

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache der Bf. (vormals NAMENSÄNDERUNG) als Gesamtrechtsnachfolgerin der \*\*\*A\*\*\*, diese wiederum als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin der \*\*\*B+Adr, vertreten durch Univ.Prof. Dr. Claus Staringer (Freshfields Bruckhaus Deringer) Seilergasse 16, 1010 Wien, gegen den vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 8. April 2009, ErfNr. \*\*\*\*x1, StNr. \*\*\*\*x2 betreffend Gesellschaftsteuer für die Begebung von Partizipationskapital zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der vorläufige Gesellschaftsteuerbescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1. Verfahren

**Die Begebung von Partizipationskapital unterliegt der Gesellschaftsteuer (VwGH 22.5.1997, 95/16/0313; VwGH 7.10.2012, 2011/16/0237 Beschluss 11.9.2014, 2012/16/0099; VwGH 19.5.2015, 2012/16/0046).**

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.“

Eine Vorgängerin der Bf., die \*\*\*\*B\*\*\*\*, reichte am 16.2.2009 beim Finanzamt eine **Gesellschaftsteuererklärung** gemäß § 10 Abs. 1 KVG ein. Sie beschrieb den Rechtsvorgang als „*Begebung von obligationsähnlichem Partizipationskapital in der Höhe von 750,000.000,00 Euro mit fixer Verzinsung in der Form von Partizipationsscheinen*“. Im Begleitschreiben wies die Bf. darauf hin, dass im gegenständlichen Fall keine Gesellschaftsteuer anfalle.

Das Finanzamt setzte mit **Bescheid vom 8. April 2009** die Gesellschaftsteuer vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bemessungsgrundlage 750,000.000,00 x 1% = 7,500.000,00 Euro) fest.

Fristgerecht wurde dagegen **Berufung** erhoben und beantragt, den Gesellschaftsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben.

Im Zusammenhang mit § 5 Abs. 1 Z 3 KVG habe der VwGH 16.12.1993, 92/16/0025 festgehalten, dass den Berechtigten ein Anspruch zustehen müsse, der nach seinem Inhalt ein typisches Vermögensrecht eines Gesellschafters sei, und der Gläubiger mit einem Anspruch auf Gewinnbeteiligung den eigentlichen Gesellschaftern im Hinblick auf das gemeinsame Interesse an den Betriebsergebnissen gleichstellen solle. Im gegenständlichen Fall fehle es am Stimmrecht des Partizipationskapitalinhabers und an der variablen Verzinsung, womit eine Gesellschaftsbesteuerung des Partizipationskapitals der Richtlinie des Rates Art. 4 lit. d 69/335/EWG (Art. 3 lit. d 2008/7/EG) widerspreche.

Das Finanzamt erließ **keine Berufungsvorentscheidung**, sondern legte dem Unabhängigen Finanzsenat die Berufung zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht, die Berufung als unbegründet abzuweisen, da nach Artikel VIII BGBl. 325/1986 die Einzahlung von Partizipationskapital unabhängig von seiner rechtlichen Ausgestaltung Gesellschaftsteuer auslöse (eingelangt beim Unabhängigen Finanzsenat am 3. Juni 2009).

Der Unabhängige Finanzsenat wies die Berufung **UFS 30.12.2011, RV/1933-W/09** als unbegründet ab und adressierte diese an die \*\*\*\*B\*\*\*\*.

Dagegen wurde **Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof** erhoben. Der Verwaltungsgerichtshof wies mit Beschluss vom 12.3.2012, 2012/16/0042 die Beschwerde „*in der Beschwerdesache der Bf. .... gegen die Erledigung des unabhängigen Finanzsenates....*“ zurück. In der Begründung stellte der VwGH fest, dass die Erledigung „Berufungsentscheidung“ UFS 30.12.2011, RV/1933-W/09 chronologisch nach der Eintragung der Spaltung und der Verschmelzung im Firmenbuch an die \*\*\*\*B\*\*\*\*, eigentlich der Vorvorgängerin der Bf., ergangen ist. Gegen diese Erledigung hat aber nicht die \*\*\*\*B\*\*\*\*, sondern die Bf. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben und wurde diese, da die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates

ihr gegenüber keine Wirkung entfaltete, vom VwGH mit Beschluss vom 12.3.2012, 2012/16/0042 zurückgewiesen.

**Einsicht genommen wurde** in den Spaltungs- und Verschmelzungsvertrag sowie in die Firmenbuchauszüge.

## **2. Erwägungen**

### **2.1. Zur Person der Bf.**

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über.

Festgestellt werden konnte, dass das gegenständliche Partizipationskapital durch den Spaltungs- und Verschmelzungsvertrag vom 7. Juli 2010 auf die Bf. als Gesamtrechtsnachfolgerin der \*\*\*A\*\*\* und diese wiederum als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin der \*\*\*\*B\*\*\*\* übergegangen ist (Spaltungs- und Übernahmevertrag zwischen der \*\*\*\*B\*\*\*\* und der \*\*\*A\*\*\*\* vom 7. Juli 2010, Historischen Firmenbuchauszug der \*\*\*A\*\*\* vom 16. Februar 2012, Verschmelzungsvertrag vom 7. Juli 2010 und den Firmenbuchauszug der Bf).

Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit von § 19 Abs. 1 BAO erfüllt und es tritt (hier) die Bf. materiell und verfahrensrechtlich in die Rechte und Pflichten der übertragenden Körperschaft(en) ein. Der Eintritt des Rechtsnachfolgers bedarf keines gesonderten Übertragungsaktes und erfolgt zum Zeitpunkt der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge. Ab Eintragung der Spaltung und danach der Verschmelzung im Firmenbuch ändert sich der Bescheidadressat“. (*Althuber/Mang*, Bescheidwirkungen bei Umgründungen von Kapitalgesellschaften, GeS 2004, 16-17).

Da diese Erledigung des Unabhängigen Finanzsenates, wie der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss VwGH 12.3.2012, 2012/16/0042 feststellte, gegenüber der Bf. keine Wirkung entfaltete, ist das Rechtsmittel mit gegenständlichem Erkenntnis zu erledigen.

### **2.2. Gesellschaftsteuer vom Partizipationskapital**

Nach § 2 Z 1 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den Ersterwerber.

Nach § 5 Abs. 1 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften:

1. Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft,
2. Genussrechte,
3. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren.

Nach § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter die Personen, denen die in Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Abschnitt VIII des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986 lautet idF des Abschnittes XX des 2. AbgÄG 1987, BGBl. Nr. 312:

Die mit dem Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes, BGBl. Nr. 63/1979, in der jeweils geltenden Fassung, oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, BGBl. Nr. 569/1978, in der jeweils geltenden Fassung, verbundenen Rechte gelten ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank und des Versicherungsunternehmens als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche das Kapitalverkehrsteuergesetz vom 16. Oktober 1934, dRGI. I S 1058, in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden ist."

Dem Kreditwesengesetz wurde durch das Bankwesengesetz, BGBl. Nr. 532/1993, derogiert. Nach § 105 Abs. 2 BWG treten an Stelle der in anderen Bundesgesetzen enthaltenen Verweise auf Bestimmungen des KWG die entsprechenden Bestimmungen des BWG. Nach § 23 Abs. 1 Z 1 BWG ist den Eigenmitteln eingezahltes Kapital gemäß Abs. 3 zuzurechnen. Nach § 23 Abs. 3 Z 8 BWG ist eingezahltes Kapital bei jedem Kreditinstitut das Partizipationskapital (Abs. 4 und 5) ohne Dividendennachzahlungsverpflichtung.

Nach § 23 Abs. 4 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.

Zur Frage der Gesellschaftsteuerpflicht der Begebung von Partizipationskapital sind bereits mehrere Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes ergangen.

#### **2.2.1. VwGH 22.5.1997, 95/16/0313**

Das Erkenntnis VwGH 22.5.1997, 95/16/0313 stellte fest, dass die Begebung von Partizipationskapital gesellschaftsteuerpflichtig ist und begründete die Abweisung der Beschwerde folgendermaßen.

*„Gemäß § 2 Z 1 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber.*

*Durch die KWG-Novelle 1986, BGBl. Nr. 325, wurde im § 12 Abs. 6 KWG der Begriff des Partizipationskapitals neu eingeführt (vgl. Fremuth in Fremuth/Laurer/Pötzelberger/Ruess, KWG2, Rz 16 zu § 12).*

*Nach Abschnitt VIII der KWG-Novelle 1986 gelten die mit dem Partizipationskapital i.S.d. des KWG verbundenen Rechte ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche die Bestimmungen des KVG anzuwenden sind.*

*Nach Abschnitt XI Abs. 1 KWG-Novelle 1986 trat dieses Bundesgesetz mit 1. Jänner 1987 in Kraft.*

*Nach der von der Beschwerdeführerin nicht bestrittenen Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde wurden bereits im Jahre 1986, also vor Inkrafttreten der KWG-Novelle 1986, Anwartschaftsrechte für den Bezug von Partizipationsscheinen eingeräumt. Den Gläubigern wurde die Verschaffung der Partizipationsscheine zum 1. Jänner 1987 zugesichert. Daraus folgt aber, daß die Gläubiger die mit dem Partizipationskapital der A Sparkasse verbundenen Rechte am 1. Jänner 1987 erworben haben. In diesem Zeitpunkt war somit der Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz (§ 2 Z. 1 KVG i.V.m. Abschnitt VIII KWG-Novelle 1986) die Steuerpflicht anknüpft, sodaß damit die Gesellschaftssteuerschuld entstanden ist. “*

#### **2.2.2. VwGH 17.10.2012, 2011/16/0237**

Im Erkenntnis VwGH 17.10.2012, 2011/16/0237 ging es um die fahrlässige Gesellschaftsteuerverkürzung im Zusammenhang mit der Begebung von Partizipationskapital durch eine Bank in Rechtsform einer Genossenschaft. Der Verwaltungsgerichtshof wies die Beschwerde mit ua folgender Begründung ab:

*„Die vorliegende Beschwerde erblickt die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zunächst darin, dass für die Einbringung von Partizipationskapital keine Gesellschaftsteuerpflicht vorliege. Unter den Begriff des Partizipationskapitals im Sinne des Abschnittes VIII der KWG-Novelle 1986 falle nur solches Kapital, das Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt würden (Gesellschafterrechte) im Sinne von Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG vermittele. Im gegenständlichen Fall sei keine Beteiligung des Partizipanten am Gewinn gegeben, sondern werde ausschließlich eine Verzinsung angestrebt, die vom Vorliegen eines ausreichenden Gewinnes abhängig sei. Auch sei keine Beteiligung an einem Liquidationsergebnis im Sinne des Art. 4 Abs. 4 lit. d der genannten Richtlinie gegeben. Schließlich mangle es dem Partizipanten wesentlich an der Gesellschafterstellung.*

*....*

*Die Beschwerde zieht nicht in Zweifel, dass die der V A zugeführten verfahrensgegenständlichen Mittel als Partizipationskapital nach § 23 Abs. 4 BWG gezeichnet wurden.*

*Zufolge der in Abschnitt VIII des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986 idF des 2. AbgÄG 1987 enthaltenen Fiktion, wonach die mit dem Partizipationskapital im besagten Sinn verbundenen Rechte ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank (und des Versicherungsunternehmens) als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte im Sinn des KVG gelten, können die weitergehenden Überlegungen der Beschwerde zur Qualität des Partizipationskapitals und zum Wesen der dem Partizipanten eingeräumten Rechte dahingestellt bleiben; für den Beschwerdefall ist entscheidend, dass schon aufgrund dieser Fiktion der Tatbestand des § 2 Z 1 KVG erfüllt ist.*

*Die Beschwerde vertritt weiters die Ansicht, dass unter den Begriff des Partizipationskapitals nur solches Kapital falle, das Rechte vermittele, wie sie Gesellschaftern nach Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG vermittele; erst diese Einordnung löse den Steuertatbestand aus.*

*Nach Art. 4 Abs. 1 lit. d der im Beschwerdefall maßgebenden Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, 69/335/EWG, unterliegt der Gesellschaftsteuer die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens einer Kapitalgesellschaft durch Einlagen jeder Art, für die nicht Gesellschaftsrechte gewährt werden, die einen Anteil am Kapital oder am Gesellschaftsvermögen verkörpern, sondern Rechte, wie sie Gesellschaftern gewährt werden, wie z.B. Stimmrecht, Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlöse.*

*Entgegen der Ansicht der Beschwerde räumt der eingangs wiedergegebene § 5 der Vereinbarung zwischen der V-Q und der V A dem Partizipanten in Form des vorrangigen Dividendenanspruches als Anspruch auf gewinnabhängige Erträge entsprechend den Emissionsbedingungen sehr wohl eine Gewinnbeteiligung im Sinn der Richtlinie ein.*

*Schließlich ergibt sich das in Art. 4 Abs. 1 lit. d der genannten Richtlinie alternativ vorgesehene Recht auf Liquidationserlöse schon explizit aufgrund § 23 Abs. 4 Z. 5 BWG, womit der zitierten Richtlinie entsprochen ist (zur Unionsrechtskonformität der Gesellschaftsteuerpflicht von Partizipationskapital vgl. Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz (2008), Rz. 497).*

*Damit begegnet die Subsumtion der Einbringung von Partizipationskapital im Sinn des § 23 Abs. 4 BWG unter § 2 Z. 1 KVG auch keinen unionsrechtlichen Bedenken.*

*In Anbetracht des klaren Wortlautes der maßgebenden österreichischen Gesetze einerseits und der zitierten Richtlinie andererseits sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht dazu veranlasst, der Anregung der Beschwerde, den EuGH mit einem Vorabentscheidungsersuchen um Auslegung des Art. 4 Abs. 1 lit. d der genannten Richtlinie zu befassen, näher zu treten (vgl. das Urteil des EuGH vom 6. Oktober 1982 in der Rechtssache 283/81).... “*

### **2.2.3. Beschluss VwGH 11.9.2014, 2012/16/0099**

Der Verwaltungsgerichtshof lehnte mit Beschluss VwGH 11.9.2014, 2012/16/0099 die Behandlung der Beschwerde ab. In der Begründung wies der Verwaltungsgerichtshof

darauf hin, dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid (siehe FINDOK UFS 30.3.2012, RV/1945-W/10) nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen sei, und nannte die Erkenntnisse VwGH 22.5.1997, 95/16/0313 und insbesondere VwGH 17.10.2012, 2011/16/0237. Es würden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des § 33a VwGG grundsätzliche Bedeutung zukäme.

### **3. Schlussfolgerung**

Nach der nunmehr ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt die Begebung von Partizipationskapital der Gesellschaftsteuer. (VwGH 22.5.1997, 95/16/0313; VwGH 17.10.2012, 2011/16/0237; Beschluss VwGH 11.9.2014, 2012/16/0099; VwGH 19.5.2015, 2012/16/0046). Die Subsumtion der Einbringung von Partizipationskapital im Sinn des § 23 Abs. 4 BWG unter § 2 Z 1 KVG begegnet nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes auch keinen unionsrechtlichen Bedenken (VwGH 17.10.2012, 2011/16/0237). Da auch im vorliegenden Fall von der Bf. Partizipationskapital begeben und das von ihr auch nicht bestritten wurde, war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

### **4. 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.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 22.5.1997, 95/16/0313; VwGH 21.3.2012, 2012/16/0044; VwGH 7.10.2012, 2011/16/0237; Beschluss VwGH 11.9.2014, 2012/16/0099; VwGH 19.5.2015, 2012/16/0046 folgt.

Wien, am 17. September 2015