



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0209-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 3 am 8. Juli 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch OR Dr. Barbara Knauer, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 bis 1998 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1997 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 1998 wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1998 wird mit € 57.982,24 (S 797.583,00) festgesetzt. Die folgende Berechnung erfolgt noch in Schilling.

Körperschaftsteuer	797.583,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.616.978,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	-21.104,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.595.874,00
Verlustabzug	-197.172,00
Einkommen (gerundet)	2.398.700,00
Gem. § 22 KStG 1988 34,00% von 2.398.700	815.558,00
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-17.500,00
Körperschaftsteuerschuld	798.058,00
Einbehaltene Steuerbeträge	-205,00

Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	797.853,00
--	------------

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entsprechend der Textziffer (Tz) 20 des Betriebsprüfungsberichtes wurde festgestellt, dass mit Ergebnisabführungsvertrag zwischen der M.- AG als Organträger und der Bw. als Organgesellschaft (Organtochter) eine Vollorganschaft begründet werden sollte. Diese Organschaft im Sinne des § 9 KStG 1988 sei jedoch steuerlich unwirksam, da der gegenständliche Organträger nicht unter § 9 Abs. 3 KStG 1988 subsumiert werden könne, weil es sich um eine (mitunternehmerische) atypisch stille Gesellschaft handelte.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ausgeführt, mit Vertrag vom 19. November 1993 über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft zwischen der M.- AG (Geschäftsherr, Inhaber des Handelsgewerbes) und A.- GmbH wurde eine atypisch stille Gesellschaft begründet. In ihrem Bericht zum Jahresabschluss 31. Dezember 1993 bemerkte die beauftragte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft am 18. Mai 1994 (WP- Bericht, Seite 3), seitens der A.- GmbH sei aus Mitteln der Gesellschafterin eine Gesellschaftseinlage in Höhe von

10.000,00 S einerseits und in Höhe von 80 Mio. S auf Rechnung von Treugebern andererseits vereinbart worden. Die Gesellschaftseinlage wurde danach um 20 Mio. S und letztlich um weitere 10 Mio. S erhöht, sodass die stille Einlage insgesamt 110.010.000,00 S beträgt. Die stille Gesellschafterin sei rückwirkend ab 1. April 1993 am Gewinn und Verlust, sowie am Vermögen des Unternehmens des Geschäftsherrn einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beginnend mit Ablauf des 31. März 1993 beteiligt. Laut Gesellschaftsvertrag werde das Ergebnis des Rumpfwirtschaftsjahres vom 1. April bis 31. Dezember ausschließlich den stillen Gesellschaftern zugewiesen, wobei der Geschäftsherr eine Geschäftsführervergütung von 2% der erzielten Nettoumsätze und zusätzlich im Jahr 1993 eine Abgeltung von Mehraufwendungen infolge der Umorganisation und Umstrukturierung des Unternehmens in Höhe von 8% der Nettoumsätze erhält. Mit Ergebnisabführungsvertrag vom 2. Juli 1996 wurde zwischen der M.- AG und der Bw. eine Vollorganschaft vereinbart. Diese zwischen dem Geschäftsherrn der atypisch stillen Gesellschaft (d.h. nicht mit der atypisch stillen Gesellschaft) und der Bw. abgeschlossene Organschaft sei vom Finanzamt bescheidmäßig (?) anerkannt worden; das Vorhandensein einer atypisch stillen Gesellschaft sei der Finanzbehörde hinlänglich bekannt und stelle für die Anerkennung kein Hindernis dar. Diese Beurteilung sei auch sachlich deshalb richtig, weil Vertragspartner des Ergebnisabführungsvertrages eindeutig die M.- AG und nicht die Mitunternehmerschaft gewesen sei. Abgesehen von der unrichtigen rechtlichen Würdigung des Sachverhaltes, verstoße eine derartige Vorgangsweise gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, da der Bw. durch eine willkürliche Änderung der rechtlichen Würdigung eine unbillige nachträgliche massive Steuerbelastung erwachsen würde.

Mit Berufungsvorentscheidung lehnte das Finanzamt die Anerkennung der Organschaft mit der Begründung ab, die Beteiligung atypisch stiller Gesellschafter an einer Kapitalgesellschaft beende die Organträgerfähigkeit bzw. lasse eine solche von vornherein nicht zu. Die atypisch stille Beteiligung begründe eine Mitunternehmerschaft und sei steuerlich einer Kommanditgesellschaft gleichzuhalten, denn durch den Hinzutritt eines atypisch stillen Gesellschafters werde das Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgewerbes zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, § 9, Tz 25f). Dem Einwand der Bw., die Behörde habe gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen, entgegnete es dahingehend, dass auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit nicht vertraut werden könnte, weil die Behörde auch verpflichtet sei, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der bloße Umstand eine bestimmte Vorgangsweise unbeanstandet gelassen zu

haben, hindere sie nicht, die seinerzeitige rechtliche Qualifikation als rechtswidrig zu beurteilen (Ritz, BAO- Kommentar², § 114, Tz 6ff).

In ihrem rechtzeitig überreichten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragte die Bw. – ohne weiteres Eingehen auf die finanzamtlichen Ausführungen – die Vorlage der Berufung an den Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, entgegen der erstinstanzlichen Bescheidsbegründung zur Frage Organschaft/atypisch stille Gesellschaft liege keine gesicherte Rechtslage vor (Kohler, SWK A I 1991, 277 und Kohlhauser / Drmola, RdW 1993/262). Darüber hinaus sei der von der Betriebsprüfung einzig angeführte Grund, nämlich das Vorliegen einer atypisch stillen Gesellschaft beim Organträger am 30. September 1998 weggefallen, wodurch selbst bei abweichender Rechtsanwendung jedenfalls für das Jahr 1998 die Organschaft anzuerkennen sei. Weiters verwies die steuerliche Vertreterin auf die durch den massiven Rückgang am Weltmarkt zurück zu führenden – ihren Bestand gefährdenden - Verluste des Konzerns M.- AG – C. GmbH.

Der Senat hat erwogen:

§ 9 KStG 1988 sieht folgende Organschaftsregelungen vor:

"Abs. 1: Besteht zwischen einer Organgesellschaft (Abs. 2) und dem Organträger (Abs. 3) ein Ergebnisabführungsvertrag (Abs. 4), dann ist der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Sonderausgaben der Organgesellschaft sind beim Organträger abzuziehen, wobei vortragsfähige vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft nur bis zur Höhe ihres steuerlichen Gewinnes verrechnet werden können.

Abs. 3: Organträger sind 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."

Unstrittig ist gegenständlich, dass die Organträgergesellschaft (M.- AG) mit einer juristischen und vielen natürlichen Personen atypisch stille Gesellschaften eingegangen ist, die steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft(-en) anzusehen sind. Weiters hat sie nach Begründung der Mitunternehmerschaft einen Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen.

Strittig ist, ob abgabenrechtlich die Organträgergesellschaft oder die Mitunternehmerschaft als Organträger im Sinne der oben angeführten Gesetzesbestimmungen anzusehen ist. Die Argumentation der Anknüpfung an die gesellschaftsrechtliche Beurteilung dahingehend, die atypisch stille Gesellschaft bzw. die atypisch stillen Gesellschaften seien keine Außengesellschaften, deren Gesellschafter aus den Geschäften des Geschäftsherrn weder berechtigt noch verpflichtet seien, weil deren Einlagen zivilrechtlich in das Vermögen des Geschäftsherrn übergehen und die Stillen lediglich einen obligatorischen Anspruch auf den Anteil am wirtschaftlichen Erfolg hätten, sei auch steuerrechtlich zu übernehmen, wird nicht geteilt. Der Grund, warum eine atypisch stille Gesellschaft – ungeachtet der gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten – ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmerschaft beurteilt wird, liegt darin, weil der atypisch stille Gesellschafter voraussetzungsgemäß an den stillen Reserven und am Firmenwert teilnimmt, und es steuerlich keinen Unterschied machen soll, ob Gesellschaftsvermögen vorhanden ist, oder das Gesellschaftsvermögen eines Beteiligten im Innenverhältnis für die Beteiligung am Gewinn und Verlust und für die Auseinandersetzung wie ein Vermögen zur gesamten Hand zu behandeln ist. Die Innengesellschaft „atypisch stille Gesellschaft“ wird unter die auf Außengesellschaften zugeschnittene Vorschrift des § 23 Z 2 EStG 1988 subsumiert. Dies hat zur Folge, dass das Vermögen des Geschäftsinhabers steuerlich wie Gesellschaftsvermögen anzusehen ist. Steuerlich betrachtet ist der Gesellschaftsvertrag mit den atypisch stillen Gesellschaftern in der Weise zu beurteilen, dass die M- AG ihren Betrieb als Sacheinlage und die stillen Gesellschafter ihre Leistung als (Geld-) Einlage in die Mitunternehmerschaft eingebracht haben (VwGH 31.1.2001, 95/13/0154). Die Stellung des Geschäftsinhabers oder Geschäftsherrn ist derjenigen eines Komplementärgesellschafters einer Kommanditgesellschaft nachgebildet. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass er als Inhaber des Handelsgewerbes nach außen alle Verträge abschließt und daher zivilrechtlich berechtigt ist; im Innenverhältnis aber ist sein Handeln der Mitunternehmerschaft zuzurechnen, da er sich steuerlich seines eigenen Vermögens durch den Zusammenschluss zu einer Mitunternehmerschaft (vgl. Art. IV UmgrStG, VwGH 19.3.2001, 99/17/0280) bereits begeben hat. Der Zusammenschluss bewirkte – vergleichbar dem Zusammenschluss zu einer OHG - , dass aus steuerlicher Sicht das Vermögen der Organträger- AG nur mehr aus einer Beteiligung

an einer Mitunternehmerschaft besteht. Einer reinen Beteiligungsgesellschaft fehlt im Übrigen auch die wirtschaftliche Eingliederung iSd § 9 Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 5.4.2001, 98/15/0158). Dementsprechend ist daher der Mitunternehmerschaft die Organträgerfunktion fiktiv zuzuweisen, da sie steuerrechtlich vielmehr als Träger des (eingebrachten) Betriebes der Gesellschaft das allein heranziehbare Zurechnungssubjekt war. Weiters ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, wollte man der von der Bw. vertretenen Rechtsauffassung folgen, dass dies zu einem völlig unsystematischen Ergebnis führt, weil dann natürliche Personen als „atypisch stille Gesellschafter“ in den unmittelbaren Genuss der Organgewinne gelangen könnten (VwGH 31.1.2001, 95/13/0154), womit Gewinne der Organgesellschaft teilweise der Körperschaftsteuer entzogen würden. Damit ist der Rechtsmeinung vereinzelter Autoren (wie Neuner, Stille Gesellschaft, 4. Auflage, Tz I 40.5, I 40.6, Kohler, SWK A I 1991, 277, Kohlhauser / Drmola, RdW 1993, 262) von der Judikatur des VwGH eine Absage erteilt worden. Außerdem wurde bereits früher die Rechtsansicht vertreten, eine GmbH & Co KG sei abgabenrechtlich keine Kapitalgesellschaft, sondern eine Personengesellschaft und könne deshalb kein Organträger sein (vgl. BFH 7.3.1973, BStBl II 1973, 562; VwGH 3.3.1987, 86/14/0128). Steuerrechtlich wird daher ein vertraglich dem Kommanditisten gleichgestellter Stiller Gesellschafter wie ein Mitunternehmer behandelt. Die unterschiedlichen Betrachtungsweisen des Zivil- und Abgabenrechts führen zu terminologischen Schwierigkeiten, denn eine ausschließlich zivilrechtliche Betrachtung der im § 9 Abs. 3 KStG 1988 genannten Gesellschaftstypen könnte zu Fehlschlüssen in der Weise verleiten, dass die nach außen auftretende Kapitalgesellschaft als formeller Organträger und gleichzeitig Inhaber des Handelsgewerbes, die durch die Gewinnvereinbarung mit stillen Gesellschaftern verknüpft ist, steuerrechtlich nunmehr Beteiligungsergebnisse auf die stillen Gesellschafter weiterleiten könnte. Umfasst diese Gewinnvereinbarung sämtliche Ergebnisse aus der Beteiligung an der Organgesellschaft, so ist diese der Personen- und nicht der Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Eine atypisch stille Beteiligung am Inhaber des Handelsgewerbes, im konkreten Fall an einer Kapitalgesellschaft begründet daher eine Mitunternehmerschaft, die nicht Organträger sein kann (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer- KStG 1988, § 9, Tz 25.2-25.4).

Zum ausdrücklich erhobenen Einwand der Bw., der vom Finanzamt angeführte Grund des Vorliegens einer atypisch stillen Gesellschaft als Organträger sei mit 30. September 1998 weggefallen, weshalb die Organschaft ihres Erachtens zu Recht bestehe, wird bemerkt, dass gemäß § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 die Merkmale der Unterordnung bereits ab Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gegeben sein müssen. Ausgehend von der

Überlegung, dass sich die Beteiligung an der Bw. im steuerlichen Betriebsvermögen einer atypisch stillen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) und nicht einer § 9 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft befand, lagen die Eingliederungsvoraussetzungen bei der Organträgergesellschaft nicht vor, da die Beteiligung frühestens mit der von der Bw. reklamierten Beendigung der Mitunternehmerschaft in das steuerliche Betriebsvermögen des Organträgers gelangte. Wird die Beteiligung an der Organgesellschaft erst während des Wirtschaftsjahres erworben, so liegen die Eingliederungsvoraussetzungen erst mit Beginn des nächsten Wirtschaftsjahres vor (vgl. Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, § 9, Anm. 127). Ein allfälliger Hinweis auf den rechtzeitig vor Bilanzstichtag der Organgesellschaft abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrag vermag auch für das Jahr 1998 nichts zu ändern, denn die Ausdehnung der Rechtswirkungen - Ergebnisabfuhr ab Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft – gemäß § 9 Abs. 4 KStG 1988, ist vom Erfordernis der finanziellen Eingliederung zu unterscheiden. Auch ein (noch) rechtzeitig abgeschlossener Ergebnisabführungsvertrag vermag die fehlende Eingliederung nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 nicht zu substituieren.

Was den von der Bw. gerügten Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben anlangt, verhilft auch die Bezugnahme auf eine frühere andere abgabenrechtliche Beurteilung nicht zum Erfolg. Abgesehen davon ist bei näherer Durchsicht der eingereichten Steuererklärungen festzustellen, dass in diesen lediglich auf den Ergebnisabführungsvertrag mit der M.- AG verwiesen wurde. Ebenso ist weder dem Ergebnisabführungsvertrag selbst noch aus sonstigen Offenlegungen der Bw. zu entnehmen, dass der Organträger mit weiteren Gesellschaftern eine atypische stille Gesellschaft bzw. atypisch stille Gesellschaften eingegangen war. Ein für den anzuwendenden Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben vorliegendes Vertrauensverhältnis zwischen Abgabenbehörde und Bw. (VwGH 8.9.1992, 87/14/0091 und 22.6.1993, 93/14/0086, BFH 21.12.1972, IV R 53/72, BStBl II 1973, 298) kann aus einer unvollständigen Offenlegung des Sachverhaltes – im Konkreten: Verschweigen des Vorliegens einer Mitunternehmerschaft beim Organträger – nicht erblickt werden. Die Tatsache, dass wesentliche Sachverhaltsmomente nur aus der Zusammenschau mehrerer Steuerakten erschlossen werden können, reicht hier nicht aus. Ebenso hindert der Umstand, dass diese Sachverhaltselemente jahrelang unbekannt geblieben sind, die Behörde nicht, eine als rechtswidrig erkannte Vorgangsweise abzustellen (ähnlich VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209; 19.11.1998, 98/15/0150). Im Hinblick auf den vom VwGH immer wieder betonten Legalitätsgrundsatz des Art. 18 B-VG kann dem Grundsatz von Treu und Glauben nämlich nur insoweit Bedeutung zukommen, als die Behörde in ihrer Vorgangsweise nicht durch

zwingendes Recht eingeschränkt ist, ihr also ein entsprechender Vollzugsspielraum zukommt. Ein solcher liegt im Falle zwingender Rechtsverletzungen nicht vor (vgl. bereits zit. VwGH 5.4.2001, 98/15/0158, 27.6.1974, 303/74; 14.4.1986, 84/15/0221; 27.9.2000, 95/14/0079).

Im Hinblick darauf, dass die Wirkungen der Organschaft hinsichtlich der Umsatzsteuer unberührt bleiben und die Vorsteuerkürzung im Rechtsmittelverfahren beim Organträger M.-AG rückgängig gemacht wurde, ist keine Verrechnungsverbindlichkeit einzustellen. Daher wird die Gewinnauswirkung der Prüfungsfeststellung in Tz 17 wieder rückgängig gemacht.

MWR (ATS)	1998
Gewinn lt. HB	3.021.015,00
Verbindl. gg. Organträger	0,00
Köst-RSt lt. BE	-797.853,00
Gewinn lt. StB	2.223.162,00
Außerbil. Zurechnungen lt. Erkl.	142.760,00
Köst-Nachforderung neu	797.853,00
1/7 d. Abschreibung v. Beteil.	-406.596,00
PKW- AfA	6.362,00
RSt für Jubiläumsgelder	-146.563,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.616.978,00

Graz, 8. Juli 2004