

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.Dr. Hedwig Bavenek-Weber in der Beschwerdesache ****Bf.+Adresse****, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17. Jänner 2012, ErfNr. x1****, StNr. x2****, betreffend Gesellschaftsteuer (Partizipationskapital) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittige Punkte: Die Begebung von Partizipationskapital unterliegt der Gesellschaftsteuer. (VwGH 22.5.1997, 95/16/0313; Beschluss 11.9.2014, 2012/16/0099; VwGH 19.5.2015, 2012/16/0046). Auch Banken, die in der Rechtsform einer Genossenschaft betrieben werden, sind für diese Zwecke Kapitalgesellschaften. (VwGH 7.10.2012, 2011/16/0237).

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. Verfahren

Die Bf., eine Holding im Rahmen einer Bankengruppe in der Rechtsform einer Genossenschaft, gab am 9. Februar 2009 eine Gesellschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 1 KVG ab, in welcher sie die Emission von Partizipationskapital im Ausmaß von 85.000.000 Euro bekanntgab. Mit ergänzendem Schreiben teilte sie dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit, dass Partizipationskapital gemäß § 23 Abs. 4 BWG begeben wurde und die Partizipationsscheine keine Gesellschaftsrechte iSd KVG vermitteln würden, da lediglich Gewinnabhängigkeit bestünde. Die Partizipationsscheine würden den Anspruch auf gewinnabhängige Erträge verbriefen, der Gewinnanteil müsse im Gewinn gedeckt sein. Könne der Gewinnanteil für ein Geschäftsjahr nicht ausgeschüttet werden, so verfällt der Anspruch auf den nicht ausgeschütteten Gewinnanteil für dieses Geschäftsjahr. Im Falle eines Rumpfwirtschaftsjahres gebütre der Gewinnanteil anteilig, nach der tatsächlichen Dauer des Geschäftsjahres. Für den Fall der Liquidation würden die Partizipationsscheine ein Recht auf Beteiligung am Liquidationserlös in Höhe des Nominales gebühren.

Die Bf. übermittelte mit dem Schreiben und der Gesellschaftsteuererklärung die Emissionsbedingungen für die Partizipationsscheine 2009 (nicht datiert). Nach § 1 heißt es dort, dass die Partizipationsscheine Wertpapiere über eingezahltes Partizipationskapital iS des § 23 Abs. 3 Z 8 BWG sind. Es werden Partizipationsscheine mit einem Gesamtnennwert von 85.000.000 Euro begeben. Die Partizipationsscheine mit je einem rechnerischen Nennwert von 50.000 Euro werden im Wege einer Privatplatzierung zur Zeichnung angeboten. Valutatag ist der 29.1.2009.

Mit Bescheid vom 17. Jänner 2012 setzte das Finanzamt dafür Gesellschaftsteuer von der Bemessungsgrundlage 85.000.000,00 x 1% in Höhe von 850.000,00 Euro fest und begründete dies folgendermaßen:

„Die mit dem Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes verbundenen Rechte gelten ohne Rücksicht auf die Rechtsform der Bank als Gesellschaftsrechte und Dividendenwerte, auf welche die Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes idgF anzuwenden sind (Abschnitt VIII, kapitalverkehrsteuerliche Bestimmungen, der KWG-Novelle 1986, BGBI 325/1986).

Dass es sich um ein Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes handelt, geht aus den vorliegenden Unterlagen klar und eindeutig hervor. Nach der gesetzlichen Regelung löst die Einzahlung von Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes unabhängig von seiner rechtlichen Ausgestaltung Gesellschaftsteuer aus. Die im Antrag aufgeworfene Frage der Gewinnbeteiligung als Tatbestandvoraussetzung für die Gesellschaftsteuer stellt sich hier nicht. Abgesehen davon ist nach den Bestimmungen des Bankwesengesetzes eine Gewinnbeteiligung verbunden.“

Fristgerecht wurde dagegen Berufung/Beschwerde erhoben und als Einwendungen das Vorbringen des Schreibens vom 9.2.2010 wiederholt und ausgeführt, dass das Partizipationskapital im konkreten Fall nicht die Eigenschaft von Rechten wie sie Gesellschaftern gewährt werden iSd Kapitalansammlungsrichtlinie aufweise. Im konkreten Fall liege eine Form des Partizipationskapitals vor, nach welcher die Partizipanten Anspruch auf eine fest vereinbarte Verzinsung bzw ein variable Verzinsung haben, die entfalle, wenn sie nicht im Gewinn gedeckt ist. Die Bf. beantragte die ersatzlose Aufhebung des Gesellschaftsteuerbescheides.

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

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 setzte der Unabhängige Finanzsenat das Verfahren gemäß § 281/§ 271 BAO zur Verwaltungsgerichtshofbeschwerde 2010/16/0099 aus.

2. Erwägungen

Nach § 2 Z. 1 des Kapitalverkehrsteuergesetzes 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 Abs. 2 leg. cit. gelten als Gesellschafter die Personen, denen die in Abs. 1 bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

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

Die mit dem Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes, BGBI. Nr. 63/1979, in der jeweils geltenden Fassung, oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, BGBI. 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, dRGBI. I S 1058, in der jeweils geltenden Fassung anzuwenden ist."

Dem Kreditwesengesetz wurde durch das Bankwesengesetz, BGBI. 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 Abs. 3 Z. 8 leg. cit. ist eingezahltes Kapital bei jedem Kreditinstitut das Partizipationskapital (Abs. 4 und 5) ohne Dividendennachzahlungsverpflichtung.

Nach Abs. 4 leg. cit. 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.

2.1. 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, Erkenntnis 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 VwGH grundsätzliche Bedeutung zukäme.

2.2. Das Erkenntnis VwGH 22.5.1997, 95/16/0313

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, BGBI. Nr. 325, wurde im § 12 Abs. 6 KWG der Begriff des Partizipationskapitals neu eingeführt (vgl. Fremuth in Fremuth/Laurer/Pötzlberger/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.“

2.3. 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 vermitte. 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 vermitte, wie sie Gesellschaftern nach Art. 4 Abs. 1 lit. d der Richtlinie 69/335/EWG vermitte; 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).... “

Da auch im vorliegenden Fall von der Bf. Partizipationskapital begeben und von ihr auch nicht bestritten wurde, war der Beschwerde der Erfolg zu versagen.

Wien, am 7. September 2015