

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

23.10.1997

**Geschäftszahl**

94/15/0160

**Beachte****Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

94/15/0161

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der

P Gesellschaft m.b.H., vertreten durch Dr. Gottfried Eisenberger und Dr. Jörg Herzog, Rechtsanwälte in 8010 Graz, Rechbauerstraße 4, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 1. Juli 1994,

1. B 197-10/92, betreffend Körperschaftsteuer für 1987 und 1988 sowie Umsatzsteuer für 1988, und 2. B 223-10/92, betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer, 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**

Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft m.b.H. sind Elfriede B. und deren Ehemann. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, es seien von der Gesellschaft geltend gemachte Aufwendungen für die Miete eines der Gesellschafterin Elfriede B. gehörenden Grundstückes im Betrage von S 192.000,-- (1987) und S 176.000,-- (1988) nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Der Mietvertrag sei mit 1. Jänner 1987 datiert, das Mietverhältnis solle nach dem Inhalt der Urkunde mit diesem Tag beginnen. Einer gesonderten, mit 15. Jänner 1987 datierten Vereinbarung zufolge solle der Mietzins für das erste Jahr (1987) Ende Februar 1989, die ab 1988 anfallenden Mietzinse "jeweils bis zum 15. eines laufenden Monats, genau um ein Kalenderjahr verspätet", fällig werden. Nach Auffassung des Prüfers seien die Verträge erst im Dezember 1988 abgeschlossen und rückdatiert worden. In der Buchhaltung der beschwerdeführenden Gesellschaft hätten die Mietzinse bis Dezember 1988 keinen Niederschlag gefunden. Das behauptete Mietverhältnis sei erstmals nach außen in Erscheinung getreten, als die Beschwerdeführerin in der Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1988 die auf den Mietzins entfallende Vorsteuer und die Gesellschafterin die entsprechende Umsatzsteuerschuld ausgewiesen habe. Nach der Erklärung des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin in der Schlußbesprechung stelle die Vertragsurkunde die Bestätigung einer vorher mündlich getroffenen Vereinbarung dar; einen Nachweis für diese mündliche Vereinbarung gebe es aber nicht. Der Mietvertrag sei erst am 17. August 1990 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden. Auch aus dem Schriftverkehr ergebe sich, daß Anfang 1987 kein Mietvertrag bestanden habe; die Gesellschafterin habe Anfang 1987 durch ihren steuerlichen Vertreter erklärt, daß sie "demnächst einen Mietvertrag abschließen werde". Die dem Verrechnungskonto der Gesellschafterin gutgeschriebenen Beträge von S 192.000,-- und S 176.000,-- seien daher nicht als Mietzins für die Zeit von Jänner 1987 bis November 1988 anzuerkennen, sondern den erklärten Betriebsergebnissen hinzuzurechnen. Der Vorsteuerabzug stehe nicht zu.

Das Finanzamt setzte gegenüber der beschwerdeführenden Gesellschaft - zum Teil nach Wiederaufnahme der Verfahren - dieser Auffassung folgend die Körperschaftsteuer für 1987 und 1988 sowie die Umsatzsteuer für 1988 fest und nahm die Beschwerdeführerin als Haftende für die Kapitalertragsteuer der Gesellschafterin in Anspruch.

Der gegen den Umsatzsteuerbescheid erhobenen Berufung der Beschwerdeführerin gab die belangte Behörde mit Spruchteil 1 des erstangefochtenen Bescheides nicht Folge. Der gegen die Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer erhobenen Berufung gab die belangte Behörde mit Spruchpunkt 2 teilweise Folge, wobei sie bei der Festsetzung der Abgaben die erklärten Betriebsergebnisse um Beträge von S 109.600,- (1987) und S 116.330,- (1988) erhöhte.

Der Berufung der Beschwerdeführerin gegen den die Haftung für Kapitalertragsteuer betreffenden Bescheid gab die belangte Behörde mit dem zweitangefochtenen Bescheid nicht Folge.

Im erstangefochtenen Bescheid vertrat die belangte Behörde nach Darstellung des Verfahrensganges sowie Hinweisen auf die Rechtslage und auf Lehre und Rechtsprechung die Auffassung, die Entscheidung hänge zunächst davon ab, ob der für das Jahr 1987 und die Monate Jänner bis November 1988 verbuchte Mietaufwand und die aus diesem Titel im Jahr 1988 geltend gemachte Vorsteuer ihre Verursachung im Bereich der Einkommenserzielung fänden oder in der Anteilsinhaberschaft der Mietempfängerin begründet seien. Dies hänge davon ab, ob die Beschwerdeführerin auf Grund eines den Streitzeitraum betreffenden Bestandverhältnisses zur Entrichtung der Bestandzinse verpflichtet gewesen sei. Dies sei nicht der Fall, weil aktenkundige Umstände, die die Beschwerdeführerin nicht habe entkräften können, dafür sprächen, daß der Bestandvertrag erst im Zuge der Erstellung der Bilanz für 1987 im Februar 1989 errichtet worden sei. So habe die Gesellschafterin im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1985 im Schriftsatz ihres steuerlichen Vertreters vom 27. März 1987 im Zusammenhang mit der Anschaffung des in Rede stehenden Grundstückes erklärt, diese sei zur Aufrechterhaltung weiterer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung notwendig, "weil der Mieter des derzeitigen Grundstückes demnächst den laufenden Mietvertrag kündigt und für das neue Grundstück einen neuen Mietvertrag abschließen wird". Ebensovienig könne die Auffassung, wonach der Umstand, daß die behaupteten Mietzinsszahlungen umsatzsteuerlich erstmals im Dezember 1988 (durch Aufnahme der Vorsteuer in die Umsatzsteuervoranmeldung der Beschwerdeführerin und Ausweis der Umsatzsteuerschuld in der Umsatzsteuervoranmeldung der Gesellschafterin) ausgewiesen worden seien, durch die Behauptung entkräftet werden, die Gesellschafterin habe die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten beantragt. Es liege weder ein Beweis für die Überreichung eines Antrages noch ein entsprechender Bescheid vor. In den Umsatzsteuererklärungen sei jeweils die Rubrik "vereinbarte Entgelte" angekreuzt. Im übrigen übersehe die Beschwerdeführerin, daß nach der behaupteten Vereinbarung erstmals im Februar 1989 - und nicht im Dezember 1988 - Mietzins fällig gewesen wäre; der Dezember 1988 sei somit weder nach Soll- noch nach Istbesteuerungsgesichtspunkten als Besteuerungszeitraum in Betracht gekommen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin spreche auch der Umstand, daß sie im Jahr 1987 Aufwendungen für eine Parkplatzschotterung auf der Liegenschaft aktiviert habe, nicht dafür, daß damals bereits ein Bestandverhältnis vorgelegen sei. Der Mietvertrag sehe weder für die Kosten der Parkplatzschotterung noch für die späteren Bauaufwendungen in Millionenhöhe eine Ablöse für den Fall der Aufkündigung vor; vereinbart sei vielmehr ausdrücklich, daß die "baulichen Substanzen" nicht abgelöst würden. Unter Fremden wäre es undenkbar, daß ein Mieter auf Ablöse seiner Investitionen im erwähnten Ausmaß verzichte, wenn es - wie hier - dem Vermieter freistehe, den Vertrag jederzeit aufzukündigen. Die Abhängigkeit gegenüber der Gesellschafterin, in die sich die Beschwerdeführerin damit begeben habe, dokumentiere augenscheinlich die Vermischung betrieblicher und gesellschaftlicher Interessen. Der Mietvertrag halte somit (auch) einem Fremdvergleich nicht stand, weil er weder - den strittigen Zeitraum betreffend - nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sei, noch unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Die Beschwerdeführerin sei auch nicht mit ihrer Auffassung im Recht, daß eine verdeckte Gewinnausschüttung im Hinblick auf den Vorteilsausgleich, der in der Überlassung der Liegenschaft an die Beschwerdeführerin liege, nicht erfolgt sei. Dies scheitere am Fehlen einer ausdrücklichen wechselseitigen Vereinbarung. Den Vorsteuerabzug habe das Finanzamt mit Recht versagt, weil Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne von § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 4 EStG 1972 und §§ 8 Abs. 1 und 16 Z. 1 bis 5 KStG 1966 seien, gemäß § 12 Abs. 2 Z. 3 UStG 1972 in der für die Streitjahre geltenden Fassung nicht als für das Unternehmen des Rechnungsempfängers ausgeführt gelten. Die belangte Behörde gehe davon aus, daß die Beschwerdeführerin die in Rede stehende Liegenschaft seit Anfang 1987 tatsächlich nutze. Dies habe zur Folge, daß die unter Berücksichtigung verdeckter Gewinnausschüttung errechneten Erträge um die Nutzungseinlagen zu vermindern seien. Dies ergebe sich aus der Regelung des § 8 Abs. 1 KStG 1988 ausdrücklich, sei aber auch im Geltungsbereich des KStG 1966 anzuwenden. Die Nutzungseinlagen seien mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Auf Grund näher dargelegter Überlegungen über die Beweiskraft eines von der belangten Behörde eingeholten Gutachtens und eines von der Beschwerdeführerin vorgelegten Privatgutachtens gelangte die Behörde zur Auffassung, der gemeine Wert der Nutzung der Liegenschaft sei für das Jahr 1987 mit S 96.600,- und für die Monate Jänner bis November 1989 mit S 97.900,- zu veranschlagen. Für den Zeitraum Dezember 1988 sei im Hinblick auf die Differenz zwischen dem vereinbarten Mietzins von S 16.000,- (wegen Verschiebung der Fälligkeit um ein Jahr mit 10 % abgezinst) und dem Nutzungswert der Liegenschaft von S 8.900,- ein weiterer Betrag von S 5.500,- nicht anzuerkennen. Dem Eventualantrag auf Zuerkennung des halben Körperschaftsteuersatzes gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1966

betreffend das "Mehrergebnis der Betriebsprüfung" sei nicht zu folgen, weil die Steuerermäßigung nur für offene Ausschüttungen vorgesehen sei und der erhöhte Reingewinn im Hinblick auf die Fassung des Gewinnverteilungsbeschlusses im Oktober 1990 überdies dem Wirtschaftsjahr 1989 (und nicht den Streitjahren) zuzurechnen sei.

In der Begründung des zweitangefochtenen Bescheides verwies die belangte Behörde auf die Begründung des erstangefochtenen Bescheides.

Die gegen diese Bescheide erhobene Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der erstangefochtene Bescheid beruht insbesondere auf der Auffassung, der Überlassung der Nutzung der der Gesellschafterin Elfriede B. gehörenden Liegenschaft an die beschwerdeführende Gesellschaft (für deren betriebliche Zwecke) liege kein Bestandverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zugrunde; vielmehr handle es sich um eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung, die in der Gesellschafterstellung der Elfriede B. ihre Grundlage habe. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Umstand, daß der Mietvertrag erst nach dem Streitzeitraum abgeschlossen worden sei und das Mietverhältnis aus den eingangs dargelegten Gründen überdies einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Gegen diese Auffassung trägt die Beschwerde vor, die tatsächliche Nutzung der Liegenschaft durch die beschwerdeführende Gesellschaft im Streitzeitraum werde nicht bezweifelt. Die belangte Behörde übersehe, daß bereits bei einer Besprechung der Gesellschafter im Herbst 1986 Einverständnis über die "wesentlichen vertraglichen Eckpunkte" erzielt worden sei. Der Vertrag sei auch nach außen in Erscheinung getreten, weil die Eigentumsverhältnisse aus dem Grundbuch ersichtlich seien. Die Nutzung durch die Beschwerdeführerin sei Kunden, Lieferanten und Anrainern erkennbar gewesen. Die Mietaufwendungen seien in den Jahresabschlüssen 1987 und 1988 erfaßt. Auch aus der Berufung vom 24. März 1987 habe die Behörde vom bevorstehenden Mietvertragsabschluß Kenntnis erlangt; sie hätte daher wenigstens mit Beginn des Monats April 1987 das Mietverhältnis anerkennen müssen. Im übrigen sei angesichts der im Wirtschaftsleben üblichen Entgeltlichkeit und angesichts der unbestrittenen Nutzung der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin auch bei Fehlen eines schriftlichen Mietvertrages von einer entgeltlichen Gebrauchsüberlassung auszugehen. Die Überlegungen, die die belangte Behörde im Zusammenhang mit dem Thema "Sollbesteuerung der Gesellschafterin" angestellt habe, seien aus näher dargelegten Gründen verfehlt.

Auf Grund des Trennungsprinzips sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen den steuerrechtlich selbständigen Körperschaften und ihren Gesellschaftern steuerlich prinzipiell anzuerkennen. Entgelte, die auf der Basis derartiger Vertragsbeziehungen geleistet werden, führen demnach zu einer Gewinnminderung bei der Gesellschaft. Werden allerdings Zuwendungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet, so darf insoweit die Bemessungsgrundlage nicht gemindert werden (vgl. Doralt-Ruppe, Steuerrecht 14, 268 f). Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Mitgliedern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, daß die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (vgl. z. B. das Erkenntnis vom 18. Dezember 1996, Zl. 94/15/0168, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die belangte Behörde geht von der Feststellung aus, der vom Jänner 1987 datierte Bestandvertrag sei in Wahrheit erst im Jahre 1989 abgeschlossen worden. Trifft diese Feststellung zu, so regelt der Vertrag - soweit die Streitjahre in Rede stehen - eine vor dem Zeitpunkt seines Abschlusses gelegene Leistungsbeziehung; insofern ist er als rückwirkend zu qualifizieren. Der Verwaltungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 27. Jänner 1994, Zl. 93/15/0161 mWn).

Mit den oben wiedergegebenen, betreffend die Form und den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mehrfach widersprüchlichen Darlegungen greift die Beschwerde die Feststellung, der vorgeblich im Jänner 1987 beurkundete Vertrag sei in Wahrheit erst im Jahre 1989 abgeschlossen worden, nicht an. Schon deshalb gelingt es ihr nicht, aufzuzeigen, daß die belangte Behörde bei ihrer Beurteilung vom Inhalt der erwähnten Vertragsurkunde hätte ausgehen müssen. Dies gilt auch, soweit die Beschwerde die Auffassung vertritt, die belangte Behörde hätte ihrer Beurteilung den Inhalt einer am 24. Mai 1990 errichteten Urkunde zugrunde legen müssen, mit der (rückwirkend auf den 1. Jänner 1987) die Vereinbarung eines Kündigungsverzichtes und eines Vorkaufsrechtes festgehalten worden sei.

Die Beschwerde ist auch mit ihrer Auffassung nicht im Recht, die belangte Behörde hätte ihrer Beurteilung der in Rede stehenden Leistungsbeziehung den Inhalt eines im Jahr 1986 in Form einer (allenfalls konkludenten) Willensübereinstimmung betreffend die (nicht näher bezeichneten) "wesentlichen vertraglichen Eckpunkte" mündlich abgeschlossenen Vertrages zugrunde legen müssen. Ein solcher Vertragsabschluß hält dem im Verhältnis Gesellschaft - Gesellschafter vorzunehmenden Fremdvergleich (vgl. hierzu z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1996,

Zlen. 96/15/0015, 0016 mwN) weder in Ansehung der erforderlichen Publizität noch der Klarheit und Eindeutigkeit des Vertragsinhaltes stand. Mangels eines für das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden schuldrechtlichen Leistungsbeziehung sprechenden Beweisergebnisses war es somit nicht rechtswidrig, daß die belangte Behörde die unter dem Titel Mietzins geleistete Zahlung nicht als betrieblich, sondern als durch die Gesellschafterstellung (bzw. die Eigenschaft als Ehegattin des Mehrheitsgesellschafters) veranlaßt ansah. Die Beschwerde zeigt somit nicht auf, daß es rechtswidrig gewesen wäre, die in den Jahresabschlüssen 1987 und 1988 als Mietzinse ausgewiesenen Beträge für den Streitzeitraum nicht als den Gewinn der Gesellschaft mindernd anzuerkennen. Im Hinblick auf die nach dem Gesagten zutreffende Verneinung eines auf schuldrechtlicher Beziehung beruhenden Leistungsaustausches ist auch die Versagung des Vorsteuerabzuges schon aus diesem Grund nicht rechtswidrig. Auf die Frage, ob die Umsatzbesteuerung der Gesellschafterin nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten zu erfolgen hatte, kommt es dabei nicht an.

Die belangte Behörde hat die unentgeltliche Überlassung der Nutzung der Liegenschaft der Gesellschafterin an die Gesellschaft als "Nutzungseinlage" aufgefaßt und den von ihr mit Hilfe des Sachverständigenbeweises ermittelten gemeinen Wert der Nutzung gewinnmindernd berücksichtigt. Die Beschwerde bestreitet das Vorliegen einer Nutzungseinlage; es sei nämlich aus den Umständen des Falles "weder schlüssig noch tatsächlich zu erkennen, daß der Wille der vermietenden Gesellschafterin auf eine unentgeltliche Überlassung der Liegenschaft zur Nutzung durch die Beschwerdeführerin gerichtet war". Die Beschwerde macht im erwähnten Zusammenhang ferner geltend, die belangte Behörde übersehe, daß in den Streitjahren noch das KStG 1966 in Geltung gestanden sei. Die Literatur gehe davon aus, daß im Geltungsbereich des KStG 1966 Nutzungseinlagen keine aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter darstellten und daher steuerunwirksam seien.

Diese Darlegungen sind nicht geeignet, aufzuzeigen, daß der angefochtene Bescheid die Beschwerdeführerin durch die Beurteilung des Vorganges als Nutzungseinlage in Rechten verletzt hätte. Die Beschwerde übersieht offenbar, daß die belangte Behörde den gemeinen Wert der Nutzung gewinnmindernd berücksichtigte. Dies wäre unterblieben, hätte sie - der Auffassung der Beschwerde folgend - die Nutzungseinlage als "steuerunwirksam" behandelt. Es erübrigt sich daher, auf die in der Literatur vertretenen Auffassungen zur steuerlichen Behandlung von Nutzungseinlagen (vgl. z.B. Doralt-Ruppe, Steuerrecht 15, 265; Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer § 8 Rz 11; Wiesner in FS Bauer, 370 und SWK 1990 A I 349; Gassner in SWK 1990 A I 387 und FJ 1990, 183; Biegler in SWK 1991 A I 121 und eolex 1991, 50; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 104 ff; vgl. weiters den Beschluß des großen Senates des BFH vom 25. Oktober 1987, BStBl. II 348) einzugehen.

Vom erwähnten Standpunkt ausgehend kann die Beschwerde auch mit dem Vorwurf von Verfahrensmängeln im Zusammenhang mit der Ermittlung des gemeinen Wertes der Nutzung, insbesondere betreffend die Auswirkungen einer auf dem Grundstück vorgenommenen Aufschüttung auf dessen Wert und die Vorgangsweise bei der Bestellung des Sachverständigen, keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Die Beschwerde enthält sich näherer Darlegungen, zu welchen vom Inhalt des angefochtenen Bescheides abweichenden Feststellungen die belangte Behörde bei Vermeidung der behaupteten Verfahrensmängel hätte gelangen können; im Falle der von der Beschwerde angestrebten Behandlung der Nutzungseinlage als steuerunwirksam hätte die belangte Behörde auch bei Vermeidung der behaupteten Verfahrensmängel nicht zu einem für die Beschwerdeführerin günstigeren Ergebnis gelangen können. Die Relevanz der geltend gemachten Verfahrensmängel wird somit nicht aufgezeigt.

Die Beschwerde vertritt die Auffassung, der für das Vorliegen eines "Vorteilsausgleiches" erforderliche innere Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung sei offenkundig und werde von der belangten Behörde gar nicht bestritten. Die belangte Behörde habe keinen Zweifel daran, daß die Liegenschaft ab dem 1. Jänner 1987 tatsächlich von der beschwerdeführenden Gesellschaft genützt worden sei; sie unterstelle auch nicht, daß die durch die Gesellschaft geleisteten Zahlungen einen anderen Grund gehabt hätten als die Abgeltung der Liegenschaftsnutzung.

Unter dem "Vorteilsausgleich" ist im vorliegenden Zusammenhang der Ausgleich von Zuwendungen ("Vorteilen") der Körperschaft an den Anteilshaber durch Vorteile, die der Anteilshaber der Körperschaft einräumt, zu verstehen. Unter bestimmten, von der Rechtsprechung näher umschriebenen Voraussetzungen (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 24. November 1993, Zl. 92/15/0108, vom 22. November 1995, Zl. 95/15/0070, und vom 20. November 1996, Zlen. 96/15/0015, 0016, und die dort jeweils zitierte Vorjudikatur) ist der Vorteilsausgleich unter anderem mit der Wirkung steuerlich anzuerkennen, daß die betreffenden Aufwendungen der Körperschaft einer schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zuzuordnen und somit als betrieblich veranlaßt anzusehen sind. Der Beschwerde schwebt offenbar der Fall vor, in dem Leistung und Gegenleistung aus einem Vertrag einander gegenüberstehen (vgl. hierzu z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. September 1983, Zlen. 82/14/0273 f, 0283;

Bauer/Quantschnigg, aaO, § 8, Rz 49, fünfter Absatz; Zorn, aaO, 118 FN 458). Dabei wird übersehen, daß die steuerliche Anerkennung eines die verdeckte Gewinnausschüttung ausschließenden Vorteilsausgleiches eine eindeutige wechselseitige Vereinbarung über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen voraussetzt (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. November 1996, Zlen. 96/15/0015, 0016, und die dort zitierte Vorjudikatur). An einer solchen fehlt es im Beschwerdefall; die behauptete Vereinbarung wurde nach dem oben Gesagten für die Streitjahre wegen ihrer Rückwirkung zu Recht nicht anerkannt.



Die Beschwerde wendet sich weiters gegen die Auffassung der belangten Behörde, soweit diese dem Antrag auf Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1966 "hinsichtlich des Mehrergebnisses aus der Betriebsprüfung" nicht entsprochen hat. Sie verweist auf den Beschluß der Gesellschafter der Beschwerdeführerin vom 25. Oktober 1990, der - nach Darlegungen über den Stand des abgabenbehördlichen Verfahrens - folgenden Wortlaut hat:

"Für den Fall, daß dem Berufungsbegehren keine Folge gegeben wird, werden die Jahresabschlüsse für 1987 und 1988 an das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung angepaßt und wird der auf Grund dieser Anpassung erhöhte Reingewinn 1987 und 1988 in der Form verwendet, daß der den bisher ausgewiesenen Reingewinn übersteigende Betrag ausgeschüttet wird."

Die belangte Behörde vertrat dazu die Auffassung, verdeckte Gewinnausschüttungen könnten weder mit steuerlicher Wirkung beseitigt noch nachträglich zu einer offenen Gewinnausschüttung umgedeutet werden; verdeckte Gewinnausschüttungen seien von der Begünstigung daher ausgeschlossen. Außerdem seien nachträgliche Ausschüttungen für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1966 dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, das der Beschlußfassung unmittelbar vorausgeht. Der Umlaufbeschluß über die "Mehrergebnisse aus der Betriebsprüfung" sei am 25. Oktober 1990 gefaßt worden; er betreffe somit das Jahr 1989. Auf die Besteuerung der Streitjahre (1987 und 1988) habe der Beschluß keine Auswirkung. Diesen Darlegungen hält die Beschwerde unter Hinweis auf die Gewinnverteilungsvorschriften des Handelsrechtes entgegen, Feststellungen im Zuge einer Betriebsprüfung seien als wichtiger Grund für eine Bilanzänderung im handelsrechtlichen Sinn bzw. für eine Bilanzberichtigung im steuerrechtlichen Sinn anzusehen. Da der geänderte Jahresabschluß als neuer Abschluß zu behandeln sei, werde dem ursprünglichen Gewinnverteilungsbeschluß bzw. dem Beschluß über die Feststellung des Jahresabschlusses die Grundlage entzogen, sodaß der Jahresabschluß neuerlich festzustellen sei. Ein nachträglicher Gewinnverteilungs- bzw. Feststellungsbeschluß liege deshalb nicht vor, da dieser nicht neben den alten Beschluß, sondern an dessen Stelle trete. Da Mehrergebnisse auf Grund einer Betriebsprüfung noch keiner Beschlußfassung unterlegen seien, handle es sich demgemäß bei Beschlüssen über derart geänderte bzw. berichtigte Bilanzen nicht um nachträgliche Beschlüsse, sondern um eine erstmalige Beschlußfassung, die bei der Ermittlung des Körperschaftsteuersatzes zu berücksichtigen sei. Dies gelte auch für verdeckte Gewinnausschüttungen, die im Rahmen einer Bilanzänderung aufgedeckt werden könnten, was zu einer Erhöhung des ausgewiesenen Reingewinnes führe, der für Ausschüttungen zur Verfügung stehe.

Nach § 22 Abs. 2 Z. 1 lit. a KStG 1966 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ermäßigt sich die Körperschaftsteuer auf die Hälfte des sich nach Abs. 1 ergebenden Betrages, soweit unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Kreditgenossenschaften offene Ausschüttungen auf Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteile mit einem den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß vornehmen. Dabei sind Ausschüttungen dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, für das sie gewährt worden sind. Nachträgliche Ausschüttungen für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre sind dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, das der Beschlußfassung unmittelbar vorausgeht.

Die belangte Behörde hat die in den Büchern der Beschwerdeführerin in den Jahren 1987 und 1988 als "Mietzins" ausgewiesenen Beträge (betreffend das Jahr 1988 den auf die Monate Jänner bis November entfallenden Teil) - deren tatsächliche Zuwendung an die Gesellschafterin (offenbar nach den Streitjahren) im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht in Streit steht - als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen, weil der Zuwendung an die Gesellschafterin keine schuldrechtliche Leistungsbeziehung, sondern die Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zugrunde lag. Von dieser Auffassung, die nach dem Gesagten von der Beschwerde nicht widerlegt wird, ist auch im Rahmen der nach § 22 Abs. 2 KStG 1966 vorzunehmenden Beurteilung auszugehen.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, soweit dieser die Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf seiten der Gesellschaft zeitlich den Streitjahren zuordnet, wird nicht geltend gemacht; diese Auffassung ist im Hinblick darauf, daß die Beeinflussung des Einkommens der Gesellschaft durch die Verbuchung von Mietzinsen in den Streitjahren in Rede steht, nicht zu beanstanden. Davon ausgehend ist für den Standpunkt der Beschwerde mit ihren - auch insoweit, als sie sich auf die Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen bezieht - ausschließlich auf den Begriff der "nachträglichen Ausschüttungen" in § 22 Abs. 2 KStG 1966 aufbauenden Darlegungen nichts zu gewinnen.

Mit diesem Begriff hatte sich die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits mehrfach zu beschäftigen (vgl. z. B. die Erkenntnisse vom 22. Juni 1976, Slg. 4995/F, vom 12. März 1980, Zl. 229/79, und vom 29. September 1987, Slg. 6252/F). Zu verweisen ist insbesondere auf das letztgenannte Erkenntnis, in dem der Verwaltungsgerichtshof (zusammengefaßt) darlegte, die Ausschüttung eines Mehrbetrages an Gewinn, der sich - veranlaßt durch eine abgabenbehördliche Prüfung (im Hinblick auf gewinnerhöhende Herabsetzung einer AfA, sowie Verweigerung der Anerkennung von Aufwendungen für Skonti, Wechselobligo und Provisionen im Sinne des § 162 Abs. 2 BAO) - erst aus einer Bilanzänderung im handelsrechtlichen Sinn bzw. einer Bilanzberichtigung im steuerrechtlichen Sinn ergebe, sei keine nachträgliche Ausschüttung im Sinne des § 22 Abs. 2 letzter Satz KStG 1966.

Mit dem zutreffenden Hinweis der Beschwerde auf diese Rechtsprechung kann jedoch im Ergebnis eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, soweit damit die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes verweigert wurde, nicht aufgezeigt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof geht nämlich in ständiger Rechtsprechung davon aus, daß eine bereits bewirkte verdeckte Gewinnausschüttung nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden kann, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, Zl. 93/14/0216, und die dort angeführte Vorjudikatur). Eine Berichtigung der Handelsbilanz für das Jahr der verdeckten Gewinnausschüttung ist dann, wenn die Ausschüttung über den Bilanzstichtag hinaus verdeckt bleibt, nicht möglich, weil Rückforderungsansprüche aus verdeckten Gewinnausschüttungen für dieses Jahr keine bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände darstellen. Eine Bilanzberichtigung, die nach Aufdeckung der verdeckten Gewinnausschüttung durch im Zuge einer in späteren Jahren vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung, die darauf abzielt, die der verdeckten Gewinnausschüttung entsprechende Gewinnerhöhung bereits in den Jahresabschlüssen der betreffenden Vorjahre zur Darstellung zu bringen, widerspricht handelsbilanzrechtlichen Vorschriften. Da ein den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechender Gewinnverteilungsbeschluß eine diesen Vorschriften entsprechende Gewinnfeststellung voraussetzt, ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Sinne des § 22 Abs. 2 KStG 1966 zu verweigern, wenn es an dieser Voraussetzung hinsichtlich der Bilanzberichtigung fehlt (vgl. das bereits erwähnte Erkenntnis vom 21. Dezember 1993).

Ein solcher Fall liegt hier vor. Es steht die Besteuerung der Jahre 1987 und 1988 in Rede; der erwähnte "Umlaufbeschluß" über die Ausschüttung eines aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung allenfalls resultierenden Mehrbetrages an Gewinn erfolgte im Jahre 1990. Im Hinblick auf die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung kann der Beschluß jedoch nicht auf einer nach handelsrechtlichen Vorschriften zulässigen Berichtigung der Handelsbilanz aufbauen. Es erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob der "Umlaufbeschluß" an sich einen "den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß" darstellt.

Die Beschwerde gegen den erstangefochtenen Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Mit dem zweitangefochtenen, im Instanzenzug erlassenen Bescheid wurde die Beschwerdeführerin als Haftende für die der Gesellschafterin vorzuschreibende Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen. In der Anfechtungserklärung der Beschwerde wird auch dieser Bescheid genannt; in den Beschwerdegründen wird aber nicht dargelegt, aus welchen Gründen die Heranziehung der Beschwerdeführerin zur Haftung für Kapitalertragsteuer rechtswidrig wäre. Die Beschwerde zeigt somit eine Rechtswidrigkeit des zweitangefochtenen Bescheides nicht auf; sie war auch insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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