jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2001/3/29 96/14/0085

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.03.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

GewStG §1 Abs2 Z2;
KStG 1988 §9 Abs2;
KStG 1988 §9 Abs3;
UStG 1972 §2 Abs2 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde der ES GmbH in I, vertreten durch Hügel Dallmann & Partner, Rechtsanwälte in 2340 Mödling, Lerchengasse 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 18. April 1996, Zl. 31.130-3/94, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 und 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist strittig, ob zwischen der beschwerdeführenden ES GmbH (Tochtergesellschaft) und der EN GmbH (Muttergesellschaft) in umsatz-, körperschafts- und gewerbesteuerlicher Hinsicht eine Organschaft besteht.

Die Beschwerdeführerin wurde am 31. August 1989 mit Sitz in Innsbruck gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist gemäß § 3 des Gesellschaftsvertrages die

"a) Projektierung, Erzeugung und Vertrieb von Seilbahn- und Sesselliftanlagen sowie der dazugehörigen Ausrüstungen und Anlagen, wie insbesondere Stromversorgungs- und Kunstschneeanlagen.

b) Durchführung von Reparaturen sowie Erbringung von Montage- und Serviceleistungen auf dem unter a) genannten Gebiet.

c) die Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik.

d) Die Durchführung aller Geschäfte und Tätigkeiten, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig und möglich sind, insbesondere Beteiligung an anderen in- oder ausländischen Gesellschaften mit Ausnahme von Bankgeschäften."

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt - laut § 4 des Vertrages - S 8 Mio. und wurde im Betrag von S 7,2 Mio. von der E AG (der Vorgängergesellschaft der EN GmbH) und im Betrage von S 800.000,-- von einem Fremdgesellschafter übernommen.

Am 7. November 1991 wurde an das Finanzamt Innsbruck die folgende Anfrage gerichtet:

"Gegenstand: Meldung eines Organschaftsverhältnisses; Anfrage

Die Firma EN GmbH hat seit vielen Jahren bis inklusive August 1989 Seilbahnunternehmungen mit elektrischen bzw. elektronischen Ausstattungen versorgt. Im September 1989 wurde dieser 'Teilbetrieb' unverändert in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgegliedert. Gesellschafter dieser neu gegründeten .....GmbH sind die Firma EN GmbH, Wien, mit einer Beteiligung am Stammkapital von 90 % und ein Fremdgesellschafter mit einer Beteiligung von 10 %.

Anlässlich dieser Ausgliederung wurden unter anderem das Anlagevermögen, das Warenlager, der Personalstand mit allen Rechten und Pflichten, der Auftragsstand des vorherigen 'Teilbetriebes' von der Nachfolgegesellschaft mbH nahezu zur Gänze übernommen. Die Firma ES GmbH hat ihre Geschäftstätigkeit im September 1989 begonnen und das Unternehmen nahezu unverändert selbständig fortgesetzt.

Es ist beabsichtigt, zwischen den Firmen EN GmbH und der Firma ES GmbH eine ertragsteuerrechtliche Organschaft zu vereinbaren, wonach die Ergebnisse der Tochtergesellschaft in körperschafts- und gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht als Ergebnisse der Organmutter (der EN GmbH) zu werten sind. Ein diesbezüglicher Ergebnisabführungsvertrag liegt vor.

Aus steuerlicher Sicht ist festzustellen, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Organschaft erfüllt sind und zwar:

1. Wirtschaftliche Abhängigkeit:

Die ES GmbH hat in ihrem eigenen Unternehmensbereich eine hohe Wertschöpfung. Der Zukauf von Materialien wird vornehmlich aus dem Bereich der Muttergesellschaft getätigt, in der Planungs- und Kalkulationsbearbeitung wird auf die organisatorische (u.a. EDV-Erfahrung) Ausrüstung und Mitwirkung der Muttergesellschaft zurückgegriffen, in der Fertigung wird ein erheblicher Beitrag mit Leihpersonal der Muttergesellschaft durchgeführt. Dieser Umstand bestätigt sich in der Bilanz des Jahres 1990 wie folgt:

Für die Erbringung der Betriebsleistung musste die Firma ES GmbH

Waren und Leistungen in

in öS 1.000 S

einem Gesamtvolumen von

33.571 100 %

zukaufen. Von diesem Zukauf entfielen

18.399 55 %

auf "Konzernfirmen", d.h. auf Firmen, die im Rahmen der EN GmbH verbunden sind. Die übrigen Zukäufe verteilen sich auf viele Drittfirmen.

...

Da die Organschaft bereits im Kalenderjahr 1991 steuerlich wirken soll, werden Sie um eine baldige Bearbeitung dieser Anfrage gebeten. ...."

Mit Schreiben vom 3. Dezember 1991 wurde diese Anfrage "für die Beurteilung der Frage der wirtschaftlichen Abhängigkeit der Organtochter" wie folgt ergänzt:

"Der Unternehmensgegenstand der Organmutter ist vornehmlich die Erzeugung und Ausstattung industrieller Betriebe, Anlagen und Kraftwerke mit elektrischen bzw. elektronischen Ausrüstungen und Antrieben. In Verfolgung

dieses Unternehmensgegenstandes hat die EN GmbH schon bisher die Belieferung von Seilbahngesellschaften durchgeführt.

Folgende Gründe haben u.a. dazu geführt, diesen speziellen Geschäftsbereich, der bis dahin wie eine selbständige Geschäftsabteilung der Organmutter geführt wurde, in eine eigene GmbH auszugliedern:

Die Betreuung und Ausstattung von Seilbahnunternehmungen erfordert eine vom Geschäftsbereich der Organmutter abgegrenzte spezielle Organisation, die in der Lage sein soll, unabhängig von der breiten Willensbildungsebene der Organmutter rasche Entscheidungen für den Spezialbereich von Seilbahnunternehmungen zu ermöglichen. Diese Organisation muss vom Großbetrieb der Mutter losgelöst, kompetent agieren können und in Marktnähe (die Alpen) situiert sein. Nur eine spezielle Betreuung und eine persönliche Geschäftsbeziehung zu den relativ wenigen Seilbahnunternehmungen kann diesem Geschäftszweck dienlich sein. Der Servicebereich erfordert die rasche Einsatzfähigkeit von qualifizierten Mitarbeitern, welche in einem großen nicht abgrenzbaren Unternehmensbereich schwieriger zu finden, zu führen und zu motivieren sind.

Die Förderung der Organmutter durch die Organtochter wird somit einerseits durch Vermarktung der Produkte der Organmutter erreicht, andererseits wird die Organmutter auch dadurch gefördert, dass qualifiziertes Personal der Organmutter in größerem Umfang in der zweiten Jahreshälfte bei der Organtochter eingesetzt wird. Es handelt sich hiebei um speziell ausgebildete Elektriker, die vor allem gegen Jahresende im Geschäftsbetrieb der Organmutter nicht ausgelastet werden können. Hingegen ist gerade die branchenspezifische Entwicklung bei der Seilbahnunternehmung dadurch geprägt, dass gegen Jahresende ein enormer Bedarf für diese Mitarbeiter gegeben ist. Für die Organtochter wäre es unwirtschaftlich, diesen Stab an Mitarbeitern ganzjährig zu halten, was annähernd einer Verdoppelung des Personalstandes gleichzusetzen wäre".

Am 5. Februar 1992 wurde dem Finanzamt Innsbruck abschriftlich ein weiteres, an das für die EN GmbH zuständige Wiener Finanzamt gerichtete Schreiben mit ergänzenden Ausführungen zum Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses zur Kenntnis gebracht. Darin heißt es auszugsweise:

"...

Diese neugegründete Gesellschaft (die Beschwerdeführerin) übernahm den bisher von der E AG geführten Geschäftsbereich der Projektierung, Erzeugung und Montage der elektrotechnischen Ausrüstung und Anlagen von Seilbahn- und Sesselliftanlagen, die Durchführung von Reparaturen und die Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik. Die ES GmbH ist keinesfalls Hersteller von Seilbahnanlagen, sondern beschäftigt sich ausschließlich mit der Lieferung der elektrotechnischen Ausrüstung.

Vor der Gründung der ES GmbH wurden die elektrotechnischen Anlagen von der E AG projektiert und montiert. Die erforderlichen Vorleistungen, wie z.B. elektrische Steuer- und Regelungseinheiten, Hochleistungsdrehstrommotore, frei programmierbare Steuerungen, Analogregelsysteme, Hochspannungsschaltanlagen, Schalt- und Tyristorkästen, etc. wurden damals von den diversen Produktionsstandorten der E AG bezogen.

Wirtschaftlich betrachtet wurden die unternehmerischen Funktionen, die gewissermaßen am Ende des Herstellungsprozesses liegen, der vorher von einem Großbetrieb in seiner Gesamtheit abgedeckt worden ist, auf ein Unternehmen ausgegliedert.

Wie bereits im Schreiben vom 7. November 1991 vom Steuerberater der Gesellschaft ausgeführt worden ist, wurden im Zuge der Leistungserstellung der ES GmbH nach wie vor umfangreiche Vorleistungen aus dem Konzern bezogen. Es wurden ca. 55 % der Waren und Dienstleistungen beim Mutterkonzern abgedeckt.

Die Vorleistungen der Muttergesellschaft beschränken sich nicht nur auf die Lieferung von Waren, sondern beziehen sich ebenso auf personelle Montageunterstützung durch die Konzernmutter. So wurden laut Auskünften von Herrn ... im Jahr 1991 ca. S 6 Mio seitens der Gesellschaft für reine Lohnkostenverrechnung für Montagepersonal an die Muttergesellschaft bezahlt.

Weitere S 1,5 Mio wurde für reines Leihpersonal, das in der Werkstätte der Gesellschaft eingesetzt war, an den Konzern bezahlt. Derzeit weist die Gesellschaft selbst einen Mitarbeiterstand von ca. 30 Personen auf. Unter Einbeziehung der erwähnten Montageunterstützung und des Leihpersonals sind ca. weitere 30 Mitarbeiter für etwas mehr als 6 Monate aus dem Konzern für die ES GmbH abgestellt. Diese zeitweise Verdopplung der Arbeitskräfte aus dem Konzern ermöglicht es erst, die in erster Linie im zweiten Halbjahr anfallenden Arbeiten zu bewältigen.

Gerade der hohe Anteil von Vorleistungen, die von der ES GmbH aus dem Mutterkonzern bezogen werden, sowie der Einsatz von Arbeitskräften sind uM nach starke Indizien für das Vorliegen einer 'fördernden und ergänzenden Tätigkeit der Untergesellschaft', wie es von der Organlehre gefordert wird.

..."

In einer weiteren, an das Wiener Finanzamt gerichteten Eingabe vom 10. Februar 1992 wurde das bisherige Vorbringen im Wesentlichen wiederholt und ergänzend ausgeführt:

"

a.) Wirtschaftliche Abhängigkeit:

...

Die Gesamtleitung gewissermaßen als verantwortlicher Generalunternehmer bei der Erstellung einer Seilbahnanlage wird fast ausschließlich von einem Seilbahnplanungsbüro, von denen es etwa vier namhafte in Österreich gibt, durchgeführt. Dieser Generalplaner koordiniert die Auftragsvergabe an die einzelnen Unternehmen, wie z.B. dem Maschinenbauer .... , den Bauunternehmungen für die Errichtung der Stationsgebäude, den Elektrizitätslandesgesellschaften und einer Vielzahl von beteiligten Firmen.

...

Hinzuweisen ist, dass Schalt- und Regelungseinrichtungen, die von der ES GmbH von der Muttergesellschaft bezogen werden, ebenso im Bahn- und U-Bahnbau sowie in der industriellen Fördertechnik eingesetzt werden. Bei den Hochleistungsdrehstrommotoren und Schaltschränken handelt es sich um Produkte, die in den verschiedensten industriellen Anwendungsbereichen eingesetzt werden können.

...

Hinzuweisen ist, dass es sich bei der Personalbereitstellung um jenes Montagepersonal handelt, das ca. in den ersten sieben Monaten eines Jahres Montagearbeiten für die Muttergesellschaft verrichtet und nach dem Auslaufen der diversen Hochbaustellen zur ES GmbH abgestellt wird. Naturgemäß werden die Seilbahnen bzw. Beschneiungsanlagen kurz vor Weihnachten zumindest für den eingeschränkten Betrieb fertig gestellt. In den Monaten von etwa August bis Dezember sind neben den ca. 30 Mitarbeitern der ES GmbH nochmals 30, zu Spitzenzeiten auch bis zu 45 zusätzliche Mitarbeiter der Muttergesellschaft beschäftigt.

Dabei ist zu bemerken, dass diese bereitgestellten Mitarbeiter im Dienststand der Muttergesellschaft verbleiben.

Objektiv betrachtet ist es damit der Obergesellschaft möglich, in der Zeit, in der Mitarbeiterkapazitäten frei liegen würden, diese Gewinn bringend zu beschäftigen. Anzuführen ist weiters, dass keine anderweitigen Leiharbeiter diese Montagetätigkeiten durchführen können, da es sich bei den montierten Teilen um spezielle E-Produkte handelt, und insbesondere die Schaltung bei Seilbahnen und die komplizierten elektronischen Sicherungseinrichtungen entsprechend erfahrenes Fachpersonal erfordern.

Gesamtheitlich betrachtet ermöglicht erst die zeitweise Verdoppelung des Personalstandes, den Umfang an Installationen überhaupt bewältigen zu können.

...

Weiters ist anzuführen, dass im Zuge der Erstellung dieser immer technisch komplizierteren Anlagen durch die gerade in diesem Bereich sich verstärkende Arbeitsteilung immer mehr Komponenten fremd bezogen werden müssen. Deshalb wäre unserer Meinung nach die Höhe des reinen Wareneinsatzes zu relativieren.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die von der Organlehre geforderte 'fördernde und ergänzende Tätigkeit durch die Untergesellschaft' uM nach in erster Linie in der Gewinn bringenden Beschäftigung von personellen Leerkapazitäten und dem Bezug von Warenvorleistungen liegt.

Objektiv kann festgestellt werden, dass erst durch die Geschäftstätigkeit der ES GmbH die Muttergesellschaft in die Lage versetzt wird, ihre Produkte im Seilbahnbau bzw. Beschneiungsanlagenbau zu vermarkten.

... "

Mit Schreiben vom 15. Juli 1992 teilte das Finanzamt Innsbruck der Beschwerdeführerin mit, dass die Organschaft mangels ausreichender wirtschaftlicher Unterordnung nicht anerkannt werden könne.

In der am 1. März 1993 beim Finanzamt Innsbruck eingereichten Umsatzsteuererklärung für 1991 wies die Beschwerdeführerin (eigene) Umsätze und Vorsteuern aus. Die Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen für 1991 vom selben Tage wurden hingegen jeweils als "Leermeldung" verfasst.

Am 2. Juli 1993 ergingen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1991. Die Veranlagung der Umsatzsteuer erfolgte erklärungsgemäß. In körperschaftssteuerlicher Hinsicht ging das Finanzamt jedoch von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 10,821.059,-- aus.

Mit Bescheiden vom 8. Februar 1994 wurden die vorläufigen Bescheide betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1991 für endgültig erklärt.

Am 10. sowie 14. November 1994 wurden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1992 erlassen. In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht folgte das Finanzamt der Abgabenerklärung (in dieser hatte das behauptete Organschaftsverhältnis wie für 1991 keine Berücksichtigung gefunden). Den auf den Gebiet der Ertragssteuern erstatteten Leermeldungen folgte das Finanzamt wiederum nicht und ging von einem Gewinn der Beschwerdeführerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 6,335.469,-- aus.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen sämtliche Abgabenbescheide der Jahre 1991 und 1992 und wiederholte das bisher gemachte Vorbringen, aus dem sich ergebe, dass eine Vollorganschaft zwischen der Beschwerdeführerin und der EN GmbH vorliege.

Mit Vorhalt vom 19. Mai 1995 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin u.a. um genaue Aufschlüsselung der von den Vorlieferanten bezogenen Produkte und Leistungen (absoluter und prozentueller Umfang, Art der Produkte) sowie um Quantifizierung der von der EN GmbH bezogenen Arbeitsleistungen nach Arbeitstagen oder -stunden unter Angabe ihrer zeitlichen Lagerung in der ersten oder zweiten Jahreshälfte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend wurde zunächst ausgeführt, dass die EN GmbH in ihren am 26. August 1992 eingereichten Steuererklärungen für 1991 selbst nicht vom Bestehen eines Organschaftsverhältnisses ausgegangen sei. Erst mit Schreiben vom 30. März 1993 seien diesbezüglich berichtigte Abgabenerklärungen eingereicht worden, wobei jedoch in der Umsatzsteuererklärung für 1991 wiederum nicht die entsprechende umsatzsteuerliche Konsequenz (Ausscheiden der so genannten Innenumsätze) gezogen worden sei.

Die belangte Behörde nehme es auch nicht als erwiesen an, dass der Ergebnisabführungsvertrag, wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Juli 1995 mitgeteilt, am 13. Juni 1991 unterschrieben worden sei. Weder in den Abgabenerklärungen noch in den zahlreichen Eingaben im Zusammenhang mit der hier strittigen Frage finde sich eine diesbezügliche Angabe. Vorgelegt worden sei nur ein undatierter Vertragsentwurf verbunden mit der Erklärung, es sei beabsichtigt, eine Organschaft zu begründen. Die Behauptung, die zuständigen Finanzämter in Wien und Innsbruck seien mit Schreiben vom 13. Juni 1991 vom Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages verständigt worden, finde in der Aktenlage keine Deckung. In den Jahresabschlüssen der Beschwerdeführerin werde in beiden Jahren ein Bilanzgewinn ausgewiesen. Wäre die Gesellschaft tatsächlich vertraglich verpflichtet gewesen, ihren Gewinn an andere Personen zu überrechnen, hätte sie den überrechneten Betrag - in Anwendung des § 232 Abs. 3 HGB - unter entsprechender Bezeichnung gesondert ausweisen müssen. Demgegenüber werde im "Gesellschafterbeschluss" vom 1. Juli 1993 von einer "Dividendenabfuhr" an die EN GmbH gesprochen. Das Bestehen einer vertraglichen Verpflichtung, den gesamten Gewinn oder Verlust der Gesellschaft an die EN GmbH abzuführen, habe im gesamten Rechenwerk der Gesellschaft - soweit ersichtlich - keinen Ausdruck gefunden. Dass eine Organverrechnung in dem eingereichten Jahresabschluss 1991 wie auch in jenem des Jahres 1992 trotz Abschlussprüfung nicht enthalten gewesen sei, könne sich nur daraus erklären, dass auch bei den Abschlussprüfern erhebliche Zweifel am Vorliegen einer Organschaft vorhanden gewesen seien. Zur Wirksamkeit und steuerlichen Anerkennung des Ergebnisabführungsvertrages sei dessen tatsächliche Durchführung erforderlich. Ein "Ergebnisabführungsvertrag" sei nicht nur nicht vollzogen worden. Es sei auch sein Zustandekommen (und sei es nur mündlicher Art) stets im Dunkeln geblieben und offensichtlich nur im Hinblick darauf zu erklären, in Anbetracht der vorhandenen Verlustvorträge bzw. Gewerbesteuerfehlbeträge der EN GmbH bei der Beschwerdeführerin eine Steuerersparnis zu erwirken, die - für den Fall ihres tatsächlichen Zustandekommens - beiden "Vertragsparteien" zugute käme.

Weiters erachtete die belangte Behörde das Vorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung als nicht gegeben: Wirtschaftliche Eingliederung setze voraus, dass das Organ in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang zum Organträger stehe. Die Tätigkeiten beider Gesellschaften müssten aufeinander abgestellt sein und einander ergänzen. Dabei müsse das Organ dem Organträger dienen, das heiße untergeordnet sein (vgl. § 9 Abs. 2 und 3 KStG). Eine Nebenordnung - also die Ausübung gleicher geschäftlicher Tätigkeiten - reiche nicht aus. Vom Erfordernis einer wirtschaftlichen Unterordnung spreche auch der "Ergebnisabführungsvertrag". Danach sei die "wirtschaftliche Unterordnung der beherrschten Gesellschaft durch den Umstand bedingt, dass die beherrschte Gesellschaft verpflichtet sei, überwiegend Produkte und Leistungen von der herrschenden Gesellschaft zu beziehen".

In Beantwortung des Vorhaltes vom 19. Mai 1995 habe die Beschwerdeführerin ihre Vorumsätze wie folgt auf Konzernbetriebe und sonstige Lieferanten aufgegliedert:

1989:

Waren Montage Miete Vers.

Konzernbetr.: 76,569.566 S 74,019.260 S

2,335.046 S 215.260 S

Gesamtlief.: 79,339.226 S

Sonst. Lief.: 2,769.660 S

1990:

Waren Montage

Miete Vers.

Konzernbetr.: 23,533.625 S 15,396.557 S

6,583.539 S 1,539.007 S 14.522 S

Gesamtlief.: 49,977.881 S

Sonst. Lief.: 26,444.257 S

1991:

Waren Montage

Miete Vers.

Konzernbetr.: 16,924.382 S 9,964.119 S

5,722.985 S 1,198.680 S 38.598 S

Gesamtlief.: 60,219.209 S

Sonst. Lief.: 43,294.828 S

1992:

Waren Montage

Miete Vers.

Konzernbetr.: 12,006.163 S 5,096.949 S

5,712.696 S 1,163.982 S 32.536 S

Gesamtlief.: 55.705.435 S

Sonst. Lief.: 43,699.273 S

Die von Konzernunternehmen bezogenen Waren hätten sich somit -

nach rund S 15,4 Mio. im Jahre 1990 - in den beiden

Berufungsjahren jeweils annähernd (auf rund S 10 Mio. bzw. rund

S 5,1 Mio.) halbiert. Dem gegenüber seien die Vorleistungen von sonstigen Lieferanten - von rund S 26,4 Mio. im Jahre 1990 - auf S 43,3 Mio. (1991) bzw. S 43,7 Mio. (1992) und somit um ca. 64 % bzw. 65 % angestiegen. Der Anteil der Vorleistungen von Konzernunternehmen habe sich daher - von rund 47 % im Jahre 1990 - auf rund 28 % (1991) bzw. auf rund 22 % (1992) verringert, obwohl die (darin enthaltenen) "Montagen" mit rund S 5,7 Mio. in beiden Berufungsjahren gleich geblieben seien. Soweit Wareneinkäufe bei Konzernbetrieben erfolgt seien, würden sie auch nur zu rund 65 % (1991) bzw. 27 % (1992) von "Geschäftsstellen" der EN GmbH stammen, sodass bei weitem nicht mehr die Rede davon sein könne, die Beschwerdeführerin hätte in den Berufungsjahren im Wesentlichen bloß jene unternehmerischen Funktionen ausgeübt, die mit der Gründung der Gesellschaft (im Jahre 1989) auf ein eigenes Unternehmen ausgegliedert worden seien bzw. umfangreiche Vorleistungen von der "Muttergesellschaft" bzw. "aus dem Konzern" bezogen. Darüber hinaus seien die Ausführungen im Antwortschreiben vom 15. Juli 1992 unbekämpft geblieben, wonach es sich bei der Beschwerdeführerin keineswegs um den einzigen Abnehmer der diesbezüglichen Produkte der EN GmbH handle.

Dem Ersuchen, sowohl die von der EN GmbH als auch die vom eigenen Personal erbrachten Dienstleistungen mittels Angabe von Arbeitstagen bzw. Arbeitsstunden zu quantifizieren, habe die Beschwerdeführerin nicht entsprochen. Die von der EN GmbH bezogenen "Schaltungen und Sicherungseinrichtungen" mögen zwar erfahrene, von der EN GmbH zur Verfügung gestellte Fachkräfte erfordern. Doch unterscheide sich eine solche Überlassung von Arbeitskräften noch nicht von einer anderen Leistungsbeziehung, wie sie erforderlichenfalls mit einem anderen Unternehmen getroffen werden würde, wenn es (vorübergehend) im eigenen Unternehmen an Arbeitskräften mangeln würde, die ein anderes Unternehmen vorübergehend bzw. vorzugsweise in bestimmten Jahreszeiten zur Verfügung stellen könne. Insbesondere im Hinblick darauf, dass der Wareneinsatz von sämtlichen Konzernbetrieben nur mehr rund S 10 Mio. bzw. S 5,1 Mio. betragen habe, sei auch in der Inanspruchnahme von Dienstleistungen zu "Spitzenzeiten" der Beschwerdeführerin kein Umstand zu erblicken, der es zuließe, von einer dauerhaft gegebenen wirtschaftlichen Unterordnung der Beschwerdeführerin auszugehen. Es sei vielmehr erforderlich, dass das Organ auch wirtschaftlich vom Organträger beherrscht werde und zwischen der Obergesellschaft und der Untergesellschaft ein wirtschaftlicher Zusammenhang dergestalt bestehe, dass beide Gesellschaften eine wirtschaftliche Einheit bilden würden.

Eine fördernde und ergänzende Tätigkeit durch die Untergesellschaft werde laut Schreiben vom 10. Februar 1992 "in erster Linie durch die Gewinn bringende Beschäftigung von personellen Leerkapazitäten" erreicht. Mit dem Hinweis darauf, dass es sich um jenes Personal handle, das ca. "in den ersten sieben Monaten eines Jahres" Montagearbeiten für die Muttergesellschaft verrichte und nach dem "Auslaufen" der diversen Hochbaustellen zur Beschwerdeführerin abgestellt werde, werde eine Unterbeschäftigung, geschweige denn "Leerkapazität" der Muttergesellschaft bereits ab August eines jeden Jahres aber noch keineswegs nachvollziehbar dargetan (sie entspreche auch nicht der wirtschaftlichen Erfahrung), weshalb diese (erst nach mehrfachen Vorsprachen aufgestellte) Behauptung nicht geeignet sei, eine Förderung und Ergänzung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Muttergesellschaft in einem Maße darzustellen, wie sie zuletzt im Schreiben vom 10. Februar 1992 zum Ausdruck gebracht werden sollte. Dem Einsatz der Arbeitskräfte bei der Beschwerdeführerin wäre erst recht nicht eine so große wirtschaftliche Bedeutung zugekommen, dass diese deshalb als wirtschaftlich abhängig angesehen werden müsste. Umsätze wie auch Gewinne der

Beschwerdeführerin seien - bei wesentlich reduziertem Warenbezug und gegenüber 1990 um rund 13 % gesunkenem Leistungsbezug aus dem Konzern - in den Berufungsjahren stark gestiegen. Soweit im Schreiben vom 10. Februar 1992 abschließend die "Feststellung" getroffen werde, dass die Muttergesellschaft erst durch die Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin in die Lage versetzt werde, ihre Produkte im Seilbahnbau bzw. Beschneiungsanlagenbau zu vermarkten, sei ihr - wie schon in der Anfragebeantwortung vom 15. Juli 1992 - entgegenzuhalten, dass die bloße Gliederung einer Unternehmensorganisation nach Geschäftsbereichen (z.B. nach Produkten, Kundengruppen oder Regionen), im Hinblick auf die grundsätzliche Besteuerung jeder Kapitalgesellschaft als eigenes Steuersubjekt noch keine Organschaft mit Verlustausgleich bewirken könne.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

Im Beschwerdefall ist von den einzelnen Eingliederungsmerkmalen nur die wirtschaftliche Eingliederung der Beschwerdeführerin 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 (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 10. September 1975, 640/73, vom 23. Mai 1978, 1620/75, sowie vom 20. Jänner 1999, 96/13/0090, und vom 19. Juli 2000, 98/13/0117). Die wesentlichen Kriterien für die wirtschaftliche Eingliederung sind ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang und aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeiten (vgl. nochmals z.B. die hg. Erkenntnisse vom 23. Mai 1978, 1620/75, vom 9. September 1980, 2595, 2833 bis 2837/80, vom 20. Jänner 1999, 96/13/0090, und vom 19. Juli 2000,98/13/0117).

In der Rechtsprechung wurde 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, verwiesen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. September 1980, 2595, 2833 bis 2837/80). Mit Erkenntnis vom 20. Jänner 1999, 36/13/0090, wurde das Vorliegen einer wirtschaftlichen Eingliederung in dem Fall verneint, dass die Tätigkeit des Organträgers vornehmlich im Betrieb einer Druckerei bestand, während die Organgesellschaft auf dem Gebiet des Buchhandels tätig wurde, wobei die Organgesellschaft ca. 8 % ihres Umsatzes bei einer einen Verlag betreibenden Organtochter des Organträgers tätigte.

Eines der drei Merkmale der Eingliederung und damit auch das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung kann zwar, wie der Gerichtshof zum Ausdruck brachte (vgl. z.B. Erkenntnis vom 23. Mai 1978, 1620/75, vom 9. September 1980, 2595, 2833 bis 2837/80 sowie weiters vom 20. Jänner 1999, 96/13/0090, und vom 19. Juli 2000,98/13/0117), ohne Schaden für die Organschaft weniger ausgeprägt sein, wenn auch nur die beiden anderen Merkmale umso eindeutiger erkennbar sind; so wird etwa bei eindeutiger finanzieller und organisatorischer Eingliederung der Annahme einer 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 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.

Die Beschwerdeführerin stützt das Vorliegen einer wirtschaftlichen Eingliederung zum einen auf den Materialeinkauf bei der Muttergesellschaft, zum anderen auf die Zurverfügungstellung von qualifiziertem Personal durch die Muttergesellschaft.

Nach ihrem Vorbringen im Verwaltungsverfahren ist die Beschwerdeführerin im technischen Anlagenbau mit hoher eigener Wertschöpfung tätig, wobei sie von der EN GmbH bestimmte näher angeführte Komponenten bezieht. Die belangte Behörde hat dazu auf Grund der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Daten die Feststellung getroffen, dass der Anteil der aus dem "Konzernbereich der EN GmbH" bezogenen Vorleistungen in den Streitjahren rund 28 % (1991) bzw. 22 % (1992) der Gesamtzukäufe betragen habe. Die Beschwerdeführerin tritt dieser Berechnung zwar nicht entgegen, meint jedoch, dass die belangte Behörde den Prozentzahlen ein falsches Gewicht beigemessen habe. Die Zulieferungen seitens der Konzernunternehmen hätten sich in Stückmengen gegenüber den Vorjahren nicht

wesentlich verringert, lediglich die technische Entwicklung, insbesondere auf dem Gebiete der EDV, habe einen vermehrten Zukauf von Fremdprodukten bzw. - leistungen erforderlich gemacht. Auch habe die Konkurrenzsituation bei jenen Produkten, die die EN GmbH zuliefere, eine Preisreduktion in diesem Bereich zur Folge gehabt.

Diesem Einwand ist entgegenzuhalten, dass die in der Beschwerde aufgezeigten Umstände nicht geeignet erscheinen, die Bedeutsamkeit der wirtschaftlichen Beziehungen zu den "Fremdlieferanten" zu relativieren, wie dies etwa der Fall sein könnte, wenn "Fremdwaren" auf Vorrat oder aufgrund außergewöhnlicher Umstände in höherem Ausmaße bezogen worden wären. Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Gründe stellen sich demgegenüber als solche des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes dar. Die belangte Behörde durfte daher den geringen Anteil der von der Muttergesellschaft bezogenen Vorleistungen als Indiz für eine wenig ausgeprägte wirtschaftliche Verflechtung ansehen. Die Verfahrensrüge, die belangte Behörde habe aus den von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Daten Schlussfolgerungen gezogen, ohne diesbezüglich Parteiengehör zu gewähren, ist daher nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Der Beschwerdeführerin ist jedoch einzuräumen, dass das (verhältnismäßige) Ausmaß der vom Organträger bezogenen Vorleistungen in einem Gesamtkontext der wirtschaftlichen Verflechtung zu sehen ist. Dazu hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass "die Betreuung und Ausstattung von Seilbahnunternehmungen eine vom Geschäftsbereich der Organmutter abgegrenzte spezielle Organisation erfordere, die unabhängig von der breiten Willensbildungsebene der Organmutter" sei. Diese Organisation müsse "vom Großbetrieb der Mutter losgelöst kompetent agieren" können und in Marktnähe (die Alpen) situiert sein. Damit hat die Beschwerdeführerin aber keine weiteren Umstände (von der unten zu behandelnden Arbeitskräftegestellung abgesehen) aufgezeigt, welche ungeachtet des geringen Ausmaßes an gegenseitigen Lieferungsbeziehungen, für eine wirtschaftliche Eingliederung der Organtochter in das Unternehmen des Organträgers sprechen könnten.

Dazu kommt, dass nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde die von der Muttergesellschaft bezogenen und im Seilbahnbau eingesetzten Produkte nicht solche waren, die speziell auf den Tätigkeitsbereich der Tochtergesellschaft abgestimmt waren, sondern in völlig unterschiedlichen technischen Bereichen Verwendung gefunden haben. Daran vermag auch der Beschwerdeeinwand, dass die von der Muttergesellschaft (bzw. aus dem Konzernbereich) bezogenen Schwermaschinenteile (insbesondere Motoren) zu einem Seilbahnbau notwendig gehören, nichts zu ändern.

Die Beschwerdeführerin hat die wirtschaftliche Unterordnung auch mit der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften seitens des Organträgers begründet. Der gemeinsame Einsatz von Personal kann, insbesondere wenn dieses zunächst in einer "ersten Produktionsstufe" beim Organträger und sodann in einer "weiteren Produktionsstufe" bei der Organtochter eingesetzt wird, ein Indiz für das Vorliegen von sich ergänzenden Tätigkeiten sein. Die belangte Behörde hat die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang aufgefordert, die Arbeitsleistungen der vom Organträger beigestellten Arbeitskräfte zu quantifizieren und hinsichtlich ihrer zeitlichen Lagerung näher darzustellen. Diesem Ersuchen ist die Beschwerdeführerin nicht nachgekommen. Damit hat sich die Beschwerdeführerin aber selbst der Möglichkeit begeben, schlüssig aufzuzeigen, dass die Gestellung der Arbeitskräfte von organisatorischen Synergieeffekten abgesehen Indiz für eine wirtschaftliche Verflechtung ist. Zudem ist die Beschwerdeführerin auf ihre Ausführungen in der Anfrage vom 7. November 1991 zu verweisen. Demnach verlange "der Servicebereich die rasche Einsatzfähigkeit von Mitarbeitern, welche in einem großen nicht abgrenzbaren Unternehmensbereich schwieriger zu finden, zu führen und zu motivieren seien". Auf eine wirtschaftliche Verflechtung infolge des gemeinsamen Personaleinsatzes kann aus diesem Vorbringen nicht geschlossen werden.

Anders als die Beschwerdeführerin meint ist der Umstand, dass die Tochtergesellschaft durch die Ausgliederung eines früheren Teilbetriebes der Konzernmutter hervorgegangen ist, im gegenständlichen Fall kein Indiz für eine auch nach der Ausgliederung gegebene wirtschaftliche Eingliederung, begründet die Beschwerdeführerin die Ausgliederung doch selbst damit, dass dadurch "eine von der Muttergesellschaft und deren breiten Willensbildungsebene losgelöste spezielle Organisation" geschaffen werden sollte.

Insgesamt kann es daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde die wirtschaftliche Eingliederung der Beschwerdeführerin als so wenig ausgeprägt beurteilt hat, dass auch die von ihr nicht bestrittene finanzielle und organisatorische Eingliederung nicht genügen konnte, das Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses zu begründen.

Da die belangte Behörde somit zu Recht eine wirtschaftliche Eingliederung der Beschwerdeführerin verneint hat, erübrigt es sich, auf die - nur für die Frage des Bestandes einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft bedeutsame - Rüge einzugehen, die belangte Behörde habe unter Verletzung von Verfahrensvorschriften zu Unrecht die Feststellung getroffen, ein für die Streitjahre rechtzeitig abgeschlossener und tatsächlich durchgeführter Ergebnisabführungsvertrag liege nicht vor.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 29. März 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1996140085.X00

Im RIS seit

17.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

05.11.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at