

GZ. RV/0903-W/02,
RV/1783-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Brandner & Brandner Consulting Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 Merkmals der wirtschaftlichen Eingliederung iSd § 9 KStG 1988 der A-GmbH in den Betrieb der Bw.

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 1995 mit Sitz in Wien und mit einem Stammkapital von S 500.000,00 gegründet.

G. Z., wohnhaft in Wien, ist Alleingesellschafterin und allein zeichnungs- und vertretungsbefugte Geschäftsführerin der Bw.

Der satzungsgemäße Betriebsgegenstand der Bw. besteht in:

- der Planung und Entwicklung eines Einkaufszentrums,
- der Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, insbesonders von Geschäftslokalen, weiters von beweglichen Wirtschaftsgütern,
- dem Handelsgewerbe,
- dem Gewerbe der Handelsagenten,
- der Beteiligung an Unternehmen der gleichen oder ähnlichen Art, der Übernahme der Geschäftsführung bei diesen, mit Ausnahme von Bankgeschäften.

Die A-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Juli 1996 mit einem Stammkapital von S 1.000.000,00 mit Sitz in , Kärnten, gegründet.

Alleingesellschafterin der A-GmbH ist die Bw. Als Geschäftsführerin der A-GmbH fungiert G. Z.

Der satzungsgemäße Betriebsgegenstand der A-GmbH besteht in:

- der Planung und Errichtung von Einkaufszentren und Tourismuseinrichtungen, wie insbesondere zur Tourismus- und Wirtschaftsentwicklung im alpenländischen Raum;
- der Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, insbesondere von Geschäftslokalen, weiters von beweglichen Wirtschaftsgütern;
- dem Handelsgewerbe;
- dem Gewerbe der Handelsagenten.

Im Ergebnisabführungsvertrag vom 27. September 1996 wird die wirtschaftliche Eingliederung der A-GmbH (Organgesellschaft) in den Betrieb der Bw. (OT) wie folgt begründet:

Der OT stellt der Organgesellschaft die finanziellen Mittel für die Beschaffung von Anlagegütern zur Verfügung und plant die Strategien und Vorgangsweisen.

Der OT sagt der Organgesellschaft die Erfüllung folgender Obliegenheiten zu:

Stellung und Bezahlung des Geschäftsführers,

Führung der Buchhaltung,

Erledigung der laufenden administrativen Arbeiten,
Zurverfügungstellung der Infrastruktur (EDV, Büro etc),
Zurverfügungstellung von Geldmitteln für die Finanzierung von Immobilienkäufen,
Auswählen von interessanten Immobilienprojekten und Zuteilung zum Kauf und zur Verwaltung an die Organgesellschaft.

Die Organgesellschaft sagt dem OT folgende Leistungen zu :

Übernahme der zugewiesenen Projekte, Ankauf von Immobilien, Verwaltung, Entwicklung;
Eingliederung der eigenen Aktivitäten in die Strategien der Obergesellschaft.

Der Ort der Geschäftsleitung beider Gesellschaften befand sich zunächst an der Adresse der Geschäftsführerin und wurde 1999 nach 1xxx Wien verlegt.

Im Jahr 1996 erwarb die Bw. von der K reg.Gen.m.b.H. eine bebaute Liegenschaft in, Niederösterreich mit einem darauf befindlichen Einkaufszentrum. Die bestehenden Mietverträge mit fünf gewerblichen Miatern wurden von der Bw. übernommen. Die tatsächliche Geschäftsführung der Bw. bestand somit in der Führung dieses Einkaufszentrums. Eine sonstige wirtschaftliche Tätigkeit wurde von ihr im Berufungszeitraum nicht ausgeübt.

Die A-GmbH erwarb im Berufungszeitraum eine bebaute Liegenschaft in Kärnten (ehemaliges Einkaufszentrum der K reg.Gen.m.b.H.) sowie weitere Liegenschaften in Leoben im Leasingweg und vermietete diese an verschiedene Firmen weiter.

Innenumsätze mit der Bw. wurden im Berufungszeitraum nicht getätigt.

Die Bw. wurde vom Finanzamt zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996 bis 1998 abweichend von den Abgabenerklärungen unter Aberkennung der Organschaft zur A-GmbH veranlagt. Nach Ansicht des Finanzamtes ist das Merkmal der wirtschaftlicher Eingliederung der A-GmbH in den Betrieb der Bw. nicht erfüllt, da die wirtschaftliche Tätigkeit beider Gesellschaften in der Vermietung bzw. Weitervermietung von Liegenschaften besteht, wobei keine Innenumsätze erzielt wurden. Diese gleichgelagerten Tätigkeiten würden keine untergeordneten wirtschaftlichen Tätigkeiten darstellen (Nebenordnung), sodass die im Gesetz geforderte wirtschaftliche Eingliederung nicht gegeben sei.

Die Bw. beantragte in ihren Berufungen gegen diese Bescheide mit nachstehender Begründung die Anerkennung des Organschaftsverhältnisses zur A-GmbH:

Um das Kriterium der wirtschaftlichen Unterordnung zu erfüllen, müsse laut Kratochwill und Zeinler in SWK-Heft 32 vom 10.11.1997, S. 665 und Stoll in FS Bauer (gemeint: S. 333) die

Tochtergesellschaft in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Muttergesellschaft stehen. Ist der Organträger eine "reine" Holdinggesellschaft, begründe dies noch keine wirtschaftliche Unterordnung, wohl aber bei Übernahme von Leitungs- und Lenkungsaufgaben sowie von zentralen wirtschaftlichen Tätigkeiten. Bei Herrschaft und Überordnung einer Körperschaft gegenüber einer anderen Körperschaft seien die Voraussetzungen für die wirtschaftliche Unterordnung sehr wohl erfüllt.

Gegenständlich obliege der Bw. die wirtschaftliche Leitung der A-GmbH. Die Bw. bestimme, welche Tätigkeiten von der A-GmbH auszuführen und wie sie abzuwickeln sind. Die Büroräume und das von der Bw. angemietete Personal würden der A-GmbH zur Verfügung gestellt, dh. auch die zentralen administrativen Tätigkeiten würden der Bw. obliegen.

Die beiden anderen Voraussetzungen für die Anerkennung der Organschaft, nämlich die finanzielle und organisatorische Unterordnung, seien zu 100 % erfüllt. Nach herrschender Lehre sei es nicht erforderlich, dass alle drei Merkmale (finanziell, wirtschaftlich, organisatorisch) in gleicher Intensität vorliegen. Tritt auf einem der drei Gebiete die Unterordnung weniger stark in Erscheinung, so hindere das die Annahme einer Organschaft nicht, wenn sich die Unterordnung auf den anderen Gebieten zeigt (vgl. Novacek, ÖStZ 1996, S. 300). Diese Auslegung ergebe sich schon alleine aufgrund der Worte "nach dem Gesamtbild" des § 9 Abs 2 KStG 1988.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996 wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung aus nachstehenden Gründen als unbegründet abgewiesen:

Nach der Rechtsprechung erfordere die wirtschaftliche Eingliederung, dass Ober- und Untergesellschaft eine wirtschaftliche Einheit bilden, bei der das Organ dem Organträger untergeordnet ist. Ein bloß kapitalistische Verflechtung reiche dazu genauso wenig aus wie die bloße Ausübung eines wesentlichen Einflusses geschäftsleitender Art als Allein- oder Hauptgesellschafter, die bloße Förderung der Tätigkeit der Obergesellschaft durch die Untergesellschaft oder eine bloße Arbeitsteilung zwischen der Ober- und Untergesellschaft nach Art einer Nebenordnung. Die gegenseitige Verflechtung müsse vielmehr auch wirtschaftlicher Art sein. Im Organschaftsfall habe die Untergesellschaft dem Betrieb der Obergesellschaft zu dienen und es müsse ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, der dazu führt, dass ihre Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und einander ergänzen und daher beide Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit darstellen. Der Organträger müsse die Obergesellschaft nicht nur finanziell und organisatorisch, sondern auch wirtschaftlich beherrschen.

Die Tätigkeit der Organgesellschaft müsse in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Organträger stehen. Dies sei dann der Fall, wenn die Organgesellschaft für den Organträger fördernd und ergänzend tätig wird. Als Beispiele würden in der Rechtsprechung die Rohstofflieferung an und der Warenverkauf für den Organträger, die Verarbeitung von Rohstoffen des Organträgers oder der Vertrieb der Erzeugnisse des Organträgers durch das Organ angeführt (VwGH 20.1.1999, 96/13/0090; 9.9.1980, 2595, 2833 bis 2837/80).

Im Berufungsfall bestehe die wirtschaftliche Tätigkeit beider Gesellschaften in der Vermietung bzw. Weitervermietung von Liegenschaften. Innenumsätze würden nicht erzielt. Die Obergesellschaft bestimme zwar, welche Tätigkeiten von der Untergesellschaft auszuführen und wie sie abzuwickeln sind, jedoch würden gleichgelagerte Tätigkeiten keine untergeordnete wirtschaftliche Tätigkeit darstellen. Der vernünftige wirtschaftliche Zusammenhang bzw. aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende wirtschaftliche Tätigkeiten seien nicht gegeben.

Die von der Bw. angeführte "geschäftsführende (zentrale administrative) Tätigkeit" erfülle nicht die vom Gesetz geforderte wirtschaftliche Eingliederung (Unterordnung) im Sinne aufeinander abgestellter, sich gegenseitig ergänzender wirtschaftlicher Tätigkeiten.

Fehlen die für die wirtschaftliche Eingliederung wesentlichen Kriterien, dann liegen nach Ansicht des Finanzamtes die Voraussetzungen für eine Organschaft nicht vor, selbst wenn eine finanzielle und eine wirtschaftliche Eingliederung gegeben sind (VwGH 10.9.1975, 640/73).

Über Antrag der Bw. legte das Finanzamt die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1996 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1997 und 1998 wurden ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Besteht zwischen einer Organgesellschaft (Abs. 2) und dem Organträger (Abs. 3) ein Ergebnisabführungsvertrag (Abs. 4), dann ist gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 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 § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 wird die berufliche Tätigkeit nicht selbstständig 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 derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist.

Wie das Finanzamt zutreffend ausführte, ist es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Organschaft 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.

Zwar 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 einer Organschaft der Umstand nicht entgegenstehen, dass das Organ nicht nur Rohstoffe der 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 finanzielle und organisatorische Eingliederung gegeben sind (VwGH 9.9.1980, 2595,2833 bis 2837/80, VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Werden die Tätigkeitsbereiche der Gesellschaften nach einzelnen Gebieten untereinander aufgeteilt, so stellt dies eine Arbeitsteilung im Konzern in Form einer Nebenordnung dar. Bei einer solchen Aufteilung der Märkte bzw. einer Tätigkeit in verschiedenen Geschäftszweigen ist das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung nicht erfüllt (VwGH 19.7.2000, 98/13/0117).

Im gegenständlichen Fall sind beide Gesellschaften laut Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung mit der Vermietung von Liegenschaften befasst, wobei die Aufteilung der Objekte offenbar nach regionalen Gesichtspunkten erfolgte.

Innenumsätze wurden zwischen der Bw. und ihrer Tochtergesellschaft unbestritten erweise nicht getätigt. Auch sonst ist ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den wirtschaftlichen Tätigkeitsbereichen beider Gesellschaften (dh: der Vermietungstätigkeit beider Gesellschaften) nicht erkennbar.

Es liegt eine Aufteilung der Märkte und somit eine bloße Nebenordnung vor, die nach der oa. Judikatur keine wirtschaftliche Eingliederung begründet.

Auch die im Ergebnisabführungsvertrag als Merkmale wirtschaftlicher Eingliederung angeführten Leistungen des Organträgers und der Organgesellschaft stellen Maßnahmen organisatorischer Eingliederung dar.

Dem Berufungsvorbringen, wonach zwar eine reine Holdinggesellschaft noch nicht Organträger sein könne, wohl aber bei Übernahme von Leitungs- und Lenkungsaufgaben sowie von zentralen wirtschaftlichen Tätigkeiten durch die Obergesellschaft das Kriterium der wirtschaftlichen Unterordnung erfüllt sei, ist entgegenzuhalten:

Diese Meinung wurde unter Bezug auf FS Bauer, S. 333, auch im oben angeführten verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren zur Zahl 96/13/0090 von der mitbeteiligten Partei vertreten. Der Verwaltungsgerichtshof hielt dem ausdrücklich entgegen, er teile diese Meinung nicht, weil 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 kann.

Dasselbe gilt für den gegenständlichen Fall. Dem Berufungsvorbringen, wonach die Bw. bestimmt, welche Objekte von der A-GmbH auszuführen sind, und der A-GmbH die Bürosäume und das Personal zur Verfügung stellt, ist entgegenzuhalten, dass diese Maßnahmen der geschäftlichen Oberleitung bzw. sonstiger organisatorischer Art zwar allenfalls Synergieeffekte in der organisatorischen Eingliederung begründen, welche jedoch das Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung nicht zu ersetzen vermögen.

Nur Synergieeffekte wirtschaftlicher Art (zB VwGH 20.9.2001, 98/15/0007: Vermietung einer Liegenschaft durch die Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft zur Verwendung als Auslieferungslager) könnten ein Merkmal wirtschaftlicher Eingliederung darstellen. Derartige Umstände sind aber gegenständlich weder aus den Ausführungen der Bw. noch aus der Aktenlage erkennbar.

Eine wirtschaftliche Eingliederung der A-GmbH in den Betrieb der Bw. ist somit nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse nicht gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. August 2003