

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X in der Beschwerdesache A, Adresse1, vertreten durch B, Adresse2, gegen den Bescheid des FA Salzburg-Stadt vom 07. Juli 2004 in der Fassung vom 15. November 2005, betreffend Körperschaftsteuer 2002 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

Zuständigkeit

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 28. Oktober 2004 und vom 23. November 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2002 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Die Beschwerdeführerin erklärte in einem Schreiben vom 30. Dezember 2002 an das Finanzamt Salzburg-Stadt, dass die C seit 1.1.2002 der D als Organgesellschaft im Sinne des § 9 KStG wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell untergeordnet sei. Mit Gesellschafterbeschluss und Umwandlungsplan vom 17. September 2003 wurde die D als übertragende Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die E als übernehmende Gesellschaft rückwirkend zum 31. Dezember 2002 errichtend umgewandelt. Im Jahr 2008 erfolgte die Auflösung und Löschung der Firma E, nachdem

das Vermögen gemäß § 142 UGB durch die L übernommen wurde und somit das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die L übergegangen war.

In der am 9. März 2004 beim Finanzamt Salzburg-Stadt eingereichten berichtigten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 wurde bei der Ermittlung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb unter anderem auch das Ergebnis der C (Untergesellschaft) berücksichtigt. Im Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 7. Juli 2004 anerkannte das Finanzamt das Organschaftsverhältnis zwischen der Firma D und der Firma C nicht, da die organisatorische Eingliederung im Jahr 2002 nicht gegeben gewesen sei.

Dagegen brachte die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin, nach mehreren Anträgen auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist, am 28. Oktober 2004 das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung ein: *„Unseres Erachtens stellt der Bescheid bei der Beurteilung, ob eine organisatorische Eingliederung gegeben ist, rein auf die verspätete Eintragung der Prokura (Anfang 2003) von Herrn G ab. Obwohl die Prokura laut hM das eindeutige Indiz für das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung ist, gibt es noch andere Möglichkeiten der organisatorischen Eingliederung. So nennt Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1998, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, in der Rz 68 als weiteres Indiz das Vorliegen eines Beherrschungsvertrages. Ein solcher wurde am 21. Dezember 2001 zwischen den Geschäftsführern der C, den Herren H und I und der Geschäftsführung der D, abgeschlossen. Des weitern ist die organisatorische Eingliederung im J-Konzern, wie in unserem Schreiben vom 25. Juli 2002 bereits dargelegt, übliche Praxis und durch die Geschäftsordnung sichergestellt.“*

In diesem Schreiben vom 25. Juli 2002 wird dazu folgendes ausgeführt: *„Die organisatorische Eingliederung wird durch die insgesamt im J-Konzern übliche Geschäftsordnung für die Geschäftsführung sichergestellt. Durch die Geschäftsordnung wird gewährleistet, dass in der Geschäftsführung von der C der Wille von D tatsächlich jederzeit durchgeführt wird.“*

Am 15. November 2005 erließ das Finanzamt einen berichtigten Körperschaftsteuerbescheid 2002 (Berichtigung gemäß § 293b BAO zu Bescheid vom 7. Juli 2004), wobei der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt wurde. Gegen diesen Bescheid brachte die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin am 25. November 2005 das Rechtsmittel der Beschwerde ein, wobei der Berichtigung gemäß § 293b ausdrücklich zugestimmt wurde. Die Beschwerde richtete sich lediglich gegen die Nichtanerkennung des Organschaftsverhältnisses zwischen der D und der C.

Wird eine Beschwerde gegen den ursprünglichen Bescheid eingebracht und in weiterer Folge auch eine Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid eingebracht, die sich inhaltlich nicht gegen die Berichtigung, sondern lediglich gegen den ursprünglichen Bescheid richtet, dann stellt diese "Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid" lediglich einen ergänzenden Schriftsatz dar. Dies ergibt sich daraus, dass eine Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid sich nur gegen die Berichtigung dem

Grunde nach und die mit der Berichtigung verbundenen Folgen richten kann. Ein als "Beschwerde" bezeichneter Schriftsatz, der der Berichtigung ausdrücklich zustimmt, jedoch sich inhaltlich (neuerlich) gegen den berichtigten Bescheid richtet, ist entweder eine inhaltlich nicht zulässige Beschwerde (die Beschwerde gegen den Berichtigungsbescheid wäre abzuweisen) oder im Falle der vorherigen Anfechtung des berichtigten Bescheides ein ergänzender Schriftsatz.

Am 23. Februar fand die Schlussbesprechung der von der Großbetriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Betriebsprüfung statt. Die dabei getroffenen steuerlichen Feststellungen wurden in der Beschwerdeverentscheidung vom 13. März 2006 im Körperschaftssteuerbescheid 2002 berücksichtigt.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 5. April 2006 wurde die Vorlage der Beschwerde an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin führt darin aus, dass den Änderungen des Körperschaftsteuerbescheides im Zusammenhang mit der durchgeführten Außenprüfung zugestimmt werde. Die Beschwerde richte sich lediglich gegen die bereits im Bescheid vom 7. Juli 2004 erfolgte Nichtanerkennung des Organschaftsverhältnisses zwischen der D und der C.

In einer telefonischen Besprechung am 15. Februar 2010 wurde der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin von Seiten des UFS dargelegt, dass es bei Vorliegen eines Beherrschungsvertrages darauf ankomme, ob ein solcher Beherrschungsvertrag auch gelebt werde. So müsse die Willensdurchsetzung des Organträgers zum Beispiel durch regelmäßige Berichterstattungspflichten oder Protokolle über gemeinsame Organsitzungen dokumentiert werden. Die steuerliche Vertretung werde eingeladen einen ergänzenden Schriftsatz einzubringen und eventuell die Umsetzung des Beherrschungsvertrages darzulegen.

Am 4. März 2010 übermittelte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin mittels e-mail folgende ergänzende Stellungnahme:

„1. Organschaftsvoraussetzungen

1.1. Allgemeines

Für das Vorliegen einer Organschaft fordert § 9 Abs 2 KStG, dass die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnissen dem Organträger finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Diese Willenlosigkeit kann allerdings nicht schrankenlos, sondern nur nach Maßgabe des entsprechenden Organisationsrechtes der Organgesellschaft gefordert werden. Im Allgemeinen wird es ausreichen, dass der Organträger in der Lage ist, sich bei der Willensbildung der Organgesellschaft durchzusetzen.

Gleichwohl sämtliche Eingliederungsmerkmale kumulativ vorliegen müssen, ist es nicht erforderlich, dass sämtliche Eingliederungsmerkmale gleichstark ausgeprägt sind. Es reicht aus, wenn ein Merkmal weniger ausgeprägt ist, dafür aber die beiden anderen umso

erkennbarer sind, sodass das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse demnach die Eingliederung ergibt (VwGH 23.5.1978, 1620/75; VwGH 23.2.1984, 82/15/0140; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090; VwGH 13. 12. 2007, 2006/14/0043). Für die Entscheidung, ob eine Eingliederung in einen Organträger besteht, ist das Gesamtbild der tatsächlichen und nicht der rechtlichen Verhältnisse und Überlegungen maßgebend (VwGH 9.9.1980, 2595, 2833-2837/80).

1.2. Finanzielle Eingliederung

Finanzielle Eingliederung bedeutet kapitalmäßige Beherrschung. Dieses Kriterium ist auf Grund der 100 %-igen Beteiligung der J an der C zweifelsfrei gegeben.

1.3. Organisatorische Eingliederung a. Anforderungen an dieses Eingliederungsmerkmal

Organisatorische Eingliederung ist gegeben, wenn die tatsächliche Durchführung des Willens des Organträgers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist (VwGH 9.4.1970, 135/68, ÖStZB 1970, 192). Die Konkretisierung des Merkmals der organisatorische Eingliederung wird einerseits in der Personalunion der organschaftlichen Vertreter in der übergeordneten und untergeordneten Gesellschaft (zB durch Personalunion bei Geschäftsführung (Vorstand) von Organträger und Organ (Ruppe, UStG 19942, § 2 Tz 119 mwN;)), andererseits durch innerbetriebliche Zusammenhänge (zB durch gemeinsame Buchhaltung oder Kostenrechnung (Bauer/Quantschnigg Rz 64 zu § 9)) gesehen.

Maßgebend ist letztlich, ob die durch die finanzielle Eingliederung latent mögliche Einheitlichkeit der Willensbildung durch organisatorische Vorkehrungen realisiert wird bzw. werden kann. Ausdrücklich darauf verwiesen sei, dass das Gesetz selbst nicht den Begriff „organisatorische Eingliederung“ definiert. Auf Basis der gesetzlichen Grundlage ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte, wie die organisatorische Eingliederung erfolgen muss. Jedenfalls nicht normiert ist auch, dass durch gesellschaftsrechtliche Maßnahmen Vorkehrungen für die organisatorische Eingliederung Vorsorge getroffen werden muss. Entscheidend sind vielmehr die tatsächlichen und nicht die rechtlichen Verhältnisse.

b. Umsetzung auf den gegenständlichen Fall

Die organisatorische Eingliederung wird durch die dem UFS Salzburg vorliegende Vereinbarung zwischen dem seinerzeitigen Organträger, der D und der Organgesellschaft, der C, vom 21.12.2001 sichergestellt. Auf Grund der gegenständlichen Vereinbarung wurde ausdrücklich geregelt, dass die Geschäftsführer der C – namentlich die Herren H und I – gegenüber der Geschäftsführung der D weisungsgebunden sind. Klarstellend wurde zudem vereinbart, dass die Herren H und I sohin alle Weisungen der D erteilten Weisungen zu befolgen haben.

Mit anderen Worten, auf Grund der gegenständlichen Vereinbarung wird gewährleistet, dass in der Geschäftsführung von C der Wille von D tatsächlich jederzeit durchgeführt

wird bzw. durchsetzbar ist bzw. durch organisatorische Vorkehrungen die durch die finanzielle Eingliederung latent mögliche Einheitlichkeit der Willensbildung realisiert wurde.

Wir erlauben uns in diesem Zusammenhang auf das Urteil des VwGH's vom 20.

9. 2001, 98/15/0007 zu verweisen. In diesem Urteil wurde die organisatorische Eingliederung alleine schon deshalb bejaht, da die Geschäftsführer der Organgesellschaft Dienstverträge nur mit dem Organträger hatten und daher weisungsgebunden waren. Eine Personenidentität oder weitergreifende Maßnahmen waren somit nicht erforderlich.

Noch einmal sei auf die oben unter 1.1. gemachten Ausführungen zu verweisen, wonach nicht alle Eingliederungsmerkmale gleich stark ausgeprägt sein müssen, um eine Organschaft annehmen zu können.

Im Ergebnis kommen wir daher zur Auffassung, dass die tatsächliche Durchführung des Willens des Organträgers bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen jedenfalls gesichert ist, und somit die Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung eindeutig gegeben ist.

1.4. Wirtschaftliche Eingliederung a. Anforderungen an dieses Eingliederungsmerkmal

Wirtschaftliche Eingliederung als zusätzliches Erfordernis der Organschaft bedeutet negativ, dass stimmenmäßige Beherrschung und organisatorische Maßnahmen gesicherte Einflussmöglichkeiten für die Willensbildung alleine nicht genügen, sondern zusätzlich ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den in Rede stehenden Gebilden gegeben sein muss (Ruppe, UStG 19942, § 2 Tz 113). Das Organ muss nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse auch wirtschaftlich in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. Demnach ist es ausreichend, wenn die wirtschaftlichen Aktivitäten des Organs und des sie beherrschenden Organträgers miteinander verflochten, aufeinander abgestellt sind, einander ergänzen, abrunden (Ruppe, UStG 19942, § 2 Tz 113).

Demgemäß muss die Tätigkeit der Tochtergesellschaft im Rahmen des gesamten Unternehmens im engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Muttergesellschaft stehen, d.h. erstere muss für die Muttergesellschaft fördernd und ergänzend tätig sein (Doralt/Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechts I7, 312). Daher ist eine wirtschaftliche Eingliederung anzunehmen, wenn das Unternehmen der Organgesellschaft „nach Art einer bloßen Geschäftsabteilung“ in das Unternehmen des Organträgers eingefügt ist (BFH 18.4.1973, BStBl 1973 II, 740).

Die beiden Unternehmen müssen sich als Teile einer wirtschaftlichen Einheit darstellen, die nach einem einheitlichen Gesamtkonzept geführt wird. Daraus wird abgeleitet, dass das Unternehmen einheitliche Leitungsmacht über die eigenen Tätigkeit und jene des abhängigen Unternehmens ausübt. Was das einheitliche Konzept im Einzelfall zu umfassen hat, lässt sich dabei nicht in ein starres Schema pressen. Klargestellt ist jedoch, dass eine Zusammenfassung der Unternehmen allein zum Zweck der Gesamtgewinnmaximierung ausreichend ist (BFH 21.1.1976, BStBl 1976 II, 39). Auf Grund dieser Leitentscheidung spielt das Erfordernis der wirtschaftlichen

Eingliederung heute nur mehr in Randbereichen eine Rolle (vgl. Schmitt/Müller/Stöcker, Die Organschaft⁴, 64 Rz. 139 ff).

b. Umsetzung auf den gegenständlichen Fall

Die gegebene wirtschaftliche Eingliederung ist im gegenständlichen Fall evident. Bei der J, einem Reiseveranstalter und Betreiber von Reisebüros, ist es möglich, Ferien in der K zu buchen. Die beiden Gesellschaften stehen somit zueinander im Verhältnis einer "Produktionsgesellschaft" und einer "Vertriebsgesellschaft".

2. Ergebnisabführungsvertrag

Der Ergebnisabführungsvertrag ist eine Vereinbarung, in der es sich die Organgesellschaft verpflichtet ihren ganzen Gewinn auf den Organträger zu übertragen, und dieser sich verpflichtet, den Verlust der Organgesellschaft zu übernehmen (Doralt/Ruppe, Grundriss des österr. Steuerrechts I⁷, 313). Der EAV muss, um noch für das laufende Geschäftsjahr der Organgesellschaft Wirksamkeit zu entfalten, vor dem Bilanzstichtag der Organgesellschaft abgeschlossen sein (§ 9 Abs 4 letzter Satz KStG 1988).

Bilanzstichtag der involvierten Gesellschaften ist der 31. Dezember eines jeden Jahres. Der Ergebnisabführungsvertrag wurde fristgerecht abgeschlossen.

Zusammenfassung

Aus all den oben dargelegten Gründen ergibt sich unseres Erachtens, dass unter Berücksichtigung aller Merkmale in einem Gesamtbild die einzelnen Voraussetzungen für eine Organschaft auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse im gegenständlichen Fall gegeben sind bzw uneingeschränkt während des ganzen Jahres bereits bestanden haben. Es ist somit unseres Erachtens auf Grund der gegebenen Sachlage vom Vorliegen einer Organschaft zwischen der J als Organträger der K als Organgesellschaft mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2002 für die Veranlagung 2002 auszugehen.“

Mit Berufungsentscheidung wies der UFS die Beschwerde ab und setzte die Körperschaftsteuer im Sinne der Berufungsvorentscheidung fest. Die Beschwerdeführerin verweise in ihrer Beschwerde auf das Vorliegen eines Beherrschungsvertrages. Ein solcher sei am 21. Dezember 2001 zwischen den Geschäftsführern der C und der Beschwerdeführerin abgeschlossen worden. Dazu müsse festgehalten werden, dass ungewöhnliche Maßnahmen und Maßnahmen außerhalb des gesellschaftsvertraglichen Unternehmensgegenstandes in die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung fielen. Liege eine derartige Maßnahme im Interesse der Gesellschaft, so hätten die Geschäftsführer eine Generalversammlung einzuberufen. Der Abschluss von Gewinnabführungsverträgen und von Beherrschungsverträgen fiele nicht in die alleinige Geschäftsführungszuständigkeit der Geschäftsführer.

Wenn auch die organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger - den Bedürfnissen der Praxis entsprechend - im Allgemeinen durch die (gegenständlich nicht vorliegende) Doppelfunktion des oder wenigstens eines geschäftsleitenden Organs des Organträgers als geschäftsleitendes Organ der Organgesellschaft hergestellt

werde, gebe es noch weitere Möglichkeiten zur Herbeiführung der organisatorischen Eingliederung.

Beherrschungsverträge oder Geschäftsordnungen ohne personelle Begleitmaßnahmen vermittelten keinen unmittelbaren Einfluss auf die Geschäftsleitung der Organgesellschaft und damit keine organisatorische Eingliederung.

Im Beschwerdefall habe die Beschwerdeführerin die organisatorische Eingliederung lediglich durch die insgesamt im J-Konzern übliche Geschäftsordnung für die Geschäftsführung sichergestellt. Im Streitjahr 2002 habe es weder eine Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft gegeben, noch habe ein gültiger Beherrschungsvertrag vorgelegen. Darüber hinaus habe die Beschwerdeführerin trotz telefonischer Aufforderung keine Protokolle über gemeinsame Organsitzungen oder Schriftstücke, die die regelmäßigen Berichterstattungspflichten dokumentierten, vorgelegt. Das für das Vorliegen einer Organschaft notwendige Merkmal der organisatorischen Eingliederung sei daher im Jahr 2002 nicht gegeben.

Dagegen brachte die Beschwerdeführerin Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof ein.

Die Beschwerde weist auf die Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 hin, welche es der Organträgerin ermöglicht habe, durch Weisungen direkt und formlos auf die Geschäftsführung der Organgesellschaft Einfluss zu nehmen. Durch den Beherrschungsvertrag sei die Willenlosigkeit der Organgesellschaft im Bereich der Geschäftsführung erwirkt und dadurch erreicht worden, dass die Organträgerin nicht nur auf Gesellschafterebene, sondern im Rahmen der - in der täglichen Praxis bedeutsameren - Geschäftsführungsebene die alleinige und ausschließliche Willensbildungskompetenz inne hatte. Die Beschwerdeführerin habe dadurch die Möglichkeit gehabt, die C zu leiten und zu kontrollieren. Verstärkt sei die Leitungs- und Kontrollmöglichkeit durch die im J-Konzern übliche und geltende Geschäftsordnung für die Geschäftsführung worden.

Entgegen der Annahme der belangten Behörde sei der Beherrschungsvertrag rechtswirksam zustande gekommen und daher gültig. Die belangte Behörde übersehe, dass die Beschwerdeführerin 100% der Gesellschaftsanteile der C gehalten habe und daher jederzeit Gesellschafterbeschlüsse habe fassen können. Die Beschwerdeführerin sei durch die Geschäftsführung vertreten worden, welcher auch die Wahrnehmung der Gesellschafterrechte der C oblegen sei. Die Geschäftsführung der Beschwerdeführerin sei berechtigt gewesen, die Geschäftsführer der C durch Fassen eines diesbezüglichen Beschlusses zum Abschluss des Beherrschungsvertrages vom 21. Dezember 2001 zu ermächtigen. Da dieser Beschluss nicht Grundlage für die Erwirkung einer Firmenbucheintragung gewesen sei, hätten auch keine Formerfordernisse beachtet werden müssen und habe der Beschluss auch mündlich oder sogar konkludent gefasst werden können. Auf Grund der Doppelfunktion der Geschäftsführung - einerseits als solche und andererseits als Gesellschafter der C - müsse jedenfalls davon ausgegangen werden, dass ein entsprechender Gesellschafterbeschluss zumindest konkludent gefasst worden und der Beherrschungsvertrag schon deshalb gültig zustande gekommen sei.

Aber auch für den (ohnedies nicht vorliegenden) Fall, dass der Beherrschungsvertrag vorerst nicht gültig zustande gekommen sei, wäre davon auszugehen, dass der Vertrag durch nachträgliche Genehmigung geheilt sei. Zweifelsohne sei der Beherrschungsvertrag der Alleingesellschafterin zur Kenntnis gekommen und habe sie dessen Regelungsinhalt stets akzeptiert. Für das Vorliegen eines absolut nichtigen Rechtsgeschäftes, welches die Ungültigkeit des Beherrschungsvertrages zur Folge hätte, gäbe es keinerlei Hinweise.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis dazu aus, dass mit diesen Einwendungen die Beschwerde im Ergebnis eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigt. Die belangte Behörde hat die organisatorische Eingliederung im Wesentlichen mit der Begründung verneint, dass die Vereinbarung vom 21. Dezember 2001, weil ohne zu Grunde liegenden Gesellschafterbeschluss zustande gekommen, fehlerhaft und daher unwirksam sei. Die Frage, ob die Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 im Sinne der Beschwerdeausführungen tatsächlich als fehlerhafter Beherrschungsvertrag einzustufen wäre, kann ebenso dahinstehen, wie die Frage, welche Rechtsfolgen fehlerhafte Unternehmensverträge nach sich ziehen (vgl. dazu Artmann, Gesellschaftsrechtliche Fragen der Organschaft, 241, mit der Darstellung der verschiedenen Lehrmeinungen, die fehlerhafte Beherrschungsverträge für die Vergangenheit überwiegend als wirksam ansehen, sobald sie - beispielsweise dadurch, dass die herrschende Gesellschaft in die Geschäftsführung der beherrschten Gesellschaft eingegriffen hat - vollzogen worden sind und die daher zum Ergebnis kommen, dass Mängel nur mit Wirkung für die Zukunft geltend gemacht werden können.)

Für das Steuerrecht ist entscheidend, ob die allenfalls gesellschaftsrechtlich mangelhafte Vereinbarung tatsächlich umgesetzt wurde. § 9 Abs. 2 KStG 1988 in der angeführten Fassung stellt auf das "Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse" ab. Schon im eingangs zitierten Erkenntnis vom 3. November 1966 hat der Verwaltungsgerichtshof daher darauf hingewiesen, dass die Eingliederung einer Organtochter in das Mutterunternehmen neben der rechtlichen, eine wichtige tatsächliche Seite hat. Die organisatorische Eingliederung kann daher einerseits weder durch bloß formell ordnungsgemäße Gestaltungen herbeigeführt werden, die in der Praxis nicht umgesetzt werden. Noch stehen ihr andererseits gesellschaftsrechtliche Mängel entgegen, wenn die Vereinbarung tatsächlich Grundlage der Leitungsausübung durch den Organträger war.

In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde keine Feststellungen dahingehend getroffen, ob und gegebenenfalls auf welche Weise die nach der Aktenlage erstmals im Jahr 2004 ins Treffen geführte Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 im Streitjahr tatsächlich zum Tragen gekommen ist. War durch nachprüfbar organisatorische Maßnahmen (insbesondere im Bereich der Gebarung der Organtochter) sichergestellt, dass in der Organgesellschaft der Wille des Organträgers tatsächlich durchgeführt wird und eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft nicht stattfindet, kann die organisatorische Eingliederung entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde auch ohne Vorliegen einer Personalunion im Bereich der Geschäftsführung nicht verneint

werden. Der angefochtene Bescheid des UFS wurde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

In der Folge wurde die Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht aufgefordert entsprechende Unterlagen vorzulegen, die dokumentierten, dass im Jahr 2002 durch nachprüfbare organisatorische Maßnahmen (insbesondere im Bereich der Gebarung der Organtochter) sichergestellt war, dass in der Organgesellschaft – der C – der Wille des Organträgers (der L als Gesamtrechtsnachfolgerin der D) tatsächlich durchgeführt wurde und eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft nicht stattgefunden hat.

Der Beschwerdeführer reichte dazu folgende Stellungnahme ein:

„ Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 27. Juni 2013, 2010/15/0111 unter anderem festgestellt, dass für das Steuerrecht entscheidend ist, dass die gesellschaftsrechtlich mangelhafte Vereinbarung (Vereinbarung vom 21. Dezember 2001, Beherrschungsvertrag) tatsächlich umgesetzt wurde.

In der Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 wurde schriftlich festgehalten, dass „die Geschäftsführer der C , Herr H und Herr I , gegenüber der Geschäftsführung der D weisungsgebunden sind. Dies bedeutet, dass Herr H und Herr I alle auf die Geschäftsführung der C bezüglichen und von der Geschäftsführung der D erteilten Weisungen zu befolgen haben.“

Die Vereinbarung wurde mit Datum 21. Dezember 2001 von den betroffenen Parteien (Geschäftsführer der C sowie der D) unterfertigt und folglich auch so zur Kenntnis genommen.

Das rechtswirksame Zustandekommen und Bestehen dieser Vereinbarung und die Verpflichtung zur Durchführung dieser Vereinbarung wurde von den betroffenen Parteien nicht in Zweifel gezogen. In diesem Zusammenhang dürfen wir auch nochmals auf die in der VwGH Beschwerde getroffene Argumentation zum wirksamen Zustandekommen der Vereinbarung verweisen.

Auch der VwGH hat in seiner Entscheidung das rechtswirksame Bestehen der Vereinbarung nicht in Frage gestellt und auch nicht verneint.

Auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung ist somit davon auszugehen, dass die betroffenen Parteien den in der Vereinbarung festgelegten Verpflichtungen ab Bestand der Vereinbarung, somit ab dem 21. Dezember 2001 Folge geleistet haben.

Neben der nicht in Zweifel gezogenen Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 sind auf Grund des zeitlichen Abstandes zum betroffenen Veranlagungsjahr 2002 keine zusätzlichen Unterlagen mehr vorhanden, die die organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft im Jahr 2002 dokumentieren.

Die auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung vorgenommene Einhaltung, dieser Verpflichtung sowie der im Konzern üblichen und geltenden Geschäftsordnung (siehe dazu die Ausführungen im abgeschlossenen Verfahren) bestätigen die organisatorische Eingliederung der Organtochter C . Die finanzielle und wirtschaftliche Eingliederung war

im abgeschlossenen Verfahren nicht strittig, weshalb sämtliche Eingliederungsmerkmale vorlagen und die Organschaft somit ab dem Jahr 2002 anzuerkennen ist.

Wir beantragen somit die Anerkennung des Organschaftsverhältnisses zwischen A und C im Jahr 2002 auf Grund der vorliegenden finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung.“

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG (aF bis 2004) ist der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen, wenn zwischen einer Organgesellschaft (Abs. 2) und dem Organträger (Abs. 3) ein Ergebnisabführungsvertrag (Abs. 4) besteht. Sonderausgaben der Organgesellschaft sind beim Organträger abzuziehen, wobei vortragsfähige vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft nur bis zur Höhe ihres steuerlichen Gewinnes verrechnet werden können. Organgesellschaften sind gemäß Abs. 2 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 Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gegeben sein. Organträger sind gemäß Abs. 3 unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder Kreditinstitute im Sinne des Kreditwesengesetzes, wenn sie Körperschaften sind, die die Merkmale der Überordnung im Sinne des Abs. 2 erfüllen. Organgesellschaften können Organträger sein. Gemäß § 9 Abs. 4 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. Dieser Vertrag muss vor dem Bilanzstichtag jenes Jahres abgeschlossen werden, für das er erstmals gelten soll. Das steuerliche Ergebnis der Organgesellschaft im Sinne des Abs. 1 ist gemäß Abs. 5 jenem Wirtschaftsjahr des Organträgers zuzurechnen, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft fällt.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Die Voraussetzungen der Organschaft nach dem UStG 1994 sind andere als in § 9 KStG 1988 (aF bis 2004). Während § 9 Abs. 2 KStG 1988 (aF) unmittelbare finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Unterordnung verlangte, wird von § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 die Unterordnung *fingiert*, wenn finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung vorliegt. Der Unterschied zwischen § 9 KStG 1988 (aF) und § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 spricht für eine weitere Fassung des Organschaftsbegriffs im Umsatzsteuerrecht im Vergleich zum Körperschaftsteuerrecht (*Ruppe*, UStG, 3. Aufl., § 2 Tz 100).

Für das Vorliegen einer Organschaft fordert § 9 Abs. 2 KStG 1988, dass die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse dem Organträger finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Diese Willenlosigkeit kann allerdings nicht schrankenlos, sondern nur nach Maßgabe des entsprechenden Organisationsrechtes der Organgesellschaft gefordert werden. Im Allgemeinen wird es ausreichen, dass der Organträger in der Lage ist, sich bei der Willensbildung der Organgesellschaft durchzusetzen.

Die Eingliederungsmerkmale sind gesetzlich nicht definiert (unbestimmter Gesetzesbegriff). Die Eingliederungsmerkmale müssen kumulativ vorliegen.

Für die Entscheidung, ob eine Eingliederung in einen Organträger besteht, ist das Gesamtbild der tatsächlichen und nicht der rechtlichen Verhältnisse und Überlegungen maßgebend (VwGH 9.9.1980, 2595/80, 2833/80, 2834/80, 2835/80, 2836/80, 2837/80). Für die Annahme einer Organschaft ist es nicht erforderlich, dass sämtliche Eingliederungsmerkmale gleichstark ausgeprägt vorliegen. Es reicht aus, wenn ein Merkmal weniger ausgeprägt ist, dafür aber die beiden anderen umso erkennbarer sind, sodass das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse demnach die Eingliederung ergibt (VwGH 23.5.1978, 1620/75, VwGH 23.2.1984, 82/15/0140, VwGH 20.1.1999, 96/13/0090). Wenngleich nicht alle drei Eingliederungsmerkmale gleich stark ausgeprägt vorliegen müssen, kann jedoch eines der Merkmale nicht völlig vernachlässigt werden (VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Finanzielle Eingliederung: Finanzielle Unterordnung bedeutet kapitalmäßige Beherrschung. Entscheidend sind aber nicht nur die Höhe der Beteiligung, sondern die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte: Die Willensdurchsetzung des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Geschäftsbetrieb muss sichergestellt sein. Unter der Annahme, dass die Gesellschaftsverträge keine höhere als die gesetzlich geregelte Stimmrechtsquote enthalten, liegt eine finanzielle Beherrschung bei einer Beteiligung von 75% jedenfalls vor.

Bei einer stimmrechtlichen Beteiligung von mehr als 50% und weniger als 75% kann bei besonders stark ausgeprägter wirtschaftlicher und organisatorischer Unterordnung ebenfalls eine finanzielle Unterordnung vorliegen. Bei noch geringeren Beteiligungsquoten (unter 50%) können gesellschaftsvertragliche Stimmrechtsbindungen u. U. zur Bejahung einer finanziellen Unterordnung führen. Finanzielle Beherrschung durch

Darlehensgewährung ist aber keinesfalls ausreichend. Jedenfalls muss die Beteiligung an der Organgesellschaft gemäß § 9 Abs. 2 zweiter Satz unmittelbar vom Organträger gehalten werden. Eine Organgesellschaft zwischen zwei Schwestergesellschaften ist daher im KStG nicht möglich.

Wirtschaftliche Eingliederung: Die wirtschaftliche Eingliederung erfordert, dass der Organträger das Organ auch wirtschaftlich beherrschen muss, dh. dass das Organ verpflichtet ist, seine wirtschaftliche Tätigkeit nach dem Willen des Organträgers auszurichten.

Die Rechtsprechung des VwGH verlangt, dass Organträger und Organ eine wirtschaftliche Einheit bilden, bei der das Organ dem Organträger untergeordnet ist (VwGH 10.9.1975, 0640/73, VwGH 23.5.1978, 1620/75, VwGH 7.5.1979, 2319/78, VwGH 19.7.2000, 98/13/0117). Anzeichen hierfür sind zB der Vertrieb der Erzeugnisse des Organträgers, die Lieferung der Rohstoffe und die Preisfestsetzung durch den Organträger.

Wesentlich ist, dass der Organträger einen tatsächlichen Einfluss ausübt und die gegenseitige Verflechtung nicht bloß kapitalistischer, sondern auch wirtschaftlicher Art ist (VwGH 23.5.1978, 1620/75). Die bloße Förderung der Tätigkeit der Obergesellschaft durch die Untergesellschaft oder eine bloße Arbeitsteilung zwischen der Ober- und Untergesellschaft nach Art einer Nebenordnung reichen nicht aus (VwGH 21.6.1965, 2255/64, VwGH 23.5.1978, 1620/75, VwGH 20.1.1999, 96/13/0090, VwGH 19.7.2000, 98/13/0017).

Entscheidend kommt es daher darauf an, dass zwischen Organträger und Organgesellschaft ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht, der dazu führt, dass ihre Tätigkeiten derart aufeinander abgestimmt sind und einander ergänzen, dass beide Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit darstellen (VwGH 10.9.1975, 0640/73, VwGH 23.5.1978, 1620/75, VwGH 7.5.1979, 2319/78, VwGH 9.9.1980, 2595/80, 2833/80, 2834/80, 2835/80, 2836/80, 2837/80, VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Organisatorische Eingliederung: Eine organisatorische Eingliederung liegt dann vor, wenn der Organträger die Möglichkeit hat, die Untergesellschaft zu leiten und zu überwachen (VwGH 15.4.1983, 82/17/0026, 82/17/0027, 82/17/0076, 82/17/0122, VwGH 29.4.1983, 82/17/0029). Dies ist der Fall, wenn die tatsächliche Durchsetzung des Willens des beherrschenden Unternehmens bei der beherrschten Gesellschaft durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist.

Am eindeutigsten ergibt sie sich aus der Übernahme leitender Funktionen in der Organgesellschaft durch die organschaftlichen Vertreter der beherrschenden Gesellschaft (z.B. Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft, bzw. Geschäftsleitern und Prokuristen). Das dem Organträger vorbehaltene Beststellungsrecht des Geschäftsführers der Organgesellschaft allein genügt ebenso wenig, wie die Möglichkeit, den Geschäftsführer der Untergesellschaft durch die

von der Obergesellschaft beherrschte Generalversammlung wieder abzuernfen (VwGH 31.5.1965, 761/1963).

Auch die Bestellung von Aufsichtsräten bei der Organgesellschaft bedeutet noch nicht, dass diese die Tochtergesellschaft leiten. Die Satzung oder der Aufsichtsrat können zwar anordnen, dass bestimmte Geschäftsarten nur mit Zustimmung des Aufsichtsrates vorgenommen werden können, dem Aufsichtsrat werden dadurch aber keine Geschäftsführungssagenden übertragen (VwGH 15.4.1983, 82/17/0026, 82/17/0027, 82/17/0076, 82/17/0122, VwGH 29.4.1983, 82/17/0029).

Die tatsächliche Willensdurchsetzung des Organträgers in der Organgesellschaft kann durch verbindliche Konzernrichtlinien sowie durch damit zusammenhängende regelmäßige Berichterstattungspflichten entsprechend den Konzernrichtlinien, durch Protokolle über gemeinsame Organsitzungen etc. ebenfalls nachgewiesen werden.

In der vorliegenden Beschwerde sind das Vorliegen der wirtschaftlichen und finanziellen Eingliederung zwischen den beiden Kapitalgesellschaften sowie der anderen im § 9 KStG aufgezählten Voraussetzungen (Ergebnisabführungsvertrag, Kapitalgesellschaften) unstrittig. Zu beantworten ist die Frage, ob beim gegebenen Sachverhalt das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung (Unterordnung) der Organgesellschaft im Verhältnis zur Berufungswerberin zu bejahen ist.

Das Finanzamt anerkannte das Organschaftsverhältnis zwischen der D und der C ab dem Jahr 2003, da ab diesem Zeitraum auch die organisatorische Eingliederung in der Form gegeben war, dass es zwar weiterhin keine Personenidentität bei der Geschäftsführung herrschte, jedoch war ein Geschäftsführer des Organträgers als Prokurist bei der Organtochter tätig. Außer Streit steht, dass im streitgegenständlichen Jahr 2002 keine Personalunion hinsichtlich der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft gegeben war.

Eine organisatorische Eingliederung kann grundsätzlich nur durch Personenidentität zwischen den Geschäftsführungsorganen des Organträgers und der Organgesellschaft angenommen werden. Neben der Personalunion der Geschäftsführungsorgane reicht nach der Meinung in der Fachliteratur unter Umständen auch der Abschluss eines Beherrschungsvertrages aus. Im Einzelfall kommt es allerdings auf die Ausgestaltung des Beherrschungsvertrages und die näheren Umstände im Einzelfall an. So muss zweifelsohne hinzukommen, dass der Beherrschungsvertrag auch faktisch gelebt wird.

Die Beschwerdeführerin verweist in ihrer Beschwerde auf das Vorliegen eines Beherrschungsvertrages. Ein solcher sei am 21. Dezember 2001 zwischen den Geschäftsführern der C, den Herren H und I und der Geschäftsführung der D, abgeschlossen worden. Dazu muss festgehalten werden, dass ungewöhnliche Maßnahmen und Maßnahmen außerhalb des gesellschaftsvertraglichen Unternehmensgegenstandes in die Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung fallen. Liegt eine derartige Maßnahme im Interesse der Gesellschaft, so haben die Geschäftsführer eine Generalversammlung einzuberufen. Unternehmensleitende

Maßnahmen, die nicht in die alleinige Geschäftsführungszuständigkeit der Geschäftsführer fallen, sind unter anderem auch die Aufnahme stiller Gesellschafter sowie der Abschluss von Gewinnabführungsverträgen und von Beherrschungsverträgen. Der vorliegende Beherrschungsvertrag wurde aber nur von den Geschäftsführern abgeschlossen.

Die Frage, ob die Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 im Sinne der Beschwerdeausführungen tatsächlich als fehlerhafter Beherrschungsvertrag einzustufen wäre, kann ebenso dahinstehen, wie die Frage, welche Rechtsfolgen fehlerhafte Unternehmensverträge nach sich ziehen (vgl. dazu Artmann, Gesellschaftsrechtliche Fragen der Organschaft, 241, mit der Darstellung der verschiedenen Lehrmeinungen, die fehlerhafte Beherrschungsverträge für die Vergangenheit überwiegend als wirksam ansehen, sobald sie - beispielsweise dadurch, dass die herrschende Gesellschaft in die Geschäftsführung der beherrschten Gesellschaft eingegriffen hat - vollzogen worden sind und die daher zum Ergebnis kommen, dass Mängel nur mit Wirkung für die Zukunft geltend gemacht werden können.)

Für das Steuerrecht ist laut VwGH entscheidend, ob die allenfalls gesellschaftsrechtlich mangelhafte Vereinbarung tatsächlich umgesetzt wurde. § 9 Abs. 2 KStG 1988 in der angeführten Fassung stellt auf das "Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse" ab. Schon im eingangs zitierten Erkenntnis vom 3. November 1966 hat der Verwaltungsgerichtshof daher darauf hingewiesen, dass die Eingliederung einer Organtochter in das Mutterunternehmen neben der rechtlichen, eine wichtige tatsächliche Seite hat.

Die organisatorische Eingliederung kann daher einerseits weder durch bloß formell ordnungsgemäße Gestaltungen herbeigeführt werden, die in der Praxis nicht umgesetzt werden. Noch stehen ihr andererseits gesellschaftsrechtliche Mängel entgegen, wenn die Vereinbarung tatsächlich Grundlage der Leitungsausübung durch den Organträger war.

Die Beschwerdeführerin konnte trotz wiederholter Aufforderung keine Dokumentente oder Unterlagen vorlegen, die beweisen könnten, ob und gegebenenfalls auf welche Weise die nach der Aktenlage erstmals im Jahr 2004 ins Treffen geführte Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 im Streitjahr tatsächlich zum Tragen gekommen wäre. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass durch nachprüfbare organisatorische Maßnahmen (insbesondere im Bereich der Gebarung der Organtochter) sichergestellt gewesen wäre, dass in der Organgesellschaft der Wille des Organträgers tatsächlich durchgeführt wurde und eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft nicht stattgefunden hätte. Nur aufgrund der – gesellschaftsrechtlich fehlerhaft zustande gekommenen - Vereinbarung vom 21. Dezember 2001 kann entsprechend der allgemeinen Lebenserfahrung keinesfalls der Nachweis erbracht werden, dass die betroffenen Parteien den in der Vereinbarung festgelegten Verpflichtungen ab Bestand der Vereinbarung, somit ab dem 21. Dezember 2001 tatsächlich gelebt hätten. Ergänzende Unterlagen die diesen behaupteten Sachverhalt in irgendeiner Weise belegen würden, konnten - trotz mehrmaliger Aufforderung - nicht beigebracht werden. Das für das Vorliegen einer Organschaft notwendige Merkmal der organisatorischen Eingliederung war

daher im Jahr 2002 - bei fehlender Personalunion im Bereich der Geschäftsführung - nicht gegeben.

In der Folge war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Salzburg-Aigen, am 21. Juni 2016