

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Ralf Schatzl, den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Peter Lederer und Dr. Rupert Mayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 28. August 2012 gegen die Bescheide des FA Salzburg-Stadt vom 19. März 2012 betreffend Kapitalertragsteuer 2008 und Kapitalertragsteuer 2007 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Juni 2022 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens bezüglich der Körperschaftsteuererklärung der ***X2*** GmbH (ehem. ***X1*** GmbH; im Folgenden bezeichnet als „***X*** GmbH“) für das Jahr 2007 betreffend Bildung einer Kapitalrücklage in Höhe von € 11.988.913,80 und Auflösung einer nicht gebundenen Kapitalrücklage in Höhe von € 10.433.023,15 wurde von der steuerlichen Vertretung der ***X*** GmbH mit Schreiben vom 23.04.2010 wie folgt ausgeführt: *„Mit 23. Juli 2007 wurden von Herrn ***Bf1*** in die ***X1*** GmbH Rechte aus einem ‚Totalunternehmer-Werkvertrag‘ sowie mit 8. August 2007 Rechte aus einem ‚Immobilienkaufvertrag‘ aus seinem Privatvermögen eingelegt. Bei den eingelegten Rechten handelt es sich einerseits um Rechte aus dem ‚Totalunternehmer-Werkvertrag‘ (=Vertrag über die Planung und Erstellung eines Bauwerkes zu einem Pauschalpreis) mit der ***A*** AG und andererseits um Rechte aus einem ‚Immobilienkaufvertrag‘ (=Vertrag über den Erwerb einer Liegenschaft in der Schweiz zu einem Fixpreis) mit der ***B*** AG.*

Herr ***Bf*** und Herr ***Y*** haben sowohl den Totalunternehmer-Werkvertrag und den Immobilienkaufvertrag ‚privat‘ angebahnt und mit den Geschäftspartnern ausverhandelt und in der Folge – im Zeitpunkt der Unterzeichnung der Verträge – in die ***X*** GmbH eingelegt. Hintergrund der Einlage war, dass der damals schon ins Visier genommene Käufer des Projekts lieber Geschäftsanteile erwerben wollte (share deal) als die Rechte aus beiden Verträgen (asset deal).

Die Einlage der Rechte aus den Verträgen erfolgte nach Maßgabe von § 8 (1) KStG steuerneutral und führte zu einer Erhöhung des Einlagenevidenzkontos gem. § 4 (12) EStG bei der ***X*** GmbH. Durch die Einlage der Rechte erhöhte sich bei Herrn ***Bf*** der Beteiligungswert an der ***X*** GmbH um den gemeinen Wert der Rechte im Einlagezeitpunkt. Wie gesagt, waren damals weder Herr ***Bf*** noch Herr ***Y*** in Österreich ansässig, sodass sich die Frage der Gewinnrealisierung im Privatbereich bei beiden in Österreich nicht stellte.

Der gemeine Wert der eingelegten Verträge iSd § 6 Z 14 EStG betrug im Einlagezeitpunkt in Summe € 11.988.913,80 (CHF 20.000.000,-). Der gemeine Wert der eingelegten Rechte aus dem Immobilienkaufvertrag und dem Totalunternehmer-Werkvertrag wurden gem. § 10 (2) BewG iVm § 13 (2) BewG ermittelt und somit aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet. Im Zeitpunkt der Einlage der Rechte aus den Verträgen in die ***X*** GmbH wurden bereits Verkaufsverhandlungen mit der ***C*** AG, Schweiz, geführt. Daher gab es zu diesem Zeitpunkt bereits verlässliche Indikatoren in Hinblick auf den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der Rechte aus den Verträgen bei der späteren Veräußerung zu erzielen wäre. Diese Indikatoren wurden durch den kurze Zeit später erfolgten Vertragsabschluss mit einem Preis von CHF 20.000.000,- auch bestätigt.

Nach der Einlage wurde im Jahr 2007 von der ***X*** GmbH die ***Projektname1*** AG, Schweiz, errichtet. Die Rechte aus o.a. Verträgen, die ursprünglich von Herrn ***Bf*** in die ***X*** GmbH eingelegt wurden, wurden in der Folge im Herbst 2007 im Wege der Einlage an die ***Projektname1*** AG übertragen. Da die Übertragung der Rechte aus o.a. Verträge in die ***X*** GmbH durch Herrn ***Bf*** erfolgte, wurden durch die Einlage der Vertragsrechte keine stillen Reserven realisiert. Die ***Projektname1*** AG hat lediglich Rechte aus den beiden Verträgen gehalten, andere Vermögenswerte wurden von der ***Projektname1*** AG nicht gehalten. Demnach entspricht der Anteilswert der ***Projektname1*** AG nach Einlage der Vertragsrechte dem Wert der Rechte aus dem Immobilienkaufvertrag und dem Totalunternehmer-Werkvertrag, somit CHF 20.000.000,-.

Die Anteile an der ***Projektname1*** AG wurden von der ***X*** GmbH am 21.11.2007 veräußert.“

Im Zuge einer am 15.02.2010 beim Finanzamt eingebrachten Kapitalertragsteuer-Anmeldung wurde der unternehmensrechtliche Bilanzgewinn der ***X*** GmbH aus dem Wirtschaftsjahr

2007 in Höhe von €7.824.464,50 als dem Beschwerdeführer zugeflossener Kapitalertrag erklärt. Ein Abzug und eine Abfuhr von Kapitalertragsteuer ist in diesem Zusammenhang lt Erklärung mit der Begründung, dass eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs 12 EStG 1988 vorliege, unterblieben.

Im Jahr 2011 führte das Finanzamt Salzburg-Stadt (im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) bei der ***X*** GmbH eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2007 sowie eine Nachschau betreffend den Zeitraum 1/2008 bis 1/2011 durch. Dabei vertrat der Prüfer die Ansicht, dass sich in der Person des Beschwerdeführers weder Rechte auf Abschluss eines Totalunternehmervertrages noch Rechte auf Abschluss eines Grundstückskaufvertrages befunden hätten. Es hätten vom Beschwerdeführer daher auch keine derartigen Rechte in die ***X*** GmbH eingelegt werden können. So seien sämtliche Verträge von der ***X*** GmbH abgeschlossen worden und auch sämtliche Kosten bzw Aufwendungen, die mit der Realisierung des ***Projektname1*** Projekts zusammenhängen, wie zB Rechts- und Beratungskosten, Projektentwicklungs- und Controllingkosten, Vermittlungskosten etc an die ***X*** GmbH fakturiert und auch von der ***X*** GmbH bezahlt worden. Spätestens mit der Abtretung von 40% der Anteile an der ***X*** GmbH an Herrn ***AY*** am 2.6.2007 könne ein persönliches Handeln des Beschwerdeführers nicht mehr angenommen werden und sei der Beschwerdeführer ab diesem Zeitpunkt ausschließlich als Gesellschafter-Geschäftsführer der ***X*** GmbH tätig gewesen. Somit seien lediglich vom Beschwerdeführer eigenen Angaben zufolge in den Jahren 2005 und 2006 bereits erbrachte Leistungen – wobei der Beschwerdeführer jedoch trotz diesbezüglichen Ersuchens des Prüfers nicht dargelegt habe, um welche konkreten Leistungen es sich gehandelt hat und welchen Umfang diese Leistungen hatten – als grenzüberschreitende Nutzungseinlage anzusetzen. Dabei wurde die Nutzungseinlage vom Prüfer – ausgehend von einem Stundensatz für „Projektbetreuung“ von 250,- Euro pro Stunde im WJ 2005/06 bzw 300,- Euro pro Stunde im WJ 2006/07 geschätzt mit 175.000,- Euro (WJ 2005/06) bzw 300.000,- Euro (WJ 2006/07). Die seitens der ***X*** GmbH an den Beschwerdeführer in den Jahren 2007 und 2008 erfolgten Vorteilsgewährungen (insbesondere Geldüberweisungen und Barauszahlungen an den Beschwerdeführer), für die es weder eine vertragliche Grundlage noch einen gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsbeschluss gegeben habe, seien daher als verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 zu qualifizieren. Im Jahr 2007 sei somit ein an den Beschwerdeführer zugeflossener Betrag von 5.343.982,19 Euro und im Jahr 2008 ein Betrag von 429.043,74 Euro als verdeckte Ausschüttung der KESt zu unterwerfen. Lediglich im Betrag der vom Prüfer geschätzten Nutzungseinlage (475.000,- Euro) sei eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung anzuerkennen.

Die belangte Behörde folgte der vom Prüfer vertretenen Ansicht und setzte unter Verweis auf das Ergebnis der bei der ***X*** GmbH durchgeführten Außenprüfung mit Bescheid vom 19. März 2012 für steuerpflichtige Kapitalerträge iHv 5.343.982,19 Euro im Zeitraum 2007 die

Kapitalertragsteuer iHv 25% mit 1.335.995,55 Euro fest. Mit weiterem Bescheid vom 19. März 2012 setzte die belangte Behörde für steuerpflichtige Kapitalerträge iHv 412.817,42 Euro im Zeitraum 2008 die Kapitalertragsteuer iHv 25% mit 103.204,36 Euro fest. Dabei wurde die Kapitalertragsteuer jeweils unter Bezugnahme auf § 95 Abs 5 EStG 1988 direkt dem Empfänger der Kapitalerträge (Beschwerdeführer) vorgeschrieben.

Gegen die vorgenannten Bescheide wurde mit Schreiben vom 28. August 2012 des damaligen steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers, ***StB1***, innerhalb von der belangten Behörde verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung eingebracht und wurde die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt. Begründend wurde dazu zusammengefasst wie folgt ausgeführt:

- Für Gewinnausschüttungen der ***X*** GmbH bestehe kein österreichisches Besteuerungsrecht gemäß Artikel 4 iVm Artikel 10 DBA Spanien, da der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der ***X*** GmbH im relevanten Zeitraum in Spanien gelegen habe und die ***X*** GmbH somit gemäß DBA Spanien in Spanien ansässig gewesen sei.
- Die Tätigkeiten des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem Immobilienprojekt ***Projektname1*** seien bis zum Juni 2007 nicht der ***X*** GmbH zuzurechnen.
- Vom Beschwerdeführer sei in Gestalt „singulärer Geschäftschancen“ ein in der Privatsphäre des Beschwerdeführers geschaffenes Wirtschaftsgut in die ***X*** GmbH eingelegt worden und sei das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 EStG entsprechend dotiert worden. Bei den Auszahlungen der ***X*** GmbH an den Beschwerdeführer handle es sich somit um steuerfreie Einlagenrückzahlungen gemäß § 4 Abs 12 EStG.
- Selbst wenn man davon ausgeht, dass kein Wirtschaftsgut eingelegt wurde, sondern eine Nutzungseinlage durch den Beschwerdeführer erfolgte, ändere dies im Ergebnis nichts, da gegenständlich eine grenzüberschreitende Nutzungseinlage vorliegen würde. Diese sei gemäß § 6 Z 6 lit c EStG sinngemäß wie aus dem Ausland ins Inland überführte Wirtschaftsgüter zu bewerten, nämlich mit dem Teilwert. Das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs 12 EStG wäre somit auch im Falle einer Nutzungseinlage in derselben Höhe zu dotieren. Die Auszahlungen an den Beschwerdeführer wären somit wiederum als steuerfreie Einlagenrückzahlungen (§ 4 Abs 12 EStG) zu qualifizieren.

Am 15. April 2013 wurde die vorgenannte Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat von der belangten Behörde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Aufgrund der entsprechenden Verfügung des GV-Ausschusses des BFG vom 26. Jänner 2022 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der Gerichtsabteilung 6032 zugeteilt.

Am 15. Juni wurde antragsgemäß eine mündliche Verhandlung durchgeführt, zu der der Beschwerdeführer nicht erschienen ist. Seitens der Amtspartei wurde auf die bisher im verwaltungsbehördlichen Verfahren erfolgten Ausführungen verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Gründung der ***X1*** GmbH

Mit Gesellschaftsvertrag vom 18.2.2004 erfolgte die Gründung der ***X1*** GmbH mit Sitz in ***Ort1 Salzburg Umgebung***. Gegenstand des Unternehmens waren insbesondere die Entwicklung von Immobilienprojekten, die Beteiligung an anderen Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art, sowie die Verwaltung von Beteiligungen an solchen Unternehmen.

Am ***tt.mm.2010*** erfolgte eine Änderung der Firma von ***X1*** GmbH auf ***X2*** GmbH. Im Folgenden wird die Gesellschaft einheitlich bezeichnet als ***X*** GmbH.

Alleiniger Gesellschafter der ***X*** GmbH war zunächst die ***D*** GmbH, mit Sitz in ***PLZ1*** Salzburg, ***Straße1***.

Laut Firmenbuch agierte als einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer der ***X*** GmbH im Zeitraum Februar 2004 bis Juli 2010 der Beschwerdeführer.

1.2. Projektcontrollingvertrag mit ***E*** GmbH vom 29. Mai 2006

Am 29.5.2006 wurde ein Projektcontrollingvertrag mit der ***E*** GmbH, ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße2*** bzw einer noch zu gründenden Gesellschaft (***E1*** GmbH, ***PLZ1*** ***Ort1***, ***Straße2***, Gesellschaftsgründung am ***tt.mm.2007***) als Auftragnehmerin abgeschlossen. Betreffend die Person des Vertragspartners der ***E*** GmbH wurde im Vertrag ausgeführt, dass dieser zwischen dem Beschwerdeführer „bzw. einer noch zu gründenden Projektgesellschaft bzw. die ***Projektname1*** AG mit Sitz in Zürich als Auftraggeber einerseits“ und der ***E*** GmbH als Auftragnehmer andererseits abgeschlossen werde. Unterzeichnet wurde der Vertrag seitens des bzw der Auftraggeber durch den Beschwerdeführer.

Gegenstand des vorgenannten Vertrages war das Projektcontrolling für ein vom Auftraggeber geplantes Hotel-Projekt „***Projektname1***“ in Zürich.

Mit Rechnungsdatum vom 6.12.2007 (RE-Nr. 01/07 und 02/07, Überweisung vom 10.12.2007) wurden die im Zusammenhang mit dem Projekt ***Projektname1*** in Zürich vereinbarten

Kosten bzw das Honorar der ***E*** GmbH in Höhe von insgesamt CHF 3.270.000,- (€ 1.975.025,44) an die ***X*** GmbH fakturiert.

1.3. Abtretungsvertrag vom 1. Juni 2007 und Treuhandvereinbarung / Syndikatsvertrag vom 2. Juni 2007

Mit Abtretungsvertrag vom 1. Juni 2007 wurden sämtliche Geschäftsanteile an der ***X*** GmbH vom damaligen Gesellschafter (***D*** GmbH) an Herrn ***Treuänder1*** unentgeltlich abgetreten. Gleichzeitig erfolgte laut Generalversammlungsbeschluss die Sitzverlegung der ***X*** GmbH nach ***PLZ1*** Salzburg und wurde die im Firmenbuch angegebene Geschäftsanschrift ab diesem Zeitpunkt auf ***Straße3***, ***PLZ1*** Salzburg geändert.

Die von ***Treuänder1*** erworbenen Geschäftsanteile wurden zunächst zu 100% treuhändig für den Beschwerdeführer gehalten. Mit Treuhandvereinbarung vom 2. Juni 2007 wurden Geschäftsanteile an der ***X*** GmbH im Ausmaß von 40% an Herrn ***AY*** um den Kaufpreis von € 16.500,- abgetreten. Diese von Herrn ***AY*** erworbenen Geschäftsanteile wurden laut Treuhandvereinbarung allerdings weiterhin treuhändig durch ***Treuänder1*** gehalten.

Mit Datum 2. Juni 2007 erfolgte der Abschluss eines „Syndikatsvertrages“ zwischen dem Beschwerdeführer und Herrn ***AY***. In diesem Syndikatsvertrag wurde unter anderem folgendes festgehalten:

„1.1 Präambel

...

*b) Die Parteien beabsichtigen, durch die ***X1*** GmbH zur Durchführung einer Immobilientransaktion eine Beteiligung an einer Aktiengesellschaft in der Schweiz zu halten. Die Aktiengesellschaft in der Schweiz, ***Projektname1*** AG, soll das gleichnamige Projekt (***1*** D) als Bauherrin realisieren. Die Parteien beabsichtigen, weitere Projekte über diese Unternehmensstruktur abzuwickeln. Zurzeit konkret und namentlich bekannt ist das Bauprojekt Bürogebäude F auf derselben Parzelle. In diesem Zusammenhang ist die Gründung weiterer Projektgesellschaften durch die ***X1*** GmbH denkbar. ...*

...

1.2 Beteiligungsverhältnisse

*Die Vertragsparteien sind unter der Voraussetzung von Punkt 1 (a) Gesellschafter der ***X1*** GmbH, eingetragen im Firmenbuch unter ***FN1*** (in Folge kurz „Gesellschaft“), jeweils in folgendem Verhältnis:*

— ***Bf1***: 60 %

– ***AY***: 40 %

*Sollte für eine der Vertragsparteien aus steuerlichen Gründen das Ergebnis besser über eine Beteiligung an der ***Projektname1*** AG oder eine anderes Vehikel darstellbar sein, werden die Vertragsparteien dieses Ergebnis entsprechend herstellen.*

...

2.4 Kompetenz der Syndikatsversammlung und Beschlussmehrheiten

...

a) Sofern nicht anderweitig zwingend gesetzlich geregelt oder an anderer Stelle in diesem Vertrag anders bestimmt ist, in allen folgenden Angelegenheiten mit einer Mehrheit von 80 % der Stimmen:

(i) Zustimmung zur Verfügung über Geschäftsanteile an der Gesellschaft (die Zustimmungsverpflichtungen gemäß den Bestimmungen in Kapitel V. dieses Vertrages sind zu beachten;

...

3.1 Tätigkeit der Vertragsparteien für die Gesellschaft

*a) ***Bf1*** ist als Geschäftsführer für die Gesellschaft tätig. Er erhält dafür kein gesondertes Entgelt.*

b) Durch die Bestimmungen dieses Vertrages wird das Recht der Vertragsparteien, im Geschäftsbereich der Gesellschaft auch für andere Auftraggeber außerhalb der Gesellschaft tätig zu werden, nicht eingeschränkt. Es besteht somit kein wie immer geartetes Konkurrenzverbot.

...“

1.4. Totalunternehmer - Werkvertrag vom 23. Juli 2007

Am 23. Juli 2007 wurde von der ***X*** GmbH als Besteller und der ***A*** AG, ***Straße4***, CH-***PLZ2*** ***Ort1 Schweiz***, eine als „Totalunternehmer – Werkvertrag“ bezeichnete Vereinbarung abgeschlossen.

Gegenstand des Vertrages waren die Planung und die Erstellung des Bauwerkes „***Projektname1***“, ein Hochhaus mit 2 UG, EG und 23 OG mit nachfolgend angeführten Nutzungen: Hotel mit 284 Zimmern (EG, 1. + 2. OG, 7. - 17. OG, Anteile UG), Büro (3. - 6. OG), Appartments (19. - 23. OG), Health-Club (18. OG) und 160 Parkplätzen.

Als pauschaler Werkpreis (Vergütung der Leistungen der ***A*** AG als „Totalunternehmer“) wurden CHF 129.442.800,- (inkl 7,6 % MwSt) vereinbart.

Bei Abschluss dieses Vertrages lag bereits eine von der ***A*** AG erwirkte rechtskräftige Baubewilligung für Wohn- und Büronutzung vor (Bauentscheid vom 30.5.2006). Infolge einer vom Besteller (***X*** GmbH) angestrebten Projekt- bzw Nutzungsänderung hinsichtlich der

Erweiterung bzw. Ergänzung für ein Hotelprojekt wurden noch entsprechende Nutzungs- bzw. Änderungspläne zur Bewilligung bei der Baubehörde eingereicht. Der Baubeginn sollte mit 1.7.2008 erfolgen (sofern eine rechtskräftige Baubewilligung bis 31.03.2008 vorliegt) und war eine Bauvollendung bis 31.12.2010 vereinbart.

Weitere Bestandteile dieses Totalunternehmer-Werkvertrages waren unter anderem:

- Alle Leistungen, auch Planungsleistungen sind vom Totalunternehmer bzw. von ihm beauftragen Dritten zu erledigen bzw. im Werkpreis enthalten. Das Planungsrisiko trägt der Totalunternehmer.
- Nicht im pauschalen Werkpreis enthalten ist ua das Grundstück sowie sämtliche damit verbundenen Kosten usw.
- Der vorliegende TU-Werkvertrag steht unter anderem unter den nachfolgenden Bedingungen:
 - Vorliegen einer rechtskräftigen (vom Besteller zu einzuholenden) Baubewilligung für die Projekt- und Nutzungsänderung bis zum 31.03.2008;
 - Öffentliche Beurkundung eines vom Besteller abzuschließenden Grundstückskaufvertrages. Laut Punkt 6.2 bestätigt der Totalunternehmer, aufgrund einer Vereinbarung mit der derzeitigen Grundeigentümerin, ***B*** AG, berechtigt zu sein, für die Grundstücke des Areals ***1*** Käufer zu bezeichnen, mit welchen ***B*** AG Kaufverträge abschließen muss. Der Totalunternehmer verpflichtet sich, ***B*** AG dazu anzuhalten, den Kaufvertrag für das Grundstück D auf der Basis des Kaufvertragsentwurfes vom 5.7.2007 (welcher beiden Parteien vorliegt) mit der Bestellerin abzuschließen.
- Den Schlussbestimmungen (Art XIII) zufolge ist die Übertragung dieses Vertrages mit sämtlichen Rechten und Pflichten auf eine Tochtergesellschaft zulässig. Weiters wird die Anwendung schweizerischen Rechts und Zürich als Gerichtsstand für allfällige Streitigkeiten zwischen den Vertragsparteien vereinbart.

Die Unterfertigung dieses Totalunternehmer-Werkvertrages wurde von Seiten des Bestellers (***X*** GmbH) durch den Beschwerdeführer und von Seiten des Totalunternehmers (***A*** AG) durch die kollektiv zu zweien zeichnungsberechtigten Herren ***BZ***, Generaldirektor, und ***AY***, Mitglied der Geschäftsleitung, vorgenommen.

1.5. Hotelmietvertrag vom 23. Juli 2007 und Nachtrag vom 22. Oktober 2007

Ebenfalls am 23. Juli 2007 erfolgte der Abschluss eines Hotelmietvertrages zwischen der ***X*** GmbH als Vermieterin und der ***F*** AG, ***Straße5***, ***PLZ3*** ***Ort2 Schweiz***, als Mieterin. Gegenstand des Vertrages war die Vermietung eines im Rahmen

eines zu realisierenden Gesamtprojektes noch zu errichtenden Business-Hotels der 5-Sterne Kategorie auf dem von der ***X*** GmbH von der ***B*** AG zu erwerbenden Grundstück.

Zum bestehenden Mietvertrag erfolgte mit Nachtragsvereinbarung vom 22. Oktober 2007 die Einarbeitung eines sogenannten „Owner Agreements“ zwischen der ***L*** S.a.r.l als Franchisor/Franchisegeber und der ***F*** AG als Fanchisee/Franchisenehmer und der ***X*** GmbH als Eigentümerin/Vermieterin. Darin wurde der voraussichtliche Mietbeginn mit 1.1.2011 veranschlagt. Die Mieteinnahmen der Jahre 1-4 waren gestaffelt bzw ab dem 5 Jahr mit Basismietzins und ab dem 6 Jahr mit Mindest- und Maximalmieten inkl Umsatzmieten kalkuliert.

1.6. Grundstückskaufvertrag vom 8. August 2007

Mit Kaufvertrag vom 8. August 2007 wurde durch die ***X*** GmbH das für die Realisierung des Bauprojekts „***Projektname1***“ erforderliche Grundstück („Grundstück D“ des aus den Grundstücken A-F bestehenden Areals „***1***“, Kat-Nrn ***KatNr1***, ***KatNr2***, ***KatNr3** und ***KatNr4***) von der ***B*** AG um einen Kaufpreis von CHF 36.500.000,- erworben.

Der Totalunternehmer, ***A*** AG, hatte für sämtliche Grundstücke des Areals „***1***“ eine bestehende Kaufoption gegenüber dem bisherigen Grundeigentümer ***B*** AG.

Für die – frühestens am 1. April 2008 und spätestens am 30 April 2008 erfolgende – Eigentumsübertragung wurden unter Punkt 3.1 des Kaufvertrages folgende Bedingungen vereinbart:

- Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung für das auf dem Grundstück D zu realisierende Bauprojekt.
- Vorliegen der rechtskräftigen Parzellierungsbewilligung für die Parzellierung des Grundstücks D.
- Bestehen eines rechtsgültigen Totalunternehmer-Vertrages zwischen der ***X*** GmbH und der ***A*** AG.

Laut Punkt 3.13 des Kaufvertrages sei der Käuferin (***X*** GmbH) bekannt, dass sie diesen Kaufvertrag persönlich erfüllen muss und keinen Dritten an ihrer Stelle in den Kaufvertrag eintreten lassen kann. Ausgenommen davon ist die Übertragung des Kaufvertrages auf eine Tochtergesellschaft der Käuferin.

Unter Punkt 3.15 wurde die ausschließliche Anwendung schweizerischen Rechts (mit Ausnahme der kollisionsrechtlichen Bestimmungen) und Zürich als Gerichtsstand für allfällige Streitigkeiten aus diesem Kaufvertrag vereinbart.

1.7. Nachtrag vom 20. November 2007 zum Treuhandvertrag vom 2.6.2007

Mit Nachtragsvereinbarung vom 20. November 2007 zum bestehenden Treuhandvertrag vom 2. Juni 2007, abgeschlossen zwischen dem Beschwerdeführer als Treugeber I, Herrn ***AY*** als Treugeber II und Herrn ***Treuänder1*** als Treuhänder wurde die Übertragung der für Herrn ***AY*** vom Treuhänder gehaltenen Gesellschaftsanteile an der ***X*** GmbH an den Beschwerdeführer nach Erfüllung der folgenden Voraussetzungen um einen Kaufpreis von CHF 5.750.000,- vereinbart:

- Rechtswirksame Übertragung von 100% der Anteile der Gesellschaft an der ***Projektname1*** AG (derzeit in Gründung) an die ***C*** AG in ***Ort3 Schweiz***;
- Überweisung des Verkaufserlöses auf das Konto der Gesellschaft und
- Erhalt des Kaufpreises in Höhe von CHF 5.750.000,- durch den Treugeber II.

1.8. Aktienkaufvertrag vom 21. November 2007

Mit Aktienkaufvertrag vom 21. November 2007 wurden zwischen der ***X*** GmbH als Verkäuferin und der ***C*** AG, ***Straße6***, CH-***PLZ4*** ***Ort3 Schweiz***, als Käuferin der Kauf und Verkauf sämtlicher Aktien der ***Projektname1*** AG zu einem Kaufpreis von CHF 20.000.000,- vereinbart.

Bei der ***Projektname1*** AG handelt es sich um eine durch die ***X*** GmbH noch zu gründende Schweizer Aktiengesellschaft.

Gemäß Punkt 3.2 des Aktienkaufvertrages steht der Vollzug dieses Kaufvertrages im Wesentlichen unter den folgenden aufschiebenden Bedingungen:

- Die ***Projektname1*** AG ist rechtsgültig gegründet und im Handelsregister des Kantons ***Ort3 Schweiz*** eingetragen.
- Der von der ***X*** GmbH mit der ***A*** GmbH abgeschlossene Totalunternehmer-Werkvertrag vom 23.7.2007 wird von der ***X*** GmbH an die ***Projektname1*** AG übertragen.

- Der von der ***X*** GmbH mit der ***B*** AG abgeschlossene Landkaufvertrag vom 8.8.2007 wird von der ***X*** GmbH an die ***Projektname1*** AG übertragen.

Für die Jahre 2007 und 2008 wurden in Zusammenhang mit dem Projekt ***Projektname1*** und dem Verkauf der Aktien der ***Projektname1*** AG zusammengefasst folgende Beratungs-, Vermittlungs- und Provisionszahlungen, Werbeleistungen, Machbarkeitsstudien usw an die ***X*** GmbH fakturiert:

Text	2007	2008
E1 GmbH (Österreich)	€ 1.975.025,44	
G AG (Schweiz)		€ 301.950,00
H GmbH (BRD)		€ 308.299,42
I (Schweiz)	€ 173.567,00	€ 153.357,00
J (Schweiz)	€ 39.432,00	
StB2 (Österreich)	€ 50.350,00	€ 15.524,00
K AG (Schweiz)		€ 126.438,00

1.9. Übertragung Grundstückskaufvertrag und Totalunternehmer-Werkvertrag

Am 29. November 2007 vereinbarten die ***B*** AG als Eigentümerin des Grundstückes „Areal ***1***“, die ***X*** GmbH und die ***Projektname1*** AG bezüglich des zwischen der ***B*** AG und der ***X*** GmbH abgeschlossenen Landkaufvertrages vom 8. August 2007 unter anderem, dass

- der Kaufvertrag vom 8. August 2007 mit Wirkung 29.11.2007 auf die ***Projektname1*** AG übertragen wird,
- mit der Übertragung sämtliche der Käuferin zustehende Rechte und Pflichten des Kaufvertrages von der ***X*** GmbH auf die ***Projektname1*** AG übergehen;
- die ***X*** GmbH im Anschluss an die Übertragung des Kaufvertrages sämtliche Aktien der ***Projektname1*** AG an einen Dritten übertragen wird und sich die ***B*** AG damit einverstanden erklärt.

Ebenfalls am 29. November 2007 wurde der ***A*** AG von der ***X*** GmbH mitgeteilt, dass sie hinsichtlich des am 23. Juli 2007 abgeschlossenen Totalunternehmer-Werkvertrages sämtliche daraus resultierende Rechte und Pflichten mit Wirkung per 29. November 2007 auf ihre Tochtergesellschaft ***Projektname1*** AG überträgt und dass die ***Projektname1*** AG ab diesem Datum in sämtliche Rechte und Pflichten der ***X*** GmbH unter dem Totalunternehmer-Werkvertrag anstelle der und mit befreiender Wirkung für die ***X*** GmbH eintritt.

Mit Vollzugsprotokoll vom 29. November 2007 zum Aktienkaufvertrag vom 21. November 2007 wurde von der ***X*** GmbH und der ***C*** AG festgehalten, dass sämtliche Vollzugsbedingungen des Aktienkaufvertrages vom 21. November 2007 erfüllt wurden.

1.10. Vertragsübertragung vom 1. Februar 2008

Mit Vertragsübertragung vom 1.2.2008 wurden „im Sinne einer partnerschaftlichen Problembereinigung“ letztendlich noch der von der ***X*** GmbH abgeschlossene Hotelmietvertrag sowie das von der ***X*** GmbH mit der ***L*** S.a.r.l. und der ***F*** AG abgeschlossene Owner Agreement mit allen Rechten und Pflichten für einen Betrag von CHF 580.000,- an die ***C*** AG übertragen. Darüber hinaus verpflichtete sich die ***C*** AG, der ***E*** GmbH als Entgelt für geleistete Beratungsdienstleistungen im Zusammenhang mit der Errichtung des ***Projektname1*** CHF 120.000,- zu bezahlen.

1.11. Zahlungen der ***X*** GmbH an den Beschwerdeführer

Nach Eingang des Kaufpreises aus dem Verkauf der Aktien an der ***Projektname1*** AG auf dem Bankkonto der ***X*** GmbH wurden vom Beschwerdeführer folgende Geldtransaktionen von diesem Bankkonto durchgeführt:

Datum	Text	Betrag in EUR
10.12.2007	ÜW an Beschwerdeführer	3.200.000,00
10.12.2007	Barauszahlung	155.000,00
10.12.2007	ÜW – Kaufpreis f. Abtretung 40%-Anteil ***X*** GmbH ***Y***	3.472.851,36
10.12.2007	ÜW an Beschwerdeführer	90.596,12

11.12.2007	Hauskauf – Beschwerdeführer	1.289.850,00
14.12.2007	Barauszahlung	180.000,00
27.12.2007	ÜW an Beschwerdeführer	210.000,00
31.12.2007	Übertrag auf US\$-Konto Beschwerdeführer	456.613,14
07.01.2008	ÜW an Beschwerdeführer	60.990,49
12.02.2008	ÜW an Beschwerdeführer	119.693,29
28.02.2008	ÜW an Beschwerdeführer	110.000,00
12.03.2008	ÜW an Beschwerdeführer	100.000,00

Vertragliche Vereinbarungen über die oa Geldtransaktionen wurden zwischen der ***X*** GmbH und dem Beschwerdeführer nicht getroffen.

Eine Beschlussfassung iSd § 35 GmbHG über die Verteilung des Bilanzgewinnes der ***X*** GmbH ist weder im Streitzeitraum noch danach erfolgt.

Sämtliche Buchungen für das Jahr 2007 (ua Buchung der oa Zahlungen gegen Verrechnungskonto Gesellschafter) wurden vom damaligen steuerlichen Vertreter der ***X*** GmbH in der Finanzbuchhaltung am 25.2.2009 durchgeführt.

Den oa Geldtransaktionen liegt eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der ***X*** GmbH zugrunde.

Im Zuge einer am 15.02.2010 beim Finanzamt eingebrachten Kapitalertragsteuer-Anmeldung, die vom Beschwerdeführer unterschrieben worden war, wurde der unternehmensrechtliche Bilanzgewinn der ***X1*** GmbH aus dem Wirtschaftsjahr 2007 in Höhe von €7.824.464,50 als dem Beschwerdeführer zugeflossener Kapitalertrag gegenüber dem Finanzamt erklärt, wobei eine Qualifizierung als Einlagenrückzahlung angegeben wurde.

1.12. Gründung der ***U*** Privatstiftung

Mit Stiftungsurkunde bzw Stiftungszusatzurkunde vom 14.12.2007 erfolgte die Gründung der ***U*** Privatstiftung durch den Beschwerdeführer als Stifter. Das Stiftungskapital in Höhe von € 2.000.000,- wurde durch Barzuwendung des Stifters (Beschwerdeführers) aufgebracht (Mittelherkunft: Bankkonto der ***X*** GmbH). Das Stiftungsvermögen der ***U*** Privatstiftung wurde im Zuge einer Nachstiftung vom 19.08.2008 um den Liegenschaftswert -

der bisher im Privatvermögen des Beschwerdeführers befindlichen Liegenschaft in ***Bf1-AdresseSalzburg*** (Liegenschaftserwerb am 10.12.2007 um € 1.389.950,-; Mittelherkunft: Bankkonto der ***X*** GmbH) erhöht.

1.13. Feststellungen betreffend das Vorliegen einer Geschäftschance

Nach Schweizerischem Zivilrecht kommt ein Vertrag durch die übereinstimmende gegenseitige Willensäußerung der Parteien über die wesentlichen Vertragspunkte zustande (Art 1 f des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht]). Vor Abschluss des Vertrages können den an den Vertragsverhandlungen teilnehmenden Parteien allenfalls Schadenersatzansprüche aus einer schuldhaften Verletzung von vorvertraglichen Pflichten erwachsen (culpa in contrahendo; vgl dazu zB BGE 120 II 331).

Über die vorgenannte Vertrauenshaftung hinaus ergeben sich aus dem Schweizerischen Zivilrecht vor Abschluss des Vertrages keine vertraglichen Rechte und/oder Pflichten der an den Vertragsverhandlungen teilnehmenden Parteien.

Der Totalunternehmer-Werkvertrag vom 23. Juli 2007 (siehe Punkt 1.4), der Hotelmietvertrag vom 23. Juli 2007 (siehe Punkt 1.5) und der Grundstückskaufvertrag vom 8. August 2007 (siehe Punkt 1.6) wurden jeweils von der ***X*** GmbH – und nicht vom Beschwerdeführer – abgeschlossen. Somit standen dem Beschwerdeführer nach der Maßgabe des Schweizerischen Obligationenrechts aus diesen Verträgen keine vertraglichen Rechte zu und kamen dem Beschwerdeführer weder vertragliche noch gesetzliche Ansprüche auf Abschluss der vorgenannten Verträge (beispielsweise aufgrund eines Vorvertrages, eines Optionsvertrages oÄ) zu.

Auch faktisch hatte weder der Beschwerdeführer noch eine andere Gesellschaft des Beschwerdeführers zum Zeitpunkt des Abschlusses der vorgenannten Verträge durch die ***X*** GmbH eine Position inne, für deren Aufgabe bzw Übertragung ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, ein Entgelt zu bezahlen.

1.14. Höhe einer fremdüblichen Geschäftsführervergütung

Der Beschwerdeführer hat der ***X*** GmbH in den Jahren 2005 bis 2007 seine Arbeitskraft unentgeltlich überlassen. Für eine vergleichbare Leistung hätte die ***X*** GmbH an eine gesellschaftsfremde Person, somit an einen Geschäftsführer, der nicht gleichzeitig Gesellschafter ist, in Summe 475.000,- Euro bezahlt.

1.15. Wohnanschrift des Beschwerdeführers und Verortung von Geschäftsführungsmaßnahmen für die *X*** GmbH im Streitzeitraum**

Der gemeldete Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers befand sich von Jänner 2008 bis Mai 2010 an der Adresse ***Bf1-Adresse Salzburg***. Vor seinem Zuzug nach Österreich im Jänner 2008 befand sich der Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers in Spanien (***Bf1-Adresse Spanien***).

Die Geschäftsanschrift der ***X*** GmbH befand sich im Streitzeitraum ab Juni 2007 an der Adresse ***Straße3***, ***PLZ1*** ***Ort1***. Dabei handelte es sich um die Kanzleiräumlichkeiten der Steuerberatungskanzlei ***StB2***.

Bis zum Juni 2007 entfaltete die ***X*** GmbH keine Geschäftstätigkeit. In der Folge war die Abwicklung des Projekts „***Projektname1***“ die einzige Geschäftstätigkeit der ***X*** GmbH und entfaltete die ***X*** GmbH bis zu ihrer Auflösung (siehe Punkt 1.16) keine andere Geschäftstätigkeit mehr.

Die Unterzeichnung der Treuhandvereinbarung sowie des Syndikatsvertrages vom 2. Juni 2007, der ua auch Vereinbarungen betreffend die Geschäftsführertätigkeit des Beschwerdeführers für die ***X*** GmbH umfasst (siehe Punkt 1.3), erfolgte in Salzburg.

Der von der ***X*** GmbH abgeschlossene Totalunternehmer-Werkvertrag vom 23. Juli 2007 (siehe Punkt 1.4) wurde vom Beschwerdeführer in Bern unterfertigt.

Der von der ***X*** GmbH abgeschlossene Hotelmietvertrag vom 23. Juli 2007 (siehe Punkt 1.5) wurde vom Beschwerdeführer in Zürich unterfertigt.

Der Jahresabschluss der ***X*** GmbH zum 31.12.2005 wurde vom Beschwerdeführer am 18. September 2007 in Salzburg unterzeichnet.

Der Nachtrag vom 22. Oktober 2007 zu dem von der ***X*** GmbH abgeschlossenen Hotelmietvertrag vom 23. Juli 2007 (siehe Punkt 1.5) wurde vom Beschwerdeführer in Zürich unterzeichnet.

Bei dem vom Beschwerdeführer als Geschäftsführer der ***X*** GmbH unterzeichneten „Owner Agreement“ (siehe Punkt 1.5) ist weder das Datum noch der Ort der Vertragsunterzeichnung ersichtlich.

Bei den übrigen von der ***X*** GmbH abgeschlossenen Verträgen (insbesondere Grundstückskaufvertrag vom 8. August 2007 [siehe Punkt 1.6] und Aktienkaufvertrag vom 21.

November 2007 [siehe Punkt 1.8]) wurde die ***X*** GmbH jeweils von einer vom Beschwerdeführer verschiedenen Person mit schriftlicher Vollmacht vertreten.

Bei der ***X*** GmbH handelte es sich um eine bloße Projektgesellschaft ohne eigene Infrastruktur. Abgesehen von den für die Abwicklung des Projektes „***Projektname1***“ essentiellen Vertragsabschlüssen waren für die Führung des Unternehmens kaum geschäftsführende Maßnahmen erforderlich. Ein Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung der ***X*** GmbH, somit ein Ort, an dem ein überwiegender Teil der für die Geschäftsführung der ***X*** GmbH entscheidenden Willensbildung erfolgt ist, ist nicht feststellbar.

1.16. Löschung der *X*** GmbH**

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom ***tt.mm.2012*** wurde betreffend die ***X*** GmbH die Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens verfügt. Infolge rechtskräftiger Nichteröffnung eines Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit wurde die ***X*** GmbH aufgelöst (vgl Firmenbuchauszug ***X*** GmbH, ***FN1***).

Im August 2012 wurde im Firmenbuch die amtswegige Löschung der ***X*** GmbH infolge Vermögenslosigkeit gem § 40 FBG eingetragen (vgl Firmenbuchauszug ***X*** GmbH, ***FN1***).

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Auf die unter Punkt 1.11 getroffene Feststellung, dass den betreffenden Geldtransaktionen eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung der ***X*** GmbH zugrunde liegt, ist aus den unter Punkt 1.11 angeführten (objektiven) Umständen, insbesondere aus der offenkundigen tatsächlichen Vorteilsgewährung an den Beschwerdeführer, zu schließen (vgl zur Zulässigkeit eines derartigen Schlusses zB VwGH 26.2.2013, 2010/15/0027).

Davon abgesehen beruhen die unter den Punkten 1.1 bis 1.12 und unter Punkt 1.16 getroffenen Feststellungen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen sowie auf den

im Bericht über das Ergebnis der bei der ***X*** GmbH durchgeführten Außenprüfung vom 6.3.2012 dokumentierten Feststellungen der belangten Behörde, denen vom Beschwerdeführer insoweit nicht entgegengetreten wurde.

Die Feststellungen zum Schweizerischen Zivilrecht (Punkt 1.13) beruhen auf den im Internet abrufbaren Gesetzestexten (https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/27/317_321_377/de; zuletzt abgerufen am 19.5.2022), der unter Punkt 1.13 zitierten (ebenfalls im Internet abrufbaren) Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts (http://relevancy.bger.ch/php/clir/http/index.php?highlight_docid=atf%3A%2F%2F120-II-331%3Ade&lang=de&type=show_document) und einer einschlägigen Fachpublikation (*Wiegand*, Von der Obligation zum Schuldverhältnis, recht 1997, 85 ff). Die unter Punkt 1.13 angeführten Feststellungen zum Schweizerischen Zivilrecht wurden dem Beschwerdeführer vom BFG zur Kenntnis gebracht und wurde diesen vom Beschwerdeführer nicht entgegengetreten.

Zu der unter Punkt 1.13 angeführten Feststellung, der Beschwerdeführer habe zum Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge durch die ***X*** GmbH faktisch keine Position, für deren Aufgabe bzw Übertragung ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, dem Beschwerdeführer ein Entgelt zu bezahlen, innegehabt, ist wie folgt auszuführen:

- Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass ein wirtschaftlich agierender Unternehmer idR nur dann bereit ist, Summen in der im Beschwerdefall in Rede stehenden Höhe zu bezahlen, wenn er dafür eine rechtlich abgesicherte Position erhält. Es wäre somit Sache des Beschwerdeführers gewesen, darzulegen, aufgrund welcher Umstände ein fremder Dritter auch ohne eine rechtliche Absicherung dazu bereit gewesen wäre, dem Beschwerdeführer etwas für die Überlassung der „Geschäftschance“ zu bezahlen. Jedoch sind dahingehende Anhaltspunkte weder aus dem Akteninhalt ersichtlich noch vermochte es der Beschwerdeführer, dies glaubhaft darzulegen. In diesem Zusammenhang ist zunächst zu berücksichtigen, dass zu keiner Phase des Projekts ein Vertragsabschluss durch den Beschwerdeführer selbst angedacht war. So geht etwa bereits aus dem Projektcontrollingvertrag mit der ***E*** GmbH (siehe Punkt 1.2.) hervor, dass die Abwicklung des Projekts – wie bei Bauvorhaben in der hier gegebenen Dimension im Allgemeinen (insbesondere im Hinblick auf eine Beschränkung der Haftung) üblich – über eine noch zu gründende Projektgesellschaft erfolgen sollte. Es ist somit nicht davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer in Zusammenhang mit dem gegenständlichen Projekt die Vertragsverhandlungen im eigenen Namen geführt hat und die Möglichkeit gehabt hätte, die Verträge im eigenen Namen abzuschließen. Wenn in der Beschwerde in diesem Zusammenhang vorgebracht wird, der Beschwerdeführer scheine in einem das Projekt betreffenden Verkaufsprospekt namentlich auf, ist dem zu entgegnen, dass der Beschwerdeführer darin entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht etwa als „verantwortliche Person“, sondern lediglich als

Urheber des Vorwortes aufscheint. Vielmehr werden als Ansprechpersonen für potentielle Investoren unter der Rubrik Beratung und Verkauf die ***E*** GmbH, die ***M GmbH*** und die ***G*** AG bzw die jeweils namentlich genannten Organe dieser Gesellschaften angeführt.

- Dass die Vertragsverhandlungen vom Beschwerdeführer im Namen einer anderen Gesellschaft des Beschwerdeführers – wie insbesondere der ***X*** AG (Schweiz) – geführt worden wären, behauptet der Beschwerdeführer nicht und sind aus dem Akteninhalt auch keine dahingehenden Anhaltspunkte ersichtlich.
- Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, eine Bewertbarkeit der Geschäftschance ergebe sich bereits daraus, dass die Aktien der ***Projektname1*** AG in der Folge zu einem Kaufpreis von CHF 20.000.000,- veräußert wurden (siehe dazu Punkt 1.8), so übersieht er dabei, dass die das Projekt betreffenden Verträge zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossen waren und der Kaufpreis somit im Ergebnis für die Übertragung einer rechtlich abgesicherten Position geleistet wurde. Dass auch bereits vor Abschluss der Verträge durch die ***X*** GmbH eine bewertbare Geschäftschance gegeben gewesen wäre, lässt sich daraus folglich nicht ableiten.

Die unter Punkt 1.14 getroffene Feststellung zur Höhe eines fremdüblichen Geschäftsführerbezuges beruht auf der von der belangten Behörde vorgenommenen Schätzung (siehe Bericht über das Ergebnis der bei der ***X*** GmbH durchgeführten Außenprüfung vom 6.3.2012, S 27 f), der der Beschwerdeführer weder hinsichtlich der angenommenen Schätzungsgrundlagen noch hinsichtlich der Methode substantiiert entgegengetreten ist. Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, als fremdüblicher Preis sei „der vom Beschwerdeführer geschaffene Vermögenswert (Geschäftschance Immobilienprojekt ***Projektname1***)“ anzusetzen, so geht dies einerseits über eine bloße Behauptung nicht hinaus und genügt es in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, dass es offenkundig im Wirtschaftsleben nicht als üblich anzusehen ist, dass die Abgeltung von Arbeitsleistungen eines Geschäftsführers durch die ihn beschäftigende Gesellschaft in der Höhe des von der Gesellschaft erzielten Gewinns erfolgt.

Die unter Punkt 1.15 wiedergegebenen Feststellungen zu den jeweiligen Orten der Unterzeichnung durch den Beschwerdeführer ergeben sich aus den diesbezüglichen Angaben in den jeweiligen aktenkundigen Unterlagen.

Zur Nichtfeststellbarkeit eines Mittelpunktes der geschäftlichen Oberleitung der ***X*** GmbH, somit eines Ortes, an dem ein überwiegender Teil der für die Geschäftsführung der ***X*** GmbH entscheidenden Willensbildung erfolgt ist, ist wie folgt auszuführen:

Seitens des Beschwerdeführers wurde vorgebracht, die ***X*** GmbH habe über keine eigene Infrastruktur (Büroräumlichkeiten, Personal etc) verfügt und habe der Beschwerdeführer von seinem Ansässigkeitsstaat Spanien aus alle für den Geschäftsbetrieb der ***X*** GmbH

erforderlichen Dispositionen und Anordnungen getroffen. Dies treffe auf sämtliche relevante Entscheidungen und Dispositionen im Zusammenhang mit dem Immobilienprojekt ***Projektname1*** zu. In der Beschwerde wurden in diesem Zusammenhang folgende „Beweise“ angeführt:

- Niederschrift über das Ergebnis der bei der ***X*** GmbH durchgeführten Außenprüfung Seite 27;
- Projektcontrollingvertrag ***E GmbH*** vom Mai 2006 (unterzeichnet in einem Hotel in Mallorca, Spanien);
- Treuhandvereinbarung vom 02.06.2007 (mit spanischer Adresse des Beschwerdeführers);
- Syndikatsvertrag vom 02.06.2007 (mit spanischer Adresse des Beschwerdeführers);
- Fax vom 25.06.2007 (mit spanischer Adresse des Beschwerdeführers);
- Owner Agreement vom 22.10.2007, Anlage A (Beschwerdeführer als wirtschaftlicher Eigentümer von ***X*** mit spanischer Adresse);
- Nachtragsvereinbarung Treuhandvertrag vom 20.11.2007 (mit spanischer Adresse des Beschwerdeführers);
- Beschwerdeführer als Partei.

Dazu ist zunächst anzumerken, dass unklar ist, worauf sich der Verweis auf die Niederschrift über das Ergebnis der bei der ***X*** GmbH durchgeführten Außenprüfung bezieht. So finden sich auf der in der Beschwerde zitierten Seite 27 lediglich Ausführungen betreffend die rechtliche Würdigung des Prüfers ohne erkennbaren Bezug zum Ort der Geschäftsleitung der ***X*** GmbH. Im Übrigen enthält die vorgenannte Niederschrift auch sonst keine Ausführungen zum Thema des Orts der Geschäftsleitung der ***X*** GmbH.

Soweit mit den oa Beweisen im Hinblick auf die wiederholte Bezugnahme auf die Anführung der spanischen Wohnadresse des Beschwerdeführers auf diesen Schriftstücken offenbar nachgewiesen werden soll, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz in Spanien hatte, so ist dazu festzuhalten, dass weder von der belangten Behörde noch vom erkennenden Verwaltungsgericht in Abrede gestellt wurde bzw wird, dass sich der Wohnsitz des Beschwerdeführers im Jahr 2007 – vor dem vom Beschwerdeführer nicht bestrittenen Zuzug nach Österreich im Jänner 2008 – noch in Spanien befand.

Das Vorbringen, dass der Beschwerdeführer von seinem spanischen Wohnsitz aus auch alle für den Geschäftsbetrieb der ***X*** GmbH erforderlichen Dispositionen und Anordnungen getroffen hätte, geht somit allerdings über eine bloße Behauptung nicht hinaus. So wurde vom Beschwerdeführer – trotz diesbezüglicher Nachfrage durch das erkennende Verwaltungsgericht – nicht dargelegt, um welche Dispositionen und Anordnungen es sich dabei konkret gehandelt hat. Soweit in der Beschwerde auf den auf Mallorca unterschriebenen Projektcontrollingvertrag vom Mai 2006 (siehe Punkt 1.2) verwiesen wird, ist dem

entgegenzuhalten, dass dieser Vertrag nicht von der ***X*** GmbH abgeschlossen wurde und widerspricht der Beschwerdeführer damit im Ergebnis seinen eigenen Ausführungen, denen zufolge eine Abwicklung des gegenständlichen Projektes durch die ***X*** GmbH zum damaligen Zeitpunkt noch gar nicht angedacht gewesen sei. Demgegenüber wurden die in der Beschwerde als Beweise angeführten Vereinbarungen betreffend die ***X*** GmbH vom Beschwerdeführer allesamt entweder in der Schweiz oder in Salzburg unterzeichnet.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

3.1. Zum Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung

Gemäß § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung sind ua Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung – soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören – Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Zu den Bezügen nach § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung gehören auch verdeckte Ausschüttungen (vgl etwa *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch § 27 Tz 11.1 und § 93 Tz 29).

§ 4 Abs 12 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet wie folgt:

„Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt, auch wenn sie im Wege einer Einkommensverwendung erfolgt, als Veräußerung einer Beteiligung und führt beim Anteilsinhaber (Beteiligten) sowohl bei einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) als auch bei einer Einnahmen – Ausgabenrechnung (§ 4 Abs. 3) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu einer Minderung und Erhöhung von Aktivposten des Betriebsvermögens:

1. Einlagen im Sinne dieser Vorschrift sind das aufgebrachte Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und sonstige Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen sind oder bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auszuweisen waren einschließlich eines Partizipations- und Genußrechtskapitals im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 des

Körperschaftsteuergesetzes 1988, sowie jene Verbindlichkeiten denen abgabenrechtlich die Eigenschaft eines verdeckten Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals zukommt.

2. Nicht zu den Einlagen gehören Beträge, die unter § 32 Z 3 fallen oder die infolge einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes die Eigenschaft einer Gewinnrücklage oder eines Bilanzgewinnes verloren haben.

3. Die Körperschaft hat den Stand der Einlagen im Sinne dieser Vorschrift im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen und seine Erhöhungen durch weitere Einlagen und Zuwendungen und Verminderungen durch Ausschüttungen oder sonstige Verwendungen laufend fortzuschreiben. Das Evidenzkonto ist in geeigneter Form der jährlichen Steuererklärung anzuschließen.“

Voraussetzung für eine Einlagenrückzahlung ist, dass ausreichendes Einlagenkapital vorhanden ist (vgl. Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen 163).

Im vorliegenden Beschwerdefall ist strittig, ob die unter Punkt 1.11 angeführten Zahlungen mangels hinreichender Deckung durch vorhandene Einlagen als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren sind oder ob der ***X*** GmbH durch den Beschwerdeführer Einlagen zugewendet wurden, deren Wert der Höhe dieser Zahlungen zumindest entspricht, sodass diese Zahlungen als (steuerneutrale) Einlagenrückzahlungen qualifiziert werden können.

Einlagen sind Vermögensverschiebungen von der Gesellschaftersphäre in die Sphäre der Gesellschaft. Strittig ist im vorliegenden Beschwerdefall vor allem, ob der ***X*** GmbH ein für die Annahme einer Einlage per definitionem erforderlicher Vermögensvorteil zugewendet wurde.

In diesem Zusammenhang wird seitens des Beschwerdeführers vorgebracht, er habe die „ausgehandelten Verträge (Hotelmietvertrag, Totalunternehmer-Vertrag und Grundstückskaufvertrag)“ (vgl. Berufungsschriftsatz S 29) als Wirtschaftsgüter in die ***X*** GmbH eingelegt. Dabei handle es sich um eine vom Beschwerdeführer geschaffene Geschäftschance, der unter Verweis auf die Rsp des BFH, in der bereits wiederholt Geschäftschancen als Wirtschaftsgut beurteilt wurden, Wirtschaftsguteigenschaft zukomme.

In diesem Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass der Beschwerdeführer in Zusammenhang mit dem von der ***X*** GmbH umgesetzten Projekt zu keinem Zeitpunkt ein Recht auf Abschluss eines Vertrages innehatte, das er auf die ***X*** GmbH übertragen hätte können. Entgegen der missverständlichen Formulierung in der Beschwerde, in der wiederholt von einer „Einlage ausgehandelter Verträge“ die Rede ist, hatte der Beschwerdeführer auch keine Verträge abgeschlossen, sondern erfolgte der Vertragsabschluss bereits durch die ***X*** GmbH. Zu prüfen ist im Beschwerdefall somit ausschließlich, ob vor den

Vertragsabschlüssen durch die ***X*** GmbH ein tatsächlicher Zustand gegeben war, der als einlagefähiges Wirtschaftsgut („Geschäftschance“) zu qualifizieren ist.

Rekurriert man in diesem Zusammenhang auf die im Schrifttum in Zusammenhang mit der möglichen Qualifikation der Überlassung von Geschäftschancen als verdeckte Ausschüttungen erfolgten Ausführungen (vgl dazu *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG § 8 Rz 194 ff; *Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock* [Hrsg], Die Körperschaftsteuer – KStG 1988²⁶ § 8 Rz 153/2; jeweils mwH zur Rsp des deutschen BFH), ist in diesem Zusammenhang auf den Grad der Konkretisierung der Geschäftschance abzustellen: Demnach könne die unentgeltliche Überlassung einer Geschäftschance durch eine Körperschaft an ihren Anteilseigner nur dann zu einer verdeckten Ausschüttung führen, wenn der Körperschaft eine bereits hinreichend konkretisierte Geschäftschance zuzuordnen ist, die einen künftigen Vermögensvorteil verkörpert. Entscheidend sei damit eine hinreichende und nicht bloß vage Konkretisierung (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG § 8 Rz 195). Nur bei hinreichender Konkretisierung der Geschäftschance sei demnach von einer Vorenthaltung von Erträgen zu Lasten der Körperschaft auszugehen, die – bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung – zu einer (indirekten) verdeckten Ausschüttung führt. Andernfalls wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht dazu bereit, der Geschäftschance einen Wert beizumessen (hypothetischer Fremdvergleich; vgl *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr* [Hrsg], KStG § 8 Rz 199 iVm Rz 300).

Fraglich ist dabei naturgemäß, ab wann ein hinreichender Grad der Konkretisierung in diesem Sinne vorliegt. *Hügel* (siehe *Hügel*, Verdeckte Gewinnausschüttung und Drittvergleich im Gesellschafts- und Steuerrecht, in *Kalss/U. Torggler* [Hrsg], Einlagenrückgewähr 19 [53 ff]) etwa fordert in Zusammenhang mit der im Unternehmensrecht geführten Diskussion über die Erfassung von Geschäftschancen vom Verbot der Einlagenrückgewähr betreffend den Fall der Ergreifung einer Geschäftschance durch den Gesellschafter, um die sich auch die Gesellschaft bemüht und die dafür Aufwendungen getätigt hat, das Vorliegen einer gesicherten Rechtsposition. So müsse der Argumentation *Hügels* zufolge kein Dritter die Geschäftschancen bloß deswegen respektieren, weil die Gesellschaft in der Hoffnung auf den Erfolg des Geschäfts Aufwendungen getätigt hat. Aus dem Drittvergleich folge, dass jedenfalls im Kontext der Vermögensbindung der Gesellschafter seiner Gesellschaft keine größere Rücksichtnahme schulde als ein Dritter.

Nach der Maßgabe der Rsp des VwGH können unter bestimmten Voraussetzungen im Allgemeinen auch bereits tatsächliche Zustände als einlagefähige Wirtschaftsgüter qualifizieren. So sind Wirtschaftsgüter der Rechtsprechung des VwGH zufolge alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, nicht bloß Sachen (körperliche Gegenstände), sondern auch rechtliche und tatsächliche Zustände, also solche Güter, bei denen eine wirtschaftliche Ausnutzung möglich ist (vgl VwGH 11.3.1992, 90/13/0230; *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch²

§ 6 Rz 20 mwN). Der Begriff des Wirtschaftsguts umfasst in den tatsächlichen Zuständen damit auch konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Unternehmer sich etwas kosten lässt, und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (vgl. nochmals VwGH 11.3.1992, 90/13/0230, unter Verweis auf BFH 29.4.1965, IV 403/62 U, BStBl 1965 III S 414).

Überträgt man diese Rsp auf die gegenständliche Problematik der steuerlichen Qualifikation von Geschäftschancen, setzt die Qualifikation einer Geschäftschance als Wirtschaftsgut somit voraus, dass ein rechtlicher oder tatsächliche Zustand vorliegt, dessen Erlangung der Unternehmer sich etwas kosten lässt, und der nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich ist. Ebendies ist im gegenständlichen Beschwerdefall aber – wie unter Punkt 1.13 iVm den diesbezüglichen unter Punkt 2 wiedergegebenen Erwägungen festgestellt wurde – nach der Maßgabe der gegebenen Gesamtumstände nicht der Fall und irrt der Beschwerdeführer, wenn er meint, er habe eine als Wirtschaftsgut zu qualifizierende Geschäftschance in die ***X*** GmbH eingelegt.

Ebenso wenig vermag der Beschwerdeführer mit dem erfolgten Verweis auf das Vorliegen einer grenzüberschreitenden Nutzungseinlage etwas für seinen Standpunkt zu gewinnen.

Gemäß § 6 Z 6 lit a EStG 1988 idF BGBl I 2007/99 gilt für „die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens“ unter anderem Folgendes:

„Werden Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt oder werden im Inland gelegene Betriebe (Betriebsstätten) ins Ausland verlegt, sind die ins Ausland überführten Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären, wenn

- der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört,*
- der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist,*
- der Steuerpflichtige an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische Kapitalgesellschaft am Steuerpflichtigen wesentlich, das ist zu mehr als 25%, beteiligt ist oder*
- bei beiden Betrieben dieselben Personen die Geschäftsleitung oder die Kontrolle ausüben oder darauf Einfluss haben.*

Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.“

Werden im Sinne des § 6 Z 6 lit a leg cit Wirtschaftsgüter oder Betriebe (Betriebsstätten) aus dem Ausland ins Inland überführt oder verlegt, sind gemäß § 6 Z 6 lit c EStG 1988 idF BGBl I

2007/99 ebenfalls die Werte anzusetzen, die im Falle einer Lieferung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wären. Dies gilt sinngemäß für sonstige Leistungen.

Wie unter Punkt 1.13 festgestellt wurde, hatte weder der Beschwerdeführer noch eine andere Gesellschaft des Beschwerdeführers zum Zeitpunkt des Abschlusses des Totalunternehmer-Werkvertrags vom 23. Juli 2007 (siehe Punkt 1.4), des Hotelmietvertrags vom 23. Juli 2007 (siehe Punkt 1.5) und des Grundstückskaufvertrags vom 8. August 2007 (siehe Punkt 1.6) durch die ***X*** GmbH eine Position inne, für deren Aufgabe bzw Übertragung ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, ein Entgelt zu bezahlen. Eine vom Beschwerdeführer an die ***X*** GmbH erbrachte sonstige Leistung iSd § 6 Z 6 lit c EStG 1988 idF BGBl I 2007/99 kann im Beschwerdefall somit allenfalls in einer unentgeltlichen Überlassung seiner Arbeitskraft erblickt werden.

Die nach der Maßgabe § 6 Z 6 lit c EStG 1988 idF BGBl I 2007/99 zu klärende Frage nach der Höhe eines fremdüblichen Bezuges eines Gesellschafter-Geschäftsführers ist primär durch einen Vergleich mit den Bezügen von Geschäftsführern zu lösen, die eine mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer annähernd vergleichbare Tätigkeit entfalten, ohne aber Gesellschafter der von ihnen geleiteten Gesellschaft zu sein (vgl zB VwGH 12.4.1983, 82/14/0207). Dabei handelt es sich um eine in freier Beweiswürdigung zu klärende Tatfrage und sei insoweit auf die diesbezüglichen unter den Punkten 1.14 und 2 erfolgten Ausführungen verwiesen.

Vor diesem Hintergrund waren die an den Beschwerdeführer von der ***X*** GmbH offenkundig *causa societatis* und mit Vorteilsgewöhnungsabsicht erfolgten Vorteilszuwendungen (siehe Punkt 1.11) entgegen dem Beschwerdevorbringen im Ergebnis nicht durch zuvor erfolgte Einlagen gedeckt und sind diese somit zwingend als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren.

3.2. Zum Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den verdeckten Ausschüttungen

3.2.1. Ansässigkeit

Art 4 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1967/395 (im Folgenden: „DBA Spanien“) lautet wie folgt:

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck ‚eine in einem Vertragsstaat ansässige Person‘ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres

ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt folgendes:

a) Die Person gilt als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt. Verfügt sie in beiden Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat.

c) Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragstaaten oder in keinem der Vertragstaaten, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragstaaten ansässig, so gilt sie als in dem Vertragstaat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet. Läßt sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nicht feststellen, so gilt diese Person als in dem Staat ansässig, in dem sich ihr Sitz befindet.“

Im gegenständlichen Beschwerdefall gehen beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon aus, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2007 in Spanien und im Jahr 2008 in Österreich ansässig iSd Art 4 DBA Spanien war und sind auch für das erkennende Verwaltungsgericht im Hinblick auf die oa Rechtslage aus dem Akteninhalt keine Anhaltspunkte für eine davon abweichende Beurteilung ersichtlich.

Strittig ist im Beschwerdefall demgegenüber, ob die ***X*** GmbH im Streitzeitraum in Spanien oder in Österreich ansässig iSd Art 4 DBA Spanien war. In diesem Zusammenhang ist zunächst zu untersuchen, wo sich der satzungsmäßige Sitz einerseits und der Ort der Geschäftsleitung der ***X*** GmbH andererseits befunden haben:

Der satzungsmäßige Sitz einer Kapitalgesellschaft iSd § 27 Abs 1 BAO gilt als ähnliches (nicht in Art 4 Abs 1 DBA Spanien ausdrücklich erwähntes) Merkmal (vgl *Tumpel/Luketina* in *Aigner/Kofler/Tumpel* [Hrsg], DBA-Kommentar² Art 4 Rz 18), und begründet dieser im Beschwerdefall gemäß § 1 Abs 2 KStG 1988 die unbeschränkte Steuerpflicht der ***X*** GmbH und damit eine Ansässigkeit der ***X*** GmbH in Österreich.

Der Ort der Geschäftsleitung einer GmbH (§ 27 Abs 2 BAO), also der Ort, an dem sich der Mittelpunkt ihrer geschäftlichen Oberleitung befindet, ergibt sich aus der jeweiligen

tatsächlichen Gestaltung der Dinge. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, somit die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl zB VwGH 16.9.2003, 97/14/0169, mwN).

Ein Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im vorstehenden Sinn ist im vorliegenden Beschwerdefall nicht feststellbar (siehe dazu die unter Punkt 1.15 erfolgten Ausführungen). Entgegen dem dahingehenden Beschwerdevorbringen ist in einem derartigen Fall aber der Ort der Geschäftsleitung nicht automatisch am Wohnsitz des Geschäftsführers zu verorten, sondern kann der Ort der der Geschäftsleitung nur dann in der Wohnung des Geschäftsführers liegen, wenn dort tatsächlich die wesentlichen Entscheidungen getroffen werden (vgl *Tumpel/Luketina in Aigner/Kofler/Tumpel* [Hrsg], DBA-Kommentar² Art 4 Rz 15). Dass der Beschwerdeführer in seinen Wohnräumlichkeiten in Spanien für die Geschäftsführung der ***X*** GmbH wesentliche Entscheidungen getroffen hätte, wurde allerdings nicht dargelegt.

Vor diesem Hintergrund war die ***X*** GmbH aufgrund ihres statutarischen Sitzes in Salzburg nach der Zweifelsregel des Art 4 Abs 3 zweiter Satz DBA Spanien auch bereits im Jahr 2007 in Österreich ansässig. Betreffend den Zeitraum nach der Übersiedlung des Beschwerdeführers von Spanien nach Österreich im Jänner 2008 geht das gegenständliche Beschwerdevorbringen ohnedies von vorneherein ins Leere und war die ***X*** GmbH somit im Ergebnis im gesamten Streitzeitraum in Österreich ansässig.

3.2.2. Zuweisung des Besteuerungsrechts gem Art 10 DBA Spanien

Art 10 DBA Spanien lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Dividenden, die eine in einem Vertragstaat ansässige Gesellschaft an eine in dem anderen Vertragstaat ansässige Person zahlt, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden dürfen jedoch in dem Vertragstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber nicht übersteigen:

a) 10 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden, wenn der Empfänger eine Gesellschaft (ausgenommen eine Personengesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 50 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt und diese Beteiligung seit mindestens einem Jahr vor dem Auszahlungszeitpunkt besitzt;

b) 15 vom Hundert des Bruttobetrages der Dividenden in allen anderen Fällen.

Die zuständigen Behörden der Vertragstaaten regeln in gegenseitigem Einvernehmen, wie diese Begrenzungsbestimmung durchzuführen ist.

Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genußaktien oder Genußscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausgenommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung sowie aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte, die nach dem Steuerrecht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien gleichgestellt sind.

...“

In der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 27. April 1973 zur Durchführung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 1973/266, werden betreffend die Entlastung von der Kapitalertragsteuer in Österreich insbesondere folgende Regelungen getroffen:

„§ 1. (1) Bei Einkünften, die gemäß den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 440, in Österreich der Kapitalertragsteuer unterliegen, ist der volle Steuerabzug auch von den Einkünften solcher Personen vorzunehmen, die gemäß Art. 4 des Abkommens in Spanien ansässig sind.

(2) Der Steuerpflichtige ist berechtigt, die Rückerstattung jener Beträge an Kapitalertragsteuer zu begehren, die über das nach den Bestimmungen des Abkommens zulässige Ausmaß hinaus einbehalten wurden.

...“

Der Begriff Dividenden iSd Art 10 DBA Spanien, der insoweit mit dem OECD-Musterabkommen übereinstimmt, umfasst in Übereinstimmung mit dem innerstaatlichen Recht auch verdeckte Ausschüttungen (vgl Aigner/Prechtl-Aigner in Aigner/Kofler/Tumpel [Hrsg], DBA-Kommentar² Art 10 Rz 131 ff mwN).

Somit kommt Österreich nach der Maßgabe des Art 10 Abs 2 lit b DBA Spanien im Beschwerdefall ein Besteuerungsrecht im Ausmaß von 15 % des Bruttobetrages der dem Beschwerdeführer von der ***X*** GmbH zugewendeten verdeckten Ausschüttungen zu, wobei der volle Steuerabzug iHv 25% vorzunehmen ist und der Beschwerdeführer dazu berechtigt ist, betreffend den Differenzbetrag eine Rückerstattung zu beantragen.

3.3. Zur Direktvorschreibung der Kapitalertragsteuer

§ 93 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder Zweigstelle im Inland eines Kreditinstituts ist und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

...“

§ 95 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3 Z 5, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 dritter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten wird, geht die Haftung für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge auf den Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds über. Wird Kapitalertragsteuer auf Grundlage von Meldungen gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 fünfter Satz des Investmentfondsgesetzes 1993 und gemäß § 40 Abs. 2 Z 2 vierter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes einbehalten, haften für die Richtigkeit der gemeldeten Beträge der Rechtsträger des ausländischen Kapitalanlagefonds und der steuerliche Vertreter zur ungeteilten Hand.

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

...

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

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

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

...“

Zu den abzugsteuerpflichtigen Kapitalerträgen gehören auch verdeckte Ausschüttungen (vgl zB VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Bei Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind die Voraussetzungen des § 95 Abs 5 EStG 1988 gegeben (vgl VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 29.3.2012, 2008/15/0170; 31.5.2011, 2008/15/0153). Solcherart liegt es im Ermessen, ob die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht wird oder eine Vorschreibung an den Empfänger der Kapitalerträge erfolgt (Auswahlermessens; vgl VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063; 30.6.2015, 2012/15/0165; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046, mwN).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO *„in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“* Dem Gesetzesbegriff „Billigkeit“ ist dabei die Bedeutung „berechtigte Interessen der Partei“, dem Gesetzesbegriff „Zweckmäßigkeit“ die Bedeutung „öffentliches Anliegen an der Einbringung der Abgaben“ beizumessen (vgl zB VwGH 28.6.2016, 2013/17/0828).

Wurde die Ermessensübung von der Abgabenbehörde nicht oder unzureichend begründet, liegt es am Bundesfinanzgericht, zu den diesbezüglichen Ermessensparametern erforderlichenfalls ergänzende Ermittlungen und Feststellungen zu treffen und auf dieser Grundlage im Sinne des § 279 BAO zu entscheiden, ob gemäß § 95 EStG 1988 die Haftung gegenüber der gewinnausschüttenden Körperschaft geltend gemacht werden kann (vgl VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063). Dabei kommt dem Bundesfinanzgericht gemäß Art 130 Abs 3 B-VG zwar insofern eine besondere Position zu, als ihm auch in Ermessensfragen eine volle Kognition eingeräumt ist; es hat dabei aber die im Erkenntnis des VwGH vom 28. Mai 2015, Ro 2014/15/0046, vorgegebenen Grundsätze zu beachten (vgl nochmals VwGH 26.1.2017, Ra 2015/15/0063).

Im vorliegenden Fall wurde den unter Punkt 1.16 wiedergegebenen Feststellungen zufolge die ***X*** GmbH als ausschüttende Gesellschaft mittlerweile aufgelöst und infolge Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht. Da die Einbringlichkeit bei der ***X*** GmbH somit von vorneherein ausgeschlossen werden muss, ist die Kapitalertragsteuer im Beschwerdefall aus Gründen der Zweckmäßigkeit unmittelbar dem Beschwerdeführer als Empfänger der Kapitalerträge vorzuschreiben.

3.4. Unzulässigkeit der Revision

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.

Strittig sind im Beschwerdefall im Wesentlichen Tatfragen, die als solche einer Revision nicht zugänglich sind. Soweit Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das erkennende Verwaltungsgericht den im Rahmen der rechtlichen Beurteilung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 15. Juni 2022