



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 6. Dezember 2005 betreffend Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) war u.a. im Berufungsjahr 1997 Geschäftsführer und 75 % Gesellschafter der, im Juli 2007 gemäß § 40 FBG von Amts wegen gelöschten, BC GmbH (im Folgenden GmbH). Im Anschluss an eine bei der GmbH durchgeführte, die Jahre 1999 bis 2001 betreffende abgabenbehördliche Prüfung, die unter Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw feststellte, wurde dem Bw mit dem angefochtenen Abgabenbescheid gemäß § 95 Abs. 5 EStG vom 6. Dezember 2005 Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 in Höhe von 564.683,00 S vorgeschrieben.

In der Bescheidsbegründung führt das Finanzamt gleich lautend mit Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts aus, der Bw sei bis zum Jahr 2000 grundbücherlicher Eigentümer des Hauses BStr, gewesen. Aus der Vermietung des Erdgeschosses habe der Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Der Erste Stock sei privat als Wohnung genutzt worden. Mit Übergabsvertrag vom 31. Dezember 2000 habe der Bw das Haus zu je einem Drittel seinen Kindern X, Y und Z übergeben. In den Jahren 1997 bis 1999 sei das Haus des

Bw umgebaut und aufgestockt worden. Als Bauwerber sei der Bw aufgetreten. Es seien drei Wohnungen mit einer Fläche von jeweils 160 m² errichtet worden. Die Wohnungen verfügten über eine gemeinsame Terrasse sowie ein gemeinsames Schwimmbad. Alle drei Wohnungen seien zweigeschossig und befänden sich im neu errichteten 2. und 3. Stock. Diese neu errichteten Wohnungen seien ab 1998 den Kindern des Bw zur Verfügung gestellt worden. Ab diesem Zeitpunkt sei bei der Lohnverrechnung der GmbH ein Sachbezug berücksichtigt worden. Die GmbH habe den Bauaufwand als Errichtung von Dienstwohnungen behandelt und als solchen bilanziert. Das Wohnhaus befinde sich jedoch im Privatvermögen des Geschäftsführers. Es bestehe keine schriftliche Vereinbarung über die Errichtung und Nutzung des Gebäudeumbaus und über eine Besicherung der von der GmbH finanzierten Baukosten. Die Wohnungen seien für Dienstwohnungen hinsichtlich Größe und Errichtungsaufwand (lt. Plan – Schwimmbad auf der Terrasse) völlig unüblich. Auch werde anderen Dienstnehmern keine derartige Wohnung zur Verfügung gestellt. Die GmbH habe nur die „Rohbaukosten“ getragen. Die Fertigstellung (Sanitäreinrichtung, Verfliesung, Fußböden, Türen, ...) hätten die Kinder besorgt. Da die Aufstockung im Privatgebäude des Geschäftsführers vorgenommen und keinerlei nach außen erkennbare oder grundbücherliche Sicherstellung für die GmbH erfolgt sei, komme das Finanzamt zu dem Schluss, dass es sich bei der Übernahme der Errichtungskosten durch die GmbH um eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Bw handle. Die Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 werde gemäß § 95 Abs. 5 EStG dem Bw vorgeschrieben.

Bezüglich Verjährung weist das Finanzamt darauf hin, dass die Kapitalertragsteuer eine Form der Einkommensteuer sei. Bei Überprüfung der Bemessungsverjährung sei daher auf den Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters abzustellen. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 sei am 28. April 1999 ausgefertigt worden. Diese Handlung habe die Verjährungsfrist um ein Jahr bis zum Ablauf des Jahres 2003 verlängert. In den Jahren 2003 und 2004 sei im Zuge der bei der GmbH durchgeführten Betriebsprüfung die verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt und mehrmals besprochen worden. Dies seien eindeutig nach außen erkennbare Handlungen gewesen, welche die Verjährungsfrist jeweils um ein Jahr verlängert hätten.

Der Berechnung der 25 %igen Kapitalertragsteuer legte das Finanzamt die im Jahr 1997 bezahlten Errichtungskosten in Höhe von 2.258.732,12 S zu Grunde.

In der dagegen erhobenen Berufung führt der Bw u.a. aus, dass es sich bei der GmbH um einen Mittelbetrieb mit dem Geschäftsgegenstand der Isolierglaserzeugung gehandelt habe. Der Bw sei bis zum Jahr 2000 Eigentümer des Hauses X-Str, gewesen. In den Jahren 1997 bis 1999 habe die GmbH auf dieser Liegenschaft Aufbauten – drei Wohnungen im Rohbau mit einer Fläche von jeweils 160 m² - durchgeführt, in der Absicht, diese zu vermieten. Nachdem

eine nahe gelegene Schule, deren Schüler insbesondere als potentielle Mieter in Frage gekommen wären, geschlossen worden sei, habe der Geschäftsführer entschieden, die Wohnungen als Dienstwohnung für die drei in der GmbH in leitender Position tätigen Kinder des Bw zu verwenden. Auf Grund einer mündlichen Vereinbarung hätten die zukünftigen Benutzer die Wohnungen fertiggestellt. Seit dem Jahr 1998, dem Jahr der Fertigstellung, seien Sachbezüge berücksichtigt worden. Die GmbH habe die getätigten Investitionen im Haus des Geschäftsführers in ihrem Rechenwerk als Bauten auf Fremdem Grund ausgewiesen und bilanziert. Ende 2000 habe der Bw das Haus seinen drei Kindern zu gleichen Teilen geschenkt. Im Frühjahr 2003 hätten die drei neuen Miteigentümer die Investitionen der GmbH zum Buchwert abgelöst.

Zu diesem Sachverhalt bringt der Bw, unter Zitierung der einschlägigen Judikatur und Literatur, weiter vor, dass Aufwendungen für Zu- und Umbauten an einer gemieteten Liegenschaft, die vom Mieter zum eigenen geschäftlichen Vorteil vorgenommen werden, steuerlich beim Mieter ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut seien. Nichts anderes könne gelten, wenn der Unternehmer die Liegenschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassen erhalte. Investitionen des Nutzungsberechtigten, die er im eigenen Interesse getätigt habe, seien im Allgemeinen diesem als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen.

Aufwendungen, die der Mieter bzw. Berechtigte freiwillig tätige, und die nicht Erhaltungsaufwand sind, blieben bis zur Beendigung der Überlassung dessen wirtschaftliches Eigentum. Im gegenständlichen Fall bedeute dies, dass die getätigten Investitionen (Aufbauten) bis zum Zeitpunkt der Ablöse im wirtschaftlichen Eigentum der GmbH gestanden seien. Die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes sei der GmbH unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden, was aber keinerlei Auswirkung auf die Behandlung der Zubauten als wirtschaftliches Eigentum der GmbH habe.

Die grundbücherliche Sicherstellung sei kein Wesensmerkmal des wirtschaftlichen Eigentums. Die Erkennbarmachung nach außen sei jedenfalls durch die Bilanzierung der Investitionen als Bauten auf fremdem Grund erfolgt. Damit habe die GmbH in eindeutiger Weise dokumentiert, dass sich die Umbauten in ihrem wirtschaftlichen Eigentum befänden. Das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums äußere sich auch darin, dass die GmbH die Aufbauten im Jahr 2003 an die Grundeigentümer veräußert habe.

Zur Größe der Wohnungen sei zu bemerken, dass diese aus zwei Geschossen bestehen würden, wobei das Obergeschoss lediglich der, zunächst nicht genutzte, Dachboden sei. Es sei nicht einzusehen, warum bei kleineren und mittleren Betrieben die Überlassung einer Dienstwohnung unüblich sein solle. Auch könne unter Berücksichtigung der Gesamtausstattung der Bezüge der drei leitenden Angestellten im Verhältnis zur geleisteten Arbeit nicht von einem fremdunüblichen Ausmaß gesprochen werden. Da die Wohnungen

ursprünglich in Vermietungsabsicht errichtet worden seien, könne es von vornherein nicht unangemessen und unüblich sein, wenn die Gesellschaft drei Wohnungen errichte. Eine Angemessenheitsprüfung könne erst bei der konkreten Ausgestaltung des Einsatzes, also der Nutzungsüberlassung der drei Wohnungen, zur Feststellung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung führen. Auch könne nicht von einer subjektiven Vorteilsgewährung gesprochen werden. Wenn es Wille der GmbH gewesen wäre, den Geschäftsführer bzw. ihm nahe stehende Personen zu bereichern, müsse man fragen, warum dann die GmbH die Investitionskosten einige Jahre später an die Eigentümer des Hauses veräußert habe.

Weiters sei die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 unzulässig, weil bereits Verjährung eingetreten sei. Abgabenbehördliche Prüfungen würden die Verjährung nur hinsichtlich jener Abgaben beeinflussen, die Gegenstand der Prüfung seien. Der Prüfungsauftrag hätte sich auf Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Straßenbenützungsabgabe, Kraftfahrzeugsteuer und Kammerumlage der GmbH für die Jahre 1999 bis 2001 bezogen, nicht aber auf Kapitalertragsteuer. Auch im Betriebsprüfungsbericht sei das Feld „Kapitalertragsteuer“ nicht angekreuzt gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 11.4.1984, 82/13/0050, einer anlässlich der Prüfung einer GmbH unternommenen Amtshandlung nur deshalb unterbrechende Wirkung in Bezug auf die Einkommensteuer des Gesellschafters zuerkannt, weil dieser an der Schlussbesprechung teilgenommen und dadurch nachweislich vom Prüfungsergebnis Kenntnis erlangt habe. Der Bw sei seit November 2001 nicht mehr Geschäftsführer der GmbH gewesen. Es habe im Jahr 2003 keinen Kontakt des Finanzamtes mit dem Bw gegeben, er sei auch nicht persönlich in die Betriebsprüfung der GmbH involviert gewesen, habe daher auch an keinen Besprechungen, insbesondere nicht an der Schlussbesprechung, teilgenommen. Erst im Dezember 2004 sei die Behörde mit einem Schreiben an den Bw herangetreten, in welchem die Vorschreibung der Kapitalertragsteuer erwogen worden sei. Da für das Jahr 2003 eine dem Bw gegenüber gesetzte, die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung fehle, sei es zu keiner Verlängerung der Verjährungsfrist gekommen.

Aus dem Einkommensteuerakt des Bw wird dazu Folgendes festgestellt:

Mit dem in der Berufung erwähnten Schreiben vom 23. Dezember 2004 (Bl. 4/1997) richtete das Finanzamt an den Bw ein Ergänzungsersuchen betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998. Darin wird dem Bw mitgeteilt, dass das Finanzamt beabsichtige, die im Zuge der Betriebsprüfung bei der GmbH festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung ab 1997 der Kapitalertragsteuer zu unterziehen und diese gemäß § 93 Abs. 5 EStG dem Bw vorzuschreiben; um Stellungnahme werde ersucht.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 14. Februar 2005 (Bl. 5/1997) wandte der Bw unter Hinweis auf die von der GmbH gegen die im Gefolge der Betriebsprüfung ergangenen

Bescheide erhobene Berufung ein, dass keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege, weshalb es auch an den Tatbestandsvoraussetzungen für die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer mangle; zudem sei bereits Verjährung eingetreten.

Die Gesamterrichtungskosten für die drei Wohnungen betrugen nach den Feststellungen der Betriebsprüfung 6.141.065,73 S (Tz 14 des Betriebsprüfungsberichts).

Über die Berufung wurde erwogen:

1.1 Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Bei der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Der Abgabenanspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerabzugspflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und 3 BAO).

Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004).

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der auf den vom Verjährungseinwand betroffenen Bescheid (der angefochtene Bescheid datiert vom 6. Dezember 2005) bereits anzuwendenden Fassung durch das AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) von der Abgabenbehörde nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich gemäß § 209 Abs. 1 zweiter Satz jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Gemäß § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO gilt § 209 Abs. 1 zweiter Satz in der Fassung BGBl I 180/2004 sinngemäß für im Jahr 2004 unternommene Amtshandlungen im Sinn des § 209 Abs. 1 in der Fassung vor BGBl I 57/2004. Der dritte Satz des § 323 Abs. 18 BAO stellt klar, dass im Jahr 2004 erfolgte, die Verjährungsfrist (gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem StReformG 2005) unterbrechende Amtshandlungen als Amtshandlungen zur Verlängerung der Verjährungsfrist (im Sinn des neuen zweiten Satzes des § 209 Abs. 1 BAO) zu werten sind (vgl. Fuchs, UFS aktuell, 6/2005, 212; Ritz, BAO Kommentar³, § 209 Tz 43; Langheinrich / Ryda, FJ 2005, 213, Beispiel 7; Arbeitsbuch Oberlaa 2005, S. 86 Beispiel 4).

Eine Amtshandlung muss, soll sie zu einer Unterbrechung bzw. Verlängerung der Verjährungsfrist führen, aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen erkennbar werden und aus den Akten nachweisbar sein (vgl. VwGH 30.10.2003, 99/15/0098). Die Fristverlängerung setzt die Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches voraus (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 209 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

1.2. Für den Streitfall folgt daraus, dass der im Jahr 1999 an den Bw ergangene Einkommensteuerbescheid 1997 nach der Rechtslage vor BGBl I 57/2004 die Verjährung hinsichtlich Einkommensteuer 1997 unterbrochen und die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres 1999 neu zu laufen begonnen hat. Mit dem - laut Rückschein (Bl. 12/1997 Einkommensteuerakt) am 27. Dezember 2004 zugestellten - Schreiben vom 23. Dezember 2004, sohin vor Ablauf der nach der Rechtslage vor BGBl I 57/2004 Ende 1999 erneut in Gang gesetzten fünfjährigen Verjährungsfrist, ist das Finanzamt mit einem Ergänzungsersuchen an den Bw herangetreten. Mit diesem Ersuchen, das den Bw aufforderte, zur Absicht des Finanzamtes, ihm u.a. für das Jahr 1997 die Kapitalertragsteuer für die bei der GmbH festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 95 Abs. 5 EStG vorzuschreiben, Stellung zu nehmen, wurde dem Bw die bei der GmbH festgestellte verdeckte Gewinnausschüttung konkret vorgehalten.

Im Schreiben vom 23. Dezember 2004 ist daher eine auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches 1997 gegenüber dem Bw gerichtete Amtshandlung und damit eine Unterbrechungshandlung gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung vor BGBl I 57/2004 zu erblicken. Auf Grund der Übergangsregelung des § 323 Abs. 18 dritter Satz BAO in der Fassung BGBl I 180/2004 führte diese Unterbrechungshandlung aber zur Verlängerung der Verjährungsfrist um ein weiteres Jahr. Der mit Bescheid vom 6. Dezember 2005, zugestellt laut Rückschein (Bl. 13/1997 Einkommensteuerakt) am 12. Dezember 2005, ausgesprochenen Vorschreibung von Kapitalertragsteuer für das Jahr 1997 stand daher kein Verjährungseintritt entgegen. Ob während der bei der GmbH in den Jahren 2003 und 2004 durchgeführten Betriebsprüfung auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches gegenüber dem Bw gerichtete (und aktenmäßig nachweisbare) Amtshandlungen gesetzt wurden, kann damit dahingestellt bleiben.

2. In der Sache besteht Streit darüber, ob die von der GmbH für die Errichtung von drei Wohnungen auf dem im Eigentum des Bw stehenden Grundstück verausgabten Beträge betrieblich veranlasst waren, oder ob die GmbH mit der Übernahme dieser Ausgaben eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) an den Bw bewirkt hat.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens

ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Gewinnausschüttung 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 ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das zwischen dem Gesellschafter und einer Kapitalgesellschaft durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (z.B. VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043). Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (z.B. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Die Anwendung dieser Grundsätze ist im vorliegenden Fall deshalb angebracht, weil angesichts der gesellschaftsrechtlichen und familiären Verbundenheit der handelnden Personen, der vom Bw als Bauwerber initiierten Errichtung von drei etwa gleich großen Wohnungen auf einem in seinem Eigentum stehenden Grundstück und der nachfolgenden Überlassung der Wohnungen für Wohnzwecke seiner drei Kinder die Annahme nahe liegt, dass für die Errichtung private Beweggründe des Bw, nämlich die Wohnversorgung seiner drei Kinder, ausschlaggebend gewesen sind.

Dies umso mehr, als die Beteuerung des Bw, der Entschluss, die Wohnungen den Kindern – als Dienstwohnung – zu überlassen, sei erst gefasst worden, als sich eine bei der GmbH ursprünglich bestehende Vermietungsabsicht nicht realisieren ließ, nicht glaubhaft ist. Abgesehen davon, dass der Bw nicht mehr als eine bloße Behauptung für das Bestehen einer solchen Vermietungsabsicht bieten konnte, insbesondere nicht dargetan wurde, welche konkreten Bemühungen die GmbH unternommen hätte, um Mieter für die zu errichtenden

Wohnungen zu finden, hat er auch nicht einsichtig gemacht, warum eine GmbH, deren Tätigkeit in der Isolierglaserzeugung besteht, sich überhaupt mit der Errichtung und Vermietung von Wohnungen befassen sollte. Die – in Bezug auf vermeintliche Mieter einzig vorgetragene - Erklärung, Schüler einer nahe gelegenen Schule wären als Mieter der drei jeweils rund 160 m² großen Wohnungen in Frage gekommen, und die Schließung dieser Schule hätte zum Verlust der potentiellen Mieter, damit zur Zerschlagung der geplanten Vermietungsmöglichkeiten geführt, ist wenig plausibel und hebt die Glaubwürdigkeit der Behauptungen des Bw nicht.

Die Feststellung des Finanzamtes, es bestehe keine schriftliche Vereinbarung über die Errichtung und Nutzung des Gebäudeumbaus, ist unwidersprochen und unwiderlegt geblieben. Der Bw hat auch gar nicht behauptet, mit der GmbH eine ausdrückliche Vereinbarung bestimmten Inhalts getroffen zu haben. Der Feststellung des Finanzamtes, es bestehe keine nach außen erkennbare Besicherung der von der GmbH finanzierten Baukosten, hält der Bw entgegen, dass eine grundbücherliche Sicherstellung kein Wesensmerkmal wirtschaftlichen Eigentums sei. Damit verkennt er aber, dass es nicht um die Frage des Vorliegens der Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum, sondern darum geht, dass es an einer vertraglichen Absicherung bzw. Festlegung von Ansprüchen, die der GmbH im Zusammenhang mit der Bezahlung der Kosten für ein nicht in ihrem Eigentum stehendes Grundstück erwachsen sein könnten, und wie dies zwischen einander fremd Gegenüberstehenden üblich ist, mangelt. Ansonsten bringt der Bw lediglich vor, der GmbH sei die Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden. Damit ist aber evident, dass zwischen dem Bw und der GmbH keine nach außen hinreichend zum Ausdruck gekommene, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisende Vereinbarungen über die Rechte der GmbH an den errichteten Wohnungen bestanden haben.

Der Umstand, dass die GmbH in ihrer Bilanz Bauten auf fremdem Grund ausgewiesen hat, vermag das Vorliegen klarer und nach außen hinreichend zum Ausdruck kommender Vereinbarungen nicht zu ersetzen.

An solchen Vereinbarungen mangelt es ferner auch in Bezug auf jene Bedingungen, zu denen die Bereitstellung von Dienstwohnungen durch die GmbH erfolgt wäre. Der Bw bringt zwar vor, die drei in leitender Funktion tätigen Kinder hätten neben ihren durch ein Bargehalt angemessen entlohten Arbeitsleistungen auch Überstunden verrichtet, die zu keiner Auszahlung geführt hätten. In welchem Verhältnis aber die geleisteten Überstunden zum Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung der Wohnungen gestanden wären, bzw. welcher Teil der durch die Arbeitsleistung oder die Leistung von Überstunden begründeten Gehaltsansprüche durch die Überlassung einer Dienstwohnung abgegolten worden wäre,

geben die Berufungsausführungen, die bloß in allgemein gehaltener Weise von einer im Verhältnis zur geleisteten Arbeit fremdüblichen Gesamtausstattung der Bezüge sprechen, nicht zu erkennen.

Der Bw wendet in Bezug auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen an Arbeitnehmer mittlerer Betriebe zwar ein, es sei nicht einzusehen, warum die Überlassung einer Dienstwohnung bei kleineren und mittleren Betrieben unüblich sein solle. Weshalb konkret eine Ausnahme vom Regelfall der Unüblichkeit anzunehmen wäre, unterlässt der Bw allerdings darzutun. Allein dass, wie die Berufung vorträgt, der Geschäftsführer den „Entschluss“ gefasst habe, die Wohnungen als Dienstwohnungen zur Verfügung zu stellen, besagt noch nicht, dass betriebliche Erfordernisse der GmbH für diesen Entschluss ausschlaggebend gewesen wären.

Dafür, dass die GmbH „im eigenen Interesse“ Investitionen getätigt hätte, die ihrem Betriebsvermögen zugeordnet werden könnten, fehlen daher nachvollziehbare Anhaltspunkte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weder in Bezug auf allfällige Rechte der GmbH an den errichteten Wohnungen, noch in Bezug auf die Überlassung dieser Wohnungen als Dienstwohnungen das Vorliegen klarer, nach außen in Erscheinung getretener Vereinbarungen dargetan, zudem auch nicht aufgezeigt wurde, welche betrieblichen Erwägungen die GmbH zu einer Überlassung von Dienstwohnungen an die Kinder des Bw bewegt hätten.

Bei dieser Sachlage war im Rahmen der Beweismwürdigung zu schließen, dass die durchgeführten Baumaßnahmen nicht durch den Betrieb der GmbH, sondern durch die Anteilsinhaberschaft des Bw, auf dessen Grundstück und für dessen drei Kinder die drei Wohnungen errichtet wurden, veranlasst waren. Mit der gesellschaftsrechtlich begründeten Übernahme der Ausgaben für die Errichtung der Wohnungen hat die GmbH dem Bw einen als vGA zu beurteilenden Vorteil zugewendet. Da der Bw im fraglichen Zeitraum Geschäftsführer der GmbH war und er auch die Durchführung des Umbaus initiiert hat, ist weiters vom Vorliegen einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der GmbH (vgl. Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, KStG 1988, Tz 159) und damit der subjektiven Voraussetzung für eine vGA auszugehen.

Der Umstand, dass die GmbH die Dienstwohnungen als Sachbezug versteuert hat, steht dieser Beurteilung ebenso wenig entgegen, wie die Tatsache, dass die drei Kinder im Jahr 2003 der GmbH die Investitionen zu dem in deren Bilanz ausgewiesenen Buchwert „abgelöst“ haben, zumal einmal bewirkte vGA im Hinblick auf das dem Steuerrecht immanente Rückwirkungsverbot nicht mehr mit steuerlicher Wirkung beseitigt werden können bzw. die in einem späteren Jahr erfolgte Rückerstattung einer Vorteilszuwendung deren Qualifikation als vGA nicht hindert (Bauer / Quantschnigg / Schellmann / Werilly, KStG 1988, § 8 Tz 236,

Tz 242). Bemerkt wird im Übrigen, dass aus der vagen Umschreibung in Punkt II der am 27. März 2003 unter Beteiligung der Volksbank getroffenen, u.a. die Bereinigung der Besitz- und Eigentumsstruktur hinsichtlich der in Rede stehenden Baulichkeiten bezweckenden Vereinbarung, mit der Ablöse der Investitionen werde die GmbH sämtliche „allenfalls“ mit diesen Investitionen verbundenen bzw. entstandenen Rechtspositionen aufgeben, ebenfalls deutlich wird, dass eindeutige und klare vertraglichen Abmachungen über Rechte der GmbH an den Wohnungen nicht bestanden haben.

3. Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG unterliegen der Kapitalertragsteuer u.a. Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Der Begriff der kapitalertragsteuerpflichtigen Beteiligungserträge entspricht § 27 Abs. 1 Z 1 EStG; neben offenen Gewinnausschüttungen zählen dazu auch verdeckte Gewinnausschüttungen (Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, § 93 Tz 19, 21).

Gemäß § 95 Abs. 2 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Zum Abzug verpflichtet ist gemäß § 95 Abs. 3 Z 1 bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 der Schuldner der Kapitalerträge.

Gemäß § 95 Abs. 5 EStG ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

Z 1: der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

Z 2: der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

§ 95 Abs. 5 Z 1 EStG stellt auf rein objektive Momente ab: Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer nicht abgezogen und der Empfänger der Kapitalerträge hat die entsprechenden Kapitalerträge ungekürzt bzw. nicht vorschriftsmäßig gekürzt erhalten (Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, § 95 Tz 45).

VGA unterliegen gemäß § 93 Abs. 2 EStG der Kapitalertragsteuer. Die Vornahme einer solchen Ausschüttung ohne Abzug von Kapitalertragsteuer bedeutet zugleich, dass eine vorschriftsmäßige - nämlich der Vorschrift des § 93 Abs. 2 EStG entsprechende - Kürzung unterblieben ist. Darauf, ob der Schuldner der Kapitalerträge die Gewinnausschüttung als Kapitalertrag behandelt (vgl. Quantschnigg / Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 95 Tz 11), kann es nicht ankommen, zumal dem eindeutigen, auf rein objektive Merkmale abstellenden Wortlaut des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG eine Differenzierung zwischen (ungekürzt ausbezahlten) offenen und (ungekürzt ausbezahlten) verdeckten Ausschüttungen nicht zu entnehmen ist. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung kann vielmehr automatisch unterstellt werden, dass

es sich um nicht vorschriftsmäßig gekürzte Kapitalerträge handelt (Doralt/Kirchmayr, EStG⁸, § 95 Tz 46). VGA stellen einen typischen Anwendungsfall des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG dar (Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2001, 545).

Da die GmbH die dem Bw im Jahr 1997 mit der in diesem Jahr erfolgten Bezahlung der Kosten für die Errichtung der drei Wohnungen zugeflossene vGA nicht der Vorschrift des § 93 Abs. 2 EStG entsprechend gekürzt hat, sind somit die Voraussetzungen des § 95 Abs. 5 Z 1 EStG für eine direkte Inanspruchnahme des Bw erfüllt.

Die unmittelbare Vorschreibung der Kapitalertragsteuer beim Bw erscheint auch aus folgenden Überlegungen gerechtfertigt:

VGA stellen beim Empfänger gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die vor Einführung der Endbeststeuerung beim Empfänger in dessen Einkommensteuerverfahren zum normalen Einkommensteuertarif, unter Anrechnung einer allenfalls einbehaltenen Kapitalertragsteuer, zu versteuern waren. Seit dem Jahr 1994 unterliegen Beteiligungserträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 EStG der Steuerabgeltung (§ 97 Abs. 1 Satz 2 EStG). Zweck der Vorschrift des § 97 EStG 1988, die sich auch auf verdeckte Ausschüttungen erstreckt (vgl. Hofstätter / Reichel, EStG 1988, § 97 Tz 2c), ist es, im Wege eines einheitlichen Steuersatzes von 25 % beim Kapitalertragsteuerabzug u.a. die Einkommensteuer von bestimmten Kapitalerträgen abzugelten (Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer, § 97 Tz 1, 2. Absatz). Der Umstand, dass vGA seit dem Jahr 1994 nicht mehr zum laufenden Tarif, sondern mit einem Steuersatz von 25 % zu versteuern sind, kann aber nichts daran ändern, dass es sich dabei dem Grunde nach um beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte handelt, weshalb es auch weiterhin zulässig sein muss, diese Einkünfte, zumal wenn der Schuldner der Kapitalerträge einen Steuerabzug unterlassen hat, direkt beim Empfänger der Besteuerung zu unterziehen.

Nach herrschender Lehre steht die Inanspruchnahme des Empfängers der Kapitalerträge an Stelle des Abzugsverpflichteten im Ermessen der Abgabenbehörde (Hofstätter / Reichel, EStG 1988, § 95 Tz 3; Doralt / Kirchmayr, EStG⁸, § 95 Tz 44).

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 20 Tz 7).

Bei dieser Interessensabwägung ist zunächst von Bedeutung, dass eine Einbringung der Kapitalertragsteuer bei der GmbH wegen deren, wie beispielsweise aus den Jahresabschlüssen der Jahre 2000 bis 2003 zu ersehen ist, seit längerem bestandenen Überschuldung, die

letztlich im August 2005 zur Konkurseröffnung und im Jahr 2007 zur amtswegigen Löschung wegen Vermögenslosigkeit führte, nicht mehr zu erwarten war bzw. ist. Insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 20 Tz 9) wäre es nicht gerechtfertigt, eine Festsetzung der Kapitalertragsteuer beim Bw zu unterlassen und die Kapitalertragsteuer statt dessen einem Haftungspflichtigen vorzuschreiben, bei dem eine Einbringlichkeit wenig wahrscheinlich ist. Eine leichtere direkte Durchsetzbarkeit des Abgabenanspruchs gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge stellt jedenfalls ein bei der Ermessensübung zu berücksichtigendes Zweckmäßigkeitselement dar (vgl. Schwaiger, Kapitalertragsteuer von verdeckten Ausschüttungen, ÖStZ 2001, 545). Auch wäre es unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht gerechtfertigt, von einer verfahrensrechtlich noch möglichen Vorschreibung der Kapitalertragsteuer an den Gesellschafter abzusehen.

Gegen eine Vorschreibung der Kapitalertragsteuer sprechende Billigkeitsgründe hat der Bw nicht dargetan, insbesondere kann darin, dass steuerpflichtige Einkünfte der Besteuerung unterzogen werden, eine Verletzung berechtigter Interessen des Bw nicht erblickt werden.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 21. Februar 2008