

TE Vwgh Erkenntnis 2009/11/25 2008/15/0039

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.11.2009

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

BAO §23 Abs1;

BAO §24 Abs1 litd;

EStG 1988 §19 Abs1;

EStG 1988 §27 Abs1 Z1 lita;

EStG 1988 §93 Abs2 Z1 lita;

EStG 1988 §95;

KStG 1988 §8 Abs2;

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. BAO § 23 heute

2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 24 heute

2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 19 heute

2. EStG 1988 § 19 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

3. EStG 1988 § 19 gültig von 01.07.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2021

4. EStG 1988 § 19 gültig von 08.12.2011 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011

5. EStG 1988 § 19 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011

6. EStG 1988 § 19 gültig von 29.12.2007 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007

7. EStG 1988 § 19 gültig von 31.12.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

8. EStG 1988 § 19 gültig von 30.12.2000 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000

9. EStG 1988 § 19 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.2000

1. EStG 1988 § 27 heute
2. EStG 1988 § 27 gültig von 01.07.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
3. EStG 1988 § 27 gültig von 01.07.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 27 gültig ab 01.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026
5. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
6. EStG 1988 § 27 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
7. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2024 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
8. EStG 1988 § 27 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
10. EStG 1988 § 27 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. EStG 1988 § 27 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
12. EStG 1988 § 27 gültig von 30.10.2019 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
13. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
15. EStG 1988 § 27 gültig von 01.10.2019 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
16. EStG 1988 § 27 gültig von 15.08.2018 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
17. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
18. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
21. EStG 1988 § 27 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
22. EStG 1988 § 27 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
23. EStG 1988 § 27 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
24. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
25. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
26. EStG 1988 § 27 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
27. EStG 1988 § 27 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
28. EStG 1988 § 27 gültig von 27.06.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
29. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2008 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2007
30. EStG 1988 § 27 gültig von 24.05.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 27 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
33. EStG 1988 § 27 gültig von 25.05.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 84/2002
34. EStG 1988 § 27 gültig von 27.06.2001 bis 24.05.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
35. EStG 1988 § 27 gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
36. EStG 1988 § 27 gültig von 31.12.1996 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
37. EStG 1988 § 27 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
38. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
39. EStG 1988 § 27 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
40. EStG 1988 § 27 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
41. EStG 1988 § 27 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
42. EStG 1988 § 27 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
43. EStG 1988 § 27 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 93 heute
2. EStG 1988 § 93 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
4. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
5. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
6. EStG 1988 § 93 gültig von 07.12.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
7. EStG 1988 § 93 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
8. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

9. EStG 1988 § 93 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
11. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
12. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
13. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
14. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/2011
16. EStG 1988 § 93 gültig von 01.10.2011 bis 30.09.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
17. EStG 1988 § 93 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
18. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
19. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
20. EStG 1988 § 93 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
21. EStG 1988 § 93 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
22. EStG 1988 § 93 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
23. EStG 1988 § 93 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
24. EStG 1988 § 93 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
25. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
26. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
27. EStG 1988 § 93 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
28. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
29. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
30. EStG 1988 § 93 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
31. EStG 1988 § 93 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
32. EStG 1988 § 93 gültig von 21.04.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
33. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.1988 bis 20.04.1993

1. EStG 1988 § 95 heute
2. EStG 1988 § 95 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
4. EStG 1988 § 95 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
5. EStG 1988 § 95 gültig von 20.07.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
6. EStG 1988 § 95 gültig von 01.03.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
7. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2021 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
8. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
9. EStG 1988 § 95 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
10. EStG 1988 § 95 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
11. EStG 1988 § 95 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
12. EStG 1988 § 95 gültig von 30.07.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
13. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
14. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
15. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2011
16. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/2011
17. EStG 1988 § 95 gültig von 01.04.2012 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
18. EStG 1988 § 95 gültig von 01.10.2011 bis 30.09.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
19. EStG 1988 § 95 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
20. EStG 1988 § 95 gültig von 24.05.2007 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
21. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2007 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
22. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2007 bis 02.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
23. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.2007 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2006
24. EStG 1988 § 95 gültig von 03.08.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
25. EStG 1988 § 95 gültig von 03.08.2006 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2006
26. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2005 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

27. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2005 bis 02.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
28. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
29. EStG 1988 § 95 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
30. EStG 1988 § 95 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
31. EStG 1988 § 95 gültig von 21.08.2003 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
32. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.1998 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
33. EStG 1988 § 95 gültig von 01.05.1996 bis 31.12.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
34. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
35. EStG 1988 § 95 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
36. EStG 1988 § 95 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. EStG 1988 § 95 gültig von 13.01.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 12/1993
38. EStG 1988 § 95 gültig von 30.07.1988 bis 12.01.1993

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der R Gesellschaft m.b.H. in H, vertreten durch die Obholzer Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 6020 Innsbruck, Karl Schönherr Straße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 31. März 2004, GZ. RV/0022-I/02, betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Streitzeitraum war Klaus R Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihrerseits zu 100% an der X GmbH beteiligt war. Klaus R hatte im Streitzeitraum auch die Geschäftsführung der X GmbH inne und war zudem als Kommanditist zu 82% an der X GmbH & Co KG beteiligt. Komplementärin der X GmbH & Co KG war die Y GmbH, die als Arbeitsgesellschafterin fungierte und von Klaus R als (Haupt-) Gesellschafter und Geschäftsführer beherrscht wurde.

Im Rahmen von abgabenbehördlichen Prüfungen bei der Beschwerdeführerin, der X GmbH und der X GmbH & Co KG stellten die Prüfer u.a. fest, dass die X GmbH 1992 und 1993 die Herstellungskosten für ein - auf einem Grundstück der

X GmbH & Co KG errichtetes - Hochregallager aktiviert und von den Herstellungskosten einen Investitionsfreibetrag im höchstmöglichen Ausmaß geltend gemacht habe. Zur Begründung dafür wurde den Prüfern eine mit 13. Mai 1991 datierte Vereinbarung zwischen der X GmbH & Co KG und der X GmbH wie folgt vorgelegt:

"VEREINBARUNG

zwischen den Firmen

(X GmbH & Co KG) (römisch zehn GmbH & Co KG)

und (X GmbH) und (römisch zehn GmbH)

Es wird vereinbart, daß der Neubau des Hochregallagers durch die Firma (X GmbH & Co KG) treuhändig im Auftrag der (X GmbH) erfolgen wird. Die gesamte Bauabwicklung wird firmenintern durch die (X GmbH) erfolgen, nach außen hin wird jedoch nur die Firma (X GmbH & Co KG) als Bauwerber auftreten. Die entstehenden Baukosten werden durch die Firma (X GmbH) getragen. Gleichzeitig räumt die Firma (X GmbH & Co KG) der Firma (X GmbH) das Recht auf die Bebauung des in ihrem Besitz stehenden Grundstückes ein. Es wird vereinbart, daß der Neubau des Hochregallagers durch die Firma (X GmbH & Co KG) treuhändig im Auftrag der (römisch zehn GmbH) erfolgen wird. Die gesamte Bauabwicklung wird firmenintern durch die (römisch zehn GmbH) erfolgen, nach außen hin wird jedoch nur die Firma (X GmbH & Co KG) als Bauwerber auftreten. Die entstehenden Baukosten werden durch die Firma (römisch zehn GmbH) getragen. Gleichzeitig räumt die Firma (römisch zehn GmbH & Co KG) der Firma (römisch zehn GmbH) das Recht auf die Bebauung des in ihrem Besitz stehenden Grundstückes ein.

H, am 13.5.1991

X GmbH

H, am 13.5.1991

X GmbH & Co KG"

Von den Prüfern wurde die Auffassung vertreten, dass die X GmbH die beim Bau des Hochregallagers angefallenen Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe geltend machen könne, weil das Hochregallager nicht zum Betriebsvermögen der X GmbH gehöre. Zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft, auf der das Hochregallager errichtet worden sei, sei die X GmbH & Co KG. Daran ändere die im Rahmen der Prüfung vorgelegte Vereinbarung vom 13. Mai 1991 nichts, weil diese nicht das Grundstück bezeichne, das bebaut werden sollte, und "keine Regelung über Beginn und Dauer des Bestandsverhältnisses, keine Entgeltsvereinbarung oder Bestimmungen über Gewährleistungsansprüche" enthalte. Damit fehlten die wesentlichen Vertragsbestandteile für die Einräumung des Rechtes zur Errichtung eines Superädifikates. Die Vereinbarung entspreche im übrigen auch nicht den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahestehenden Personen, weshalb das Hochregallager aus dem Betriebsvermögen der X GmbH auszuscheiden sei. Die Aufwendungen der X GmbH für die Errichtung des Hochregallagers stellten verdeckte Ausschüttungen der X GmbH an die Beschwerdeführerin (Muttergesellschaft der X GmbH) und verdeckte Ausschüttungen der Beschwerdeführerin an Klaus R (Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin) sowie Einlagen des Klaus R in die X GmbH & Co KG dar.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüfer und erließ u. a. Haftungs- und Zahlungsbescheide, mit denen die Beschwerdeführerin für Kapitalertragsteuer der Jahre 1992 und 1993 in Anspruch genommen wurde.

Die Beschwerdeführerin berief gegen diese Bescheide und brachte vor, dass die X GmbH sehr wohl wirtschaftliche Eigentümerin des Hochregallagers sei. Dies gehe eindeutig aus dem "am 21.9.1995 schriftlich ausgefertigten Mietvertrag betreffend Superädifikat" hervor, der u.a. auf den Treuhandauftrag vom 13. Mai 1991 und den Vertragsbeginn 13. Mai 1991 Bezug nehme und alle Voraussetzungen erfülle, die erforderlich seien, um der X GmbH das wirtschaftliche Eigentum am Hochregallager zuzurechnen.

Eine verdeckte Ausschüttung könne nur im Falle eines subjektiven, auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentschlusses der Körperschaft vorliegen. Dieser sei im Streitfall auszuschließen, da das Hochregallager ausschließlich von der X GmbH genutzt werde, die auch alle in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten zu tragen habe. Folge man der Auffassung der Prüfer, müsste die X GmbH & Co KG einen Pachtzins an die X GmbH verrechnen,

der sich an den Herstellungskosten und an der Kapitalbindung (Zinskomponente) zu orientieren hätte. Der X GmbH würde bei Verrechnung eines solchen Pachtzinses zumindest jener Aufwand erwachsen, den sie in Form der Absetzung für Abnutzung geltend gemacht habe.

Voraussetzung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sei eine Vorteilsgewährung, die das Einkommen oder den Gewinn der Körperschaft mindere. Die X GmbH habe die im Zusammenhang mit dem Hochregallager angefallenen Aufwendungen aktiviert. Es widerspreche dem Gesetz, die aktivierten Herstellungskosten als verdeckte Ausschüttung anzusehen und dem Gewinn hinzuzurechnen, da diese den Gewinn der X GmbH nicht gemindert hätten.

Das Fehlen einer beabsichtigten Vorteilsgewährung an Klaus R. gehe daraus hervor, dass das Hochregallager ausschließlich von der X GmbH genutzt werde, und "die Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung durch das Absetzen eines Aufwandes als Betriebsausgabe infolge fehlender Zuordnungsmöglichkeit zu einem geschäftlichen Rechtsgrund nicht vorliegt".

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte u.a. aus, dass der Grund für die vorgenommene Gestaltung darin gelegen sei, die steuerliche Begünstigung des Investitionsfreibetrages zu nützen. Die X GmbH & Co KG hätte für die Errichtung des Hochregallagers keinen Investitionsfreibetrag in Anspruch nehmen können. Die faktische Übernahme der Herstellungskosten durch die X GmbH habe den Zweck gehabt, in den Genuss der steuerlichen Begünstigung zu gelangen. Erst nachdem die Prüfer die Problematik aufgeworfen hätten, habe man versucht, unter Berufung auf angeblich bestehende, mehrfach adaptierte mündliche Vereinbarungen die Anerkennung der Konzeption zu retten. Eine Woche vor der Schlussbesprechung seien erstmals schriftliche Verträge abgeschlossen worden, in denen als Vertragsbeginn der Beginn der Bauphase des Hochregallagers angeführt sei. Die Rückwirkung der Verträge könne steuerlich schon deshalb nicht anerkannt werden, weil "Pkt. IV des Mietvertrages vom 21.9.1995" regle, dass für die Einräumung des Superädifikates erst ab 1. Jänner 1995 ein Bestandzins verrechnet werde. Aus den Buchhaltungen der beteiligten Unternehmen gehe zudem hervor, dass vor dem 1. Jänner 1995 kein Bestandzins verrechnet worden sei. Die behaupteten mündlichen Vereinbarungen hätten somit auch keinen "wirtschaftlichen Niederschlag" gefunden und könnten daher keine steuerliche Wirkung entfalten. Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte u.a. aus, dass der Grund für die vorgenommene Gestaltung darin gelegen sei, die steuerliche Begünstigung des Investitionsfreibetrages zu nützen. Die X GmbH & Co KG hätte für die Errichtung des Hochregallagers keinen Investitionsfreibetrag in Anspruch nehmen können. Die faktische Übernahme der Herstellungskosten durch die X GmbH habe den Zweck gehabt, in den Genuss der steuerlichen Begünstigung zu gelangen. Erst nachdem die Prüfer die Problematik aufgeworfen hätten, habe man versucht, unter Berufung auf angeblich bestehende, mehrfach adaptierte mündliche Vereinbarungen die Anerkennung der Konzeption zu retten. Eine Woche vor der Schlussbesprechung seien erstmals schriftliche Verträge abgeschlossen worden, in denen als Vertragsbeginn der Beginn der Bauphase des Hochregallagers angeführt sei. Die Rückwirkung der Verträge könne steuerlich schon deshalb nicht anerkannt werden, weil "Pkt. römisch vier des Mietvertrages vom 21.9.1995" regle, dass für die Einräumung des Superädifikates erst ab 1. Jänner 1995 ein Bestandzins verrechnet werde. Aus den Buchhaltungen der beteiligten Unternehmen gehe zudem hervor, dass vor dem 1. Jänner 1995 kein Bestandzins verrechnet worden sei. Die behaupteten mündlichen Vereinbarungen hätten somit auch keinen "wirtschaftlichen Niederschlag" gefunden und könnten daher keine steuerliche Wirkung entfalten.

Der Gewinn der X GmbH sei nur um die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung erhöht worden. Grundlage für die Ermittlung der Kapitalertragsteuer bei der Beschwerdeführerin sei allerdings die verdeckte Ausschüttung "nach Maßgabe des Zuflusses in den Jahren 1992 und 1993 in Höhe der Gesamtherstellungskosten des Hochregallagers". Der Unterschied zwischen der Gewinnkorrektur bei der X GmbH und der Beschwerdeführerin ergebe sich daraus, dass sich die verdeckte Ausschüttung bei der X GmbH durch die Verteilung der Herstellungskosten auf die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes nur im Ausmaß der jährlichen AfA-Beträge ausgewirkt habe. Dem Gesellschafter der Beschwerdeführerin, Klaus R., sei der Vorteil hingegen bereits bei Übernahme der Herstellungskosten durch die X GmbH zugeflossen.

Zum Einwand, dass eine verdeckte Ausschüttung nicht vorliegen könne, weil den von der X GmbH übernommenen Herstellungskosten nicht verrechnete Pachtzinse der X GmbH & Co KG gegenüberstünden, werde festgehalten, dass ein Vorteilsausgleich steuerlich nur anerkannt werden könne, "wenn eine innere Beziehung der Rechtsgeschäfte, innerhalb derer ein Vorteilsausgleich erfolgen soll, besteht und eine ausdrückliche (eindeutige) wechselseitige Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegt". Diese Voraussetzungen seien nicht erfüllt, weil weder ein

Rechtsgeschäft über die Einräumung eines Superädifikates, noch ein solches über den Verzicht auf Verrechnung eines Bestandzinses vorliegen würden. Zudem fehle eine ausdrückliche und eindeutige wechselseitige Vereinbarung über die Aufrechnung der Vorteile. Abgesehen davon liege eine verdeckte Ausschüttung an Klaus R vor, wohingegen die X GmbH & Co KG auf den Bestandzins verzichtet habe. Es seien keine Vorteile gegenseitig gewährt worden, weshalb auch ein Vorteilsausgleich nicht denkbar sei.

Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzend vor, dass das Hochregallager nur für Zwecke der X GmbH nutzbar sei und der X GmbH & Co KG auch dann kein Vorteil erwachse, wenn man ihr das Gebäude zurechne. Bedenke man die hohen Kosten eines Abbruches, hätte das Hochregallager für die X GmbH & Co KG vielmehr eine Belastung dargestellt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob das Hochregallager dem Vermögen der X GmbH oder der X GmbH & Co KG zuzurechnen sei und ob die Übernahme der Baukosten durch die X GmbH eine verdeckte Ausschüttung darstelle, sei die Vertragslage in den Jahren 1992 und 1993. Auf den Vertrag vom 21. September 1995 dürfe auf Grund des steuerlichen Rückwirkungsverbot es nicht Bedacht genommen werden.

Die mit 13. Mai 1991 datierte Vereinbarung zwischen der X GmbH & Co KG und der X GmbH sei für beide Vertragsparteien von Klaus R unterzeichnet worden. Es mangle daher schon an einem nach außen hin in Erscheinung tretenden, für Dritte feststellbaren Akt. Auch inhaltlich sei ein Bebauungsrecht der X GmbH und dessen Ausübung in der Vereinbarung vom 13. Mai 1991 nicht bestimmt worden. In der Vereinbarung komme nicht einmal zum Ausdruck, dass ein Superädifikat errichtet werden sollte und die X GmbH die dafür erforderliche Grundfläche von der X GmbH & Co KG in Bestand nehmen werde. Ebenso fehlten Bestimmungen über die genaue Lage und Größe der zu bebauenden Grundfläche, Vereinbarungen über die Dauer des Baurechtes und Regelungen über die vermögensrechtlichen Ansprüche bei Beendigung des Vertrages.

Ein dem Grundeigentümer fremd gegenüberstehender Vertragspartner hätte auf Grund einer solchen Vereinbarung keine Baukosten in einer Größenordnung von mehr als 20.000.000 S zur Zahlung übernommen. Unter Fremden wären vielmehr die näheren Bedingungen des "Bebauungsrechtes" und der wechselseitigen Rechte und Pflichten von Beginn an festgelegt und dokumentiert worden.

Die bloße Tatsache, dass die X GmbH das Gebäude nach der Fertigstellung im Jahr 1993 betrieblich genutzt habe, reiche zur Begründung wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 BAO nicht aus. Dazu hätte es einer schon damals nachweislich vorliegenden Vereinbarung bedurft, welche die rechtliche Stellung der X GmbH in hinreichend bestimmter Weise regle. Auch zivilrechtlich könne ein Superädifikat nur entstehen, wenn die dafür erforderlichen Voraussetzungen - zu denen ein von vornherein zeitlich begrenztes Grundbenützensrecht gehöre - spätestens bei Beginn der Bauarbeiten erfüllt seien. Die bloße Tatsache, dass die X GmbH das Gebäude nach der Fertigstellung im Jahr 1993 betrieblich genutzt habe, reiche zur Begründung wirtschaftlichen Eigentums iSd Paragraph 24, BAO nicht aus. Dazu hätte es einer schon damals nachweislich vorliegenden Vereinbarung bedurft, welche die rechtliche Stellung der X GmbH in hinreichend bestimmter Weise regle. Auch zivilrechtlich könne ein Superädifikat nur entstehen, wenn die dafür erforderlichen Voraussetzungen - zu denen ein von vornherein zeitlich begrenztes Grundbenützensrecht gehöre - spätestens bei Beginn der Bauarbeiten erfüllt seien.

Mangels hinreichend bestimmter Vereinbarungen sei für den Bereich des Ertragsteuerrechts davon auszugehen, dass das Hochregallager in den Jahren 1992 und 1993 nicht Betriebsvermögen der X GmbH geworden sei. Der Neubau sei der X GmbH & Co KG als Grundeigentümerin zuzurechnen, die nach außen - gegenüber der Baubehörde, den bauausführenden Firmen und dem Finanzamt durch Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges von den Baukosten - als Bauherrin aufgetreten sei. Festzuhalten sei auch, dass die Baukosten des Jahres 1992 zunächst bei der X GmbH & Co KG gebucht und erst mit Datum 31. Dezember 1992 an die X GmbH weiterverrechnet worden seien, obwohl die Bauabwicklung laut Vereinbarung vom 13. Mai 1991 "firmenintern" durch die X GmbH erfolgen sollte.

Wenn das Hochregallager der X GmbH & Co KG zuzurechnen sei, dann habe die X GmbH für die Übernahme der Baukosten keine Gegenleistung erhalten. Die Zahlungen der X GmbH seien ohne Rechtsgrund erfolgt. Der X GmbH & CO KG sei daraus insofern ein Vermögensvorteil erwachsen, als sie die (von ihr geschuldeten) Baukosten nicht habe tragen müssen. Rechtlich lägen in Höhe der Baukosten Entnahmen aus dem Vermögen der X GmbH und Einlagen in

die X GmbH & Co KG vor. Die Übernahme der Baukosten durch die X GmbH stelle einen Vermögensvorteil dar, der entsprechend der Beteiligungsstruktur dem Gesellschafter Klaus R als Ausschüttung der Beschwerdeführerin und dieser wiederum als - steuerfreie - Ausschüttung der X GmbH zuzurechnen sei.

Dass das Hochregallager nur von der X GmbH genutzt werden könne, ändere daran nichts. Für die X GmbH & Co KG als Eigentümerin sei der Neubau damit nicht wertlos (oder gar eine "Belastung"), hätte sie doch aus dem Hochregallager im Wege einer Vermietung an die X GmbH Erträge erzielen können.

Dem Berufungsvorbringen, dass die Übernahme der Baukosten nicht in der Absicht einer Vorteilsgewährung erfolgt sei, weil die X GmbH das Hochregallager nütze, sei entgegenzuhalten, dass die X GmbH in den Jahren 1992 und 1993 keine Rechtsposition besessen habe, die ihr ein solches Nutzungsrecht gesichert hätte. Mangels hinreichend bestimmter Regelungen habe es der X GmbH & Co KG oblegen, die tatsächliche Nutzung des Hochregallagers durch die X GmbH zu dulden. Sei aber trotz der Höhe der von der X GmbH zur Zahlung übernommenen Herstellungskosten auf eine eindeutige vertragliche Regelung verzichtet worden, könne keine Rede davon sein, dass die X GmbH die Investitionskosten in ihrem eigenen betrieblichen Interesse getragen hätte. Gerade der Umstand, dass (rechtzeitigen) vertraglichen Vereinbarungen keine Bedeutung beigemessen worden sei, lasse darauf schließen, dass der für alle Gesellschaften handelnde Klaus R durch die Finanzierung des Neubaus aus dem Vermögen der - über die nötigen Mittel verfügenden - X GmbH der bauführenden X GmbH & Co KG einen Vermögensvorteil verschaffen wollte oder einen solchen zumindest in Kauf genommen habe.

Der Vorteil, welcher der X GmbH & Co KG mit der Übernahme der Baukosten durch die X GmbH zu Gute gekommen sei, dürfe auch nicht mit der Ersparnis eines Nutzungsentgeltes für das Hochregallager auf Seiten der X GmbH gegenverrechnet werden. Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich wäre eine ausdrückliche wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen. Diese müsste bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen und jenen Anforderungen entsprechen, die an die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen einander nahestehenden Personen gestellt würden. Eine diesen Kriterien genügende Vereinbarung zwischen der X GmbH und der X GmbH & Co KG über die Nutzung des Hochregallagers und die Verrechnung der von der X GmbH übernommenen Herstellungskosten habe es nicht gegeben. Dass die X GmbH das im Eigentum der X GmbH & Co KG stehende Hochregallager tatsächlich genutzt habe, führe daher (1993) bei der X GmbH & Co KG zu Nutzungsentnahmen und bei der X GmbH zu Nutzungseinlagen.

Unbegründet sei auch der Einwand, dass die Zurechnung eines Vorteiles als verdeckte Ausschüttung verfehlt sei, weil die Übernahme der Baukosten durch die X GmbH bei dieser Gesellschaft keine Minderung des Einkommens in Höhe der Baukosten bewirkt habe. Es treffe zu, dass das steuerpflichtige Einkommen der X GmbH nur in Höhe der für das Streitjahr 1993 (zu Unrecht) geltend gemachten Abschreibung für Abnutzung gemindert worden sei; auf das steuerpflichtige Einkommen der Beschwerdeführerin habe sich die erhaltene und an Klaus R weiter gegebene Ausschüttung überhaupt nicht ausgewirkt. Die Erfassung einer Vorteilszuwendung beim Gesellschafter stehe aber mit der Einkommenskorrektur bei der Körperschaft in keinem unmittelbaren Zusammenhang. Der Klaus R als Ausschüttung zuzurechnende Vorteil habe dem Kapitalertragsteuerabzug im Zeitpunkt des Zufließens unterlegen. Diesen Zufluss habe das Finanzamt zutreffend nach Maßgabe des Anfallens von Baukosten in den Jahren 1992 und 1993 angenommen.

Über die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167). Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Auch beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein "Nahestehen" (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2002/13/0168). Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als

Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2008/15/0167). Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten. Auch beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein "Nahestehen" vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2002/13/0168).

Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter vor der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl. die bei Ritz, BAO3, § 24 Tz 3 zitierte hg. Rechtsprechung). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern erfolgt nach Maßgabe des wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter vor der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann vergleiche , die bei Ritz, BAO3, Paragraph 24, Tz 3 zitierte hg. Rechtsprechung).

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die X GmbH & Co KG vermiete ein Fabriksgebäude an die X GmbH und sei unstrittig zivilrechtliche Eigentümerin jener Liegenschaft, auf der sowohl das Fabriksgebäude als auch das hier in Rede stehende Hochregallager stünden. Aus der Vereinbarung vom 13. Mai 1991 gehe hervor, dass der Neubau des Hochregallagers durch die X GmbH & Co KG treuhändig im Auftrag der X GmbH erfolge. In der Vereinbarung werde bestimmt, dass die entstehenden Baukosten durch die X GmbH zu tragen seien, der auch das Recht auf Bebauung des im Eigentum der X GmbH & Co KG stehenden Grundstücks eingeräumt worden sei. Die belangte Behörde habe die Vereinbarung vom 13. Mai 1991 nicht anerkannt, weil es dieser an der erforderlichen Eindeutigkeit fehle. Das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums iSd § 24 Abs. 1 lit. d BAO habe die belangte Behörde mit der Begründung verneint, dass durch die betriebliche Nutzung allein kein wirtschaftliches Eigentum entstehen könne. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei die X GmbH sehr wohl wirtschaftliche Eigentümerin des Hochregallagers, weil die X GmbH & Co KG die Errichtung des Hochregallagers auf der in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft geduldet habe. Die X GmbH sei in der Lage, positive Befugnisse, "die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (z. B. Gebrauch), auszuüben und auch zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sache, auch gegen den zivilrechtlichen Eigentümer, geltend zu machen". Dies ergebe sich aufgrund der faktischen Gegebenheiten, wonach das Hochregallager nur vom Fabriksgebäude der X GmbH aus zugänglich sei und aufgrund seiner Konzeption nur im Zusammenhang mit diesem Fabriksgebäude einer sinnvollen Nutzung zugeführt werden könne. Spätestens seit Abschluss des Mietvertrages vom 21. September 1995, der alle Merkmale für die steuerliche Anerkennung erfülle, sei die X GmbH sowohl wirtschaftliche als auch zivilrechtliche Eigentümerin des Hochregallagers. Die Beschwerdeführerin trägt vor, die X GmbH & Co KG vermiete ein Fabriksgebäude an die X GmbH und sei unstrittig zivilrechtliche Eigentümerin jener Liegenschaft, auf der sowohl das Fabriksgebäude als auch das hier in Rede stehende Hochregallager stünden. Aus der Vereinbarung vom 13. Mai 1991 gehe hervor, dass der Neubau des Hochregallagers durch die X GmbH & Co KG treuhändig im Auftrag der X GmbH erfolge. In der Vereinbarung werde bestimmt, dass die entstehenden Baukosten durch die X GmbH zu tragen seien, der auch das Recht auf Bebauung des im Eigentum der X GmbH & Co KG stehenden Grundstücks eingeräumt worden sei. Die belangte Behörde habe die Vereinbarung vom 13. Mai 1991 nicht anerkannt, weil es dieser an der erforderlichen Eindeutigkeit fehle. Das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums iSd Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO habe die belangte Behörde mit der Begründung verneint, dass durch die betriebliche Nutzung allein kein wirtschaftliches Eigentum entstehen könne. Nach Ansicht der Beschwerdeführerin sei die X GmbH sehr wohl wirtschaftliche Eigentümerin des Hochregallagers, weil die X GmbH &

Co KG die Errichtung des Hochregallagers auf der in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaft geduldet habe. Die X GmbH sei in der Lage, positive Befugnisse, "die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (z. B. Gebrauch), auszuüben und auch zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss von der Einwirkung auf die Sache, auch gegen den zivilrechtlichen Eigentümer, geltend zu machen". Dies ergebe sich aufgrund der faktischen Gegebenheiten, wonach das Hochregallager nur vom Fabriksgebäude der X GmbH aus zugänglich sei und aufgrund seiner Konzeption nur im Zusammenhang mit diesem Fabriksgebäude einer sinnvollen Nutzung zugeführt werden könne. Spätestens seit Abschluss des Mietvertrages vom 21. September 1995, der alle Merkmale für die steuerliche Anerkennung erfülle, sei die X GmbH sowohl wirtschaftliche als auch zivilrechtliche Eigentümerin des Hochregallagers.

Dem ist zu erwidern, dass in der "Vereinbarung vom 13. Mai 1991" nicht zum Ausdruck kommt, dass ein Superädifikat errichtet oder ein Baurecht eingeräumt werden sollte und die X GmbH die dafür erforderliche Grundfläche von der X GmbH & Co KG in Bestand nehmen wird. Die Vereinbarung enthält zudem - worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wird - keine Angaben "über die genaue Lage und Größe der zu bebauenden Grundfläche sowie Vereinbarungen darüber, auf welche Dauer das Gebäude bestehen bleiben soll und Regelungen der vermögensrechtlichen Ansprüche bei Beendigung des Vertrages". Die Vereinbarung ist daher nicht geeignet, die Superädifikatseigenschaft des hier in Rede stehenden Hochregallagers zu bewirken, und erfüllt auch die an einen Baurechtsvertrag gestellten (Mindest-)Anforderungen nicht. Dies wurde offensichtlich auch vom Gesellschafter und Geschäftsführer der in die gegenständlichen Vorgänge involvierten Gesellschaften, Klaus R, erkannt, weil ansonsten der Abschluss des "Mietvertrages vom 21. September 1995" zwischen der X GmbH & Co KG und der X GmbH nicht verständlich wäre. Damit durfte die belangte Behörde in unbedenklicher Beweiswürdigung davon ausgehen, dass das in Rede stehende Hochregallager im streitgegenständlichen Zeitraum (1992 und 1993) im zivilrechtlichen Eigentum der X GmbH & Co KG stand. Dem ist zu erwidern, dass in der "Vereinbarung vom 13. Mai 1991" nicht zum Ausdruck kommt, dass ein Superädifikat errichtet oder ein Baurecht eingeräumt werden sollte und die X GmbH die dafür erforderliche Grundfläche von der X GmbH & Co KG in Bestand nehmen wird. Die Vereinbarung enthält zudem - worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wird - keine Angaben "über die genaue Lage und Größe der zu bebauenden Grundfläche sowie Vereinbarungen darüber, auf welche Dauer das Gebäude bestehen bleiben soll und Regelungen der vermögensrechtlichen Ansprüche bei Beendigung des Vertrages". Die Vereinbarung ist daher nicht geeignet, die Superädifikatseigenschaft des hier in Rede stehenden Hochregallagers zu bewirken, und erfüllt auch die an einen Baurechtsvertrag gestellten (Mindest-)Anforderungen nicht. Dies wurde offensichtlich auch vom Gesellschafter und Geschäftsführer der in die gegenständlichen Vorgänge involvierten Gesellschaften, Klaus R, erkannt, weil ansonsten der Abschluss des "Mietvertrages vom 21. September 1995" zwischen der römisch zehn GmbH & Co KG und der X GmbH nicht verständlich wäre. Damit durfte die belangte Behörde in unbedenklicher Beweiswürdigung davon ausgehen, dass das in Rede stehende Hochregallager im streitgegenständlichen Zeitraum (1992 und 1993) im zivilrechtlichen Eigentum der X GmbH & Co KG stand.

Das Beschwerdevorbringen, wonach die X GmbH wirtschaftliche Eigentümerin des Hochregallagers gewesen sei, was sich bereits daraus ergebe, dass das Lager nur vom Fabriksgebäude der X GmbH aus zugänglich sei und aufgrund seiner Konzeption nur im Zusammenhang mit diesem Fabriksgebäude einer sinnvollen Nutzung zugeführt werden könne, kann der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, weil damit nur auf die - von der belangten Behörde ohnehin nicht in Zweifel gezogene - betriebliche Nutzung des Hochregallagers durch die X GmbH verwiesen und nicht einmal behauptet wird, dass die übrigen positiven Befugnisse (Belastung, Veräußerung etc.) sowie der negative Inhalt des Eigentumsrechtes (Ausschluss Dritter vor der Einwirkung auf die Sache) jemand anderem als der X GmbH & Co KG zugekommen wären. Solcherart gibt es auch für den Verwaltungsgerichtshof keinen Anhaltspunkt dafür, dass im Streitfall zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinandergefallen wären.

Nach dem Gesagten war die X GmbH weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin des hier in Rede stehenden Hochregallagers. Der belangten Behörde kann folglich nicht widersprochen werden, wenn sie davon ausgegangen ist, dass die 1992 und 1993 erfolgten Zahlungen der X GmbH "keinem geschäftlichen Rechtsgrund" zugeordnet werden können. Unter der Prämisse, dass die Zahlungen der X GmbH rechtsgrundlos erfolgten, ist die Würdigung dieser Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen, die entsprechend der Beteiligungsstruktur zunächst der Beschwerdeführerin (als Alleingesellschafterin der X GmbH) zuzurechnen sind, die die erhaltenen Ausschüttungen an ihren Alleingesellschafter Klaus R weitergab, der sie wiederum in die X GmbH & Co KG einlegte, unbedenklich. Dies gilt

umso mehr, als der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, dass bei Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Schwestergesellschaft, die nicht durch Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern durch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung veranlasst sind, einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame(n) Muttergesellschaft(en) bzw. Gesellschafter und andererseits eine Einlage des (der) Ausschüttungsempfänger bei der Schwestergesellschaft vorliegt (vgl. dazu z.B. das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2006/13/0194) und bei der gegenständlich vorliegenden Konstellation - Klaus R ist Gesellschafter und Geschäftsführer aller in die gegenständlichen Vorgänge involvierten Gesellschaften - nichts anderes gelten kann. Nach dem Gesagten war die X GmbH weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin des hier in Rede stehenden Hochregallagers. Der belangten Behörde kann folglich nicht widersprochen werden, wenn sie davon ausgegangen ist, dass die 1992 und 1993 erfolgten Zahlungen der X GmbH "keinem geschäftlichen Rechtsgrund" zugeordnet werden können. Unter der Prämisse, dass die Zahlungen der X GmbH rechtsgrundlos erfolgten, ist die Würdigung dieser Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen, die entsprechend der Beteiligungsstruktur zunächst der Beschwerdeführerin (als Alleingesellschafterin der X GmbH) zuzurechnen sind, die die erhaltenen Ausschüttungen an ihren Alleingesellschafter Klaus R weitergab, der sie wiederum in die X GmbH & Co KG einlegte, unbedenklich. Dies gilt umso mehr, als der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, dass bei Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Schwestergesellschaft, die nicht durch Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften, sondern durch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung veranlasst sind, einerseits eine Gewinnausschüttung an die gemeinsame(n) Muttergesellschaft(en) bzw. Gesellschafter und andererseits eine Einlage des (der) Ausschüttungsempfänger bei der Schwestergesellschaft vorliegt (vergleiche, dazu z.B. das hg. Erkenntnis vom 19. September 2007, 2006/13/0194) und bei der gegenständlich vorliegenden Konstellation - Klaus R ist Gesellschafter und Geschäftsführer aller in die gegenständlichen Vorgänge involvierten Gesellschaften - nichts anderes gelten kann.

Daran ändert auch der "Mietvertrag vom 21. September 1995" nichts, weil die in den Jahren 1992 und 1993 bewirkten verdeckten Ausschüttungen nach Ablauf des jeweiligen Jahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden können (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1998, 96/15/0015, VwSlg 7142 F/1996). Daran ändert auch der "Mietvertrag vom 21. September 1995" nichts, weil die in den Jahren 1992 und 1993 bewirkten verdeckten Ausschüttungen nach Ablauf des jeweiligen Jahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden können (vergleiche, z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1998, 96/15/0015, VwSlg 7142 F/1996).

Die Beschwerde bringt weiters vor, dass eine verdeckte Ausschüttung auch dann nicht vorliegen könne, wenn die X GmbH nicht wirtschaftliche Eigentümerin des Hochregallagers gewesen sei, weil auch für diesen Fall unklar bleibe, worin der in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderte vermögenswerte Vorteil für die Beschwerdeführerin und deren Gesellschafter, Klaus R, gelegen sein solle. Die Beschwerdeführerin habe "keinen Vermögensvorteil aus dem vorliegenden Sachverhalt gehabt, weil von der belangten Behörde die weitere Ausschüttung an deren alleinigen Anteilsinhaber, Herrn (Klaus R) unterstellt wurde". Worin der Vorteil des Klaus R gelegen sein solle, "wenn die (X GmbH) - als beabsichtigte wirtschaftliche Eigentümerin des Hochregallagers - auch dessen Herstellungskosten übernommen hat", habe die belangte Behörde hingegen nicht festgestellt.

Dem ist vorweg zu entgegnen, dass sich die Absicht der X GmbH, das wirtschaftliche Eigentum am hier in Rede stehenden Hochregallager einzuräumen, bis zur abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 1995 nicht nach außen hin manifestiert hat und der "Mietvertrag vom 21. September 1995" erst unter dem Eindruck der abgabenbehördlichen Prüfung abgeschlossen wurde. Im übrigen hat die belangte Behörde die Feststellung getroffen, dass die X GmbH nach der Vertragslage der Jahre 1992 und 1993 keine Rechtsposition besaß, die ihr ein Nutzungsrecht am Hochregallager gesichert hätte, und den Umstand, dass (rechtzeitigen) vertraglichen Vereinbarungen keine Bedeutung beigemessen wurde, dahingehend gewürdigt, dass der für alle Gesellschaften handelnde Geschäftsführer Klaus R durch die Finanzierung des Neubaus aus dem Vermögen der - über die nötigen Mittel verfügenden - X GmbH der bauführenden X GmbH & Co KG einen Vermögensvorteil verschaffen wollte oder einen solchen zumindest in Kauf genommen hat, was auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt. Klaus R hat zugunsten der - in seinem Einflussbereich stehenden - X GmbH & Co KG über Mittel der X GmbH - an der er über die Beschwerdeführerin zu 100% beteiligt war - verfügt. Die bewusste Bereicherung der X GmbH & Co KG stellt den von der Beschwerde vermissten Vorteil des Klaus R dar, weshalb auch dieses Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigt.

Soweit die Beschwerdeführerin schließlich - in steter Wiederholung - vermeint, dass die X GmbH die

Herstellungskosten des Hochregallagers aktiviert habe, weshalb nur jene Beträge zur Ausschüttung an die Beschwerdeführerin und Klaus R zur Verfügung stünden, die das Einkommen der X GmbH in Form von Abschreibungen und gegebenenfalls Finanzierungsaufwendungen vermindert hätten, ist ihr zu erwidern, dass es für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter darauf ankommt, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an. Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der ausschüttenden Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 2008, 2005/13/0020 und 2005/13/0028, mwN). Die rechtsgrundlos geleisteten Zahlungen der X GmbH im Zusammenhang mit der Errichtung des Hochregallagers lösten daher sofort Kapitalertragsteuerpflicht aus, auch wenn die Einkommenskorrektur bei der X GmbH wegen der - bei der gegebenen Sachlage unzulässigen - Aktivierung des Hochregallagers erst später vorzunehmen war. Auch dieses Vorbringen ist daher nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Soweit die Beschwerdeführerin schließlich - in steter Wiederholung - verneint, dass die X GmbH die Herstellungskosten des Hochregallagers aktiviert habe, weshalb nur jene Beträge zur Ausschüttung an die Beschwerdeführerin und Klaus R zur Verfügung stünden, die das Einkommen der X GmbH in Form von Abschreibungen und gegebenenfalls Finanzierungsaufwendungen vermindert hätten, ist ihr zu erwidern, dass es für die Zurechnung einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter darauf ankommt, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach Paragraph 19, Absatz eins, EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft auch der Kapitalertragsteuerabzug an. Die Kapitalertragsteuerpflicht hängt hingegen in keiner Weise davon ab, in welchem Zeitraum es bei der ausschüttenden Körperschaft zu einer Einkommenskorrektur kommt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 9. Juli 2008, 2005/13/0020 und 2005/13/0028, mwN). Die rechtsgrundlos geleisteten Zahlungen der X GmbH im Zusammenhang mit der Errichtung des Hochregallagers lösten daher sofort Kapitalertragsteuerpflicht aus, auch wenn die Einkommenskorrektur bei der X GmbH wegen der - bei der gegebenen Sachlage unzulässigen - Aktivierung des Hochregallagers erst später vorzunehmen war. Auch dieses Vorbringen ist daher nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden. Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung konnte aus den Gründen des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 25. November 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2008150039.X00

Im RIS seit

07.01.2010

Zuletzt aktualisiert am

24.09.2012

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