

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.01.2001

Geschäftszahl

95/13/0154

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag.iur. Mag.(FH) Schärf, über die Beschwerde der V Gesellschaft mbH in W, vertreten durch Dr. Marcella Prunbauer, Dr. Andreas Peyrer-Heimstätt und Dr. Leonhard Romig, Rechtsanwälte in Wien I, Mahlerstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IIIa) vom 27. April 1995, ZI 11-92/2007/12, betreffend Körperschaftsteuer 1990, 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

Zwischen der beschwerdeführenden Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft und ihrer 100 %-igen Muttergesellschaft, einer Genossenschaft, als Organträger bestand bis einschließlich 1989 infolge finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Unterordnung sowie infolge eines abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrages ein von der Finanzverwaltung anerkanntes Organschaftsverhältnis im Sinn des § 9 KStG 1988.

Mit Vertrag vom 5. Dezember 1990 beteiligte sich an der Organträgergenossenschaft eine GmbH als atypisch stille Gesellschafterin. Die Genossenschaft und die GmbH wurden in der Folge gemeinsam als Mitunternehmerschaft steuerlich erfasst.

Anlässlich der Veranlagung der Beschwerdeführerin zur Körperschaftsteuer 1990 verneinte das Finanzamt das Vorliegen einer Organschaft und setzte für sie Körperschaftsteuer fest. Begründend wurde darauf hingewiesen, dass die Organträgergenossenschaft mit Vertrag vom 5. Dezember 1990 ihren Betrieb in eine Mitunternehmerschaft eingebracht habe. Diese Mitunternehmerschaft sei gemäß § 9 Abs 3 KStG 1988 hinsichtlich der Körperschaftsteuer nicht geeignet, Organträger zu sein. Außerhalb der Mitunternehmerschaft verwalte die Organträgergenossenschaft nur mehr ihr Vermögen. Eine in § 9 Abs 2 KStG 1988 verlangte wirtschaftliche Unterordnung sei hier nicht möglich.

In einer dagegen erhobenen Berufung wurde darauf hingewiesen, dass gemäß § 7 des Vertrages vom 5. Dezember 1990 Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG 1988 einschließlich der mit diesen Erträgen im Zusammenhang stehenden Zinsaufwendungen aus der Beteiligung ausdrücklich ausgenommen seien. Ergebnisabfuhr von Organtöchtern seien im Vertrag nicht gesondert erwähnt. Gemäß § 10 des Vertrages sei zur Geschäftsführung und Vertretung ausschließlich der Geschäftsherr berufen, Mitwirkungsrechte des Stillen seien ausdrücklich ausgeschlossen. Da durch diesen Vertrag eine ertragsteuerliche Mitunternehmerschaft begründet worden sei, verneine der bekämpfte Bescheid, dass nicht mehr der Geschäftsherr, sondern die Mitunternehmerschaft Organträger und damit Vertragspartner der Organgesellschaft sei. Damit verkenne der Bescheid, dass eine stille Gesellschaft auch dann eine reine Innengesellschaft sei, wenn dem Stillen schuldrechtlich Rechte eingeräumt würden, die seine Stellung der eines Kommanditisten annähernten. Auch der atypisch stille Gesellschafter werde aus den Geschäften des Geschäftsherrn weder berechtigt noch verpflichtet, er sei am Vermögen des Geschäftsherrn nicht beteiligt, seine Einlage gehe vielmehr in das Vermögen des Geschäftsherrn über. Das Unternehmen werde allein und ausschließlich vom Geschäftsherrn im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben. Die stille Gesellschaft habe kein Vermögen, an dem der stille Gesellschafter beteiligt sein könnte. Er werde vertraglich so gestellt, "als ob" eine dingliche Vermögensgemeinschaft bestünde.

Der Stille habe lediglich einen obligatorischen Anspruch auf einen Anteil am wirtschaftlichen Erfolg. Damit sei aber dargetan, dass auch nach Abschluss des Vertrages vom 5. Dezember 1990 über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft die Voraussetzungen des § 9 KStG 1988 für eine körperschaftsteuerliche Organschaft unverändert gegeben gewesen seien: Nicht die Mitunternehmerschaft sei im Jahr 1990 Eigentümer der Geschäftsanteile der Beschwerdeführerin gewesen, sondern der Geschäftsherr; die Beschwerdeführerin sei in das Unternehmen des Geschäftsherrn eingegliedert gewesen; auch die organisatorische Eingliederung sei nur im Verhältnis zum Geschäftsherrn vorgelegen; durch den Vertrag vom 5. Dezember 1990 habe sich auch die Identität der Parteien des Ergebnisabführungsvertrages nicht geändert. Berechtigt und verpflichtet aus diesem Vertrag seien nach wie vor die Genossenschaft und die Beschwerdeführerin. Der Vertrag vom 5. Dezember 1990 über die Errichtung einer atypisch stillen Gesellschaft sei daher für die Frage, ob im vorliegenden Fall eine körperschaftsteuerliche Organschaft vorgelegen sei, ohne jede Relevanz. Es sei kein Betrieb "in eine Mitunternehmerschaft eingebracht worden", wie in der Begründung des Bescheides ausgeführt worden sei, die atypisch still beteiligte GmbH habe vielmehr lediglich schuldrechtliche Ansprüche gegenüber der Genossenschaft. Die von der Abgabenbehörde erster Instanz in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorgenommene Anknüpfung an einen nur dem Abgabenrecht bekannten Typus, nämlich die Mitunternehmerschaft, sei verfehlt. Das Körperschaftsteuergesetz stelle bei Beurteilung der Frage, ob einem Gebilde Körperschaftsteuersubjektivität zukomme, auf die Rechtsform des Unternehmens ab. Allein die Vorschriften des Handelsrechtes seien damit für die Körperschaftsteuerpflicht maßgebend. Nichts anderes könne aber für die Beurteilung der Frage gelten, ob ein bestimmtes Gebilde Organgesellschaft oder Organträger sein könne. Gerade die Organtheorie ermögliche es, wirtschaftlichen Gegebenheiten dadurch Rechnung zu tragen, dass das von einer Organgesellschaft erwirtschaftete Ergebnis über die Grenzen der Körperschaftsteuersubjektivität einem anderen Rechtsträger, dem Organträger, zugerechnet werden könne. Das Institut der Organschaft setze sohin bei Beurteilung der Frage, ob ein Gebilde als juristische Person im Sinne des § 9 Abs 2 und 3 KStG 1988 anzusehen sei, die Anknüpfung an das Handelsrecht geradezu voraus. Die im § 9 Abs 2 und 3 KStG 1988 für den Organträger und die Organgesellschaft angeführten Rechtsformen seien daher in rechtlicher Anknüpfung nach den Bestimmungen des Handelsrechtes zu beurteilen. Voraussetzung sei in beiden Fällen Körperschaftsteuersubjektivität. Für eine wirtschaftliche Anknüpfung bleibe kein Raum. Es gehe nicht an, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuerst einem Gebilde (fiktiv) die Organträgerfunktion zuzuweisen, das nach dem Willen der Vertragspartner nicht Organträger sein solle, das den Ergebnisabführungsvertrag nicht abgeschlossen habe und diesen auf Grund rechtlicher Erwägungen (mangelnde Rechtsfähigkeit) auch nicht abschließen habe können und dann in einem zweiten Schritt diesem fiktiven Organträger die Organschaftswirkungen nicht zuzuerkennen, weil dieses Gebilde aus formalrechtlichen Erwägungen nicht Körperschaftsteuersubjekt sein könne. Darüber hinaus habe der Ergebnisabführungsvertrag nur zwischen rechtsfähigen Körperschaften geschlossen werden können. Da eine reine Innengesellschaft nicht Vertragspartei sein könne, sei das Ergebnis der Beschwerdeführerin nach wie vor ausschließlich an die Genossenschaft abzuführen gewesen. Nur diese sei aus dem Ergebnisabführungsvertrag, der ja durch den Vertrag über die atypisch stille Gesellschaft in seiner Wirksamkeit nicht beeinträchtigt worden sei, berechtigt und verpflichtet. Wem der konsolidierte wirtschaftliche Erfolg letztlich zukomme, müsse für die Frage der Organträgerschaft ebenso bedeutungslos bleiben wie die Frage der Beherrschung des Organträgers selbst. Die Abgabenbehörde erster Instanz habe darüber hinaus außer Acht gelassen, dass sich die Genossenschaft bei den vertraglichen Vereinbarungen mit dem stillen Gesellschafter sämtliche Beteiligungserträge, somit auch die Ergebnisse von Organgesellschaften, vorbehalten habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Beteilige sich jemand an einem Unternehmen, im konkreten Fall an einer Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft als stiller Gesellschafter, so sei zu unterscheiden, ob eine typische (echte) oder atypische (unechte) stille Beteiligung vorliege. Von einer atypisch stillen Beteiligung spreche man dann, wenn aus den vertraglichen Vereinbarungen für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses hervorgehe, dass der stille Gesellschafter an den stillen Reserven und am Firmenwert teilnehme. In der Judikatur und Literatur werde bei einer atypisch stillen Beteiligung steuerlich eine Mitunternehmerschaft angenommen. Voraussetzung für die Annahme einer Stellung des Gesellschafters als Mitunternehmer sei, dass mit dessen Position Unternehmerwagnis verbunden sei. Dieses drücke sich in der Unternehmerinitiative und/oder im Unternehmerrisiko aus. Unternehmerinitiative entfalte, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen könne. Das Unternehmerrisiko bestehe in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und komme u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck. § 23 Z 2 EStG 1988 zähle zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die "Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften", bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien (wie insbesondere Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften). Gemäß § 188 Abs 1 lit b BAO würden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien. Die Beteiligung der GmbH am Unternehmen der Genossenschaft sei unbestritten eine atypisch stille. Dass damit steuerlich eine Mitunternehmerschaft entstanden sei, werde von der Beschwerdeführerin auch nicht bestritten. Bei der Mitunternehmerschaft, die abgabenrechtlich als Personengesellschaft aufgefasst werde, sei der Gewinn gemäß § 4 Abs 1 bzw § 5 EStG 1988 zu ermitteln und sodann gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen. Wenn nun das Vorbringen in der Beschwerdeschrift im Wesentlichen darauf gerichtet sei, dass die atypisch stille

Gesellschaft eine reine Innengesellschaft sei, damit gesellschaftsrechtlich gar keine Personengesellschaft vorliege, sondern lediglich das Abgabenrecht unter Anwendung des in diesem Rechtsbereich vorherrschenden Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Mitunternehmerschaft konstruiere, so sei dem entgegenzuhalten, dass die Norm des § 9 KStG 1988 zwar an zivilrechtliche Sachverhalte anknüpfe, aber eine rein steuerrechtliche Zurechnungsvorschrift darstelle, die aus dem Blickwinkel der dem Steuerrecht immanenten wirtschaftlichen Betrachtungsweise anzusehen sei. Dies müsse auch für die Behandlung an atypisch stillen Gesellschaften als Mitunternehmerschaft gelten, die im Wesentlichen eine steuerliche Gleichstellung dieser Gesellschaftsform, wie auch der der Gesellschaften nach bürgerlichem Recht, mit den Personengesellschaften des Handelsrechtes mit sich bringe. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin über den Charakter der atypisch stillen Gesellschaft als reiner Innengesellschaft gingen daher ins Leere.

§ 9 Abs 3 KStG 1988 schreibe aber zwingend für den Organträger die Eigenschaft einer Körperschaft vor, um sicherzustellen, dass der Zurechnungspartner der Organgesellschaft ein Körperschaftsteuersubjekt sei. Wollte man der von der Beschwerdeführerin vertretenen Rechtsauffassung folgen, würde dies zu dem völlig unsystematischen Ergebnis führen, dass auch natürliche Personen als "atypisch stille Gesellschafter" in den unmittelbaren Genuss der Organgewinne gelangen könnten. Dem weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass Ergebnisabfuhren von Organtöchtern auf Grund der Textierung des Vertrages vom 5. Dezember 1990 von der Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters ausgenommen seien, sei die dementsprechende Passage des besagten Vertrages entgegenzuhalten, wonach Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG 1988, abzüglich damit im Zusammenhang stehender Zinsaufwendungen, ausschließlich dem Geschäftsherrn zustünden. Die stille Gesellschafterin sei daher am Ergebnis nach Abzug dieser Nettobeträge beteiligt. Dass trotz dieses klaren Wortlautes (genannt seien nur Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG 1988) damit auch die Ergebnisabfuhren von Organgesellschaften mitumfasst seien, entbehre nach Ansicht des erkennenden Senates jeder Grundlage. Aber selbst wenn die Beteiligung am Unternehmen der Beschwerdeführerin "im Eigentum" der Genossenschaft geblieben wäre, liege keine Organschaft vor, weil die Genossenschaft diesfalls eine reine Holdinggesellschaft wäre, bei einer solchen aber mangels wirtschaftlicher Eingliederung eine Organschaft nicht möglich wäre.

Das Finanzamt habe daher zu Recht das Vorliegen einer Organschaft im Bereich der Körperschaftsteuer verneint.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dargelegte erhobene Beschwerde erwogen:

Von der Beschwerdeführerin wird nicht in Abrede gestellt, dass gegenständlich die durch den Vertrag vom 9. Dezember 1990 - unbestritten - entstandene atypisch stille Gesellschaft steuerrechtlich als Mitunternehmerschaft zu beurteilen ist. Die Anknüpfung an die nur dem Abgabenrecht bekannte Mitunternehmerschaft sei jedoch verfehlt, weil eine atypisch stille Gesellschaft gesellschaftsrechtlich eine reine Innengesellschaft darstelle. Der atypisch stille Gesellschafter werde aus den Geschäften des Geschäftsherrn weder berechtigt noch verpflichtet, er sei am Vermögen des Geschäftsherrn nicht beteiligt, seine Einlage gehe vielmehr in das Vermögen des Geschäftsherrn über. Das Unternehmen werde allein und ausschließlich vom Geschäftsherrn im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betrieben. Die stille Gesellschaft habe kein eigenes Vermögen, an dem der stille Gesellschafter beteiligt sein könnte. Der Stille habe lediglich einen obligatorischen Anspruch auf einen Anteil am wirtschaftlichen Erfolg. Damit sei aber dargetan, dass auch nach Abschluss des Vertrages vom 9. Dezember 1990 die Voraussetzungen des § 9 KStG 1988 für eine körperschaftsteuerliche Organschaft unverändert gegeben seien.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Ansicht nicht: Der Grund, warum eine atypisch stille Gesellschaft - ungeachtet der gesellschaftsrechtlichen Gegebenheiten - ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmerschaft beurteilt wird, liegt darin, dass der atypisch stille Gesellschafter voraussetzungsgemäß vor allem an den stillen Reserven und am Firmenwert des Geschäftsherrn teilnimmt, und es steuerlich keinen Unterschied machen soll, ob Gesellschaftsvermögen vorhanden ist, oder das Geschäftsvermögen eines der 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 "atypische stille Gesellschaft" wird der auf Außengesellschaften zugeschnittenen Vorschrift des § 23 Z 2 EStG subsumiert. Das hat zur Folge, dass das Vermögen des Geschäftsinhabers steuerlich wie Gesellschaftsvermögen anzusehen ist. Auf Grund der Unterstellung der atypischen stillen Gesellschaft unter den Regelungsbereich des § 23 Z 2 EStG ist das Vermögen des Geschäftsinhabers - soweit es in die stille Gesellschaft einbezogen ist - wie ein Gesamthandvermögen anzusehen und daher steuerliches Betriebsvermögen der atypischen stillen Gesellschaft (vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführer bei GmbH, GmbH & CoK(E)G, GmbH & Still, S 301f). Steuerlich gesehen ist der Vertrag vom 5. Dezember 1990 daher in der Weise zu beurteilen, dass die Genossenschaft ihren Betrieb als Sacheinlage und der stille Gesellschafter seine Leistung ebenfalls als Einlage in die Mitunternehmerschaft eingebracht hat (vgl auch Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, Einkommensteuergesetz, § 23 Anm 15).

Dementsprechend hat die belangte Behörde der Mitunternehmerschaft nicht eine Organträgerfunktion "(fiktiv) zugewiesen", die Mitunternehmerschaft war steuerrechtlich vielmehr als Träger des (eingebrachten) Betriebes der Genossenschaft das allein heranziehbare Zurechnungssubjekt. Wenn die belangte Behörde in der Folge geprüft hat, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft in Bezug auf dieses Zurechnungssubjekt zutreffen und dies in der Folge verneint hat, weil die

Mitunternehmerschaft die Voraussetzung des § 9 Abs 3 KStG 1988 nicht erfüllt, ist dies nicht als rechtswidrig zu erkennen.

Soweit die Beschwerdeführerin überdies einwendet, dass die "Abgabenbehörde erster Instanz" außer Acht gelassen habe, dass sich die Genossenschaft bei den vertraglichen Vereinbarungen mit dem stillen Gesellschafter "sämtliche Beteiligungserträge, somit auch die Ergebnisse von Organgesellschaften" vorbehalten habe, ist dieses Vorbringen - soweit es als gegen den angefochtenen Bescheid gerichtet verstanden werden kann - ebenfalls nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen, weil die belangte Behörde ua zutreffend darauf hingewiesen hat, dass diesfalls eine Organschaft mangels wirtschaftlicher Eingliederung nicht anerkannt werden könnte. Mit dem Vorbehalten bloßer Beteiligungserträge ist zudem nicht gesagt, dass sich die Genossenschaft eine eigenbetriebliche Tätigkeit im Rahmen des atypisch stillen Gesellschaftsverhältnisses zurückbehalten hätte, der die Beteiligung an der Beschwerdeführerin etwa als Sonderbetriebsvermögen zugerechnet werden könnte (vgl. Kohler, Kapitalgesellschaft und atypisch Stille kein Organträger?, SWK 1991, A I 277, sowie Bauer/Quantschigg, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 9, Tz 25.6).

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 31. Jänner 2001