934 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVI. GP, 5, gehören zum Haftkapital das Eigenkapital, das Partizipationskapital und das Ergänzungskapital (§ 12 Abs. 3). Nach den Erläuterungen gehören zum Haftkapital das tatsächliche Eigenkapital sowie die Eigenkapitalsurrogate, die insofern Eigenkapitalfunktionen erfüllen, als sie zum Ausgleich von Verlusten dienen und der Bank mit einer gewissen Dauerhaftigkeit zur Verfügung stehen.....Das Eigenkapital ist jenes Haftkapital, das den Anforderungen der Teilnahme am laufenden Verlust durch Bestandsausgleich mit eingezahltem und dauerhaftem Kapital am besten entspricht....Das Partizipationskapital ist dem Eigenkapital weitgehend ähnlich konzipiert. (Regierungsvorlage 934 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVI. GP, 31).

Die Regierungsvorlage zeigt, dass mit den Vorschriften über Partizipationskapital eine Verbreiterung der Eigenkapitalbasis von Banken erwünscht war. Das Partizipationskapital sollte daher eigenkapitalähnlich ausgestaltet sein.

Laut Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 (Kapitalverkehrsteuerliche Bedingungen) idF BGBl. 1987/312 gelten die mit dem Partizipationskapital iSd Bankwesengesetzes verbundenen Rechte **ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank** und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden sind.

Vorweg wird festgehalten, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312 zwingend festlegt, dass die mit dem Partizipationskapital iSd Bankwesengesetzes verbundenen Rechte ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte iSd KVG gelten. Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312 sagt nicht, dass die mit dem Partizipationskapital iSd Bankwesengesetzes verbundenen Rechte Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte sind, sondern, dass sie als solche "gelten". Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312 stellt somit die Fiktion auf, dass die mit dem Partizipationskapital iSd Bankwesengesetzes verbundenen Rechte Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte sind, da sie ausgestaltet sind wie die Gesellschaftsrechte des § 5 KVG. Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312 ordnet die mit dem Partizipationskapital verbundenen Rechte nicht einem bestimmten Gesellschaftsrecht des § 5 Abs. 1 KVG zu, sondern sagt lediglich, dass sie als "Gesellschaftsrechte" gelten. Unterstützt wird diese Auslegung des Unabhängigen Finanzsenates durch den Beisatz in Abschnitt VIII BGBl. 1986/325, dass auf die mit dem Partizipationskapital verbundenen Rechte die Bestimmungen des KVG anzuwenden sind.

Eingewendet wird ein Verstoß der Vorschrift kapitalverkehrsteuerliche Bestimmungen Abschnitt VIII BGBl. 325 idF BGBl. 1987/312 gegen die Kapitalansammlungsrichtlinie, Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG), bzw. Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital.

Die Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital bestimmt in Art 3 Abs. 2 69/335/EWG:

"Zur Anwendung dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen

Erwerbszweck verfolgen. Ein Mitgliedstaat kann jedoch davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten."

Die Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital fasst die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 neu.

Art. 2 Richtlinie 2008/7/EG lautet: (1) Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Richtlinie sind c) jede Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristische Person mit Erwerbszweck, deren Mitglieder berechtigt sind, ihre Anteile ohne vorherige Genehmigung an Dritte zu veräußern und deren Mitglieder für Schulden der Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person nur bis zur Höhe ihrer Beteiligung haften. (2) Für Zwecke dieser Richtlinie werden den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristischen Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen.

Art. 2 Abs. 2 Richtlinie 2008/7/EG ist somit im Wesentlichen gleich lautend mit Art. 3 Abs. 2 RL 69/335/EWG.

Demnach können Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die einen Erwerbszweck verfolgen, in den Kreis der Kapitalgesellschaften einbezogen werden. Mit BGBl. 325 idF BGBl. 1987/312, wonach die mit dem Partizipationskapital iSd Bankwesengesetzes verbundenen Rechte ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte iSd KVG gelten, wurden Genossenschaften nicht generell zu Kapitalgesellschaften iSd KVG, sehr wohl aber dann, wenn die partizipationskapitalbegebende Bank eine Genossenschaft ist. Das widerspricht weder der RL 69/335/EWG, noch der RL 2008/7/EG, denn Genossenschaften, die einen Erwerbszweck verfolgen, können als Kapitalgesellschaften „gelten“.

Es sind also den Kapitalgesellschaften alle anderen Gesellschaften, Personenvereinigungen oder juristische Personen gleichgestellt, die einen Erwerbszweck verfolgen. Und ein Erwerbszweck wird zweifelsfrei verfolgt. Durch BGBl. 325 idF BGBl. 1987/312 wird auch kein neuer Vorgang besteuert, sondern lediglich der Kreis der Kapitalgesellschaften richtlinienkonform erweitert.

Die Genossenschaft ist als Kapitalgesellschaft im KVG nicht genannt, aber wenn nach den kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312 eine Bank in Form einer Genossenschaft geführt wird und Partizipationskapital iSd BWG begibt, ist sie insoweit Kapitalgesellschaft iSd KVG. Im gegenständlichen Fall ist das Partizipationskapital ein solches iSd § 23 Abs. 4 BWG, damit ist Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 anzuwenden. Die Genossenschaft wird zur Kapitalgesellschaft iSd KVG.

Des Weiteren führt die Bw. aus, dass die mit dem Partizipationskapital verbundenen Rechte keine Genussrechte iSd § 5 Abs. 1 Z 2 KVG darstellen, da die fixe Verzinsung im Vordergrund steht und die Partizipationskapitalberechtigten kein Stimmrecht - wie es Gesellschaftern zusteht - an der Hauptversammlung der Bw. haben. Die Bw. argumentiert dafür mit § 5 Abs. 1 Z 3 KVG.

In § 5 Abs. 1 Z 2 KVG knüpft die Kapitalverkehrsteuer an einen bürgerlich-rechtlichen Begriff an: "Genussrechte". Zivilrechtlich sind Genussrechte Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art, die zwar ihrem Inhalt nach typische Vermögensrechte eines Gesellschafters sein können, aber eben nicht einem Gesellschaftsverhältnis entspringen. Sie vermitteln keine gesellschaftlichen Herrschaftsrechte wie z.B. Stimmrechte und können auch Nichtmitgliedern eingeräumt werden. (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG-Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, 2008, Rz 470). Genussrechte an Kapitalgesellschaften gelten unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltung als Gesellschaftsrechte gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 KVG. Wesentlich ist, dass das Genussrecht dem Berechtigten einen Anspruch einräumt, der seinem Inhalt nach ein typisches Vermögensrecht eines Gesellschafters ist, z.B. ein Anspruch auf Gewinnbeteiligung.

In § 5 Abs. 1 Z 3 KVG knüpft die Kapitalverkehrsteuer nicht an einen bürgerlich-rechtlichen Begriff an: "Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös gewähren". Sie sind Gesellschaftsrechte iSd KVG. Eine Beteiligung am Verlust ist nicht erforderlich (VwGH 92/16/01899, 24.3.1994; Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG-Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, 2008, Rz 477). Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft iSd § 5 Abs. 1 KVG sind nicht nur Personen, die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften Anspruch auf Gewinnbeteiligung erheben können, sondern auch Personen, denen bloße Gläubigerrechte einen solchen Anspruch vermitteln. Der Gesetzgeber bezweckt mit dieser Gesetzesbestimmung, Gläubiger mit einem Anspruch auf Gewinnbeteiligung den eigentlichen Gesellschaftern im Hinblick auf das gemeinsame Interesse an den Betriebsergebnissen gleichzustellen. Die Gesellschaftsteuer knüpft hier nicht an die Art der Beteiligung, sondern daran, ob der Beteiligte einen Anspruch auf Gewinnbeteiligung hat.

Kapitalverkehrsteuerrechtlich wird das Partizipationskapital den Genussrechten bzw. den Genussscheinen gleichgestellt. Die Zufuhr von Partizipationskapital an Banken unterliegt stets der Gesellschaftsteuer. (Gassner, Das Partizipationskapital und Ergänzungskapital im Abgabenrecht, Überlegungen zur KWG-Novelle, 1986, 29).

Nach § 23 Abs. 5 BWG und nach den Emissionsbedingungen der Bw. kann der Partizipationskapitalberechtigte an der Hauptversammlung der Bw. teilnehmen und er kann gemäß § 112 AktG Auskünfte über Angelegenheiten der Gesellschaft verlangen. Ausdrücklich

ist festgehalten, dass die Partizipationsscheine keine Gesellschaftsrechte und insbesondere kein Stimmrecht gewähren. Gemäß § 112 AktG bzw. § 118 AktG idF BGBl. I 71/2009 ist jedem Aktionär auf Verlangen in der Hauptversammlung Auskunft über Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben, soweit sie zur sachgemäßen Beurteilung eines Tagesordnungspunkts erforderlich ist. Die Auskunftspflicht erstreckt sich auch auf die rechtlichen und geschäftlichen Beziehungen der Gesellschaft zu einem verbundenen Unternehmen. Laut Schiemer, Handkommentar zum AktG2, zu § 112, 2.1., gehört das Auskunftsrecht der Aktionäre zu den in der Hauptversammlung wahrzunehmenden Mitgliedschaftsrechten, es setzt daher das Recht zur Teilnahme an der Aktionärsversammlung voraus.

Das bedeutet, dass die Bw. in den Emissionsbedingungen den Partizipationskapitalberechtigten in gewissem Ausmaß Mitgliedschaftsrechte wie eben das Teilnahme- und Auskunftsrecht zukommen lässt. Dass dem Partizipationsberechtigten nur ein Teilnahme- und Auskunftsrecht, aber kein Stimmrecht oder andere Mitwirkungsrechte zustehen, spielt für die Beurteilung der Rechte aus dem Partizipationskapital als "gewinnbeteiligte Forderung" überhaupt keine Rolle, da dies vom Gesetzestext nicht gefordert wird. Bei der Beurteilung als Genussrecht im gegenständlichen Fall spielt es ebenfalls keine Rolle, da der Partizipationsberechtigte ohnehin am Gewinn (gewinnabhängiger fixer Zinssatz) und voll am Verlust der begebenden Gesellschaft beteiligt ist.

Der Unabhängige Finanzsenat tritt der Ansicht der Bw. entgegen, dass die Nichteinräumung des Stimmrechtes für Partizipationskapitalberechtigte bzw. Genussrechtsberechtigte den Rechten aus dem Partizipationskapital (dem Genussrecht) den unternehmerischen Beteiligungscharakter nimmt. Wie bereits unter Punkt 4. dargelegt, führen weder Genussrechte noch die Rechte aus dem Partizipationskapital zu einer Gesellschafterposition in jener Gesellschaft, an deren Gewinn die Genussberechtigten partizipieren. (s.a. Krejci/van Husen, Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stille Gesellschaften, partiarische Darlehen, GesRZ 2000, 62). Da analog zu den Genussrechten die Rechte aus dem Partizipationskapital keinen Anteil am Grund- bzw. Stammkapital der Bank darstellen, gewähren sie auch kein Stimmrecht in der Haupt- oder Gesellschafterversammlung. (s.a. Eberhartinger, Besteuerung von Genussrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, 1996, 17). Bis zu einem gewissen Grad können freilich auch Informations- und Kontrollrechte als mitgliedschaftsähnliche Rechte gewertet werden. (Krejci/van Husen, Genussrechte, Gesellschafterähnlichkeit, stille Gesellschaften, partiarische Darlehen, GesRZ 2000, 57). Im gegenständlichen Fall umfassen die Rechte aus dem Partizipationskapital auch Mitgliedschaftsrechte wie das Teilnahmerecht an der Hauptversammlung und das Auskunftsrecht gemäß § 112 AktG aF bzw § 118 AktG nF.

Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten:

Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312 legt zwingend fest, dass die mit dem Partizipationskapital iSd Bankwesengesetzes verbundenen Rechte ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte iSd KVG gelten. Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312 ordnet die mit dem Partizipationskapital verbundenen Rechte nicht einem bestimmten Gesellschaftsrecht des § 5 Abs. 1 KVG zu, sondern sagt lediglich, dass sie als "Gesellschaftsrechte" gelten. Es handelt sich nicht um ein Sonderrecht, sondern nur um die Anwendung des allgemein geltenden Steuerrechts auf die kreditrechtlich neu geschaffenen Instrumentarien. (Gassner, Das Partizipationskapital und Ergänzungskapital im Abgabenrecht, Überlegungen zur KWG-Novelle, 1986, 29). Die kapitalverkehrssteuerlichen Bestimmungen des Abschnitt VIII BGBl. 1986/325 haben daher nur klarstellende Bedeutung. Damit wird eine Bank, die in der Rechtsform einer Genossenschaft betrieben wird, zur Kapitalgesellschaft iSd Kapitalverkehrsteuergesetzes.

Im vorliegenden Fall spricht für die "Eigenkapitalqualität" des Partizipationskapitals, dass das Partizipationskapital der Bw. auf Unternehmensdauer zur Verfügung gestellt wird und durch den Partizipationskapitalberechtigten nicht kündbar ist. Die Regelung, dass Partizipationskapital Kapital ist, das nur unter analoger Anwendung der aktienrechtlichen Kapitalherabsetzungsvorschriften herabgesetzt oder gemäß den Bestimmungen des § 102a eingezogen werden kann (§ 23 Abs. 4 Z 2 BWG), verweist grundsätzlich auf eine vom Gesetzgeber gewünschte "Eigenkapitalähnlichkeit" des Partizipationskapitals. (Regierungsvorlage 934 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVI. GP, 31).

Im gegenständlichen Fall wählte die Bw. in den Emissionsbedingungen eine gewinnabhängige fixe Verzinsung, die nur dann anfällt, wenn ein Jahresgewinn vorhanden ist. Die Emissionsbedingungen besagen nur, dass die Erträge aus Partizipationskapital gewinnabhängig sind, sofern der fixe Zinssatz im Jahresgewinn Deckung findet. Das bedeutet folgendes: Ist kein Jahresgewinn vorhanden, werden dem Partizipationskapitalberechtigten keine Zinsen gezahlt. Wenn auch keine variablen Zinsen vom Gewinn vereinbart wurden, so nimmt der Partizipationskapitalberechtigte insoweit am Geschäftsergebnis der Bw. teil, als er die fixen Zinsen erhält, wenn die Bw. einen Jahresgewinn ausschüttet und er keine fixen Zinsen erhält, wenn die Bw. keinen Jahresgewinn ausschüttet. § 23 Abs. 4 Z 4 BWG ordnet jedoch an, dass Partizipationskapital Kapital ist, das wie Aktienkapital bis zur vollen Höhe am Verlust teilnimmt, das heißt, der Partizipationskapitalberechtigte erhält die fixen Zinsen in Gewinnjahren und in Verlustjahren nimmt er bis zur vollen Höhe am Verlust teil.

Die vorliegende Frage, ob die Rechte aus dem Partizipationskapital den Gesellschaftsrechten iSd § 5 Abs. 1 Z 2 KVG entsprechen, ist zu bejahen, da die Gewinnabhängigkeit einer Verzinsung genügt, um gesellschaftsteuerlich von einem Genussrecht sprechen zu können. (Siehe VwGH 19.8.1997, 95/16/0328 und Eberhartinger, Besteuerung von Genussrechten, stillen Gesellschaften und Gesellschafterdarlehen, 1996, 14 und 77). Der Bw. wird daher entgegnet, dass sich die für die Gesellschaftsteuerpflicht des Ersterwerbes von Genussrechten geforderte unternehmerische Beteiligung des Berechtigten nicht unbedingt in einer Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Bw. niederschlagen muss. Eine Gewinnbeteiligung ist zwar ein typisches Vermögensrecht eines Gesellschafters, doch kommt infolge ihrer mannigfaltigen Ausprägung bei Genussrechten auch eine andere Teilhabe am Wohl und Wehe der Kapitalgesellschaft in Betracht. Im Gegensatz zu § 5 Abs. 1 Z 3 KVG ist in § 5 Abs. 1 Z 2 KVG kein Anspruch auf Beteiligung am Gewinn im Gesetz für das Vorliegen eines Genussrechtes Voraussetzung.

Entgegen dem Vorbringen der Bw. bestehen die Rechte aus dem Partizipationskapital sowohl aus der gewinnabhängigen fixen Verzinsung, der Verlustbeteiligung bis zur vollen Höhe des Partizipationskapitals und aus dem Recht auf Beteiligung am Liquidationserlös, als auch aus der Nachrangigkeit des Partizipationskapitals, das heißt, dass es erst nach Befriedigung oder Sicherstellung aller anderen Gläubiger zurückgezahlt werden darf (§ 23 Abs. 4 Z 5 BWG idF BGBl. I 108/2007). Alle diese Merkmale gemeinsam verweisen ebenfalls auf die vom Gesetzgeber gewünschte "Aktienkapitalähnlichkeit" des Partizipationskapitals, sie bedeuten Beteiligung des Partizipationskapitalberechtigten am Ertrag und Verlust und sprechen nicht dafür, dass lediglich ein Darlehen gewährt werden sollte, sondern dafür, dass ein Gesellschaftsrecht begeben wurde, das kapitalverkehrssteuerlich sowohl dem Typus des Genussrechtes als auch dem Typus der gewinnbeteiligten Forderung zugeordnet werden kann. Darüber hinaus kann der Partizipationskapitalberechtigte nach den Emissionsbedingungen der Bw. an der Hauptversammlung der Bw. teilnehmen und er kann gemäß § 112 AktG aF (§ 118 AktG nF) Auskünfte über Angelegenheiten der Gesellschaft verlangen. Im gegenständlichen Fall umfassen die Rechte aus dem Partizipationskapital auch Mitgliedschaftsrechte wie das Teilnahmerecht an der Generalversammlung und das Auskunftsrecht gemäß § 112 AktG aF bzw § 118 AktG nF.

Die Rechte aus dem Partizipationskapital iSd BWG sind daher unabhängig von den kapitalverkehrssteuerlichen Bestimmungen des Abschnittes VIII BGBl. 1986/325, die deren Gesellschaftsrechtscharakter zwingend anordnen, als Genussrechte gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 KVG oder als gewinnbeteiligte Forderungen gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG ausgestaltet.

Durch die Verortung der Rechte aus dem Partizipationskapital als Genussrecht oder gewinnbeteiligte Forderung kann auch dem Einwand der Bw. entgegengetreten werden, die Besteuerung der Emission von Partizipationskapital iSd § 23 Abs. 4 BWG mit Gesellschaftsteuer verstoße gegen die Kapitalansammlungsrichtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 (bzw. 2008/7/EG vom 12. Februar 2008). Denn in den dem EuGH 17.10.2002, C-138/00, Solida/Tech Gate zugrunde liegenden Sachverhalten wurden Genussrechte begeben, die dem Genussrechtsberechtigten kein Stimmrecht gewährten. Dazu stellte der EuGH zwar fest, dass Rechte, wie sie den Gesellschaftern gewährt werden "insbesondere das Stimmrecht und das Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse der betreffenden Gesellschaft" sind (Rz 26), doch entschied er, dass "die Genussscheine ihrem Inhaber einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn sowie am Liquidationsgewinn der begebenden Gesellschaft" gewähren (Rz 27), weswegen "die Ausgabe von Genussscheinen durch eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich in den Anwendungsbereich von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 69/335" fällt. (Rz 28).

Unionsrechtlich gewähren daher die Rechte aus dem Partizipationskapital iSd BWG "Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden".

Die kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen Abschnitt VIII BGBI. 325 idF BGBI. 1987/312 waren zwar am 1.7.1984 noch nicht in Geltung, jedoch:

- enthalten diese Bestimmungen nur eine Klarstellung, dass die Rechte aus dem Partizipationskapital der Gesellschaftsteuer unterliegen. Wie gezeigt werden konnte, würden diese Rechte auch ohne kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen Abschnitt VIII BGBI. 325 idF BGBI. 1987/312 entweder als Ersterwerb von Genussrechten gemäß § 2 Z 1 KVG iVm § 5 Abs. 1 Z 2 KVG oder als Ersterwerb einer gewinnbeteiligten Forderung gemäß § 2 Z 1 KVG iVm § 5 Abs. 1 Z 3 KVG kapitalverkehrsteuerpflichtig sein.
- Der Ersterwerb von Genussrechten bzw. einer gewinnbeteiligten Forderung waren zum 1.7.1984 Vorgänge, die der Gesellschaftsteuer mit 2% unterlagen.
- Die Richtlinie 69/335/EWG in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 hat in Art. 4 Abs. 2 69/335/EWG den Einleitungssatz "Soweit sie am 1. Juli 1984 der Steuer zum Satz von 1v.H. unterlagen, können die folgenden Vorgänge auch weiterhin der Gesellschaftsteuer unterworfen werden....". Im vorliegenden Fall geht es um den Ersterwerb von Rechten aus dem Partizipationskapital, der nach der nationalen Rechtslage § 2 Z 1 KVG unterliegt und auf welchen nach der Richtlinie Art. 4 Abs. 1 lit d 69/335/EWG anzuwenden ist und nicht Art. 4 Abs. 2 69/335/EWG. Art. 4 Abs. 1 69/335/EWG enthält keinen solchen Einleitungssatz wie Art. 4 Abs. 2 69/335/EWG.

Das Unionsrecht hat die kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen Abschnitt VIII BGI. 1986/325 nicht verdrängt, auch eine Genossenschaft ist eine Kapitalgesellschaft iSd Richtlinie.

Aus all dem Vorangeführten ergeben sich somit folgende **Schlussfolgerungen**:

Eine Genossenschaft, die einen Erwerbszweck verfolgt, ist eine Kapitalgesellschaft iSd Kapitalansammlungsrichtlinie. Die Einbeziehung von Banken, die in der Rechtsform einer Genossenschaft betrieben werden, in den Kreis der Kapitalgesellschaften für Zwecke der Gesellschaftsbesteuerung von Partizipationskapital iSd § 23 Abs. 4 BWG ist nicht unionsrechtswidrig und auch nicht verfassungswidrig, da mit dem Partizipationskapital iSd § 23 Abs. 4 BWG ein Finanzierungsinstrument geschaffen wurde, das die Eigenkapitalbasis aller Banken gleich welcher Rechtsform gleichmäßig stärken sollte.

Die Rechte aus dem Partizipationskapital iSd § 23 Abs. 4 und 5 BWG sind unabhängig von den kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen des Abschnittes VIII BGI. 1986/325, die deren Gesellschaftsrechtscharakter zwingend anordnen, als Genussrechte gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 KVG oder als gewinnbeteiligte Forderungen gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG zu qualifizieren, wenn sie in einer gewinnabhängigen "fixen" Verzinsung vom Partizipationskapitalnominale und keiner "variable" Verzinsung vom Gewinn, einer Verlustbeteiligung bis zur vollen Höhe des Partizipationskapitalnominales, einer nachrangigen Beteiligung am Liquidationserlös mit 1% bestehen und dem Partizipationskapitalberechtigten kein Stimmrecht einräumen, denn damit ist die vom Kapitalverkehrsteuergesetz geforderte Teilhabe des Partizipationskapitalberechtigten an den Risiken und Chancen der Bank gegeben.

Durch die Fiktion der kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen des Abschnittes VIII BGI. 1986/325, dass die Rechte aus dem Partizipationskapital iSd § 23 Abs. 4 und 5 BWG als Gesellschaftsrechte (Dividendenwerte) gelten, erfolgte lediglich eine Klarstellung und nicht die Schaffung eines neuen Typus an Gesellschaftsrechten.

Abschnitt VIII BGI. 1986/325 idF BGI. 1987/312 verstößt nicht gegen die Bestimmungen der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 (bzw. 2008/7/EG vom 12. Februar 2008), wenn die Emission von Partizipationskapital iSd § 23 Abs. 4 und 5 BWG der Gesellschaftsteuer unterworfen wird. Da die Rechte aus dem Partizipationskapital als Genussrechte oder gewinnbeteiligte Forderungen iSd KVG einzustufen sind, unterliegen sie nach Art. 4 Abs. 1 lit. d der RL 69/335/EWG der Gesellschaftsteuer. Dem Partizipationskapitalberechtigten nach Art. 4 Abs. 1 lit. d 69/335/EWG (Art. 3 lit. d 2008/7/EG) werden auch dann Rechte gewährt, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wenn der Partizipationskapitalberechtigte kein Stimmrecht hat, denn der EuGH 17.10.2002, C-138/00, Solida/Tech Gate stellte in seinem Urteil zu Genussrechten ohne Stimmrecht fest, dass die

Ausgabe von Genussrechten mit Gewinnbeteiligung und Beteiligung am Liquidationserlös aber ohne Stimmrecht jedenfalls in den Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 1 lit. d der RL 69/335 EWG fällt.

Die Begebung von Partizipationskapital iSd § 23 Abs. 4 und 5 BWG durch eine Bank, die in der Rechtsform einer Genossenschaft betrieben wird, unterliegt daher als Ersterwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG iVm den kapitalverkehrsteuerlichen Bestimmungen des Abschnittes VIII BGBl. 1986/325 idF BGBl. 1987/312, die als Genussrechte gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 KVG oder als gewinnbeteiligte Forderungen gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 KVG ausgestaltet sein können, der Gesellschaftsteuer.

Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Graz, am 25. April 2012