

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Six, Mag. Barbara Baumgartner und Günter Benischek über die Berufungen der A-GmbH vormals B-GmbH . als Rechtsnachfolgerin der C-GmbH als Rechtsnachfolgerin der D-GmbH , Adresse, vertreten durch F-Wirtschaftsprüfungs-und- Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer 1983 bis 1986 nach der am 9. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die A-GmbH, vormals B-GmbH., ist Rechtsnachfolgerin der C-GmbH, letztere wiederum Rechtsnachfolgerin der D-GmbH.

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der D-GmbH , wurde ein seit Jahren bestehendes Organschaftsverhältnis betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer zur Muttergesellschaft E-AG ab dem Jahr 1983 nicht mehr anerkannt, da eine wirtschaftliche Eingliederung in die E-AG nicht nachgewiesen worden sei.

Das Finanzamt folgte dieser Rechtsansicht und erließ in weiterer Folge Umsatz-, Körperschafts- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1983 bis 1986.

Der dagegen erhobenen Berufung wurde von der Finanzlandesdirektion mit Berufungsentscheidung vom 28. Februar 1996 stattgegeben.

Aufgrund einer Präsidentenbeschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 20.1.1999, Zl. 96/13/091 diese Berufungsentscheidung auf, wobei er eine wirtschaftliche Eingliederung gegenständlich als nicht gegeben erachtete.

Mit Berufungsvorentscheidungen wurde in weiterer Folge vom Finanzamt dieser Rechtsansicht Rechnung getragen.

Daraufhin wurden Vorlageanträge hinsichtlich Körperschaftsteuer 1983 bis 1986 und Gewerbesteuer für 1983 bis 1984 eingebbracht sowie mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 gemäß § 323 Abs. 12 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 1983 bis 1986 der Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat gestellt.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates erklärte die A-GmbH als Rechtsnachfolgerin mit Schreiben vom 28. Oktober 2004, die Entscheidung hinsichtlich des Nichtbestehens eines Organschaftsverhältnisses anzuerkennen. Die Berufungsbegehren wurden aber dahingehend abgeändert, dass nunmehr die Zuerkennung des halben Körperschaftsteuersatzes gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1966 für die aufgrund der Ergebnisabführungsverträge vorgenommene Gewinnabfuhr beantragt wird.

Weiters wurde der Vorlageantrag betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1983 bis 1984 zurückgezogen sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1966 ermäßigt sich die Körperschaftsteuer auf die Hälfte des sich nach Abs. 1 ergebenden Betrages, soweit unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften offene Ausschüttungen auf Grund eines den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses vornehmen. Dabei sind Ausschüttungen dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, für das sie gewährt worden sind. Nachträgliche Ausschüttungen für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre sind dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, das der Beschlussfassung unmittelbar vorausgeht.

Gegenständlich liegt eine sogenannte "verunglückte Organschaft" vor. Die D-GmbH hat aufgrund eines zivilrechtlich gültigen Ergebnisabführungsvertrages (EAV) ihren Gewinn an die Muttergesellschaft abgeführt. Mangels wirtschaftlicher Eingliederung in die Muttergesellschaft wurde dem gegenständlichen Organschaftsverhältnis aber die steuerliche Anerkennung versagt.

Im Hinblick auf das Berufungsbegehren auf Anwendung des halben Körperschaftsteuersatzes ist nunmehr zu prüfen, ob die Tatbestandsmerkmale des § 22 Abs. 2 KStG 1966, nämlich offene Ausschüttungen auf Grund eines den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses, gegenständlich vorliegen.

Diese Frage wurde bis jetzt weder von der Rechtsprechung in Österreich entschieden noch wurde sie von der Literatur eindeutig beantwortet (etwa Hassler, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift für Egon Bauer, Seite 98).

Offene Gewinnausschüttungen sind solche, die gemäß § 126 AktG von der Hauptversammlung einer AG oder gemäß § 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG von der Generalversammlung einer GmbH beschlossen worden sind. Ist gesellschaftsvertraglich keine besondere Verteilung des GmbH-Reingewinnes vorgesehen, so gilt die Verteilung des Reingewinns oder eines im Gesellschaftsvertrag festgelegten Teiles hievon mit der Genehmigung des Jahresabschlusses beschlossen.

Der Begriff des Ergebnisabführungsvertrages entstammt dem Steuerrecht. Im Gesellschaftsrecht wird der EAV mit dem Gewinnabführungsvertrag um Sinne des § 238 AktG gleichgesetzt. Ein Gewinnabführungsvertrag kann auch für GmbHs abgeschlossen werden (Koppensteiner, RdW 1985, 170). Der Gewinnabführungsvertrag (und damit auch der EAV) ist nach herrschender Ansicht kein schuldrechtlicher Vertrag, sondern gehört zum Organisationsrecht der Kapitalgesellschaften (Bauer/Quatschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Rz 103 zu § 9 KStG).

Es handelt sich gegenständlich, auch wenn die sonstigen Voraussetzungen für ein Organisationsverhältnis nicht erfüllt wurden, zweifellos um eine Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft. Diese Ausschüttung ist weiters als offene Ausschüttung anzusehen, weil dem EAV ein handelsrechtlich zulässiger Beschluss zugrunde lag, und dieser auch der Finanzbehörde bekannt war.

An die Stelle des in § 22 Abs. 2 KStG 1966 angesprochenen jährlichen Gewinnausschüttungsbeschlusses tritt die Ausschüttungsverpflichtung aus dem EAV, die im Falle von Gewinnen der vermeintlichen Organgesellschaft im Ergebnis eine Art "Dauer-Ausschüttungsbeschluss" für den gesamten erzielten Jahresgewinn darstellt.

Diese Interpretation erscheint auch aus verfassungsrechtlicher Sicht geboten. Ansonsten käme es zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung in der steuerlichen Belastung zwischen der Besteuerung einer auf Basis eines EAV (voll)ausschüttenden Kapitalgesellschaft im Falle einer verunglückten Organschaft (voller Steuersatz) und der Besteuerung einer auf Basis eines (jährlichen) Gewinnausschüttungsbeschlusses (voll)ausschüttenden Kapitalgesellschaft (halber Steuersatz).

Damit es aber zu keinen weiteren unsachlichen Differenzierungen kommt, ist gegenständlich vom in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen Gewinn jeweils eine Gewerbesteuer- und fiktiv eine Körperschaftsteuerrückstellung zu ermitteln und kann nur der um diese beiden Positionen verminderte Gewinn unter die Begünstigung des halben Steuersatzes gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1966 fallen.

In diesem Zusammenhang wird auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 29. 9. 1987, 87/14/0119, verwiesen, wonach offene Ausschüttungen im Hinblick auf Mehrgewinne aus einer Betriebsprüfung keine nachträglichen Ausschüttungen sind. Gemäß dieser Auffassung würde daher bei entsprechenden Bilanzberichtigungen und neuerlichen Gewinnverteilungsbeschlüssen hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Jahre (allerdings verbunden mit einem erheblichen Aufwand wegen der schon lange zurückliegenden Zeiträume) dasselbe Ergebnis resultieren.

Die Berechnungsgrundlagen ergeben sich wie folgt (alle Beträge in öS):

Jahr 1983

Gewinn lt. Jahresabschluss	400.238
Gewerbesteuerückstellung	-24.000
Körperschaftsteuerrückstellung	-77.691
adaptierter Gewinn lt. Jahresabschluss	298.548
begünstigter Teil der Ausschüttung	298.548
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	343.454

Jahr 1984

Gewinn lt. Jahresabschluss	572.512
Gewerbesteuerückstellung	-88.700
Körperschaftsteuerrückstellung	-188.729
adaptierter Gewinn lt. Jahresabschluss	295.083
begünstigter Teil der Ausschüttung	416.083
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	585.531

Jahr 1985

Gewinn lt. Jahresabschluss	559.798
Gewerbesteuerückstellung	-63.000
Körperschaftsteuerrückstellung	-148.997
adaptierter Gewinn lt. Jahresabschluss	347.801
begünstigter Teil der Ausschüttung	347.801
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	481.427

Jahr 1986

Gewinn lt. Jahresabschluss	1.169.622
Gewerbesteuerückstellung	-193.500
Körperschaftsteuerrückstellung	-389.080
adaptierter Gewinn lt. Jahresabschluss	587.042
begünstigter Teil der Ausschüttung	587.042
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.045.450

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 10. März 2005