jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Beschluss 2017/6/29 Ra 2017/16/0088

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.06.2017

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
10/07 Verwaltungsgerichtshof
22/02 Zivilprozessordnung

Norm

B-VG Art133
B-VG Art133 Abs4
VwGG §34 Abs1
VwRallg
ZPO §500

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma als Richter unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Baumann über die Revision der S AG in I, vertreten durch die Arnold Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 6. März 2017, Zl. RV/7100473/2012), betreffend Gesellschaftsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel), den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht Beschwerden der Revisionswerberin gegen die Festsetzung von Gesellschaftsteuer durch das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 22. Dezember 2011 in der Höhe von EUR 1.000,000,--, mit Bescheid vom 23. Dezember 2011 in der Höhe von EUR 593.000,--, mit Bescheid vom 11. September 2012 in der Höhe von EUR 1.000,000,--, mit Bescheid vom 27. September 2013 in der Höhe von EUR 500.000,--, gemäß § 279 BAO als unbegründet ab und sprach aus, dass gegen dieses Erkenntnis eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

2 Im Rahmen seiner Sachverhaltsfeststellungen

(Seite 12 ff des angefochtenen Erkenntnisses) legte das Gericht die den verfahrensgegenständlichen Genussschein-Begebungen zugrundeliegenden Bedingungen wie folgt dar:

"In den Definitionen auf Seite 2 ist,Cap': der ,Genussscheinnennbetrag zuzüglich Höchstgenussscheinrendite abzüglich (sämtlicher bereits auf den Genussschein geleisteter Zahlungen durch die ,Bf.' (insbesondere Gewinnanteile) aufgezinst

mit 8% ... samt Zinseszinsen.'

In den Definitionen auf Seite 3 beträgt die,Höchstgenussscheinrendite' 8% Verzinsung pro Jahr bezogen auf den Nennwert des Genussscheines berechnet ab Ergebnisbeteiligungsbeginn

bis zum Rückzahlungsstichtag samt Zinseszinsen.

In den Definitionen auf Seite 4 beträgt die,Vorrangige Genussscheinrendite' 6% Verzinsung pro Jahr bezogen auf den Nennwert des Genussscheines bezogen auf die jeweilige Berechnungsperiode.

Laut § 2 der Genussscheinbedingungen Übertragung, Verpfändung, Unteilbarkeit sind die Genussscheine übertragbar und verpfändbar.

Nach § 3 der Genussscheinbedingungen ist Gegenstand des Genussrechtes primär eine Ergebnisbeteiligung nach Maßgabe der Bestimmungen dieser Genussrechtsbedingungen. Subsidiär gewähren die Genussscheine auch eine Beteiligung an der Substanzwertsteigerung bzw. am Liquidationserlös. Eine Beteiligung am Firmenwert besteht nicht.

§ 5 der Genussscheinbedingungen Laufzeit, Emissionszeitraum, Verlängerungsoption sieht vor, dass die Erstemission der Genussscheine frühestens mit 1.7.2011 erfolgt. Die Laufzeit der Genussscheine endet am 31.12.2020, jedoch wird der Bf. das Recht auf zweimalige Verlängerung der Laufzeit der Genussscheine um jeweils ein Jahr eingeräumt.

§ 6 der Genussscheinbedingungen Sonderkündigungsrecht der Bf.

sieht vor, dass die Bf. sämtliche oder einzelne Genussscheine frühestens nach drei Jahren ab erstmaliger Ausgabe unter Einhaltung einer Frist von einem Monat kündigen kann. Der Kündigungsbetrag besteht aus dem Genussscheinnennbetrag zuzüglich Höchstgenussscheinrendite abzüglich sämtlicher bereits geleisteter Zahlungen durch die Bf. ab Ende der jeweiligen Berechnungsperiode auf den Rückzahlungsstichtag.

§ 7 der Genussscheinbedingungen Außerordentliches Kündigungsrecht der Genussscheininhaber sieht vor, dass jeder Genussscheininhaber berechtigt ist, seine Genussscheine vorzeitig zu kündigen. Werden laut § 7 Abs. 1 lit. a) fällige Zahlungen nicht innerhalb einer bestimmten Frist gezahlt, dann entspricht der Rückzahlungsbetrag dem Kündigungsbetrag, eine darüber hinausgehende Ergebnisbeteiligung, Auszahlung von vorgetragenen Gewinnanteilen, Substanzbeteiligung besteht nicht. Wenn laut § 7 Abs. 1 lit. b) die Bf. die Zahlungen einstellt oder gemäß § 7 Abs. 1 lit. c) ein Insolvenzverfahren über die Bf. eröffnet wird, orientiert sich der Anspruch des Genussscheininhabers wie für den Fall der Liquidation.

§ 8 der Genussscheinbedingungen regelt, dass die Genussscheininhaber kein Bezugsrecht auf Aktien, Genussrechte, sonstige Wertpapiere, Finanzierungsinstrumente der Bf. haben.

§ 9 der Genussscheinbedingungen Rang der Genussscheine lautet auszugsweise: Die Forderungen aus den Genussscheinen sind im Fall der Liquidation, der Auflösung, der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Bf. nachrangig. Zahlungen auf die Genussscheine erfolgen erst, wenn die Ansprüche aller nicht nachrangigen Gläubiger gegen die Bf. vollständig erfüllt sind. In Abs. 3 erklären die Genussscheininhaber iSd ,§ 67 Abs. 3 Insolvenzordnung dass sie Befriedigung erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals oder im Fall der Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehren und dass wegen dieser Verbindlichkeiten kein Insolvenzverfahren eröffnet zu werden braucht.' Gegenüber den Ansprüchen von Aktionären aus dem Grundkapital der Bf. und noch nicht ausgezahlten Dividendenansprüchen sind die Ansprüche auf Rückzahlung des Genussscheinkapitals und auf Auszahlung des Gewinnanteils vorrangig. (§ 9 Abs. 2 lit.b).

§ 10 der Genussscheinbedingungen sieht vor, dass für die Rechte der Genussscheininhaber aus den Genussscheinen keine Sicherheit durch die ,Bf.' oder durch Dritte gestellt werden kann oder wird. Die Genussscheininhaber sind nicht berechtigt, Forderungen aus Genussscheinen gegen Forderungen der Bf.

aufzurechnen.

§ 13 der Genussscheinbedingungen Ergebnisbeteiligung lautet

auszugsweise:

,(1) Die Genussscheine sind sowohl am Gewinn als auch am

Verlust der 'Bf.' beteiligt (Ergebnisbeteiligung).

....(3) Der Gewinnanteil....eines Genussscheines für eine

Berechnungsperiode entspricht der Vorrangigen

Genussscheinrendite.... Die Gewinnanteilsvoraussetzungen

....werden definiert wie folgt:

a) Der Gewinnanteil der Genussscheininhaber findet im

Jahresüberschuss der 'Bf' Deckung.

b) Die Auszahlung auf die Genussscheine führt zu keinem

Bilanzverlust und sie findet im ausschüttbaren Bilanzgewinn des

Geschäftsjahres Deckung.

c) Vorhandensein einer Mindestliquiditätsreserve der 'Bf'

.... die Mindestliquiditätsreserve ist ....unter Berücksichtigung der Liquiditätsplanung innerhalb der nächsten 6....Monate zu errechnen.

Die Bf. kann auf die Voraussetzung des Vorliegens einer Mindestliquiditätsreserve verzichten wenn sie will, sie muss aber nicht.

(4) Der Gewinnanteil der Genussscheininhaber ist vorrangig gegenüber Dividendenansprüchen der Aktionäre ....Wird die Vorrangige Genussscheinrendite für eine Berechnungsperiode nicht erreicht, wird der Differenzbetrag auf die nächste Berechnungsperiode vorgetragen ....Vorgetragene Gewinnanteile sind mit dem Zinssatz der Vorrangigen Genussscheinrendite zu verzinsen. Der Vorgetragene Gewinnanteil ist mit dem Gewinnanteil der nächstfolgenden Berechnungsperiode (allerdings vor dem Gewinnanteil der nächstfolgenden Berechnungsperiode) unter Zugrundelegung der Bestimmungen über den Gewinnanteil zu begleichen, sofern er nicht wiederum vorzutragen ist. Dieser Vorgang ist solange zu wiederholen, bis kein Vorgetragener Gewinnanteil mehr vorhanden ist.

(5) Jahresfehlbeträge reduzieren vorrangig das Eigenkapital der 'Bf.'; ....danach...gehen diese zu Lasten des Genussscheinkapitals und wird das Genussscheinkapital jedes Genussscheines um den entsprechenden Verlustanteil gekürzt. Jahresüberschüsse von Folgeperioden sind vorrangig dazu zu verwenden, das Genussscheinkapital bis zur Höhe des Genussscheinnennbetrages und in weiterer Folge das Eigenkapital bis zur Höhe des Geleisteten Aktionärskapitals wieder aufzufüllen; erst danach können Gewinnanteile von Folgeperioden ausbezahlt werden.

(6) .... Wird ein Gewinnanteil nicht fristgerecht bedient,

steht dem Genussscheininhaber zusätzlich eine Verzinsung in Höhe der Verzugszinsen zu.'

Nach § 14 der Genussscheinbedingungen stehen den Genussscheininhabern folgende Informationsrechte lautet auszugsweise zu:

a) Übermittlung des geprüften UGB-Einzelabschlusses der

,Bf' und des geprüften UGB Konzernabschlusses....

b) Übermittlung des festgestellten UGB-Einzelabschluss der

,Bf.'...

c) Übermittlung des Quartalsberichtes des Vorstands

Diesen Informationsrechten hat die ,Bf.' .... zu entsprechen.

Weiters hat die ,Bf.' die Genussscheininhaber einmal jährlich zu einer Informationssitzung einzuladen. ....Im Zuge der Informationssitzung wird ein Bericht des Vorstands zur Geschäftsentwicklung des abgelaufenen Geschäftsjahres sowie ein Ausblick auf das laufende Geschäftsjahr erstattet und erfolgt eine Diskussion der Anlagestrategie ....ohne Bindung der ,Bf'

Der Genussscheininhaber kann schriftlich bei der Bf. anfragen und die Bf. wird sich bemühen diese angefragten Informationen zur Verfügung zu stellen.

§ 15 der Genussscheinbedingungen Rückzahlung, Liquidation lautet auszugsweise:

Die Genussscheininhaber haben bei Auslaufen des Genussscheines und bei Liquidation der Bf. einen Anspruch auf Zahlung des Rückzahlungsanspruches.

(3) Der Rückzahlungsanspruch a) entspricht dem (unverzinsten) Genussscheinkapital (gegebenenfalls um Verluste reduziert oder um wieder aufgefüllte Verluste nach § 13 Abs.5 erhöht); b) zuzüglich eines allfälligen noch nicht beglichenen Gewinnanteiles (bzw. Vorgetragenen Gewinnanteils) der letzten Berechnungsperiode ....c) zuzüglich allfälliger Auffüllungen von Verlusten....;

d) zuzüglich allfälliger Auszahlungen weiterer Vorgetragener Gewinnanteile.... und e) erhöht sich um den Substanzwertsteigerungsanteil, f) insgesamt begrenzt mit dem Cap.....

(5) Die Stillen Reserven ....werden auf Basis des Konzernabschlusses.... berechnet

(7) Ist das Genussscheinkapital durch Verluste gegenüber dem Genussscheinnennbetrag reduziert, wird das Genussscheinkapital vorrangig auf den Genussscheinnennbetrag aufgefüllt, soweit dies in den Stillen Reserven Deckung findet. Die Auffüllung ist gegebenenfalls beim Rückzahlungsanspruch zu berücksichtigen. (8)

Der verbleibende Teil der Stillen Reserven ist zur Auffüllung allfälliger den Aktionären zugewiesener Verluste ....zu verwenden.

(9) Bestehen Vorgetragene Gewinnanteile der Genussscheininhaber, erhöht sich der Rückzahlungsanspruch um diese, soweit dies im nach vorstehenden Abzügen verbleibenden Teil der Stillen Reserven Deckung findet ....

(11) Ein allfälliger nach vorstehenden Abzügen verbleibender Restbetrag der Stillen Reserven bildet den Restbetrag... (12) Der

Anteil der Genussscheininhaber am Restbetrag .... entspricht der

Mittleren Genussscheinkapitalbindung dividiert durch die Summe aus der Mittleren Genussscheinkapitalbindung und der Mittleren Aktionärskapitalbindung. (13) Der Substanzwertsteigerungsanteil ....errechnet sich aus dem Restbetrag multipliziert mit dem.... Anteil der Genussscheininhaber am Restbetrag.....

(5) Eine allfällige Gesellschaftsteuer in Zusammenhang mit der Erstemission des

Genussscheines wird von der ‚Bf' getragen." 3 Nach Zitierung aus der Richtlinie 2008/7/EG des Rates aus

dem Kapitalverkehrsteuergesetz und nach eingehender Erörterung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 5 Abs. 1 Z 2 und 3 KVG sowie von Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes fasste das Gericht seine Erwägungen wie folgt zusammen (Seite 36 ff des angefochtenen Erkenntnisses):

"Von Seiten des Bundesfinanzgerichtes wird vorausgeschickt - da die Bf. in ihren Berufungs/Beschwerdeschreiben immer wieder betont hat, dass es im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sicherlich zu keinen Verlusten, sondern im Gegenteil zu Gewinnen komme - dass hier lediglich für Gesellschaftsteuerzwecke die Vereinbarung sowohl gewinnseitig als auch verlustseitig untersucht wird, ob der Bf. Geld geborgt wurde (dann Darlehen) oder ob die Bf. über die Hingabe des Kapitals hinaus eine Teilnahme von Seiten der Genussrechtsberechtigten an den Chancen und Risiken ihrer Unternehmung wünschte.

Zentraler Berufungs/Beschwerdegrund ist, dass es sich um ‚Nominalgenussrechte' (Anleihen) mit einer überwiegend fixen Verzinsung handelt, die deshalb nicht der Gesellschaftsteuer unterlägen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes weist nicht nur die beispielhafte Aufzählung in Art. 3 lit. RL 2008/7/EG (Art. 4 Abs. 1 lit. d RL 69/335/EWG), dass Rechte, wie sie den Gesellschaftern gewährt werden zum Beispiel das Stimmrecht, das Recht auf Gewinnbeteiligung oder auf Liquidationserlös sind, sondern insbesondere das Urteil des EuGH 17.10.2002, C-138/00, Solida/Tech Gate darauf hin, dass jedenfalls die Ausgabe von Genussrechten, die ihrem Inhaber einen Anspruch auf Teilnahme am laufenden Gewinn sowie am Liquidationsgewinn der begebenden Gesellschaft gewährten, in den Anwendungsbereich der Kapitalansammlungsrichtlinie fallen. Ein fehlendes Stimmrecht des Genussrechtsberechtigten steht der Anwendung des Art. 3 lit. RL 2008/7/EG (Art. 4 Abs. 1 lit. d RL 69/335/EWG) nicht

entgegen. (Thunshirn/Himmelsberger/Hohenecker, KVG-Kapitalverkehrsteuergesetz, Kommentar, 2008, Rz 475). Es handelt sich bei den KVG-Genussrechten um Einlagen jeder Art, für die gesellschafterähnliche Rechte gewährt werden, die ihrem Inhalt nach typische Vermögensrechte des Gesellschafters sein können. Der Erwerb von Genussrechten, mangels gesetzlicher Differenzierung sowohl von aktiengleichen wie obligationsähnlichen, unterliegt der Kapitalverkehrsteuerpflicht aufgrund von § 2 Z1 iVm § 5 Abs. 1 Z 2 KVG. (van Husen, Genußrechte, Genußscheine, Partizipationskapital. Gesellschafts-, aufsichts-und steuerrechtliche Aspekte, 1998, 466). 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. Für das Vorliegen eines gesellschaftsteuerlichen Genussrechtes muss eine Risikobeteiligung am Unternehmen vorhanden sein, doch diese muss sich nicht in der ‚variablenzinsimprägnierten ' Gewinnbeteiligung des § 5 Abs. 1 Z 3 KVG niederschlagen ... Es genügt, wenn der prozentuelle Anteil des Genussrechtsberechtigten in Abhängigkeit vom zukünftigen wirtschaftlichen Erfolg der Gesellschaft steht. Die Vergütung des Genussrechtsberechtigten kann auch mit dem Genussrechtskapital oder Prozenten davon gedeckelt sein. Die Nachrangigkeit bildet einen weiteren Mosaikstein zu dessen ‚unternehmerischer' Beteiligung, die sich gesellschaftsteuerlich im ‚Erwerb von Gesellschaftsrechten' niederschlägt. ...

Die vorliegenden Genussrechte sind als ‚unternehmerische Beteiligung' und nicht als Darlehen zu qualifizieren, da in den Genussrechtsbedingungen folgende Abreden vereinbart wurden:

Erfolgsabhängigkeit der Vergütung auf das Genusskapital: Die Vergütung von 6% vom Genussscheinnominale erfolgt aus zukünftigen Gewinnen und die Zinsen werden erst ausbezahlt, wenn sie im Jahresüberschuss bzw. dem Bilanzgewinn der Bf. Deckung finden. Die Vergütungen der Genussscheininhaber dürfen zu keinem Bilanzverlust führen und nach Abzug der Vergütungen muss der Bf. eine Mindestliquiditätsreserve verbleiben (§ 13 Abs. 3 lit. b und lit. c der Genussscheinbedingungen). Das bedeutet, dass vorrangig die anderen Gläubiger der Bf. bedient werden. Die durch Verluste in den ‚schlechten' Jahren ausgefallenen Vergütungen werden zwar in ‚guten' Jahren nachgeholt, allerdings nur bis zum Ende der Laufzeit. Bestehen dann noch ausgefallene Vergütungen, werden sie samt Zinseszinsen in den Rückzahlungsbetrag eingerechnet. Hat die Bf. Verluste erwirtschaftet, dann nimmt dieser Rückzahlungsbetrag nach dem Grundkapital an den Verlusten teil und es kommt zu keiner Nachholung der ausgefallenen Vergütung sowohl von 6% als auch von 2%. Da mit dem Auslaufen der Genussscheine die Nachholbarkeit ihr Ende findet, liegt keine Zinsenstundung, die für den Darlehenscharakter der Genussscheine spräche, vor...

Teilnahme am Verlust der Bf. bis zur Höhe des Genussscheinkapitals:Eine Verlustbeteiligung schließt das

Vorliegen eines echten Darlehens aus ... Der Genussscheininhaber

nimmt laut § 13 der Genussscheinbedingungen am Verlust der Bf. teil. Der Genussscheininhaber ist nicht nur über den Rückzahlungsbzw. Kündigungsbetrag am Verlust beteiligt (§ 15 Abs. 3 der Genussscheinbedingungen), sondern auch über § 13 Abs. 5 der Genussscheinbedingungen, wonach Jahresfehlbeträge nach Verbrauch des Eigenkapitals zu Lasten des Genussscheinkapitals gehen und das Genussscheinkapital jedes Genussscheines um den entsprechenden Verlustanteil gekürzt wird. Ist das Genussscheinkapital nach 10 Jahren durch Verluste der Bf. aufgezehrt, kann es sein, dass der Genussscheininhaber ‚gar nichts' zurückbekommt, im Fall von laufenden Verlusten der Bf. erhält der Genussscheininhaber weder die 6%, noch die 2% Zinsen und im Fall der Insolvenz auch nicht das eingesetzte Genussscheinkapital zurück. Bei besten Ergebnissen - so wie der Businessplan der Bf. aussieht - erhält der Genussscheininhaber nach 10 Jahren Laufzeit 80.000 Vergütung plus 100.000 zurück. Als ‚worst case' Szenario hätte er ‚Null' Vergütung plus Verlust von 100.000 Genussscheinkapital. Der Genussscheininhaber hat sich für den Fall des Verlustes damit einverstanden erklärt, er hat sogar auf eine Besicherung seiner Genussscheinforderungen verzichtet und für dieses Risiko bekommt er eine höhere Vergütung.

Die Bf. hat anlässlich der mündlichen Verhandlung am 6. März 2017 glaubhaft vorgebracht, dass bis dato und auch bis auf weiteres die 6% bzw. 8% für die Genussscheine gesichert sind, und die Bf. bis zum Auslaufen der Genussscheine keine Verluste haben werde. Daraus leitete sie ab, dass die vorliegenden Genussrechte ‚darlehensähnlich' seien.

Dazu ist allerdings zu bemerken, dass die Gesellschaftsteuer auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gemäß § 4 Abs. 1 BAO abstellt, weswegen es hier auf die zu diesem Zeitpunkt vereinbarten ‚Genussrechte' und nicht auf den tatsächlichen Verlauf der unternehmerischen Beteiligung ankommt.

Nachrangigkeit: Die Genussscheininhaber sind ebenso am Endverlust beteiligt, da sie in § 9 Abs. 3 der Genussscheinbedingungen die Erklärung gemäß § 67 Abs. 3 Insolvenzordnung abgaben. Ihre Forderungen werden daher nachrangig nach den Forderungen der anderen Gläubiger befriedigt und wegen ihrer Forderungen aus den Genussscheinen braucht kein Insolvenzverfahren eröffnet zu werden. Das Genussscheinkapital haftet für Schulden der Bf. gegenüber Dritten. ...

Laufzeit, Kündigung und mitgliedschaftsähnliche Rechte: Die Genussscheinbedingungen betreffend Laufzeit, Kündigung und mitgliedschaftsähnliche Rechte runden das Bild einer ‚unternehmerischen' Beteiligung der vorliegenden Genussrechte ab. Die Genussscheine werden ca. auf 10 Jahre gegeben, allerdings unter Einschränkung der Kündigungsmöglichkeiten, da die Bf. frühestens nach Ablauf von drei Jahren ab erstmaliger Ausgabe des jeweiligen Genussscheines und der Genussscheininhaber ein außerordentliches Kündigungsrecht nur im Fall des Zahlungsverzuges oder des Insolvenzverfahrens der Bf. hat. Den Genussscheininhabern wurden ‚Basel II' Kontrollrechte zugestanden, sowie eine einmal im Jahr stattfindende Versammlung der Genussscheininhaber, mit Diskussion über Anlagemöglichkeiten ohne Bindung der Bf. Die Versammlungs- und Diskussionsmöglichkeit geht jedenfalls über eine Information des Darlehensgläubigers über die Liquidität des Darlehensnehmers hinaus und kommt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes den Mitwirkungsrechten der Gesellschafter nahe."

4 Hieraus zog das Gericht abschließend folgende "Schlussfolgerungen":

"Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei den von der Bf. begebenen Genussrechten nicht um ein Darlehen, sondern um eine ‚unternehmerische' Beteiligung. Die Rechte aus den Genussscheinen der Bf. sind als Genussrechte gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 KVG zu qualifizieren, da die 6% (+2%) festen Zinsen vom hingegebenen Kapitalbetrag nur bei Ausweis eines entsprechenden Gewinnes ausgezahlt werden und nicht zu Verlusten führen dürfen, die durch Verluste ausgefallenen Vergütungen nur bei entsprechendem Gewinn bis spätestens zum Ende der Laufzeit nachgeholt werden können, Verlustbeteiligung bis zur vollen Höhe des Genussscheinnominales nach Verbrauch des Grundkapitals der Bf. und eine Beteiligung am Endverlust infolge Nachrangabrede gemäß § 67 Abs. 3 Insolvenzordnung vereinbart wurden. (Qualifizierter Rangrücktritt). Die Genussscheinbedingungen betreffend Laufzeit, Kündigung und Versammlungs- und Diskussionsmöglichkeit der Genußscheininhaber runden das Bild der vom Kapitalverkehrsteuergesetz geforderten Teilhabe des Genussscheininhabers an den Risiken und Chancen der Bf. ab. ... Es liegt keine Stundung vor, da die ‚Zahlung der Zinsen' von vorneherein an das Vorhandensein eines Gewinnes geknüpft war.

Da die Gesellschaftsteuer auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gemäß § 4 Abs. 1 BAO abstellt, kommt es hier auf die zu diesem Zeitpunkt vereinbarten ‚Genussrechte' und nicht auf den tatsächlichen Verlauf der unternehmerischen Beteiligung an. Eine unternehmerische Beteiligung wird nicht deshalb nachträglich rückwirkend zum Darlehen, nur weil bei der Unternehmung tatsächlich kein Verlust eingetreten ist.

Es verstößt nicht gegen die Bestimmungen der Richtlinie 2008/7/EG vom 12. Februar 2008, wenn die Emission von Genussrechtskapital der Gesellschaftsteuer unterworfen wird. Da die Rechte aus dem Genussscheinkapital als Genussrechte iSd KVG einzustufen sind, unterliegen sie nach Art. 3 lit. d 2008/7/EG 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). Ob Genussrechte die Kriterien als nicht gesellschaftsteuerpflichtige Darlehen oder als gesellschaftsteuerpflichtige ‚unternehmerische' Beteiligung erfüllen, ist keine Frage des Unionsrechtes sondern der Sachverhaltsaufklärung. Bei den von der Bf. begebenen Genussrechten handelt es sich um eine unternehmerische Beteiligung, da gewinnabhängige fixe bis Auflösung nachholbare Zinsen, volle Verlustbeteiligung, Beteiligung am Liquidationserlös, qualifizierter Rangrücktritt, lange Laufzeit und kein Stimmrecht vereinbart wurden. Da auch gewinnabhängige fixverzinsliche Genussrechte, bei denen eine Nachholung bis Ende der Laufzeit möglich ist als Genussrechte iSd Art. 3 lit. d 2008/7/ EG einzustufen sind, unterliegen sie der Gesellschaftsteuer.

Aus all diesen Gründen unterliegt die gegenständliche Begebung von Genussscheinkapital als Ersterwerb von Gesellschaftsrechten gemäß § 2 Z 1 KVG iVm § 5 Abs. 1 Z 2 KVG der Gesellschaftsteuer und war die Berufung/Beschwerde daher abzuweisen."

5 Seinen Ausspruch über die Unzulässigkeit der Revision begründete das Gericht damit, dass es bereits eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage gebe, ob ein "unternehmerisches" Genussrecht oder ein nicht gesellschaftsteuerpflichtiges Darlehen eines Nichtgesellschafters vorliege, wenn gewinnabhängige fixe Zinsen, volle

Verlustbeteiligung, Beteiligung am Liquidationserlös, Nachrangigkeit, lange Laufzeit und kein Stimmrecht vereinbart worden seien.

6 In der gegen dieses Erkenntnis erhobenen Revision erachtet sich die Revisionswerberin in ihrem Recht auf Gesellschaftsteuerfreiheit der verfahrensgegenständlichen Genussscheinbegebungen verletzt; sie beantragt primär, in der Sache selbst zu erkennen und das angefochtene Erkenntnis dahingehend abzuändern, dass die Gesellschaftsteuerbescheide ersatzlos behoben werden, in eventu die Gesellschaftsteuer mit null Euro festgesetzt werde, in eventu das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtwidrigkeit seines Inhaltes, hilfsweise wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

7 Die Revision legt ihre Zulässigkeit zusammengefasst darin dar, es fehle Judikatur zur Frage, ob auch bei Genussrechten zwischen einer primär festen Verzinsung und einer primären Gewinnbeteiligung zu differenzieren sei. Nach Ansicht des angefochtenen Erkenntnisses würde eine Verlustbeteiligung das Vorliegen eines echten Darlehens ausschließen. Dieser Ansicht sei nicht zu folgen. Im Übrigen fehle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu der hier maßgeblichen Frage, ob (von alleine) eine (nach dem gewöhnlichen Geschäftsverlauf nur theoretische) Verlustbeteiligung, die überhaupt erst nach Aufbrauchen des gesamten unternehmensrechtlichen Eigenkapitals vorliege, geeignet sei, ein Inhaberpapier als Genussrecht im Sinn des § 5 Abs. 1 Z 2 KVG zu qualifizieren. Da im vorliegenden Fall eine Verlustbeteiligung (und Reduktion des Nominalbetrages) überhaupt erst dann in Betracht komme (und dies sei auch ausdrücklich so vereinbart), wenn das gesamte Eigenkapital aufgebraucht sei, sei dieser Fall nicht anders zu behandeln als eine sonstige (nachrangige) Anleihe. Auch ein Anleihegläubiger (dessen Forderungen unzweifelhaft nicht unter § 5 KVG subsumiert werden könnten) nehme diesfalls schon unter Berücksichtigung von Gläubigerschutzbestimmungen an Verlusten (anteilig) teil. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob Nachrangigkeit tatsächlich geeignet sei, Gesellschaftsteuerpflicht nach § 5 KVG zu begründen oder mit zu begründen, fehle. Auch fehle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, inwieweit Laufzeit und Kündigungsmöglichkeiten eine Rolle bei der Beurteilung der Subsumtion unter § 5 Abs. 1 Z 2 KVG hätten. Der dem Urteil des EuGH in der Rechtssache C 138/00 - Solida zugrundeliegende Fall liege hier nicht vor.

8 Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 erster Satz B-VG 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.

9 Hat das Verwaltungsgericht im Erkenntnis ausgesprochen, dass die Revision nicht gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist, hat die Revision auch gesondert die Gründe zu enthalten, aus denen entgegen dem Ausspruch des Verwaltungsgerichtes die Revision für zulässig erachtet wird (außerordentliche Revision).

10 Das Revisionsmodell der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 soll sich an jenem nach den §§ 500 ff ZPO orientieren (vgl. die ErläutRV 1618 BlgNR 24. GP 16). Ausgehend davon kann einer Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung entfaltet. Der Frage, ob besondere Umstände des Einzelfalles auch eine andere Auslegung einer Erklärung gerechtfertigt hätten, kommt in der Regel keine grundsätzliche Bedeutung im besagten Sinne zu (vgl. etwa den Beschluss vom 13. September 2016, Ra 2016/16/0077, mwN). Die vertretbare Auslegung etwa eines Schriftstückes wirft keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (vgl. etwa den Beschluss vom 28. September 2016, Ra 2016/16/0084).

11 Auch dann, wenn die gesetzliche Rechtslage eindeutig ist, liegt eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor, und zwar selbst dann nicht, wenn zur Auslegung dieser Rechtsfrage noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist, sofern nicht fallbezogen (ausnahmsweise) eine Konstellation vorliegt, die es im Einzelfall erforderlich macht, aus Gründen der Rechtssicherheit korrigierend einzugreifen (vgl. etwa den Beschluss vom 29. September 2016, Ra 2016/05/0091, mwN).

12 Im vorliegenden Fall hat das Gericht die eingangs wiedergegebenen Genussschein-Bedingungen vor dem Hintergrund des Unionsrechts und unter ausführlicher Würdigung von Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Kapitalverkehrsteuergesetz dahingehend ausgelegt, dass die auf Grund dieser Bedingungen begebenen Genussrechte solche im Sinn des § 5 Abs. 1 Z 2 KVG sind.

13 Nun mag es zwar zutreffen, dass gerade zu solchen Genussrechten wie den im Revisionsfall unter den festgestellten Bedingungen begebenen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt; vor dem Hintergrund des zur unionsrechtskonformen Auslegung des § 5 Abs. 1 Z 2 KVG maßgebenden Art. 3 lit. d der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, wonach als "Kapitalzuführungen" 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, begegnet die vom Gericht gewonnene Auslegung der maßgeblichen Genussscheinbedingungen und die Subsumtion unter § 5 Abs. 1 Z 2 KVG keinen Bedenken von der Gewichtigkeit einer erheblichen Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG. Denn schon nach der einleitenden Umschreibung des Gegenstands des Genussrechtes laut § 3 der in Rede stehenden Bedingungen ist dies primär eine Ergebnisbeteiligung nach Maßgabe der Bestimmungen dieser Genussrechtsbedingungen. Subsidiär gewähren die Genussscheine auch eine Beteiligung an der Substanzwertsteigerung bzw. am Liquidationserlös. Diese für den Revisionsfall entscheidende Umschreibung findet in den vom Gericht festgestellten Bedingungen sodann nähere Ausgestaltung. Zieht man allein die in § 13 der Bedingungen näher geregelte Ergebnisbeteiligung, insbesondere über den "Gewinnanteil", in Betracht, aber auch den darin vorgesehenen Vortrag des Gewinnanteils in die nächste Berechnungsperiode, so ist darin ein "Recht auf Gewinnbeteiligung" im Sinn des Art. 3 lit. d der Richtlinie 2008/7/EG verbrieft, welches als eines von mehreren alternativen Tatbestandsmerkmalen ausreicht, um die Erhöhung des Gesellschaftsvermögens als Kapitalzuführung im Sinn dieser Richtlinie zu qualifizieren (zum Begriff des Genussrechts vgl. auch Thunshirn/Himmelsberger/Hohenegger, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz, Rz 470 ff zu § 5 KVG, Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz4, Rz 8 zu § 6 (dt.) KVG, sowie Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz (1990), § 6/10).

14 Insbesondere vor dem Hintergrund der klaren Bestimmung des Art. 3 lit. d der Richtlinie 2008/7/EG wirft damit die Auslegung des Begriffs Genussrecht im Sinn des § 5 Abs. 1 Z 2 KVG und die Subsumtion der verfahrensgegenständlich begebenen Genussscheine keine erhebliche Rechtsfrage im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG mehr auf.

15 Die Revision ist daher wegen Nichtvorliegen der Voraussetzung des Art. 133 Abs. 4 B-VG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.

Wien, am 29. Juni 2017

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2017160088.L00

Im RIS seit

03.07.2019

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at