



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/0502-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Franz Feiner und Mag. Elisabeth Sandig Wirtschaftstreuhandkommanditgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert. Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 beträgt € 1.749,96.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist das Vorliegen des für eine Organschaft im Sinne des § 9 KStG 1988 notwendigen Merkmals der wirtschaftlichen Eingliederung der Bw. in den Betrieb der A Holding AG.

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Jänner 1999 gegründet, wobei als Betriebsgegenstand die Vermögensverwaltung, ausgenommen Bankgeschäfte, der Erwerb, die Verwaltung, die Vermietung, die Verpachtung und die Verwertung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen festgelegt wurde. Alleingesellschafterin ist die A Holding AG, als Geschäftsführer fungiert Herr A.

Die A Holding AG wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. Juli 1997 in der Rechtsform einer GmbH gegründet und mit dem Generalversammlungsbeschluss vom 17. Mai 2000 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Herr A. ist seit der Gründung Alleingesellschafter sowie alleiniger Geschäftsführer bzw. Vorstand. Der satzungsgemäße Betriebsgegenstand besteht im Erwerb und in der Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen, die das Schilderherstellergewerbe, das Maler- und Anstreicher gewerbe, das Wärme-, Kälte-, Schall- und Branddämmgewerbe, das Bodenleger gewerbe, das Handelsgewerbe, den Gerüstverleih und das Baumeister gewerbe betreiben, sowie in der Erbringung von Verwaltungs- und Finanzierungsdienstleistungen gegenüber anderen Unternehmen.

Sowohl die Bw. als auch die A Holding AG haben als Bilanzstichtag den 31. März.

Was den Tätigkeitsbereich der A Holding AG betrifft, ist einem Schreiben vom 22. Jänner 1998 an das damals zuständige Finanzamt St. Pölten zu entnehmen, dass sie die Beteiligungen an der Maler A GmbH sowie an der Werbetechnik A GmbH halte. Sie sei zuständig für das gesamte Rechnungswesen bestehend aus Finanzbuchhaltung, Lohnverrechnung, zentralem Materialeinkauf und Kostenrechnung, die EDV-Betreuung, Marketing und Werbung, die Bankgeschäfte und die damit verbundene Kontenverwaltung, das Personalwesen, die Vermietung von Baumaschinen und Geräten sowie den sonstigen Arbeitsgeräteverleih. Sie habe demnach die "Funktion der Zentralverwaltung".

Am 19. Februar 2001 wurde zwischen der A Holding AG als Organträgerin sowie der Bw. als Organgesellschaft ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen. Darin heißt es, dass die Bw. seit Beginn des Wirtschaftsjahres 2000/01 (= 1. April 2000) der A Holding AG wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch voll eingegliedert sei.

Nachdem dieser Ergebnisabführungsvertrag dem Finanzamt vorgelegt worden war, beantwortete die Bw. ein Schreiben des Finanzamtes, zu den Organschaftskriterien (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung) ausführlich Stellung zu nehmen, wie folgt:

Die Bw. sei eine 100% ige Tochter der A Holding AG. Es liege in beiden Gesellschaften Geschäftsführer identität vor. Die Bw. sei Eigentümerin betriebsnotwendiger Betriebsmittel, die der A Holding AG, aber auch anderen Tochterunternehmen der A Holding AG im Wege der

Vermietung und Verpachtung zur Verfügung gestellt würden. Im Gegenzug übernehme die A Holding AG sämtliche Verwaltungstätigkeiten der Bw.

Nach der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 (= Wirtschaftsjahr 1. April 2000 bis 31. März 2001), in der die Bw. einen Gewinn von S 78.979,00 erklärte, diesbezüglich aber auf den Ergebnisabführungsvertrag mit der A Holding AG hinwies, erläuterte die steuerliche Vertreterin der Bw. bzw. der A Holding AG über Aufforderung des Finanzamtes für den 23. Bezirk im Schreiben vom 20. November 2002 die "wirtschaftliche Verflochtenheit" wie folgt:

Allgemein gesehen bedeute die wirtschaftliche Eingliederung, dass die Tätigkeit der untergeordneten Gesellschaft im Rahmen des gesamten Unternehmens in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der übergeordneten Gesellschaft stehe. Dies liege im konkreten Fall vor, da die A Holding AG der Bw. die Aufgabe der Beschaffung der Betriebsmittel, im Wesentlichen der Beschaffung und Verwaltung des Fuhrparks des gesamten Konzerns, übertragen habe. Diese Betriebsmittel würden dann an die Tochtergesellschaften der A Holding AG vermietet werden. Über die Beschaffung des Fuhrparks und die Verrechnung der Mieten dieses Fuhrparks hinaus sei der Bw. die gesamte Fuhrparkverwaltung übertragen worden. Sie diene somit dem Mutterunternehmen insoweit, dass sie diese Holdingverwaltungsaufgabe für alle Schwesterunternehmen übernommen habe. Die Holdingaufgaben würden das Cash Pooling und die Forderungseintreibung, die Verwaltung des Rechnungs- und EDV-Wesens und die Personalpolitik des gesamten Konzerns betreffen. Die A Holding AG als Organträgerin habe eine übergeordnete Leitungsfunktion über sämtliche Tochterunternehmen und somit auch über die Bw. Diese sei demnach der A Holding AG in wirtschaftlicher Sicht voll untergeordnet.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 6. Dezember 2002 wurde vom Finanzamt das geltend gemachte Organschaftsverhältnis zwischen der Bw. und der A Holding AG nicht anerkannt. Begründend heißt es, dass für das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung erforderlich sei, dass der Organträger eine eigene betriebliche Tätigkeit ausüben müsse, welcher sich das beherrschte Unternehmen (Organgesellschaft) im Sinne einer Zweckabhängigkeit unterordnen könne. Es müsse somit ein Dienen des Organs im Betrieb des Organträgers vollzogen werden (siehe VwGH 21.6.1965, 2255/64). An einer solchen betrieblichen Tätigkeit fehle es jedoch, wenn der Organträger der Tochtergesellschaft lediglich Holdingfunktionsaufgaben übertrage, die dann die Tochter anstelle der Muttergesellschaft für alle Schwestergesellschaften zu erfüllen habe.

Die Körperschaftsteuer für die Bw. wurde deshalb, ausgehend von einem Einkommen in Höhe von S 78.979,00 mit € 1.749,96 (S 24.080,00) festgesetzt.

In der Berufung vom 17. Februar 2003 heißt es, dass eine wirtschaftliche Eingliederung deshalb vorliege, da die Bw. als Organgesellschaft ausschließlich für die A Holding AG als Organträgerin tätig geworden sei. Die Bw. betreibe somit keine Tätigkeit für Drittunden, sondern unterstütze durch ihre Tätigkeit nur die A Holding AG. Die Bw. werde daher von der A Holding AG wirtschaftlich beherrscht und sei verpflichtet, ihre Tätigkeit nach dem Willen der A Holding AG auszurichten. Es handle sich nicht um eine bloße Nebentätigkeit, sondern um eine Haupttätigkeit der Organgesellschaft, die jedoch der Organträgerin untergeordnet sei.

Es müsse gemäß herrschender Lehre zwischen Organträger und Organgesellschaft ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, der dazu führe, dass die Tätigkeiten aufeinander abgestimmt seien und einander ergänzen, sodass beide eine wirtschaftliche Einheit darstellten.

Die A Holding AG sorge "für den ausreichenden Finanzbedarf der Betriebsmittel", die Bw. für den Ablauf der Instandhaltung und Vermietung dieser Betriebsmittel. Somit würden beide Tätigkeiten eine wirtschaftliche Einheit für die Einkunftsart aus Vermietung und Verpachtung von betriebsnotwendigen Betriebsmitteln bilden, da sich die Tätigkeiten ergänzen würden.

Das Finanzamt legte diese Berufung, ohne eine Berufungsentscheidung zu erlassen, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 ist, wenn zwischen einer Organgesellschaft (Abs. 2) und dem Organträger (Abs. 3) ein Ergebnisabführungsvertrag (Abs. 4) besteht, der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen.

Organgesellschaften sind gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die dem Organträger finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart untergeordnet sind, dass sie keinen eigenen Willen haben. Die Merkmale der Unterordnung müssen ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gegeben sein. Gemäß Abs. 3 müssen Organträger die Merkmale der Überordnung im Sinne des Abs. 2 erfüllen.

Wie die Bw. zutreffend ausgeführt hat, ist es nach der Rechtsprechung des VwGH zur Organgesellschaft für die wirtschaftliche Eingliederung erforderlich, dass zwischen Organträger und Organ ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Die Tätigkeiten beider Gesellschaften müssen aufeinander abgestellt sein und sich gegenseitig ergänzen.

Der VwGH verweist diesbezüglich auf markante Beispiele, wie etwa Rohstofflieferung an und Wareneinkauf für den Organträger, Verarbeitung von Rohstoffen des Organträgers oder Ver-

trieb der Erzeugnisse des Organträgers durch das Organ. Dabei kann das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung ohne Schaden für die Organschaft weniger ausgeprägt sein, wenn die anderen Merkmale umso eindeutiger erkennbar sind. So würde bei einer eindeutigen finanziellen und organisatorischen Eingliederung der Annahme der Organschaft der Umstand nicht entgegenstehen, dass das Organ nicht nur Rohstoffe des Organträgers verarbeitet oder nicht nur dessen Erzeugnisse vertreibt. Fehlen allerdings die für die wirtschaftliche Eingliederung wesentlichen Kriterien - vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang, aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeiten - und damit auch das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung, dann liegen die Voraussetzungen für eine Organschaft nicht vor, selbst wenn die finanzielle und organisatorische Eingliederung eindeutig gegeben ist (VwGH 9.9.1980, 2595, 2833 bis 2837/80; 20.1.1999, 96/13/0090).

Ausgehend von den tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen kann bezüglich der A Holding AG auf die oben schon erwähnten Schriftsätze sowie auf den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. März 2001 verwiesen werden, wo es unter dem Titel "Wirtschaftliche Verhältnisse - Allgemeine Angaben" heißt, dass die A Holding AG in ihrer Funktion als Holding sämtliche Verwaltungsleistungen für die operativen Tochtergesellschaften (nämlich für die Bw., die Maler A GmbH und die Werbetechnik A GmbH) übernimmt (vgl. Seite 12). Laut dem Lagebericht (Anhang IV - Seite 1) betreibt die A Holding AG "Vermietung und Verpachtung bzw. erbringt diverse Dienstleistungen im Bereich Rechnungswesen, Marketing, elektronische Datenverarbeitung usw.". Der Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2001 ist zu entnehmen, dass die A Holding AG zum einen Erlöse aus Verwaltungstätigkeiten für verbundene Unternehmen in Höhe von fast 13 Millionen Schilling sowie zum anderen Miet-erlöse von rund S 280.000,00 erzielt hat.

Was die Bw. betrifft, heißt es in deren Jahresabschluss zum 31. März 2001, dass der Unternehmensgegenstand in der gewerblichen Vermietung und Verpachtung von Sachanlagen, im Wesentlichen von Kraftfahrzeugen, an die verbundenen Unternehmen (dh A Holding AG, Maler A GmbH und Werbetechnik A GmbH) liegt. Einer dem Schreiben vom 20. November 2002 beigelegten "Prognoserechnung über die Planmieten ab dem Jahre 2003" ist zu entnehmen, dass die Bw. zwei Kraftfahrzeuge an die A Holding AG, eines an die Werbetechnik A GmbH sowie zwanzig an die Maler A GmbH vermietet. Im berufungsgegenständlichen Jahr 2001 erklärte die Bw. diesbezüglich einen Umsatz von ca. 1,3 Millionen Schilling. Weiters heißt es in den Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung (Anhang: Seite 3), dass weder Material-, noch Personalaufwendungen anfallen, sowie dass die Verwaltung (Finanz- und Rechnungswesen, Kostenrechnung, EDV-Beratung usw.) von der A Holding AG durchgeführt wird. Die entstehenden Aufwendungen werden in Rechnung gestellt.

Hingewiesen sei zusätzlich noch darauf, dass laut der Niederschrift über das Ergebnis einer UVA-Prüfung für den Zeitraum Februar bis Dezember 1999 (vom 24. März 2000) die Gründung der Bw. auf folgenden Umstand zurückzuführen sei: Der Konzern habe ein Fabriksgrundstück erworben, wobei aber umfangreiche Sanierungsmaßnahmen notwendig gewesen seien. Für diesen Zweck sei deshalb im Konzernverbund die Bw. gegründet worden, die diese Sanierungsarbeiten finanziert, koordiniert und überwacht hätte. Im September 1999 seien diese Sanierungsarbeiten schließlich abgeschlossen gewesen.

Angesichts dieser an sich unbestrittenen tatsächlichen betrieblichen Verhältnisse der Bw. und der A Holding AG hat sich das Finanzamt auf den Standpunkt gestellt, dass die A Holding AG der Bw. lediglich Holdingfunktionsaufgaben übertragen habe, die die Bw. anstelle der A Holding AG für die Schwestergesellschaften (Maler A GmbH und Werbetechnik A GmbH) zu erfüllen habe. Darin liege aber keine wirtschaftliche Eingliederung.

Die Bw. hält dem im Wesentlichen entgegen, dass sie ausschließlich für die A Holding AG tätig geworden sei. Sie betreibe somit keine Tätigkeit für Drittakten, sondern unterstütze die A Holding AG.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates übt die A Holding AG mit ihren oben geschilderten Tätigkeiten die Funktion einer sogenannten "geschäftsleitenden Holding" aus. Neben dem Beteiligungsbereich erbringt sie nämlich eigenständige Dienstleistungen gegenüber ihren Konzerngesellschaften. Bei diesen Dienstleistungen handelt es sich, wie schon ausführlich dargelegt, um das gesamte Rechnungswesen, den zentralen Materialeinkauf, die EDV-Betreuung, den gesamten Marketingbereich, die Bankgeschäfte sowie das Personalwesen. Diese Leistungen werden aber in erster Linie gegenüber den beiden operativen Gesellschaften, der Maler A GmbH (Umsatz im Jahre 2001 von rund 200 Millionen Schilling) sowie der Werbetechnik A GmbH (Umsatz von rund 15 Millionen Schilling), erbracht. Die Bw. hat, wie sie selbst im Schriftsatz vom 20. November 2002 ausführt, mit der Aufgabe der "Beschaffung und Verwaltung des Fuhrparks" eine "Holdingverwaltungsaufgabe" von der A Holding AG übernommen.

Die Frage, ob eine solche geschäftsleitende Holding, die für den Unternehmensverband Leitungs- und Lenkungsaufgaben sowie die zentralen Verwaltungsaufgaben erfüllt, als Organträgerin in Betracht kommt, hat aber der VwGH im Erkenntnis vom 20.1.1999, 96/13/0090, mit der Begründung verneint, dass allein in einer solchen (geschäftsführenden) Tätigkeit die im Gesetz geforderte wirtschaftliche Eingliederung (Unterordnung) im Sinn der in der Judikatur zum Ausdruck gebrachten aufeinander abgestellten, sich gegenseitig ergänzenden wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht gesehen werden könne.

In den Augen einer traditionellen, auf eine intensive Umsatzbeziehung gerichteten Ergänzungsfunktion kann man dieses Erkenntnis als eine Bestätigung der historischen Wurzeln des Instituts der Organschaft sehen (vgl. Wiesner, Eine Holdinggesellschaft kann nicht Organträger sein, RWZ 1999, 107).

Wenn nun aber überdies die Tochtergesellschaft lediglich eine "Holdingfunktionsaufgabe" von der Muttergesellschaft übernimmt, um diese gegenüber ihren Schwestergesellschaften auszuüben, kann noch viel weniger von einer wirtschaftlichen Eingliederung gesprochen werden. Diesbezüglich liegt eine Aufteilung der (Verwaltungs-)Tätigkeitsbereiche der Gesellschaften nach einzelnen Gebieten untereinander vor. Es handelt sich um eine Arbeitsteilung im Konzern in Form einer Nebenordnung, weshalb das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung nicht erfüllt ist (vgl. VwGH 19.7.2000, 98/13/0117).

Da somit die Bw. in keiner Weise eine wirtschaftliche Eingliederung in den Betrieb der A Holding AG glaubhaft machen konnte, somit eine solche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse nicht gegeben war, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. Mai 2004