



GZ. RV/0516-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 in Wien 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 € 10.807,61.

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 A GmbH in den Betrieb der A Holding AG (= Bw.).

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 30. Juli 1997 mit dem ursprünglichen Sitz in St. Pölten in der Rechtsform einer GmbH gegründet. Alleiniger Gesellschafter sowie Geschäftsführer war Herr A. Als Bilanzstichtag wurde der 31. März festgelegt.

Der Betriebsgegenstand wurde mit dem Halten von Beteiligungen an Unternehmen, die das Schildergewerbe, das Maler- und Anstreichergewerbe, das Wärme-, Kälte- und Schallisoliergewerbe, das Handelsgewerbe gemäß § 126 Z 14 Gewerbeordnung 1973, den Gerüstverleih und das Baumeistergewerbe betreiben, sowie mit der Erbringung von Verwaltungs- und Finanzierungsdienstleistungen gegenüber anderen Unternehmen bezeichnet.

In einem Schreiben der Bw. vom 22. Jänner 1998 an das damals zuständige Finanzamt St. Pölten heißt es, dass Beteiligungen an der Maler A GmbH sowie an der Werbetechnik A GmbH gehalten würden. Die Bw. 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".

Ende des Jahres 1998 verlegte die Bw. ihren Sitz nach Wien. Mit dem Generalversammlungsbeschluss vom 17. Mai 2000 wurde die Bw. auf der Grundlage der Umwandlungsbilanz zum 1. April 2000 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt, wobei Herr A. Alleingesellschafter sowie alleiniger Vorstand blieb. Der Betriebsgegenstand laut Satzung wurde im Wesentlichen unverändert mit dem Erwerb und der Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen sowie mit der Erbringung von Verwaltungs- und Finanzierungsdienstleistungen gegenüber anderen Unternehmen bezeichnet.

Die A GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. Jänner 1999 mit dem Sitz in Wien gegründet. Alleingesellschafterin dieser A GmbH ist die Bw. Als Geschäftsführer fungiert Herr A. Der Betriebsgegenstand besteht in der Vermögensverwaltung, ausgenommen Bankgeschäfte, sowie im Erwerb, Verwaltung, Vermietung, Verpachtung und Verwertung von unbeweglichem und beweglichem Vermögen. Der Bilanzstichtag besteht ebenfalls im 31. März.

Am 2. März 2001 legte die Bw. im Zuge eines die Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2001 betreffenden Herabsetzungsantrages den am 19. Februar 2001 abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrag zwischen der Bw. als Organträgerin sowie der A GmbH als Organengesellschaft vor. Darin heißt es, dass die A GmbH seit Beginn des Wirtschaftsjahres 2000/01 (= 1. April 2000) der Bw. wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch voll eingegliedert sei.

Ein Schreiben des Finanzamtes für den 23. Bezirk, zu den Organschaftskriterien (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung) ausführlich Stellung zu nehmen, wurde von der Bw. am 23. April 2001 wie folgt beantwortet:

Die A GmbH sei eine 100% ige Tochter der Bw. Es liege in beiden Gesellschaften Geschäftsführeridentität vor und die A GmbH sei Eigentümerin betriebsnotwendiger Betriebsmittel, die der Bw., aber auch anderen Tochterunternehmen der Bw. im Wege der Vermietung und Verpachtung zur Verfügung gestellt würden. Im Gegenzug übernehme die Bw. sämtliche Verwaltungstätigkeiten der A GmbH.

Nach der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 (= Wirtschaftsjahr 1. April 2000 bis 31. März 2001), in der die Bw. zu ihrem Gewinn von S 437.441,00 auch den Gewinn der als Organgesellschaft bezeichneten A GmbH in Höhe von S 78.979,00 hinzurechnete, erläuterte die steuerliche Vertreterin der Bw. bzw. der A GmbH über Aufforderung des Finanzamtes 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 Bw. der A GmbH 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 Bw. vermietet werden. Über die Beschaffung des Fuhrparks und die Verrechnung der Mieten dieses Fuhrparks hinaus sei der A GmbH 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 Bw. als Organträgerin habe eine übergeordnete Leitungsfunktion über sämtliche Tochterunternehmen und somit auch über die A GmbH. Diese sei demnach der Bw. in wirtschaftlicher Sicht voll untergeordnet.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 6. Dezember 2002 wurde vom Finanzamt das geltend gemachte Organschaftsverhältnis zur A GmbH 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 437.441,00, mit € 10.807,61 (S 148.716,00) festgesetzt.

In der Berufung vom 17. Februar 2003 heißt es, dass eine wirtschaftliche Eingliederung deshalb vorliege, da die A GmbH als Organgesellschaft ausschließlich für die Bw. als Organträgerin tätig geworden sei. Die A GmbH betreibe somit keine Tätigkeit für Drittkunden, sondern unterstütze durch ihre Tätigkeit nur die Bw. Die A GmbH werde daher von der Bw. wirtschaftlich beherrscht und sei verpflichtet, ihre Tätigkeit nach dem Willen der Bw. 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 Bw. Sorge "für den ausreichenden Finanzbedarf der Betriebsmittel", die A GmbH 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 lege diese Berufung, ohne eine Berufungsvorentscheidung 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 Vertrieb 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 Bw. 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 Bw. in ihrer Funktion als Holding sämtliche Verwaltungsleistungen für die operativen Tochtergesellschaften A GmbH, Maler A GmbH und Werbetechnik A GmbH übernimmt (vgl. Seite 12). Laut dem Lagebericht (Anhang IV - Seite 1) betreibt die Bw. "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 Bw. zum einen Erlöse aus Verwaltungstätigkeiten für verbundene Unternehmen in Höhe von fast 13 Millionen Schilling sowie zum anderen Mieterlöse von rund S 280.000,00 erzielt hat.

Was die A GmbH 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 Bw., 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 A GmbH zwei Kraftfahrzeuge an die Bw., eines an die Werbetechnik A GmbH sowie zwanzig an die Maler A GmbH vermietet. Im berufsgegenständlichen Jahr 2001 erklärte die A GmbH 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 Bw. 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 A GmbH auf folgenden Umstand zurückzuführen sei: Der Konzern habe ein Fabrikgrundstück erworben, wobei aber umfangreiche Sanierungsmaßnahmen notwendig gewesen seien. Für diesen Zweck sei deshalb im Konzernverbund die A GmbH gegründet worden, die diese Sanierungsarbeiten finanziert, koordiniert und überwacht hätte. Im September 1999 seien schließlich diese Sanierungsarbeiten abgeschlossen gewesen.

Angesichts dieser an sich unbestrittenen tatsächlichen betrieblichen Verhältnissen der Bw. und der A GmbH hat sich das Finanzamt auf den Standpunkt gestellt, dass die Bw. der A GmbH lediglich Holdingfunktionsaufgaben übertragen habe, die die A GmbH anstelle der Bw. 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 die A GmbH ausschließlich für sie tätig geworden sei. Die A GmbH betreibe somit keine Tätigkeit für Drittkunden, sondern unterstütze die Bw.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates übt die Bw. 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 A GmbH hat, wie die Bw. selbst im Schriftsatz vom 20. November 2002 ausführt, mit der Aufgabe der "Beschaffung und Verwaltung des Fuhrparks" eine "Holdingfunktionsaufgabe" von der Bw. 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 (Verwaltung-)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 der A GmbH in den Betrieb der Bw. glaubhaft machen konnte, demnach eine solche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse nicht gegeben war, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 6. Mai 2004