

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/12/13 2006/14/0043

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 13.12.2007

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

GewStG §1 Abs2 Z2;

KStG 1988 §9 Abs2;

UStG 1972 §11 Abs14;

UStG 1972 §2 Abs2 Z2;

UStG 1994 §11 Abs14;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der S GmbH & Co KG in T, vertreten durch die Exinger GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Friedrichstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 14. Juli 2003, GZ. RV/2218-W/02, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1993, 1994 und Körperschaftsteuer 1994 sowie Sachentscheidungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1993, 1994, Körperschaftsteuer 1993, 1994 und Gewerbesteuer 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung, somit betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 sowie Umsatzsteuer(sach)bescheide 1993 und 1994 und Körperschaftsteuer(sach)bescheid 1994, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende KG ist Gesamtrechtsnachfolgerin der S. Technisches Service GmbH (errichtende Umwandlung gemäß § 1 Abs. 1 iVm § 7 Umwandlungsgesetz mit Wirksamkeit zum 1. Jänner 1995). Ein Organschaftsverhältnis zwischen der zuletzt genannten Gesellschaft (im Folgenden: S-GmbH) und der SB-GmbH wurde im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 30. September 1994 nicht anerkannt (Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes vom 18. August 2000).

Mit dem angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über die Berufung gegen die auf der Grundlage des

Prüfungsberichtes ergangenen Bescheide ab. Im Einzelnen wurden lt. Spruch des angefochtenen Bescheides die "funktionslosen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994" aufgehoben, der "Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 sowie die Umsatzsteuer(sach)bescheide für die Jahre 1993 und 1994" wurden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben, der Berufung gegen den Körperschaftsteuer- und den Gewerbesteuer(sach)bescheid für das Jahr 1993 wurde Folge gegeben (diese Bescheide ersatzlos aufgehoben) und die Berufung gegen den Körperschaftsteuer(sach)bescheid für das Jahr 1994 wurde als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die S-GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Dezember 1992 gegründet und am 12. Jänner 1993 ins Firmenbuch eingetragen worden. Zunächst seien an ihr die SB-GmbH zu 90 % und deren 100 %ige Tochtergesellschaft mit 10 % beteiligt gewesen.

Per 1. Jänner 1993 habe die SB-GmbH die beweglichen Wirtschaftsgüter ihrer bisherigen Abteilung "Technische Dienste" an die S-GmbH verkauft und die Mitarbeiter dieser Abteilung in die S-GmbH übergeführt, um "in letzterer die technischen und bestimmte kaufmännische Dienste zusammenzufassen und auszugliedern, und um die Aufwendungen für die Servicedienste transparent zu machen und freiwerdende Kapazitäten auch Fremdfirmen anbieten zu können". Zum Aufgabenbereich der S-GmbH habe auch die Weiterleitung (gegebenenfalls nach Umformung) von Energie an diverse auf dem Werksgelände befindliche Betriebe gezählt. Die dafür nötige Energiezufuhr von außen sei zivilrechtlich bis Ende 1994 auf Grund eines Vertrages zwischen der SB-GmbH und einem Energieversorgungsunternehmen erfolgt. Diesbezüglich sei erst per 1. Jänner 1995 die S-GmbH zivilrechtlich in die Rechtsstellung der SB-GmbH eingetreten, sodass in den Streitjahren die Energielieferungen vom Energieversorgungsunternehmen an die SB-GmbH fakturiert und von letzterer ohne Aufschlag an die S-GmbH weiterfakturiert worden seien.

Mit Schreiben vom 29. November 1993 habe die S-GmbH das Finanzamt um Bestätigung ihrer organschaftlichen Eingliederung in die SB-GmbH ersucht. Die finanzielle Eingliederung sei gegeben, weil die SB-GmbH zu 90 % unmittelbar und zu 10 % mittelbar an der S-GmbH beteiligt sei. Die organisatorische Eingliederung sei gegeben, weil der Geschäftsführer der S-GmbH auch Abteilungsleiter der SB-GmbH sei und als solcher unmittelbar dem Vorstand der SB-GmbH unterstellt sei. Im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Oktober 1993 habe die S-GmbH 88 % ihrer Umsätze für Leistungen gegenüber der SB-GmbH-Gruppe erbracht. Die S-GmbH stelle gedanklich eine Betriebsabteilung der SB-GmbH dar, weil die S-GmbH unter der Koordination und Diensteinteilung der SB-GmbH auf deren Anordnung hin den Einkauf der Betriebs- und Hilfsstoffe der SB-GmbH, die Organisation der Logistik, die gesamte Energieversorgung, die anfallenden Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten sowie die Betreuung der Versicherungsverhältnisse erbringe. Insofern erledige die S-GmbH betriebliche und wirtschaftliche Ergänzungsleistungen für die SB-GmbH. Die Aktivitäten der S-GmbH seien bis Dezember 1992 "als Abteilung" der SB-GmbH geführt worden und würden ohne substanziale Veränderung in rechtlich selbständiger Form weitergeführt. Auf der Grundlage der dargestellten Eingliederungen habe die S-GmbH mit der SB-GmbH einen mit 14. Dezember 1993 datierten ("Wirkung ab 1.1.1993") Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen.

Mit Schreiben vom 14. Jänner 1994 habe das Finanzamt mitgeteilt, dass unter den in der Anfrage vom 29. November 1993 dargelegten Voraussetzungen keine Bedenken gegen die Anerkennung der Organschaft bestünden. In weiterer Folge habe das Finanzamt auch in Hinblick auf eine per 1. Oktober 1994 beabsichtigte Übertragung der Anteile an der S-GmbH einem Ansuchen auf Verlegung des Bilanzstichtages auf den 30. September bescheidmäßig zugestimmt. Mit Rückwirkung zum 1. Jänner 1995 habe die S-GmbH ihren Betrieb im Rahmen einer errichtenden Umwandlung in die Beschwerdeführerin eingebracht. Die S-GmbH sei am 5. Oktober 1995 im Firmenbuch gelöscht worden. Die "Bescheide" vom 10. und 29. November 1995 (betreffend Umsatzsteuer 1994) und vom 9. Oktober 1996 (betreffend Körperschaftsteuer 1994) hätten sich an ein Subjekt mit dem zuletzt von der S-GmbH getragenen Firmennamen gerichtet.

Nach dem Bericht der Betriebsprüferin vom 18. August 2000 sei ihrer Ansicht nach die (streitgegenständliche) Organschaft zwischen der SB-GmbH als Organträgerin und der S-GmbH als Organgesellschaft nicht anzuerkennen gewesen. Die finanzielle und die organisatorische Eingliederung seien zwar gegeben gewesen, nicht aber die wirtschaftliche. Der Ergebnisabführungsvertrag habe ebenfalls nicht den Anforderungen entsprochen.

Nach einer Wiedergabe der entsprechenden Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes wird im angefochtenen Bescheid

festgehalten, die auf der Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes ergangenen (streitgegenständlichen) Bescheide seien an die Beschwerdeführerin als Rechtsnachfolgerin der S-GmbH gerichtet und am 18. September 2000 zugestellt worden.

In der Berufung sei die Ansicht vertreten worden, dass die wirtschaftliche Eingliederung der S-GmbH in die SB-GmbH zu Unrecht nicht anerkannt worden sei. Zwischen einer ausgegliederten Betriebsabteilung und der Obergesellschaft bestehe dann eine wirtschaftliche Eingliederung, wenn die ehemalige Betriebsabteilung weiterhin dieselben Aufgaben für die Obergesellschaft erfülle. Die S-GmbH sei auch nach ihrer Ausgliederung unter der organisatorischen Leitung der SB-GmbH gestanden. Der Einkauf der verarbeiteten Hilfs- und Betriebsstoffe, die Organisation der Logistik, die gesamte Energieversorgung, die Durchführung der anfallenden Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten sowie die Betreuung der Versicherungsverhältnisse seien auf Anordnung und unter Koordination bzw. Diensteinteilung der SB-GmbH erfolgt. Das gesamte Rechnungswesen sei für alle Tochtergesellschaften der SB-GmbH (somit auch für die S-GmbH) unverändert "in alter Kompetenz in gemeinsamen Räumlichkeiten" durchgeführt worden und die einzelnen Mitarbeiter seien nur formell den einzelnen Tochtergesellschaften zugeteilt gewesen. Dies gelte auch für die Personalverrechnung und die EDV, die ebenfalls noch im Jahr 1994 von der SB-GmbH durchgeführt worden sei. Auch die Festsetzung der Verkaufspreise für sämtliche Energielieferungen und alle anderen Dienstleistungen sei ausschließlich durch die SB-GmbH erfolgt. Im Auftrag der SB-GmbH habe die S-GmbH zudem über eineinhalb Jahre eine verlustbringende Dampferzeugung aufrechtzuerhalten gehabt.

Im Streitzeitraum habe zwischen der SB-GmbH und einem Energieversorgungsunternehmen ein Energielieferabkommen bestanden. Die SB-GmbH habe die Energie vom Energieversorgungsunternehmen bezogen und ohne Aufschlag an die S-GmbH weiterfakturiert. Hinsichtlich dieser Energie sei die S-GmbH daher

u. a. Vertriebsgesellschaft der SB-GmbH gewesen. Die durch die S-GmbH vom Energieversorgungsunternehmen (technisch) direkt bezogene Energie sei nicht nur weitergeleitet, sondern von der S-GmbH auch "bearbeitet" worden (z.B. durch Umspannungs- und Hochspannungsanlagen, Transformatorenstationen und Niederspannungsanlagen). Auch diese Weiterverarbeitung zeige die Förderung der SB-GmbH durch die S-GmbH. Die SB-GmbH habe sich in mehreren Vereinbarungen gegenüber den am Standort ansässigen Unternehmen verpflichtet gehabt, Energie (Heißwasser, Trinkwasser, Nutzwasser, Pressluft und Strom) zu liefern. Diese Vereinbarungen hätten einen Verpflichtungszeitraum von fünf und mehr Jahren gehabt und seien in der Regel auf unbestimmte Zeit abgeschlossen gewesen. Die SB-GmbH sei daher auch nach Ausgliederung der S-GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge den Vertragspartnern zur Bereitstellung von Infrastrukturleistungen verpflichtet gewesen. Durch die Übernahme dieser Leistungsverpflichtungen sei die S-GmbH für die SB-GmbH wirtschaftlich tätig geworden und habe deren Betrieb nach Art einer Betriebsabteilung gefördert (Ergänzungsfunktion). Die S-GmbH sei im Übrigen auch wirtschaftlich "geknebelt" gewesen, weil ihr im Rahmen der Ausgliederung weder Grundstücke noch Gebäude übertragen worden seien und die zu zahlenden Mieten für sie eine große Belastung gewesen seien. Erst in den Jahren 1994 und 1995 habe die S-GmbH die Grundstücke und Gebäude gekauft. Die Ausgliederung sei außerdem aus freien Stücken erfolgt (und nicht - wie nach Ansicht der Betriebsprüferin - als Folge der ohnedies erst am 30. Dezember 1993 kundgemachten ÖIAG-Gesetz-Novelle BGBI. Nr. 973/1993). Auch nach Ausgliederung der Aktivitäten der so genannten "Ölfeldtechnik" (im Firmenbuch am 7. Juli 1994 eingetragene rückwirkende Einbringung dieses Geschäftsbereiches in eine AG per 31. Dezember 1993) sei die SB-GmbH keine reine Finanz- und Beteiligungsholding gewesen, sondern habe sich verpflichtet gehabt, am Standort die Logistik und Versorgung mit Energie zu besorgen. Nur derjenige Teil der Betriebsabteilung für technisches Service sei verselbständigt worden, der die Marktgängigkeit und den Vertrieb der Energie zum Gegenstand gehabt habe. Der Teil, der den Einkauf der Energie auf der Grundlage der Nutzungsrechte zur Aufgabe gehabt habe, sei bei der SB-GmbH geblieben. Ein Gewinnaufschlag bei der Weiterfakturierung der Energierechnungen sei nicht gefordert, zumal die Wertschöpfung ohnehin im Organkreis erfolgt sei. Wenn der Argumentation der Prüferin gefolgt werde, es liege mangels Wertschöpfung kein wirtschaftlicher Zusammenhang vor, müsste auch eine Berichtigung der Verrechnungspreise für die an die S-GmbH weitergelieferte elektrische Energie zu Gunsten der SB-GmbH vorgenommen werden (unter Berücksichtigung des Fremdverhaltensgrundsatzes). Die Strom- und Gaslieferverträge zwischen dem Energieversorgungsunternehmen und der SB-GmbH hätten außergewöhnlich günstige Tarife vorgesehen. Das Organverhältnis sei ursprünglich auch auf ausreichend lange Zeit ausgerichtet gewesen und die vorzeitige Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages aus wichtigem Grund sei daher unschädlich.

Dass die Voraussetzungen für eine Organschaft erfüllt gewesen seien, habe man auch deshalb annehmen können, weil das Finanzamt eine diesbezügliche Rechtsauskunft erteilt habe, worauf nach dem Grundsatz von Treu und Glauben habe vertraut werden können.

Nach einer Wiedergabe des Vorbringens in der mündlichen Berufungsverhandlung werden im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides die §§ 2 Abs. 2 UStG 1972, 9 KStG 1988 und 1 Abs. 2 GewStG 1953 zitiert. Aus diesen Gesetzesbestimmungen gehe hervor, dass die strittige "wirtschaftliche Eingliederung" für alle drei Abgabenarten grundsätzlich gleich zu beurteilen sei. Im Falle des unterjährigen Entstehens oder Wegfalles der Eingliederungsvoraussetzungen könnten sich allerdings hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer unterschiedliche Folgen ergeben. Bei einer Einbringung gemäß Umgründungssteuergesetz sei nur eine ertragsteuerliche, nicht aber eine umsatzsteuerliche Rückwirkung auf den Einbringungstichtag möglich.

Die finanzielle und die organisatorische Eingliederung der S-GmbH in die SB-GmbH sei im Zeitraum vom 1. Jänner 1993 bis zum 30. September 1994 unstrittig vorgelegen.

Für den Streitzeitraum gehe die belangte Behörde davon aus, dass in einer ersten Phase, in der die SB-GmbH den Geschäftsbereich der Ölfeldtechnik noch selbst betrieben habe (umsatzsteuerlich bis 6. Juli 1994, ertragsteuerlich bis 31. Dezember 1993) eine wirtschaftliche Verflechtung dahingehend bestanden habe, dass 24 % der von der S-GmbH erbrachten Leistungen an die SB-GmbH gegangen seien. 2,8 % der von der S-GmbH bezogenen Vorleistungen seien von der SB-GmbH gekommen, wobei hier nur der Bereich der (erwerbs)wirtschaftlichen Betätigung in Betracht zu ziehen sei, weil die aus bloß rechtlichen Umständen über die SB-GmbH erfolgte Fakturierung der Energieanlieferungen für die Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung unbedeutlich sei. Die Einflussnahme der SB-GmbH auf die Preisetfestsetzung der S-GmbH sei zwar ein Ausfluss ihrer organisatorischen Eingliederung, stelle aber gemeinsam mit anderen für die wirtschaftliche Eingliederung sprechenden Faktoren ein Argument für die Eingliederung dar. Das Rechnungswesen der S-GmbH und der SB-GmbH seien von einer gemischt mit Arbeitnehmern beider Gesellschaften besetzten "Abteilung" geführt worden und die SB-GmbH habe teilweise administrative Hilfsleistungen an die S-GmbH erbracht. Für diese (erste) Phase bedeute dies nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine wirtschaftliche Eingliederung "in mittelmäßigem Ausmaß, was in Verbindung mit der deutlich ausgeprägten finanziellen und organisatorischen Eingliederung zur Anerkennung der Organschaft in dieser Phase führt".

Für die zweite Phase des bis 30. September 1994 reichenden Streitzeitraumes, in der die SB-GmbH den Geschäftsbereich der Ölfeldtechnik nicht mehr selbst betrieben habe (umsatzsteuerrechtlich ab 7. Juli 1994, ertragsteuerlich ab 1. Jänner 1994), sei die wirtschaftliche Verflechtung dahingehend gegeben gewesen, dass 2,5 % der von der S-GmbH erbrachten Leistungen an die SB-GmbH gegangen seien. 2,8 % der von der S-GmbH bezogenen Vorleistungen seien von der SB-GmbH gekommen, zumal auch hier die weiterfakturierten Energieanlieferungen unbedeutlich seien. Die Höhe der Absatzpreise sei zwar von der SB-GmbH vorgeschrieben worden, dies habe sich für die SB-GmbH selbst aber nur für einen unbedeutenden Leistungsbezug von der S-GmbH ausgewirkt. Somit sei die Festsetzung der Absatzpreise nur mehr als Maßnahme der organisatorischen Eingliederung zu sehen. Im Bereich des Rechnungswesens habe sich keine Änderung gegenüber der ersten Phase ergeben. Für diese (zweite) Phase bedeute dies nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine wirtschaftliche Verflechtung "in einem untergeordnetem Ausmaß, sodass keine wirtschaftliche Eingliederung" der S-GmbH in das Unternehmen der SB-GmbH vorliege. Dem Gesamtbild der Verhältnisse nach sei die Organschaft in dieser Phase daher nicht anzuerkennen.

Soweit den Argumenten zur wirtschaftlichen Eingliederung nicht gefolgt worden sei, sei auch darauf hinzuweisen, dass aus dem Hervorgehen einer Gesellschaft aus einer früheren Betriebsabteilung nicht direkt auf die wirtschaftliche Eingliederung geschlossen werden könne (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. März 2001, 96/14/0085). Bloße Synergien aus einer gemeinsamen Adressverwaltung zwischen Organträger und Organgesellschaft oder aus anderen Umständen seien auch nicht ausreichend zur wirtschaftlichen Eingliederung. Die "zwangsweise" Übernahme bestimmter Mitarbeiter sei nur Ausfluss der unstrittigen finanziellen und organisatorischen Eingliederung.

Zur Argumentation betreffend die an die SB-GmbH zu bezahlenden Mieten, der Fortführung einer verlustbringenden Dampfproduktion, die Übernahme von Betriebsvereinbarungen oder die behauptete Hinauszögerung des Eintrittes in den Vertrag mit dem Energieversorgungsunternehmen sei zu sagen, dass "eben die Abteilung Technischer Dienste" zur Gänze aus der SB-GmbH in die S-GmbH ausgegliedert worden sei, sodass darin "sowohl erfolgversprechende als auch wenig erfolgversprechende Tätigkeitsfelder enthalten waren". Indem die S-GmbH zivilrechtliche Verpflichtungen der

SB-GmbH zur Versorgung anderer Unternehmen am Standort mit Energie etc. übernommen habe, sei nicht die wirtschaftliche Tätigkeit der SB-GmbH durch die S-GmbH ergänzt worden, vielmehr habe diese Versorgung zum eigenen Betrieb der S-GmbH gehört. Auch der Umstand, dass Wirtschaftsgüter, welche die S-GmbH als Mieterin oder wirtschaftliche Eigentümerin genutzt habe, im zivilrechtlichen Eigentum der SB-GmbH gestanden seien, bedeute noch keine wirtschaftliche Eingliederung.

Der Argumentation des Finanzamtes, wonach keine wirtschaftliche Eingliederung gegeben gewesen wäre, sei zu erwidern, dass aus der Novelle zum ÖIAG-Gesetz BGBl. Nr. 973/1993 keine Rückwirkung auf den 1. Jänner 1993 abgeleitet werden könne, die SB-GmbH jedenfalls vor dem 7. Juli 1994 noch keine "reine Finanz- und Beteiligungsholding" gewesen sei und es auch nicht erkennbar sei, dass der Ergebnisabführungsvertrag vom 14. Dezember 1993 mit dem Bewusstsein seiner baldigen Auflösung abgeschlossen worden wäre.

Insgesamt ergäben sich daher im Zusammenhang mit der verfahrensrechtlichen Lage durch die Anerkennung der umsatzsteuerlichen Organschaft vom 1. Jänner 1993 bis 6. Juli 1994 und der ertragsteuerlichen Organschaft vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1993 folgende Auswirkungen:

Infolge der gemäß § 1 Abs. 1 iVm § 7 UmwG eingetretenen Gesamtrechtsnachfolge hätten die als "Bescheid" bezeichneten Schreiben vom 10. und 29. November 1995 (betreffend Umsatzsteuer 1994) sowie vom 9. Oktober 1996 (betreffend Körperschaftsteuer 1994), die noch an die mit 5. Oktober 1995 erloschene S-GmbH ergangen seien, keine Rechtswirkungen entfalten können. Die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1994 seien damit zum Zeitpunkt der Erlassung der bekämpften Wiederaufnahmbescheide vom 14. September 2000 nicht mit Bescheid abgeschlossen gewesen. "Nicht abgeschlossene Verfahren können nicht wieder aufgenommen werden", weshalb die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 als funktionslos aufzuheben gewesen seien. Der Umsatzsteuer(sach)bescheid 1994 und der Körperschaftsteuer(sach)bescheid 1994, die nach der "funktionslosen" Wiederaufnahme ergangen seien, seien somit die ersten Bescheide, die in der jeweiligen Sache ergangen seien, sodass ihnen "res iudicata" nicht entgegenstehe.

Im Betriebsprüfungsbericht werde unter Tz. 18 (Punkt 1) angeführt, dass vom Leiter des Rechnungswesens am 12. Jänner 1994 ein Aktenvermerk erstellt worden sei, wonach lt. Information des Steuerberaters auf Grund der Mitteilung des Vorliegens einer Organschaft an das Finanzamt ab sofort bei Lieferungen und sonstigen Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sei. Aber auch schon zuvor - vom 1. Jänner 1993 bis zum 11. Jänner 1994 - hätte die S-GmbH als umsatzsteuerliche Organgesellschaft der SB-GmbH keine Umsatzsteuer in Rechnungen an die SB-GmbH ausweisen dürfen. Dennoch von der S-GmbH ausgewiesene Umsatzsteuer hätte daher zu einer Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung geführt. Steuerschuldner wäre auf Grund des Wortlautes des § 11 Abs. 14 UStG 1972 die S-GmbH. Ob bzw. in welcher Höhe eine solche Umsatzsteuerschuld im Jahr 1993 bzw. im Jahr 1994 (insbesondere in den ersten 11 Tagen dieses Jahres) entstanden sei bzw. ob Rechnungsberichtigungen erfolgt seien, sei nicht ermittelt worden. Weiters sei die Höhe des von der S-GmbH vom 7. bis 31. Juli 1994 erzielten Umsatzes nicht festgestellt worden (aus Tz. 20 des Betriebsprüfungsberichtes sei nur die Höhe des gesamten Umsatzes für den Monat Juli 1994 erkennbar). Somit sei § 289 Abs. 1 BAO (Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die erste Instanz) anwendbar. Dies betreffe nicht nur die Umsatzsteuer(sach)bescheide für 1993 und 1994, sondern auch den Wiederaufnahmbescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 1993, weil die Ermessensübung, ob eine Wiederaufnahme tatsächlich verfügt werde, auch von den Auswirkungen durch den im wieder aufgenommenen Verfahren neu zu erlassenden Sachbescheid abhänge. Auch sei in die Ermessensübung die Überlegung einzubeziehen, inwieweit eine Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1993 auf die Kostenneutralität der Umsatzsteuer zwischen der S-GmbH und der SB-GmbH im Zeitraum 1. Jänner 1993 bis 30. September 1994 Einfluss gehabt hätte. Die Aufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO entspreche damit der Zweckmäßigkeit und Billigkeit, weil hiervon "die schnellstmögliche Festsetzung der Umsatzsteuer auf Basis der zusätzlichen Ermittlungen und somit Rechtssicherheit zu erwarten ist".

Ertragsteuerlich seien während des gesamten Jahres 1993 die Eingliederungsvoraussetzungen erfüllt gewesen. Somit sei die gewerbesteuerliche Organschaft für das Jahr 1993 anzuerkennen gewesen. Da ein entsprechend § 9 Abs. 4 KStG 1988 vor dem 31. Dezember 1993 abgeschlossener Ergebnisabführungsvertrag vorliege, sei auch körperschaftsteuerrechtlich für das Jahr 1993 die Organschaft anzuerkennen. Wegen Fehlens der ertragsteuerlichen Eingliederung der S-GmbH in die SB-GmbH während des Zeitraumes 1. Jänner bis 30. Dezember 1994 sei der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1994 keine Folge zu geben gewesen.

Dem Begehr auf Erhöhung des Energiebezugsaufwandes der S-GmbH durch Anpassung an ein höheres fremdübliches Preisniveau habe nicht gefolgt werden können. Wie erwähnt, seien der S-GmbH durch die Ausgliederung "sowohl erfolgversprechende als auch verlustbringende Tätigkeitsfelder übertragen" worden. Auch ein Fremder hätte nicht akzeptiert, dass ihm zwar alle Tätigkeitsfelder einer bisherigen Abteilung übertragen werden, "jedoch durch Aufschläge auf die Energiebezugspreise die Chancen auf eine insgesamt gewinnbringende Fortführung der Tätigkeitsfelder der früheren Abteilung genommen würden". Derartige Aufschläge wären auch ungerechtfertigt gewesen, weil die SB-GmbH daran zwar als Strom- und Gas- "Zwischenhändlerin" verdient hätte, jedoch keine betriebswirtschaftliche Handelsfunktion ausgeübt habe. Schließlich habe dem Grundsatz von Treu und Glauben hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 kein Anwendungsbereich zukommen können, weil gegenüber der Sachlage vom 14. Jänner 1994 (dem Datum der Finanzamtsbestätigung) Änderungen in den für die Eingliederung maßgeblichen Umständen eingetreten seien.

In der vorliegenden Beschwerde wird zum Beschwerdepunkt vorgebracht, durch den angefochtenen Bescheid "sind wir in unserem Recht auf Sachentscheidung verletzt worden, da die Behörde die angefochtenen Bescheide zum Teil durch Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz erledigt hat, ohne dass die Abgabenbehörde I. Instanz Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Weiters hat die belangte Behörde uns in unserem Recht auf Zurechnung unseres körperschaftsteuerlichen Ergebnisses und unserer Umsätze zu unserer Muttergesellschaft bei Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses verletzt. Sie hat uns insbesondere dadurch in unseren Rechten verletzt, indem sie das Vorliegen einer Organschaft in umsatz- und körperschaftsteuerlicher Hinsicht verneint hat, obwohl alle Voraussetzungen - und insbesondere auch die wirtschaftliche Eingliederung - vorgelegen sind. Die belangte Behörde hat uns weiters auch dadurch in unseren Rechten verletzt, indem sie in ihrer Begründung davon ausgegangen ist, dass Leistungsbeziehungen zwischen unserer Gesellschaft und anderen Konzerngesellschaften nicht dazu beitragen können, dass der für die wirtschaftliche Eingliederung erforderliche vernünftige betriebswirtschaftliche Zusammenhang hergestellt ist. Sie hat uns auch in unserem Recht darauf verletzt, dass Leistungsbeziehungen zwischen unserer Gesellschaft und anderen Konzernunternehmen und insbesondere auch jenen Konzernunternehmen, mit denen unsere Muttergesellschaft in einem Organverhältnis stehen, bei der Prüfung der wirtschaftlichen Eingliederung im Rahmen des vernünftigen betriebswirtschaftlichen Zusammenhangs zu berücksichtigen sind. Sie hat uns nämlich dadurch in unseren Rechten verletzt, in dem sie die gegenteilige Auffassung in die Bescheidbegründung aufgenommen hat und dadurch eine Bindungswirkung für alle anderen Behörden (§ 289 Abs. 1 BAO) ausgelöst hat. Schließlich hat sie uns auch in unserem Recht darauf verletzt, dass bei bloß irrtümlichem Ausweis von Umsatzsteuer im Rahmen eines Innenumsatzes keine Steuerschuld kraft Rechnung entstehen kann".

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Mit dem oben zitierten Beschwerdepunkt werden keine Rechtsverletzungen in Bezug auf die Absprüche im angefochtenen Bescheid betreffend die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 1994 (wegen Funktionslosigkeit) sowie betreffend Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerbescheide 1993 (Stattgabe der Berufung) angesprochen. Daraus ist zu erschließen, dass der Anfechtungsumfang nur die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1993 sowie die Umsatzsteuerbescheide 1993 und 1994 und den Körperschaftsteuerbescheid 1994 betrifft.

Für das Vorliegen einer Organschaft in umsatzsteuerrechtlicher, körperschaftsteuerrechtlicher und gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht war es für die Streitjahre erforderlich, dass die juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch einer Obergesellschaft untergeordnet bzw. in das Unternehmen der Obergesellschaft eingegliedert war.

Im Beschwerdefall ist von den einzelnen Eingliederungsmerkmalen nur die wirtschaftliche Eingliederung der S-GmbH in die SB-GmbH strittig. Diese Eingliederung liegt nach der Rechtsprechung dann vor, wenn Organträger und Organ eine wirtschaftliche Einheit bilden, bei der das Organ dem Organträger untergeordnet ist. Die wesentlichen Kriterien für die wirtschaftliche Eingliederung sind ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang und aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeiten (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. März 2001, 96/14/0085, mwN).

Eines der drei Merkmale der Eingliederung und damit auch das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung kann zwar

ohne Schaden für die Organschaft weniger ausgeprägt sein, wenn auch nur die beiden anderen Merkmale umso eindeutiger erkennbar sind. Fehlen allerdings die für die wirtschaftliche Eingliederung aufgezeigten wesentlichen Kriterien - vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang, aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeit - und damit auch das Merkmal wirtschaftlicher Eingliederung, dann liegen die Voraussetzungen für eine Organschaft nicht vor, selbst wenn finanzielle und organisatorische Eingliederung gegeben sind (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0007).

Im Gegensatz zu einer "ersten Phase" des Streitzeitraumes ("umsatzsteuerlich bis 6. Juli 1994, ertragsteuerlich bis 31. Dezember 1993") hat die belangte Behörde für die "zweite Phase" des insgesamt vom 1. Jänner 1993 bis 30. September 1994 reichenden Zeitraumes zwar eine weiter bestehende wirtschaftliche Verflechtung angenommen, jedoch in einem "untergeordnetem Ausmaß", sodass keine wirtschaftliche Eingliederung mehr vorgelegen sei.

Dazu ist allerdings zu sagen, dass nach dem - von der belangten Behörde nicht als unrichtig bezeichneten - Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren die seitens der S-GmbH ausgeübte Tätigkeit einer bisherigen Abteilung der SB-GmbH entsprochen habe, wobei durch Übernahme von bisher die SB-GmbH treffenden Leistungspflichten (Verpflichtungen gegenüber den am Standort ansässigen Unternehmen zur Lieferung von Energie) die S-GmbH gleichsam auch als ihre Vertriebsgesellschaft anzusehen gewesen sei (es sei auch nur der Teil der Betriebsabteilung in Form der S-GmbH verselbständigt worden, der die Marktängigkeit und den Vertrieb der Energie zum Gegenstand gehabt habe). An der Verpflichtung der SB-GmbH, am Standort die Logistik und Versorgung mit Energie zu besorgen, habe sich weiters durch die Ausgliederung der Aktivitäten betreffend "Ölfeldtechnik" nichts geändert.

Übte die S-GmbH aber solcherart - unter Übernahme der Verpflichtungen der SB-GmbH - eine Ergänzungsfunktion zur Tätigkeit der SB-GmbH aus (wobei die SB-GmbH außerdem die Absatzpreise vorgab), war es seitens der belangten Behörde rechtlich verfehlt, die "weiterfakturierten Energieanlieferungen" bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung außer Betracht zu lassen. Betriebliche Aktivitäten der S-GmbH im Rahmen der Weiterleitung (etwa im Zusammenhang mit der Umformung) der Energie werden auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Dass die Versorgung "zum eigenen Betrieb" der S-GmbH gehört habe, ist bei einer Tätigkeit in wirtschaftlicher Unterordnung nicht wesentlich und die Weiterfakturierung der auf Grund der Rechtsbeziehungen der SB-GmbH zum Energieversorgungsunternehmen (günstigen) EnergierECHNUNGEN ohne Gewinnaufschlag spricht ohnedies eher für das Bestehen einer (betriebs)wirtschaftlichen Einheit.

Damit hat die belangte Behörde zur Frage der Erfüllung der Voraussetzungen der steuerrechtlichen Organschaft die Rechtslage verkannt. Aber auch die der Aufhebung und Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO (Wiederaufnahme Umsatzsteuerverfahren 1993 sowie Umsatzsteuer 1993 und 1994) zu Grunde liegende Rechtsauffassung in Bezug auf das mögliche Bestehen einer Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung nach § 11 Abs. 14 UStG 1972 für Zeiträume, in denen die belangte Behörde die umsatzsteuerrechtliche Organschaft anerkannt hat, vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu teilen.

Nach § 11 Abs. 14 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden UStG 1972 schuldete derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert auswies, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt hatte oder nicht Unternehmer war, diesen Betrag.

Für Innenumsätze (somit für Leistungen zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmers oder zwischen Organgesellschaften) fand die Bestimmung des § 11 Abs. 14 UStG 1972 keine Anwendung, weil innerbetriebliche Abrechnungen mangels Rechnungsempfänger im umsatzsteuerrechtlichen Sinn (fremder Dritter) keine Rechnungen im Sinne des § 11 Abs. 14 UStG 1972 bilden (vgl. z.B. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-Kommentar, Rz 207 zu § 11 UStG 1994, der in seinem Abs. 14 dem § 11 Abs. 14 UStG 1972 gleich lautet, sowie Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 89a zu § 11 UStG 1972, mit Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 30. März 1987, 85/15/0215).

Der angefochtene Bescheid war somit insgesamt (im Umfang der Anfechtung) gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte gemäß § 39 Abs. 1 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 13. Dezember 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140043.X00

**Im RIS seit**

17.01.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)