



Außenstelle Wien
Senat 3

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/2402-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Daniela Moser und die weiteren Mitglieder HR Mag. Simone Huber, Günter Benischek und Peter Falle im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung der Bw., vertreten durch CURA Treuhand- und RevisionsGmbH., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften, vertreten durch ORat Mag. Anneliese Kolienz, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Betriebsgegenstand der mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Oktober 1995 errichteten Bw. ist Versicherungsmakler- und Versicherungsberatertätigkeit.

Anlässlich einer bei der Bw. durchgeföhrten, die Abgabenerhebungszeiträume 1996 bis 1998 umfassenden Betriebspprüfung (BP), wurde die folgende in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. September 2000 dargestellte berufungsgegenständliche Feststellung getroffen:

Mit Sacheinlagevertrag vom 22. Dezember 1998 habe die A-AG ihre Beteiligung an der Bw. gemäß Art. III UmgrStG in die B-GmbH. als Sacheinlage eingebracht.

Bis zu diesem Zeitpunkt seien beide Unternehmen, die Bw. und die B-GmbH., als Organtöchter der A-AG anerkannt worden. Durch den Sacheinlagevertrag sei die Bw. nunmehr aus dem Organkreis zwischen A-AG und Bw. ausgeschieden und in einen neuen zwischen B-

GmbH. und Bw. eingetreten. Um das Jahresergebnis der Organtochter der Organmutter zuzuweisen sei unter anderem eine finanzielle Eingliederung in die Organmutter bereits ab Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres nötig. Eine solche Eingliederung sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Daher sei das von der Bw. erzielte Jahresergebnis 1998 in Höhe von S 4,925.587,00 (€ 357.956,37) bei dieser selbst zu versteuern.

In der dagegen erhobenen Berufung stellte die Bw. den Antrag auf ersatzlose Aufhebung des angefochtenen Bescheides und brachte zur Begründung des Berufungsbegehrens Folgendes vor:

Das Finanzamt habe für das Jahr 1998 das Zutreffen der Voraussetzungen für das Vorliegen eines Organverhältnisses im Sinne des § 9 KStG 1988 zu Unrecht nicht anerkannt.

Die Bw. sei im Jahr 1995 gegründet worden und habe sich nach der kurz darauf erfolgten Abtretung des Anteiles des Gründungshelfers im alleinigen Eigentum der Muttergesellschaft A-AG befunden. Mit Eingabe vom 10. November 1995 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass zwischen der A-AG und der Bw. aufgrund der seit der Gründung gegebenen finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung ein Organverhältnis bestehe, was im Wege einer Zwischenerledigung vom 29. Jänner 1996 mit Wirkung ab der Gründung der Bw. anerkannt worden sei. Das Organverhältnis zwischen den beiden Gesellschaften habe sich aufgrund der zwischen ihnen abgeschlossenen Ergebnisabfuhrvereinbarung über den Bereich der Umsatzsteuer hinaus auch auf den Bereich der Körperschaftsteuer erstreckt. Die förmliche Anerkennung des Organverhältnisses sei im Wege der Veranlagungen für die Jahre 1995, 1996 und 1997 erfolgt, deren Rechtskraft längst eingetreten sei. Zum Organkreis der A-AG würden neben der Bw. auch die schon einige Jahre vor dieser gegründete und ebenfalls durch eine Ergebnisabfuhrvereinbarung verbundene B-GmbH., eine andere 100 %-ige Tochtergesellschaft des genannten Organträgerunternehmens, gehören. Die Anerkennung dieses Organverhältnisses durch das Finanzamt sei mit Zwischenerledigung vom 12. September 1988 erfolgt. Alle drei Unternehmen würden seit Hinzutreten der Bw. gemeinsam den Organkreis der Trägerunternehmung A-AG im Sinne der als Anlage der Berufung beigefügten Darstellung der Organbeziehungen im Jahr 1998 bilden. Mit Einbringungsvertrag vom 22. Dezember 1998 habe die A-AG ihren Geschäftsanteil an der Bw. in die B-GmbH. eingebracht.

Durch diese Übertragung des Geschäftsanteiles sei der Betrieb der Bw. aus dem aus der Beilage ersichtlichen äußereren Organkreis "B" nicht herausgetreten; insbesondere hätten sich die Herrschaftsverhältnisse in Bezug auf die Willensbildung innerhalb des Organkreises nicht verändert. Da weder die Bw. noch die B-GmbH. aufgrund ihrer vollständigen Eingliederung in den Geschäftsbetrieb der Organträgergesellschaft A-AG einen eigenen Willen gehabt hätten bzw. hätten, habe sich die für beide Organgesellschaften maßgebliche Willensbildung sowohl vor als auch nach der Einbringung ausschließlich auf der Ebene der Trägergesellschaft A-AG vollzogen. Es könne daher keine Rede davon sein, dass die Bw. *"durch den ... erwähnten Sacheinlagevertrag ... aus dem Organkreis zwischen A-AG und Bw. ausgeschieden und in einen neuen zwischen B- GmbH. und Bw. eingetreten sei"*, wie in der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Betriebsprüfung ausgeführt werde. In Wirklichkeit habe die Bw. den Organkreis der Organträgerunternehmung A-AG, in den die B-GmbH. eingeschlossen sei, nie verlassen. Der beherrschende Einfluss der A-AG auf das Geschehen bei der Bw. sei durch die bloße Verlagerung der Anteilsrechte innerhalb des Organkreises zu keinem Zeitpunkt unterbrochen gewesen. Die mangelnde Konsequenz der Rechtsauffassung der Betriebsprüfung bzw. des Finanzamtes zeige sich auch darin, dass diese zwar einerseits für den Bereich der Umsatzsteuer das Weiterbestehen der Organschaft unabhängig von der erwähnten Anteilsverlagerung anerkennen, andererseits für den Bereich der Körperschaftsteuer darin einen Grund für den temporären Verlust der Anerkennungsvoraussetzungen des Organverhältnisses erblicken. Gehe man davon aus, dass sich die Vollorganschaft im Wesentlichen von der nur die Umsatzsteuer abdeckenden Teilorganschaft mehr oder weniger lediglich durch das Hinzutreten einer Ergebnisabfuhrvereinbarung unterscheide, dann könne die Versagung des Organverhältnisses im konkreten Fall nicht nachvollzogen werden. Die Vereinbarung über die Ergebnisabfuhr zwischen der B-GmbH. und der Bw. sei am Tag des Abschlusses des Sacheinlagevertrages, also am 22. Dezember 1998, geschlossen worden und sei daher am 31. Dezember 1998 mit Wirkung für das Ergebnis des gesamten Geschäftsjahres rechtlich existent gewesen. Die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung von der Betriebsprüfung aufgestellte Forderung, wonach es *"für eine Zuweisung des Jahresergebnisses der Organtochter zur Organmutter nötig sei, dass die finanzielle Eingliederung in die Organmutter bereits ab Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres vorliege"*, erscheine angesichts der gegebenen Sachlage ohne weiteres erfüllt. Die Eingliederung der Bw. in die Organträgergesellschaft A-AG sei nämlich mittelbar

über die B-GmbH. von Beginn des Jahres 1998 gegeben gewesen, zumal das KStG 1988 doppelstöckige Organschaften ausdrücklich als zulässig erkläre. Die Versagung der Anerkennung des Vorliegens der Organschaftsvoraussetzungen mit Wirkung für das Jahr 1998 könne angesichts des vorliegenden Sachverhaltes nicht damit begründet werden, dass die finanzielle Eingliederung in die Organträgerunternehmung A-AG nicht bereits zu Jahresbeginn 1998 vorgelegen wäre; diese sei vielmehr immer gegeben gewesen.

Durch die Einbringung des Geschäftsanteiles der Bw. in die B-GmbH. sei im Übrigen aber auch keine Veränderung der Besteuerungsverhältnisse gegenüber dem früheren Zustand bewirkt worden, weshalb der Bw. nicht unterstellt werden könne, dass sie mit der getroffenen Maßnahme versucht haben könnte, einen ihr nicht zustehenden Abgabenvorteil zu erlangen. Die von der Bw. erwirtschafteten Gewinne seien bis einschließlich 1997 unmittelbar an die Organträgergesellschaft A-AG abgeführt worden, während ab 1998 das Nämliche geschehe, indem die Gewinne der Bw. mittelbar über die B-GmbH. an die A-AG abgeführt würden.

Eine selbstständige Körperschaftsteuerpflicht der B-GmbH. komme im Hinblick auf ihre bloße Organstellung nicht in Betracht, so dass es ganz selbstverständlich zu einer Durchschleusung der Gewinne der Bw. und zur Versteuerung bei der A-AG komme. Dass bei der Organträgergesellschaft das Gesamtergebnis aller zum Organkreis gehörenden Gesellschaften zusammengefasst zur Besteuerung gelange, entspreche dem Wesen der körperschaftsteuerlichen Organschaft und den einschlägigen Bestimmungen des § 9 KStG 1988.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Anbringen vom 31. Jänner 2003 stellte die Bw. gemäß § 323 Abs. 12 BAO den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 12. Mai 2005 über Antrag der Bw. durchgeföhrten mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien ihre bisherigen Vorbringen.

Der Vertreter der Bw. führte aus, dass sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Verhältnisse nach Einbringung der Beteiligung nicht geändert hätten. Die A-AG habe nach wie vor die beherrschende Stellung im Organkreis. Die Zwischengesellschaft B-GmbH. sei nie

beherrschend willensbildend tätig gewesen. Die Bw. sei vor dem 22. Dezember 1998 einstöckig und danach mehrstöckig der A-AG finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch untergeordnet gewesen. Die Bestimmung des § 9 Abs. 2 KStG 1988 ziele auf ein neues "Eintreten einer Gesellschaft" von außen ab.

Die Vertreterin des bescheiderlassenden Finanzamtes stellte dar, dass zunächst bis 22. Dezember 1998 ein Organverhältnis der Bw. mit der A-AG bestanden habe und nach dem Einbringungsvertrag vom 22. Dezember 1998 ein Organverhältnis zwischen der B-GmbH. und der Bw., sodass sowohl hinsichtlich des bis zum 22. Dezember 1998 bestehenden Organverhältnisses noch hinsichtlich des nach dem 22. Dezember 1998 bestehenden Organverhältnisses sämtliche für die Anerkennung der für das Bestehen einer Organschaft geforderten Merkmale bestanden hätten. Im Hinblick auf den eindeutigen Gesetzestext des § 9 Abs. 2 KStG 1988 habe es nach der damaligen Rechtslage die Möglichkeit einer mittelbaren Eingliederung nicht gegeben.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988, BGBl.Nr. 401/1988, ist, wenn zwischen einer Organgesellschaft (Abs. 2) und einem Organträger (Abs. 3) ein Ergebnisabführungsvertrag (Abs. 4), der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Sonderausgaben der Organgesellschaft sind beim Organträger abzuziehen, wobei vortragsfähige vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft nur bis zur Höhe ihres steuerlichen Gewinnes verrechnet werden können.

Gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1988 sind Organgesellschaften unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die dem Organträger nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart untergeordnet sind, dass sie keinen eigenen Willen haben. Die Anteile der Organgesellschaft, die die finanzielle Eingliederung bewirken, müssen unmittelbar im Eigentum des Organträgers stehen. Die Merkmale der Unterordnung müssen ab dem Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft gegeben sein.

Gemäß § 9 Abs. 3 KStG 1988 sind Organträger unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder Kreditinstitute im Sinne des

Bankwesengesetzes, wenn sie Körperschaften sind, die die Merkmale der Überordnung im Sinne des Abs. 2 erfüllen. Organgesellschaften können Organträger sein.

Gemäß § 9 Abs. 4 KStG 1988 ist der Ergebnisabführungsvertrag eine Vereinbarung, in der sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn auf den Organträger zu übertragen und der Organträger sich verpflichtet, den ganzen Verlust der Organgesellschaft zu übernehmen. Die Verpflichtung gilt auch dann als erfüllt, wenn die Organgesellschaft Rücklagen mit steuerlicher Wirkung oder gesetzliche Rücklagen oder andere Rücklagen in wirtschaftlich begründeten Fällen bildet. Der Vertrag muss vor dem Bilanzstichtag jenes Jahres abgeschlossen werden, für das er erstmals gelten soll.

Gemäß § 9 Abs. 5 KStG 1988 ist das steuerliche Ergebnis der Organgesellschaft im Sinne des Abs. 1 in jenem Wirtschaftsjahr des Organträgers zuzurechnen, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft fällt.

Die Bw. begeht die Anerkennung des Bestehens einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft zwischen der B-GmbH. als Organträger und ihr als Organgesellschaft ab dem Zeitpunkt 1. Jänner 1998.

Vor Abschluss des Sacheinlagevertrages vom 22. Dezember 1998, mit welchem die A-AG ihre Beteiligung an der Bw. im Ausmaß von 100 % gemäß Art. III UmgrStG in die B-GmbH. als Sacheinlage einbrachte, standen sowohl die B-GmbH. als auch die Bw. in einem Unterordnungsverhältnis zum Organträger A-AG.

Es lagen zwei Organschaftsverhältnisse vor, und zwar betreffend die A-AG als Organträger und die B-GmbH. als Organgesellschaft einerseits sowie betreffend die A-AG als Organträger und die Bw. als Organgesellschaft andererseits.

Die in einem Unterordnungsverhältnis zum Organträger A-AG stehenden Organgesellschaften B-GmbH. und Bw. waren in einem Organkreis verbundene Gesellschaften.

Durch die mit Sacheinlagevertrag vom 22. Dezember 1998 vollzogene Übertragung der Anteile der Bw. auf die bisher als Organgesellschaft der A-AG der Bw. gleichgeordnete B-GmbH. wurde eine mehrstöckige Organschaft geschaffen.

Diese Gestaltung, welche zum Ergebnis führte, dass die A-AG weiterhin Organträger der Organgesellschaft B-GmbH. war und die B-GmbH. nunmehr auch Organträger der Bw. war, ist gemäß § 9 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 abgabenrechtlich zulässig.

Das Berufungsvorbringen, dass die Bw. dadurch nicht den ursprünglichen Organkreis verlassen hätte nimmt Bezug darauf, dass das Verständnis der Bw. betreffend den Inhalt des Begriffes "Organkreis" ein anderes ist als jenes der BP.

Die Bw. geht davon aus, dass der Organkreis gleich geblieben ist, da die bisherigen Gesellschaften weiterhin, wenn auch in anderer Form, miteinander organschaftlich verbunden sind.

Die BP hingegen argumentiert, dass es durch die aufgrund der Übertragung der Anteile der Bw. von der A-AG an die B-GmbH. erfolgten Bildung einer mehrstöckigen Organschaft auch zur Bildung eines "neuen" Organkreises, nämlich zwischen der B-GmbH. und der Bw. gekommen ist.

Da im einschlägigen Schrifttum (z.B. Körperschaftsteuerrichtlinien, Rz 361) mehrere zu einem Organträger in einem Unterordnungsverhältnis stehende Körperschaften als "in einem Organkreis verbundene Schwester- oder Enkelgesellschaften" bezeichnet werden, kann der Rechtsansicht der Bw., dass sich der Organkreis aufgrund des Gleichbleibens der organschaftlich miteinander verbundenen Gesellschaften nicht geändert hat, beigeplichtet werden.

Da jedoch im Falle einer mehrstöckigen Organschaft so viele Organschaften vorliegen, als Unterordnungsverhältnisse bestehen und Ergebnisabführungsverträge abgeschlossen werden, haben sich durch die Bildung der mehrstöckigen Organschaft die rechtlichen Verhältnisse innerhalb des Organkreises geändert, was einer darauf Bezug nehmenden abgabenrechtlichen Beurteilung bedarf.

Durch die vertikale Verkettung von A-AG, B-GmbH. und Bw. wurde neben dem Organschaftsverhältnis zwischen A-AG und B-GmbH. das Organschaftsverhältnis zwischen B-GmbH. und Bw. geschaffen.

Die körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung des letztgenannten, des berufungsgegenständlichen, Organschaftsverhältnisses ist grundsätzlich unter Zugrundelegung der Bestimmungen des § 9 KStG 1988 vorzunehmen, wobei gegebenenfalls umgründungssteuerrechtliche Aspekte zu beachten sind.

Zum Berufungsvorbringen, dass für den Bereich der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 das Vorliegen der Voraussetzungen für ein Organschaftsverhältnis von der BP bejaht worden sei,

ist festzustellen, dass für die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes für den Bereich der Körperschaftsteuer ausschließlich die in § 9 KStG 1988 getroffenen Regelungen heranzuziehen sind.

Aus diesem Grunde und weil die Umsatzsteuer für das Jahr 1998 nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist, sind den Bereich der Umsatzsteuer betreffende Erwägungen zum Sachverhalt in diesem Verfahren nicht anzustellen.

Die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses wurde von der BP im Ergebnis deshalb versagt, weil die Anteile an der Bw. erst mit Sacheinlagevertrag vom 22. Dezember 1998 von der A-AG an die B-GmbH. übergegangen sind und somit die Anteile der Organgesellschaft Bw., die die finanzielle Eingliederung bewirken, erst zu diesem Zeitpunkt und nicht bereits zu Beginn des Jahres 1998 unmittelbar in das Eigentum des Organträgers B-GmbH. übergegangen sind.

Da die Einbringung der Bw. in die B-GmbH. durch die A-AG gemäß Art. III UmGrStG mit Sacheinlagevertrag vom 22. Dezember 1998 keine rückwirkende Umgründung war, sind zeitbezogene Überlegungen im Hinblick auf den Problemkreis Organschaft und Umgründung in diesem Falle nicht anzustellen.

Mit dem Berufungsvorbringen, dass die finanzielle Eingliederung der Bw. in die Organträgergesellschaft A-AG "mittelbar über die B-GmbH." von Beginn des Jahres 1998 an gegeben gewesen sei, spricht die Bw. die Tatsache an, dass ihre nunmehrige Organträgergesellschaft B-GmbH. so wie sie selbst bereits vor Bildung der mehrstöckigen Organschaft Organgesellschaft der A-AG war.

Da der Gesetzgeber keine Ausnahmebestimmungen betreffend die Voraussetzungen für mehrstöckige Organschaften geschaffen hat, kann die Frage, ob diesfalls eine mittelbare finanzielle Eingliederung als ausreichend angesehen werden kann, nur im Wege einer Interpretation der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen geklärt werden.

Um eine dem Willen des Gesetzgebers gemäß Rechtsanwendung vornehmen zu können, ist dabei dem allgemeinen Verständnis des Begriffes Interpretation entsprechend vom Ausdruck der Normen auf den Inhalt der Normen zu schließen, wobei nach den anerkannten Regeln juristischer Interpretation vorzugehen ist.

Jede Gesetzesauslegung hat mir der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen.

Betrachtet man die Textierung des § 9 Abs. 2 KStG 1988, so erfüllt das Vorliegen einer bloss mittelbaren finanziellen Eingliederung nicht die für die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses zwischen der Bw. und der B-GmbH. geforderten Voraussetzungen.

Gemäß dieser Bestimmung hätten dafür die Anteile der Organgesellschaft Bw., die die finanzielle Eingliederung bewirken, ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres 1998 unmittelbar im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des Organträgers B-GmbH. stehen müssen.

Die Vornahme einer Verbalinterpretation des § 9 Abs. 2 KStG 1988 führt somit eindeutig zum Ergebnis, dass ein Organschaftsverhältnis zwischen der B-GmbH. als Organträger und der Bw. als Organgesellschaft für das Jahr 1998 nicht anerkannt werden kann.

Die Ausführungen des Gesetzgebers zu mehrstöckigen Organschaften erschöpfen sich in der in § 9 Abs. 3 KStG 1988 getroffenen Aussage, dass Organgesellschaften Organträger sein können.

Damit bringt der Gesetzgeber lediglich zum Ausdruck, dass die Bildung mehrstöckiger Organschaften zulässig sein soll.

Da dieser Bestimmung ein darüber hinaus gehender Gehalt nicht beigemessen werden kann, führt ihre Heranziehung im Rahmen einer systematischen Interpretation zu keiner anderen Beurteilung des Inhaltes des § 9 Abs. 2 KStG 1988.

Daher ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber, wenn er für mehrstöckige Organschaften andere Voraussetzungen als für "einfache" Organschaften hätte schaffen wollen, dies in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht hätte.

Die von der steuerlichen Vertretung der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung geäußerte Ansicht, dass § 9 Abs. 2 KStG 1988 auf ein neues "Eintreten einer Gesellschaft" von außen abziele, findet im Ausdruck der Norm keine Deckung und kann somit nicht als vom gesetzgeberischen Willen umfasst angesehen werden.

Es kann diesbezüglich auch nicht das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit in § 9 Abs. 2 KStG 1988 betreffend die geforderten Voraussetzungen im Zusammenhang mit der Bildung mehrstöckiger Organschaften innerhalb desselben Organkreises angenommen werden.

Eine solche, im Wege der Analogie vom rechtsanwendenden Organ zu schließende, "echte Lücke" würde nämlich nur dann vorliegen, wenn zwar eine anzuwendende Rechtsvorschrift vorhanden, diese aber in bestimmter Richtung nicht präzisiert (unvollständig) wäre.

Da die oben dargestellte Anwendung der allgemein anerkannten Auslegungsregeln jedoch zu einem eindeutigen Ergebnis führt, kann im Inhalt des § 9 Abs. 2 KStG 1988 keine "echte Lücke" erblickt werden.

Hingegen weist das Vorbringen der Bw. auf eine so genannte "unechte Lücke" hin, nämlich dass die Bw. von ihrem Standpunkt aus eine bestimmte Regelung eines Sachverhaltes erwartet, eine solche aber fehlt.

Zum Vorbringen der Bw., dass diese den Organkreis der Organträgerunternehmung A-AG nie verlassen habe, ist demnach festzustellen, dass auf Grund der dargestellten Rechtslage auch innerhalb desselben Organkreises die einzelnen Organschaftsverhältnisse den in § 9 Abs. 2 KStG 1988 normierten Voraussetzungen entsprechen müssen.

Deshalb vermag auch der von der Bw. vorgebrachte Umstand, dass der beherrschende Einfluss der A-AG durch die Übertragung der Anteilsrechte an der Bw. auf die B-GmbH. faktisch nie unterbrochen worden sei, zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes zu führen.

Ebenso verhält es sich mit dem Berufungsvorbringen, dass am Tag des Abschlusses des Sacheinlagevertrages, also am 22. Dezember 1998, welcher gleichzeitig der Tag der Bildung der mehrstöckigen Organschaft war, ein Ergebnisabführungsvertrag mit Wirkung für das Jahr 1998 abgeschlossen worden sei.

Ein Ergebnisabführungsvertrag ist gemäß § 9 Abs. 4 KStG 1988 nur eine der für die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses geforderten gesetzlichen Voraussetzungen und kann das Fehlen von Tatbestandsmerkmalen des § 9 Abs. 2 KStG 1988 keinesfalls ersetzen.

Da das in § 9 Abs. 2 KStG für die körperschaftsteuerrechtliche Anerkennung normierte Erfordernis des Bestehens der finanziellen Unterordnung der Organgesellschaft unter den Organträger im Hinblick auf die reale Situation der Bw. als Organgesellschaft und der B-GmbH. als Organträger ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres 1998 der Bw. nicht erfüllt ist, wurde die Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses im Jahr 1998 vom Finanzamt zu Recht versagt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 12. Mai 2005