

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat über die als Beschwerde zu erledigende Berufung des Beschwerdeführers vom 20.09.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 26.08.2013 betreffend Festsetzung der Kapitalertragsteuer nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Kapitalertragsteuer wird festgesetzt mit [Betrag] Euro (Bemessungsgrundlage: 618.000 Euro)

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (ehemals Geschäftsführer) und H (ehemals Liquidator) waren im Streitjahr als Gesellschafter der X-GmbH in Liqu. (idF Gesellschaft) im Firmenbuch eingetragen. Die Gesellschaft war eine mit Erklärung vom 09.10.1997 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Als Geschäftszweig ist "Handels- und Dienstleistungsgesellschaft" im Firmenbuch eingetragen. Der Beschwerdeführer ist Staatsbürger der Russischen Föderation.

Die Gesellschaft war seit dem Jahr 2003 die Kommanditistin der am 07.11.2007 im Firmenbuch gelöschten Y-GmbH & Co KG (Komplementärin: Y-GmbH).

Im Streitjahr 2008 erzielte die Gesellschaft laut ihrem Jahresabschluss folgende Erträge:

- Erlöse aus Lieferungen und Leistungen im Betrag von 2.190.405,49 Euro;
- Übrige Erträge im Betrag von 224.725,94 Euro;
- Sonstige Zinsen und Erträge im Betrag von 1.696,96 Euro.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 28.01.2010 wurde die Gesellschaft aufgelöst.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Leoben vom 17.10.2013 wurde nach Eigenantrag der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet.

Verfahrensablauf:

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 30.11.2011** führte die belangte Behörde bei der Gesellschaft eine Außenprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2010 durch. Dabei traf der Prüfer die hier

strittige Feststellung, dass Zahlungen an den Beschwerdeführer im Gesamtbetrag von 618.000 Euro nicht als Geschäftsführerbezüge anzuerkennen, sondern als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen seien.

Mit dem hier angefochtenen **Bescheid vom 26.08.2013** setzte die belangte Behörde beim Beschwerdeführer für das hier entscheidungsgegenständliche Streitjahr 2008 die Kapitalertragsteuer mit 154.500 Euro fest (Bemessungsgrundlage laut Bescheidspruch: 618.000 Euro). Zur Begründung der Abgabenfestsetzung verwies die belangte Behörde in dem hier entscheidungsgegenständlichen Abgabenbescheid auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung. In der nach Beendigung der Außenprüfung der Gesellschaft aufgenommenen **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.08.2013** wird (gleichlautend zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 14.08.2013) ausgeführt:

"Tz. 2 Geschäftsführerbezug

Im Zeitraum 29.2.2008 bis 19.12.2008 wurde an Herrn [Beschwerdeführer] ein Geschäftsführerbezug in Höhe von € 618.000,00 ausbezahlt. Überwiesen wurde dieser Geschäftsführerbezug auf das Konto bei der [Bank] Nr. [Kontonummer] BLZ [Bankleitzahl]. Dieser Betrag wurde als Betriebsausgabe im Jahr 2008 abgesetzt.

Im Zuge der Außenprüfung wird dieser ausbezahlte Geschäftsführerbezug nicht als solcher anerkannt, und dem bisher erklärten Gewinn hinzugerechnet. Weiters liegt hier eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Begründung:

Dieser Geschäftsführerbezug hält keinem Fremdvergleich stand. Es gibt keine Vereinbarungen über diesen Geschäftsführerbezug, und gibt es keine Aufzeichnungen über eine entsprechende Tätigkeit des Herrn [Beschwerdeführer].

Auch wurde in den Vorjahren kein Geschäftsführergehalt verrechnet.

Weiters hat sich Herr [Beschwerdeführer] genau für diesen Zeitraum in Österreich mit seinem Wohnsitz abgemeldet, und nach der letzten Zahlung wieder angemeldet.

Nach Ansicht der Prüfung wurde dieser Geschäftsführergehalt nur eingebucht, um eine höhere Steuerbelastung zu vermeiden."

Mit dem Schreiben seines Rechtsanwaltes vom 20.09.2013 erhob der Beschwerdeführer die **Berufung** gegen den Abgabenbescheid und beantragte dessen Aufhebung. Im Berufungsschreiben wird diesbezüglich vorgebracht:

"[Seite 4 des Berufungsschreibens]

2. Gemäß § 207 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchssteuern drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginnt die Verjährung mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Im gegenständlichen Fall werden wohl Abgaben geltend gemacht, die das Jahr 2008 betreffen. Die diesbezüglichen Erhebungsschritte seitens der belangten Behörde wurden ebenfalls bereits nach Ablauf der Verjährungsfrist eingeleitet, sodass insgesamt davon auszugehen ist, dass allfällige rückständige Abgaben bereits verjährt sind.

Die belangte Behörde hätte auch aus diesem Grund betreffend den genannten Zeitraum keinen Bescheid erlassen dürfen.

3. Die von der belangten Behörde in ihrem Bescheid vom 2[6].08.2013 angeführte Begründung ist nicht nachvollziehbar. Die Behörde nimmt Bezug auf die aufgenommene Niederschrift vom 14.08.2013, wobei sich aus dieser Niederschrift lediglich ergibt, welche Vorwürfe seitens der Behörde erhoben wurden.

Gemäß § 60 AVG, welche Bestimmung wohl auch auf dieses Verfahren anzuwenden ist, sind in der Begründung eines Bescheides die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammenzufassen.

Da es die Behörde im Rahmen der Begründung des bekämpften Bescheides unterlassen hat, sich mit den Einwendungen des Berufungswerbers bzw. dessen Rechtfertigung

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

auseinander zu setzen und auch nicht kundgetan hat, aus welchen Gründen sie offenbar dem Vorbringen des Berufungswerbers im Rahmen des Ermittlungsverfahrens keinen Glauben schenkt, ist eine Überprüfung der Richtigkeit der Bescheidbegründung nicht möglich. Die belangte Behörde hat dadurch die einzuhaltenden Verfahrensvorschriften verletzt, welcher Umstand unweigerlich zu einer Aufhebung des gegenständlichen Bescheides führen muss.

4. Gemäß § 37 AVG ist Zweck des Ermittlungsverfahrens, den für die Erledigung maßgebenden Sachverhalt festzustellen und den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurden Zeugen einvernommen, ohne dass der Berufungswerber Gelegenheit hatte, Fragen zu stellen bzw. wurde dem Berufungswerber das Ergebnis der Beweisaufnahme nicht zur Stellungnahme zugestellt.

Der Berufungswerber hatte keine Möglichkeit sich zu den Angaben der einvernommenen Zeugen zu äußern und wurde ihm dadurch das rechtliche Gehör genommen.

Das erstinstanzliche Verfahren ist daher mit einer Mangelhaftigkeit behaftet, die wiederum zur Aufhebung des Bescheides führen muss.

Es wird ausdrücklich beantragt, im Berufungsverfahren sämtliche Zeugen in Anwesenheit des Berufungswerbers nochmals einzuvernehmen, um ihm auch das Fragerecht zu ermöglichen.

5. Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Bescheides sei nachstehendes ausgeführt:

(...)

[Seite 10 des Berufungsschreibens]

"b.) ad Tz.2 Geschäftsführerbezug betreffend das Jahr 2008:

Unrichtig ist, dass der Geschäftsführerbezug keinem Fremdvergleich standhält und auch keine Vereinbarungen über diesen Geschäftsführerbezug bzw. die Tätigkeit des Herrn [Beschwerdeführer] vorliegt.

Zwischen dem Vertreter des Projektinvestors [Andrej R] und dem Vertreter der ausführenden Firma, [X-GmbH], ([Beschwerdeführer] wurde vereinbart, dass die ausführende Firma- sohin die Firma [X-GmbH] - weiterhin ihren Mitarbeiter, Herrn [Beschwerdeführer], dem Investor zur Verfügung stellt, dies zwecks dessen voller Beschäftigung bei der Ausarbeitung der vorläufigen Dokumentation zu Erlangung einer Bewilligung, der Ansammlung und der Prüfung von Angeboten und Projekten potentieller Auftragnehmer für Objekte des Investors.

Herr [Beschwerdeführer] verpflichtete sich im Gegenzug alles daran zu setzen, um die vorläufige Dokumentation zur Erlangung einer Bewilligung für die in der Vereinbarung genannten Objekte sowie alle notwendigen Bewilligungen für den Anschluss von Kommunikationseinrichtungen, insbesondere der Elektroversorgung in der Anzahl gemäß der Kapazitätskalkulation zu besorgen.

Als Frist für den Abschluss der Arbeiten wurde der 31.12.2008 festgelegt.

Beweis: Vereinbarung vom 25.05.2008 inklusive der deutschen Übersetzung, Beilage ./11,

Herr [Beschwerdeführer] hat darüber hinaus für das Jahr 2008 bei der Steuerbehörde die Einkommenssteuererklärung eingereicht, wobei es gemäß Art. 32 Steuergesetzbuch der russischen Föderation nicht zu den Pflichten der Steuerbehörde gehört, Kopien steuerlicher und buchhalterischer Bescheide auszustellen.

[Seite 11 des Berufungsschreibens]

Beweis: Schreiben des Finanzministeriums Russlands vom 16.04.2013 inklusive deutscher Übersetzung, Beilage ./12

Es steht somit fest, dass Herr [Beschwerdeführer] im Jahr 2008 für die Firma [X-GmbH] Tätigkeiten durchführte und daher zu Recht aufgrund seiner Verantwortung und des Umfanges seiner Tätigkeiten ein Geschäftsführergehalt in der besagten Höhe bezogen hat.

Dieser Geschäftsführerbezug ist jedenfalls als Aufwand anzuerkennen und zu Recht in die Buchhaltung aufgenommen worden. Es liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Aus welchen Gründen die belangte Behörde davon ausgeht, dass in den Vorjahren kein Geschäftsführergehalt verrechnet worden sei und sich Herr [Beschwerdeführer] genau für diesen Zeitraum in Österreich mit seinem Wohnsitz abgemeldet und nach der letzten Zahlung wieder angemeldet hat, ist nicht nachvollziehbar und auch für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhalts nicht relevant.

Die belangte Behörde hätte daher richtigerweise den Geschäftsführerbezug als Aufwand bzw. Betriebsausgabe anerkennen müssen und hätte für das Jahr 2008 keine Erhöhung der Einkünfte und letztlich der Körperschaftssteuer festlegen dürfen."

Die belangte Behörde wies mit **Beschwerdevorentscheidung vom 09.05.2014** die Berufung gegen den (hier entscheidungsgegenständlichen) Abgabenbescheid als unbegründet ab, wobei sie zur Begründung ausführte:

"In der Bilanz der [X-GmbH] wurden im Jahr 2008 folgende Beträge als sogenannter Geschäftsführerbezug an Herrn [Beschwerdeführer] verbucht und auch ausbezahlt:

29.2.2008: € 10.000,00

29.2.2008: € 50.000,00

31.3.2008: € 10.000,00

31.3.2008: € 50.000,00

29.4.2008: € 60.000,00

27.5.2008: € 60.000,00

1.7.2008: € 120.000,00

1.8.2008: € 60.000,00

1.9.2008: € 60.000,00

30.9.2008: € 60.000,00

10.10.2008: € 30.000,00

16.10.2008: € 30.000,00

25.11.2008: € 9.000,00

19.12.2008: € 9.000,00

Summe: € 618.000,00

Die o.a. Beträge wurden jeweils auf das Konto bei der [Bank] mit der Nr. [Kontonummer] lautend auf [Beschwerdeführer] überwiesen. Die entsprechenden Kontoauszüge wurden im Zuge des Prüfungsverfahrens nicht vorgelegt.

Herr [Beschwerdeführer] war bis 21.2.2008 in Österreich mit Nebenwohnsitz gemeldet (an der Adresse der Eltern des Herrn [H]). Mit 16.1.2009 hat sich Herr [Beschwerdeführer] wiederum mit Nebenwohnsitz in Österreich angemeldet. Für den Zeitraum der Überweisung der Bezüge hatte Herr [Beschwerdeführer] daher keinen Wohnsitz in Österreich. Eine Besteuerung der Bezüge in Österreich ist nachweislich nicht erfolgt, obwohl die Einkünfte in Österreich jedenfalls einer Steuerpflicht unterliegen würden.

Im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens und auch im Beschwerdeverfahren konnten keine ausreichenden Unterlagen (Geschäftsführerverträge, Stundenaufzeichnungen, Tätigkeitsberichte, etc.) betreffend dieser Geschäftsführertätigkeiten vorgelegt werden.

In den Vorjahren wurden ebenfalls keine Aufwendungen für Geschäftsführergehälter steuerlich geltend gemacht. Die Auszahlung der Bezüge erfolgte daher ohne jegliche rechtliche Grundlage, und hält schon aus diesem Grunde in einer Gesamtbetrachtung einem Fremdvergleich nicht stand. Als Beweismittel für die berechtigte Auszahlung der Geschäftsführerbezüge wurde seitens des Beschwerdeführers eine Vereinbarung zwischen der Firma [X-GmbH] und den Firmen [S Ltd] und [M Invest & Finance S.A.] vorgelegt.

Zu der vorgelegten Vereinbarung zwischen der [X-GmbH] und der [S Ltd] bzw. der [M Invest & Finance S.A.] wurden folgende Sachverhaltsermittlungen getroffen:

Die Vereinbarung wurde mit Datum 25. Mai 2008 abgeschlossen, Geschäftsführerbezüge wurden aber schon ab 29.2.2008 ausbezahlt.

Auch der im Vertrag angegebene Betrag iHv € 1.100.000,00 ist nicht nachvollziehbar, da von der [S Ltd] bzw. der [M Invest & Finance S.A.] in Summe € 2.190.405,49 an die [X-GmbH] ausbezahlt wurden. Das dabei eine Pönale von mehr als der Hälfte des bezahlten Betrages festgesetzt wird, ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht nachvollziehbar und unglaublich. Nachweise, wie sich diese Pönalzahlungen zusammensetzen bzw. ermittelt wurden, konnten nicht vorgelegt werden.

Nach der Erstellung dieser Vereinbarung wurden mit 25.05.2008 von der [M Invest & Finance S.A.] an die [X-GmbH] weitere € 1.400.000.-- überwiesen (nämlich € 700.000,00 am 26.05.2008 und weitere € 700.000,00 am 12.08.2008). Auch diese Vergehensweise hält nach Ansicht der Abgabenbehörde einem Fremdvergleich nicht stand.

Weiters wurden von der Finanzverwaltung Abfragen über die Firmen [S Ltd] und [M Invest & Finance S.A.] durchgeführt. Laut Auskunft des KSV 1870 handelt es sich um reine OFFSHORE Firmen mit Sitz in der Karibik, welche im Zuge dieses Prüfungsverfahrens nicht ausfindig gemacht werden konnten. Ein entsprechender Firmensitz konnte vom KSV 1870 nicht ermittelt werden.

Aufgrund der vorgenannten Sachverhaltsermittlungen geht die Abgabenbehörde daher davon aus, dass es sich bei diesen Verträgen um reine Scheinverträge und somit auch um Scheinaufwendungen handelt. Die sogenannten Geschäftsführerbezüge werden daher in einer Gesamtbetrachtung zur Gänze als verdeckte Ausschüttungen an Herrn [Beschwerdeführer] beurteilt. Betriebsausgaben liegen daher hinsichtlich dieser Bezüge nicht vor.

Aufgrund des nachweislichen Zuflusses der Gelder an Herrn [Beschwerdeführer] wird die Kapitalertragsteuer direkt dem Gesellschafter vorgeschrieben. Hinsichtlich der diesbezüglichen Ermessensübung wird auf den Bescheid vom 26.8.2013 verwiesen."

*Mit dem Schreiben seines Rechtsanwaltes vom 12.06.2014 (**Vorlageantrag**) beantragte der Beschwerdeführer ohne weiteres Vorbringen die Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht.*

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht im Juli 2014 zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 08.07.2014 gab sie keine Stellungnahme ab, sondern verwies auf die Beschwerdeverentscheidung. Im Schreiben vom 14.10.2014 gab die belangte Behörde den Inhalt der Beschwerdeverentscheidung teilweise wieder. Mit Schreiben vom 22.12.2014 verwies die belangte Behörde nach Darstellung des Ablaufs des abgabenbehördlichen Verfahrens nochmals auf die Beschwerdeverentscheidung.

Der Beschwerdeführer hat in der Berufung die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (nun: Senat) und die mündliche Verhandlung beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Bescheidbeschwerde zu erledigende Berufung erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die belangte Behörde aufgrund der dem Reisepass zu entnehmenden Reisebewegungen (davon 203 Tage in Russland) keine Zweifel daran hat, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr keinen Wohnsitz in Österreich hatte.

Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung). Solche Einkünfte unterliegen, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (inländische Kapitalerträge), der Kapitalertragsteuer (§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Der Abzugsverpflichtete (Abs. 2) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Gemäß § 95 Abs. 3 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Gemäß § 95 Abs. 4 EStG 1988 ist dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (Z 1) oder der Empfänger weiß, dass der Abzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt (Z 2).

Zu den Bezügen nach § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen (VwGH 28.05.2015, Ro 2014/15/0046).

Zur Verjährungseinrede des Beschwerdeführers ist festzuhalten, dass das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer abhängt (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0157), weshalb im Beschwerdefall die Festsetzung der Kapitalertragsteuer mit dem hier angefochtenen Bescheid vom 26.08.2013 - beginnend mit Ablauf des Jahres 2008 - innerhalb der Verjährungsfrist von fünf Jahren (§ 207 Abs. 2 BAO) erfolgt ist.

Die Bestimmungen der §§ 201 und 202 BAO sind auf den Fall der Vorschreibung von Kapitalertragsteuer an den Empfänger der Kapitalerträge dem Gesetz nach nicht anzuwenden, weil weder die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung der gegenständlichen Kapitalertragsteuer durch den Abgabepflichtigen anordnen noch die Nachforderung mittels Haftungsbescheides gegenüber dem Beschwerdeführer als Schuldner der Kapitalertragsteuer geltend zu machen war; im Übrigen käme im Beschwerdefall - ginge man von einer echten Rechtslücke aus - bei analoger Anwendung des § 201 BAO die erste Fallgestaltung des Abs. 2 Z 3 zur Anwendung, und nicht die zweite Fallgestaltung, wonach eine Festsetzung (nur) zulässig ist, wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden, weil kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wurde.

Die ausnahmsweise Vorschreibung von Kapitalertragsteuer beim Empfänger der Kapitalerträge ist zulässig, wenn der Abzugsverpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat (§ 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988).

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Zahlungen an den Beschwerdeführer im Gesamtbetrag von 618.000 Euro als Geschäftsführerbezüge anzuerkennen sind (so der Beschwerdeführer) oder ob diese Zahlungen als verdeckte Ausschüttungen zu beurteilen sind (so die belangte Behörde).

Zur Tätigkeit des Geschäftsführers gehören insbesondere der Betrieb von Geschäften der Gesellschaft sowie die Vertretung der Gesellschaft in diesem Geschäftsbetrieb (vgl. § 28 GmbHG).

Die Gesellschaft schuldet im Zweifel auch bei Fehlen einer ausdrücklichen Vereinbarung ein angemessenes Gehalt, wenn die Geschäftsführerfunktion mit einer nicht nur geringfügigen Tätigkeit verbunden ist (vgl. auch VwGH 21.10.1999, 97/15/0198).

Die belangte Behörde vertritt in der an den Beschwerdeführer (mit Vorhaltscharakter) ergangenen Beschwerdeentscheidung vom 09.05.2014 im Wesentlichen die Meinung, die Geschäftsführerfunktion des Beschwerdeführers im Streitjahr sei mit *keiner* Tätigkeit verbunden gewesen, weil er im Streitjahr gar keine Geschäfte für die Gesellschaft betrieben habe; mit den von ihm im abgabenbehördlichen Verfahren erbrachten Nachweisen würden lediglich Scheingeschäfte zwecks Rechtfertigung der (im Hinblick auf das DBA mit der russischen Föderation von ihm als nicht steuerpflichtig angesehenen) Geschäftsführungsentgelte dargestellt.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 2a BAO in Verbindung mit § 167 Abs. 2 BAO hat das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Bei den bereits im Außenprüfungsverfahren zum Beweis einer Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im Streitjahr vorgelegten und schriftlich thematisierten Schriftstücken handelt es sich um folgende Schriftstücke:

1. "Construction Contract No. 02-02" mit S Ltd, datiert mit 02.02.2008
2. "Construction Contract No. 3" mit M Invest & Finance S.A., datiert mit 21.04.2008
3. "Final-Invoice Nr.1" über 346.905 Euro, undatiert
4. "Final Invoice Nr.2" über 443.500 Euro, undatiert
5. "Protokoll über die Verhandlungen zwischen dem Vertreter des Projektinvestors und der ausführenden Firma", datiert mit 25.05.2008
6. Schreiben an die M Invest & Finance S.A., datiert mit 09.12.2008
7. Bankkontoauszugsblatt 9/1 (IBAN AT41...) vom 13.02.2008 (Gutschrift 346.905,49 Euro, M Invest & Finance S.A.)
8. Bankkontoauszugsblatt 16/1 (IBAN AT41...) vom 04.03.2008 (Gutschrift 400.000 Euro, S Ltd)
9. Bankkontoauszugsblätter 30/1 und 2 (IBAN AT41...) vom 21.05.2008 (Gutschrift 699.993 Euro, M Invest & Finance S.A.)
10. Bankkontoauszugsblatt 45/1 (IBAN AT95...) vom 08.08.2008 (Gutschrift 700.000 Euro, M Invest & Finance S.A.)

Zur behaupteten Leistungserbringung an die S Ltd:

Die S Ltd ist seit 08.07.2004 in Belize als International Business Company (Offshore GmbH) protokolliert. Der protokollierte Firmensitz befindet sich unter einer Anschrift bei der Registrierungsagentur B Trust Corporate Services Limited. Der genaue Geschäftszweck ist nicht bekannt. Die Namen der Direktoren/Führungskräfte und der Gesellschafter sind nicht veröffentlicht.

Der belangten Behörde wurde ein (nicht mit Unterschriften versehenes, mit 02.02.2008 datiertes) Vertragsschriftstück ("Construction Contract No. 02-02") mit der S Ltd als "customer" vorgelegt. Als Vertragsgegenstand ist darin die "Durchführung von Arbeiten in Übereinstimmung mit den Projektanforderungen des Kunden bei der Entwicklung der technischen Dokumentation und in der Inneneinrichtung des Hauses" in Moskau genannt (siehe Punkt 1.1). Als Vertragsbeginn ist der 10.02.2008 genannt. Die Fertigstellung ist mit 10.05.2009 festgelegt (Punkt 1.7). Als "Kosten für die Arbeit" ist ein Betrag von 1,107.500 Euro festgelegt (Punkt 2.1), wobei innerhalb von fünf Werktagen eine Anzahlung von 443.500 Euro festgelegt ist (Punkt 3.1). Dazu wurden der belangten Behörde die "Final Invoice Nr. 2" über 443.500 Euro sowie das Bankkontoauszugsblatt 16/1 (IBAN AT41...) vom 04.03.2008 (Gutschrift 400.000 Euro, S Ltd) vorgelegt.

Weiters wurde der belangten Behörde ein mit 25.05.2008 datiertes und als "Protokoll über die Verhandlungen zwischen dem Vertreter des Projektinvestors und der ausführenden Firma" bezeichnetes Schriftstück vorgelegt. Daraus ist zu entnehmen, dass der "Investor" (vertreten durch Andrej R) "im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Notwendigkeit" verlangt, dass alle Arbeiten gemäß dem Vertrag Nr. 02-02 vom 02.02.2008

(Vertragspartner des Investors - S Ltd) unverzüglich abbricht und die Arbeiten nicht wieder aufgenommen werden.

Zur behaupteten Leistungserbringung an die M Invest & Finance S.A.:

Die M Invest & Finance S.A. ist eine am 13.08.2004 gegründete Private Limited mit Geschäftsadresse auf Tortola, einer Insel der Britischen Jungferninseln. Registrierter Vertreter ist die I (BVI) Trust Limited (ebenfalls Tortola), eine autorisierte Depotbank von Inhaberaktien von British Virgin Islands Gesellschaften.

Der belangten Behörde wurde eine (undatierte) "Final Invoice Nr. 1" über 346.905,49 Euro ("100% payment of contract from 30.01.2008") vorgelegt (Vertrag selbst nicht vorgelegt).

Auch wurde der belangten Behörde ein (mit der Unterschrift "[Name]" versehenes, mit 21.04.2008 datiertes) Vertragsschriftstück ("Construction Contract No. 3") mit der M Invest & Finance S.A. als "customer" vorgelegt. Als Vertragsgegenstand ist darin die "Durchführung von Arbeiten in Übereinstimmung mit den Projektanforderungen des Kunden bei der Entwicklung der technischen Dokumentation und in der Inneneinrichtung der Wohnung" in Moskau genannt (siehe Punkt 1.1). Als Vertragsbeginn ist der 25.04.2008 genannt. Die Fertigstellung ist mit "01. april" festgelegt (Punkt 1.7). Als "Kosten für die Arbeit" ist ein Betrag von 3,500.000 Euro festgelegt (Punkt 2.1), wobei innerhalb von fünf Werktagen eine Anzahlung von 700.000 Euro festgelegt ist (Punkt 3.1). Dazu wurden der belangten Behörde die Bankkontoauszugsblätter 30/1 und 2 (IBAN AT41...) vom 21.05.2008 (Gutschrift 699.993 Euro, M Invest & Finance S.A.) vorgelegt (Rechnung nicht vorgelegt).

Weiters wurde der belangten Behörde ein Bankkontoauszugsblatt 45/1 (IBAN AT95...) vom 08.08.2008 (Gutschrift 700.000 Euro, M Invest & Finance S.A.) vorgelegt.

In dem bereits vorhin genannten der belangten Behörde vorgelegten mit 25.05.2008 datierten und als "Protokoll über die Verhandlungen zwischen dem Vertreter des Projektinvestors und der ausführenden Firma" bezeichneten Schriftstück ist auch festgehalten, dass der "Investor" (vertreten durch Andrej R) verlangt, dass alle Arbeiten am Objekt gemäß dem Vertrag Nr. 3 vom 21.04.2008 (Vertragspartner des Investors - M Invest & Finance S.A.) unverzüglich unterbrochen werden. Diese Arbeiten werden mit einer gesonderten Anweisung des Investors wieder aufgenommen.

Schließlich wurde der belangten Behörde ein mit 09.12.2008 datiertes Schreiben an die M Invest & Finance S.A. vorgelegt, das wie folgt lautet:

"In Bezugnahme auf den Vertrag vom 21. April 2008, Vertrag 'Construction Contract Nr. 3', möchten wir noch zusätzlich bemerken, dass ihrerseits die vertraglichen Vereinbarungen nicht erfüllt wurden.

- Die 2. Zahlung wurde ihrerseits um 38 Tage gegenüber den vertraglichen Vereinbarungen zu spät zur Anweisung gebracht,

- die 3. Zahlung ist nunmehr bereits seit mehr als 3 Monate ausständig.

Außerdem ist ihr Vertreter für o. g. Bauvorhaben (Herr Andrej R) aus ihrem Unternehmen ausgeschieden, sodass für uns im Moment kein Gesprächs- und Ansprechpartner zur Verfügung steht.

Aufgrund dieser Umstände und schuldhaften Verhalten ihrerseits sehen wir uns im Moment nicht in der Lage, eine weitere Zusammenarbeit an diesem Projekt zu realisieren, was uns eine Übermittlung der vorläufigen Teil-Schlussrechnung veranlasst."

Die als Beilagen zum Berufungsschreiben vorgelegten Schriftstücke betreffen allesamt nicht den hier verfahrensgegenständlichen Beschwerdepunkt (sondern andere abgabenbehördliche Verfahren von im Zusammenhang mit dem Beschwerdeführer stehenden Gesellschaften). Mit Vorlageantragsschreiben hat der Beschwerdeführer keine weiteren Schriftstücke vorgelegt.

Den Abgabepflichtigen trifft eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufklärung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden (vgl. z.B. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0065).

Es trägt zwar die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß iSd § 119 Abs 1 BAO offenzulegen. Wenn Sachverhaltselemente im Ausland ihre Wurzeln haben, ist die Mitwirkungspflicht und Offenlegungspflicht der Partei in dem Maße höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird. Tritt in solchen Fällen die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen in den Vordergrund, so liegt es vornehmlich an ihm, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre "erhöhte" Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so hat die belangte Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen (vgl. z.B. VwGH 26.07.2000, 95/14/0145).

Die Bedeutung der mündlichen Verhandlung besteht u.a. gerade darin, dass im Rahmen der mündlichen Verhandlung den Parteien umfassend zu den bisherigen

Beweisergebnissen Gehör eingeräumt werden kann (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0015).

Werden in der Beschwerde Sachverhaltsfragen aufgeworfen, deren Erörterung eine mündliche Verhandlung erfordern, kommt es nicht darauf an, ob der Beschwerdeführer Beweismittel vorgelegt hat, welche der Richtigkeit der von der belangten Behörde getroffenen Feststellung entgegengehalten werden. Entscheidend ist, dass die mündliche Verhandlung Teil des Ermittlungsverfahrens ist, dessen Zweck es auch ist, den für die Erledigung einer Verwaltungssache (Rechtssache) maßgebenden Sachverhalt festzustellen (vgl. VwGH 29.06.2017, Ra 2017/04/0036).

Da der Beschwerdeführer nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen ist, hat er einerseits seine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsachverhalten verletzt und andererseits die weitere Ermittlung des für die Erledigung der Beschwerdesache maßgebenden Sachverhaltes verhindert.

Vor diesem Hintergrund folgt der erkennende Senat in freier Beweiswürdigung mangels jeglicher Nachvollziehbarkeit der den Schriftstücken zugrunde liegenden Umstände der Feststellung der belangten Behörde, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr eine Geschäftstätigkeit der Gesellschaft "auf dem Papier" konstruiert hat, um den (steuerfreien) Zufluss von Gesellschaftsmitteln an ihn als Geschäftsführungsbezug zu rechtfertigen.

Zum Vorbringen, im Zuge des Ermittlungsverfahrens seien Zeugen einvernommen worden, ohne dass der Beschwerdeführer Gelegenheit gehabt hätte, Fragen zu stellen und es sei dem Beschwerdeführer das Ergebnis der Beweisaufnahme nicht zur Stellungnahme zugestellt worden, weshalb der Beschwerdeführer keine Möglichkeit gehabt habe, sich zu den Angaben der einvernommenen Zeugen zu äußern, ist festzuhalten, dass aus den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten keine Zeugeneinvernahmen ersichtlich sind und Beweismittel dieser Art auch nicht in die abgabenbehördliche Entscheidung Eingang gefunden haben. Vor diesem Hintergrund war auch dem (vom Beschwerdeführer hinsichtlich der Personen und der Beweisthemen nicht näher präzisierten) Antrag auf Zeugeneinvernahmen nicht nachzukommen.

Der angefochtene Bescheid war jedoch insoweit abzuändern, als die Kapitalertragsteuer unter Berücksichtigung der im Abkommen der Regierung der Republik Österreich und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, BGBl. III Nr. 10/2003, normierten Quellensteuer von 15 vom Hundert des Bruttobetrages festzusetzen war.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzung im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, weil die Streitfrage

nur im Wege der Beweiswürdigung zu lösen war, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 18. Jänner 2018