jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/1/20 96/13/0090

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.01.1999

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
25/01 Strafprozess;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §292;
B-VG Art131 Abs2;
GewStG §1 Abs2 Z2;
KStG 1966 §8 Abs4;
StPO 1975 §33 Abs2;
UStG 1972 §2 Abs2 Z2;
VwGG §28 Abs1 Z4;
VwGG §34 Abs1;
VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):96/13/0087 E 20. Jänner 1999 96/13/0091 E 20. Jänner 1999 96/13/0089 E 20. Jänner 1999 96/13/0088 E 20. Jänner 1999

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat III) vom 28. Februar 1996, Zl 11-92/2048/10, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1983 bis 1985 (mitbeteiligte Partei: V-Gesellschaft mbH in Wien, vertreten durch Dr. Gottfried Korn und Dr. Peter Zöchbauer, Rechtsanwälte in Wien IV, Argentinierstraße 20/1/3), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Anläßlich einer u.a. bei der mitbeteiligten Partei durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung vertrat die Prüferin die Ansicht, daß die Organschaft zwischen dem geprüften Unternehmen, einer Druckerei, als Obergesellschaft und vier ihrer Tochtergesellschaften als Untergesellschaften auf dem Gebiet der Umsatz-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer ab 1983 nicht anerkannt werden könne. Die finanzielle und organisatorische Eingliederung der Gesellschaften sei gegeben, die wirtschaftliche Eingliederung habe jedoch nicht nachgewiesen werden können. Die Tochtergesellschaften seien Buchhandlungen mit verschiedenen Standorten, die ihr Verkaufsprogramm im Regelfall selbst bestimmten. Nur in Ausnahmefällen würden sogenannte Zentraleinkäufe gemeinsam über die mitbeteiligte Partei getätigt. Der Geschäftsführer der F GmbH fungiere als "Koordinator" aller Buchhandlungen (zusammen mit dem Vorstand des geprüften Unternehmens). Dies sei jedoch ein Merkmal der organistorischen Eingliederung. Die vom geprüften Unternehmen vorgelegte Zusammenstellung über den Wareneinkauf, den alle Buchhandlungen angeblich gemeinsam durchgeführt hätten, wonach zwei Drittel aller Einkäufe über die mitbeteiligte Partei getätigt worden seien, stelle eine rein rechnerische Addition dar. Es hätte keine gemeinsamen Bestellungen vorgelegt werden können. Die Fakturierung und Lieferung sei von den Großhändlern direkt an die einzelnen Buchhandlungen erfolgt. Ebenso hätte ein angeblich höherer Rabatt durch gemeinsames Auftreten in keiner Weise nachgewiesen werden können. Zwischen der mitbeteiligten Partei und den Buchhandlungen sei es zu keinen Umsätzen gekommen. Ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang sei unter diesen Umständen nicht gegeben. Die Buchhandlungen könnten der Druckerei wirtschaftlich nicht dienen, das Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung sei daher nicht erfüllt.

Gegen die zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren erlassenen Bescheide hinsichtlich Umsatz-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer 1983 bis 1985, in welchen die Auswirkungen dieser Ansicht ihren Niederschlag fanden, erhob die mitbeteiligte Partei Berufung. Darin verwies sie zunächst auf den Umstand, daß die Organschaft seit Jahrzehnten bestehe und von der Finanzverwaltung immer anerkannt worden sei, eine Änderung der Sach- und Rechtslage nicht eingetreten sei, weshalb ein Abgehen von dieser Anerkennung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoße. Weiters beruhe die Annahme, die wirtschaftliche Eingliederung hätte nicht nachgewiesen werden können, auf einer unzulänglichen Beweiswürdigung, so bleibe etwa die Finanzbehörde jede Begründung dafür schuldig, warum sie den gemeinsamen Wareneinkauf und den gemeinsamen höheren Rabatt als "angeblich" ansehe, den niederschriftlichen Ausführungen des langjährigen Geschäftsführers Günther R nicht glaube und mündliche Vereinbarungen, die nach österreichischem Recht ebenso gälten wie mündliche, in Zweifel ziehe. Unrichtig sei überdies der Umstand, daß Buchhandlungen einer Druckerei wirtschaftlich nicht dienen könnten, zumal die mitbeteiligte Partei nicht nur Druckerei-, sondern auch Verlagstätigkeiten ausübe.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung in dem vor dem Verwaltungsgerichtshof allein strittigen Punkt der Frage der Organschaft Folge. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erfordere die wirtschaftliche Eingliederung, daß zwischen Ober- und Untergesellschaft ein betrieblich-wirtschaftlicher Zusammenhang derart bestehe, daß beide Gesellschaften eine wirtschaftliche Einheit darstellten. Der Verwaltungsgerichtshof habe wiederholt zum Ausdruck gebracht, es sei unschädlich, wenn nicht alle drei Merkmale der Eingliederung im gleichen Umfang vorlägen, es genüge vielmehr, wenn ein Merkmal weniger ausgeprägt sei, dafür aber die beiden anderen Merkmale umso eindeutiger erkennbar seien, sodaß das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse dennoch die Eingliederung ergebe. Es sei maßgebend, daß nach dem Gesamtbild der Umstände bei dem Organ mit einem vom Willen des Organträgers abweichenden Beschluß nicht zu rechnen sei. Die Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung als eine sinnvolle betriebswirtschaftliche Ergänzung des Betriebes des Organträgers durch das Organ verbiete einschränkende Auslegungen. Die Unterordnung der Organgesellschaft erfolge durch die finanzielle und vor allem die organisatorische Eingliederung. Durch die Erfüllung dieser beiden Kriterien komme die Unterordnung der Organgesellschaft zustande. Einer wirtschaftlichen "Unterordnung" bedürfe es nicht mehr, es genüge der betriebswirtschaftlich-sinnvolle Zusammenhang, die Ergänzung der Wirtschaft des Organträgers durch das Organ. Laut Urteil des Bundesfinanzhofes vom 21. Jänner 1970, BStBl II S 348, sei es für die Annahme eines inneren Zusammenhanges ausreichend, daß das Organ geeignet sei, dem Organträger Vorteile zu bringen. Im gegenständlichen Fall seien seit Jahrzehnten die strittigen Organschaftsverhältnisse anerkannt worden. Ein Abgehen von der bisherigen Sachverhaltswürdigung sei daher nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nur bei wesentlichen Veränderungen des Sachverhaltes möglich. Auch unter diesem Blickwinkel sei das Vorliegen der wirtschaftlichen

Eingliederung nicht zu streng zu beurteilen. Die unbestritten gegebene organisatorische Eingliederung sei zugleich ein Indiz für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Eingliederung in dem Sinne, daß bei den Organgesellschaften mit vom Willen des Organträgers abweichenden Beschlüssen nicht zu rechnen gewesen sei. Durch die Ergebnisabführungsverträge sei auch gewährleistet, daß die Organgesellschaften geeignet seien, dem Organträger wirtschaftliche Vorteile zu bringen. Die belangte Behörde hielt es auch für glaubhaft, daß die sogenannten Zentraleinkäufe sowie die Verhandlung von Rabatten und sonstigen Einkaufsbedingungen von einem Vertreter der mitbeteiligten Partei einheitlich für alle Organgesellschaften getätigt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen gemäß § 292 BAO erhobene Beschwerde des Präsidenten der belangten Behörde erwogen:

Soweit die Mitbeteiligte in ihrer Gegenschrift zunächst rügt, in der Beschwerde werde der Beschwerdepunkt im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG nicht bezeichnet, übersieht sie, daß die im § 292 BAO dem Präsidenten der Finanzlandesdirektion gemäß Art. 131 Abs. 2 B-VG eingeräumte Beschwerde begrifflich die Verletzung eines subjektiven Rechts des Beschwerdeführers nicht voraussetzt. Vielmehr handelt es sich bei einer solchen Amtsbeschwerde (einer sog. Präsidentenbeschwerde) um ein Instrument zur Sicherung der Einheit und Gesetzlichkeit der Vollziehung, welches losgelöst vom individuellen Parteiinteresse als sog. objektive Beschwerde wegen jeder unterlaufenen Rechtsverletzung oder unrichtigen Anwendung des Gesetzes eingesetzt werden kann (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15.01.1997, 94/13/0002).

Der beschwerdeführende Präsident rügt eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides mit der Begründung, daß nach dem hg Erkenntnis vom 21. Juni 1965, 2255/64, die wirtschaftliche Eingliederung ein Dienen des Organs im Betrieb des Organträgers verlange. Eine wirtschaftliche Nebenordnung genüge nicht, vielmehr müsse bei einem Organverhältnis das Organ dem Organträger untergeordnet sein. Wesentlich sei, daß der Organträger einen tatsächlichen Einfluß ausübe und die gegenseitige Verflechtung nicht bloß kapitalistischer, sondern auch wirtschaftlicher Art sei. Im Beschwerdefall könne von einer solchen wirtschaftlichen Eingliederung keine Rede sein, weil keine Innenumsätze festgestellt worden seien und der Umstand, daß der Organträger für die Organgesellschaften günstige Einkaufsbedingungen ausgehandelt habe und die sogenannten Zentraleinkäufe zweckmäßigkeitshalber gemeinsam über den Organträger vorgenommen würden, keine solche wirtschaftliche Eingliederung im Sinn einer Unterordnung, dh eines Dienens der Organgesellschaften gegenüber dem Organträger, darstelle. Diese Vorgangsweise sei vielmehr als Dienst der Obergesellschaft gegenüber der Untergesellschaft zu werten.

Eine juristische Person steht nach den im Streitzeitraum anzuwendenden Gesetzen (§ 2 Abs 2 Z 2 UStG 1972, § 1 Abs 2 Z 2 GewStG 1953 und § 8 Abs 4 KStG 1966) zu einem anderen Unternehmen u. a. nur dann in einem Organschaftsverhältnis, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in diesem Unternehmen eingegliedert bzw derart untergeordnet ist, daß sie keinen eigenen Willen hat.

Im Beschwerdefall ist zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nur die Frage strittig, ob hinsichtlich der betreffenden Tochtergesellschaften der mitbeteiligten Partei auch eine wirtschaftliche Eingliederung bzw Unterordnung besteht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Organschaft ist erforderlich, daß zwischen Organträger und Organ ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht (vgl das hg Erkenntnis vom 9. September 1980, 2595, 2833 bis 2837/80). In diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof zur wirtschaftlichen Eingliederung (Unterordnung) auch zum Ausdruck gebracht, daß die Tätigkeiten beider Gesellschaften aufeinander abgestellt sein und sich gegenseitig ergänzen müßten. Der Gerichtshof verwies 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. Der belangten Behörde ist im Hinblick auf dieses Erkenntnis zuzustimmen, daß eines der drei Merkmale und damit auch das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung ohne Schaden für die Organschaft weniger ausgeprägt sein muß, wenn nur die beiden anderen Merkmale umso eindeutiger erkennbar sind. So wird etwa bei einer eindeutigen finanziellen und organisatorischen 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 Tätigkeiten - und damit auch das Merkmal wirtschaftlicher Eingliederung, dann liegen die Voraussetzungen für eine Organschaft nicht vor, selbst wenn finanzielle und organisatorische Eingliederung gegeben sind.

Vor diesem Hintergrund ist dem beschwerdeführenden Präsidenten - wenngleich dieser (teilweise) noch vom Verständnis der wirtschaftlichen Unterordnung im Sinn des zu § 2 Abs 1 UStG 1959 ergangenen hg Erkenntnisses vom 21. Juni 1965, 2255/64, ausgeht - dennoch im Ergebnis zuzustimmen, daß die belangte Behörde im Beschwerdefall das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung zu Unrecht bejaht hat. Die belangte Behörde sah die wirtschaftliche Eingliederung nämlich vor allem darin, daß die sogenannten Zentraleinkäufe sowie die Verhandlung von Rabatten und sonstigen Einkaufsbedingungen von einem Vertreter der mitbeteiligten Partei einheitlich für alle Organgesellschaften getätigt wurden.

Nun kann jedoch in dem Umstand, daß der Wareneinkauf unter Einflußnahme eines Vertreters des Organträgers hinsichtlich der Einkaufsbedingungen erfolgte, insbesondere dann nicht der als für die wirtschaftliche Eingliederung erforderliche Zusammenhang zwischen Organträger und Organgesellschaft gesehen werden, wenn die Tätigkeit des Organträgers vornehmlich im Betrieb einer Druckerei besteht, die Organgesellschaft aber auf einem anderen Gebiet, nämlich dem des Buchhandels, tätig wird. Es mag zutreffen, daß eine Organschaft in einem Fall nicht auszuschließen sein müßte, in welchem eine als Buchhandlung tätige Tochtergesellschaft einer Druckerei- und Verlagsgesellschaft vornehmlich die in ihrer Muttergesellschaft gedruckten und verlegten Werke vertreibt. Eine solche Konstellation liegt im Beschwerdefall aber nicht vor. Soweit die mitbeteiligte Partei im Verwaltungsverfahren vorgetragen hat, daß sie neben Druckereitätigkeiten auch Verlagstätigkeiten ausübe, ist darauf hinzuweisen, daß sie in diesem Zusammenhang nicht behauptet hat, die Organgesellschaften hätten in der Hauptsache die von ihr verlegten Werke vertrieben. Vielmehr wurde dargetan, daß die Organgesellschaften jeweils ca 8 % ihres Umsatzes bei einer einen Verlag betreibenden Organtochter der mitbeteiligten Partei getätigt hätten. Selbst wenn man diese Umsätze der mitbeteiligten Partei direkt zurechnete, könnte bei diesem geringen Anteil der durch die Organgesellschaften vertriebenen Werke der mitbeteiligten Partei von keiner deren Tätigkeit hinreichend ergänzenden Tätigkeit gesprochen werden (vgl das hg Erkenntnis vom 10. September 1975, 640/73).Von der mitbeteiligten Partei wurde auch nicht behauptet, daß ihre Tochtergesellschaften weitaus überwiegend die von ihr gedruckten Werke vertrieben hätten.

In ihrer Gegenschrift zur Beschwerde beruft sich die mitbeteiligte Partei auf Literatur, wonach die Voraussetzungen einer Organschaft jedenfalls dann erfüllt seien, wenn eine geschäftsleitende Holding vorliege, die für den Unternehmensverband Leitungs- und Lenkungsaufgaben sowie die zentralen Verwaltungsagenden erfülle. Diese Meinung teilt der Verwaltungsgerichtshof - abgesehen davon, daß eine solche umfassende Geschäftsleitungstätigkeit der mitbeteiligten Partei in der von der belangten Behörde als erwiesen angenommenen Einflußnahme eines Vorstandsmitgliedes der mitbeteiligten Partei auf einen Teil des Wareneinkaufes der Organgesellschaften nicht gesehen werden kann - nicht, weil allein in einer solchen (geschäftsführenden) Tätigkeit die im Gesetz geforderte wirtschaftliche Eingliederung (Unterordnung) im Sinn der in der Judikatur - wie oben aufgezeigt - zum Ausdruck gebrachten aufeinander abgestellten, sich gegenseitig ergänzenden wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht gesehen werden kann (vgl auch das hg Erkenntnis vom 1. Oktober 1979, 1239/76).

Ein weiteres Indiz für die wirtschaftliche Eingliederung sah die belangte Behörde darin, daß durch die Ergebnisabführungsverträge gewährleistet sei, daß die "Organgesellschaften geeignet seien, dem Organträger wirtschaftliche Vorteile zu bringen".

Zu Recht vertritt der beschwerdeführende Präsident dazu die Ansicht, daß es sich dabei um kein Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung, sondern um ein gemäß § 8 Abs 4 KStG 1966 für das Vorliegen einer Organschaft auch auf körperschaftsteuerlichem Gebiet (sogenannte Vollorganschaft) erforderliches zusätzliches Tatbestandsmerkmal handelt.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch die Ansicht des beschwerdeführenden Präsidenten, daß die gegebene organisatorische und finanzielle Eingliederung eine völlig fehlende wirtschaftliche Eingliederung nicht ersetzen können. Wenngleich nicht alle drei diesbezüglichen Merkmale gleich stark ausgeprägt sein müssen, kann die vom Gesetz auch geforderte wirtschaftliche Eingliederung jedenfalls nicht völlig vernachlässigt werden. Die von der belangten Behörde gesehene Indizienwirkung einer gegebenen organisatorischen Eingliederung für eine wirtschaftliche Eingliederung ist nicht zu erkennen.

Zutreffend meint der beschwerdeführende Präsident in weiterer Folge, daß im Beschwerdefall der Beurteilung einer fehlenden wirtschaftlichen Eingliederung (Unterordnung) auch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht entgegensteht. Der erwähnte Grundsatz besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nämlich nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung bedeutet keinen Verstoß gegen Treu und Glauben, vielmehr ist die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl das hg Erkenntnis vom 22. April 1991, 90/15/0007).Die jahrzehntelange Anerkennung der Organschaft durch die Abgabenbehörde ist daher entgegen der Ansicht der belangten Behörde kein Grund, die Frage der wirtschaftlichen Eingliederung "nicht zu streng" zu beurteilen.

Insgesamt ist dem beschwerdeführenden Präsidenten daher zuzustimmen, daß die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage das für das Vorliegen einer Organschaft neben einer finanziellen und organisatorischen auch erforderliche Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung (Unterordnung) als gegeben beurteilt und damit den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet hat. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben, wobei von der beantragten Verhandlung aus dem Grunde des§ 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Wien, am 20. Jänner 1999

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2Mangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Grundsätzliches zur Parteistellung vor dem VwGH AllgemeinMangel der Berechtigung zur Erhebung der Beschwerde mangelnde subjektive Rechtsverletzung Besondere Rechtsgebiete Finanzverwaltung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1996130090.X00

Im RIS seit

21.02.2002

Zuletzt aktualisiert am

17.11.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at