jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/20 2008/15/0068

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.02.2008

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
VwGG §41 Abs1;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2008/15/0069

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerden des Dipl. Ing. Z R in V, vertreten durch DDr. Karl Pistotnik, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Börsegasse 12, gegen die Bescheide 1. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 13. Dezember 2002, Zl. RV/579-16/04/99, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1992, und 2. der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. Dezember 2002, Zl. RV/580- 16/04/99, betreffend Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988, hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.342,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Anlässlich einer beim Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde im darüber gemäß § 150 BAO ergangenen Bericht unter Tz 18 "Abzugsteuer" festgehalten, dass der Abgabepflichtige in den einzelnen Jahren Lizenzgebühren an "U-Man International" (in der Folge auch U genannt) gezahlt habe. Laut Schreiben der britischen Finanzverwaltung sei zwar U im Jahr 1987 in das Handelsregister in Großbritannien eingetragen worden, jedoch handle es sich bei diesem Unternehmen um ein solches, welches in England keine Tätigkeit ausübe, sodass

"Artikel VII des Doppelbesteuerungsabkommens" im Hinblick auf die Lizenzzahlungen nicht zur Anwendung komme. Vor 1988 hätten "Firmen, die in GB registriert" gewesen seien, vermeiden können, "Steuerinländer" zu sein, wenn sie der britischen Steuerverwaltung erfolgreich hätten aufzeigen können, dass sie außerhalb von GB zentral geleitet und kontrolliert würden und dass das Unternehmen innerhalb von GB keine Geschäftsaktivitäten durchführe. Gewöhnlich würden diese Unternehmen von den britischen Behörden als "Nirgendwo-Unternehmen" bezeichnet, da deren Angelegenheiten so arrangiert seien, dass sie in keinem Land bezüglich der direkten Steuern ansässig seien. Daher sei eine Abzugsteuer gemäß § 99 EStG für wirtschaftliche Beratung durch nicht im Inland ansässige Unternehmen (U) in Höhe von 20 % vorzuschreiben.

Unter Tz 19 "Lizenzzahlungen an WISE" wurde festgehalten, dass "in den Lizenzzahlungen 1991 und 1992 Aufwendungen zu Gunsten von WISE" enthalten seien, die zur Erlangung einer sogenannten "Charter-Mitgliedschaft" aufgewendet worden seien. Da, wie aus dem Vertrag hervorgehe, WISE eine "nonprofit religious corporation" sei, seien die Zahlungen (1991: S 132.000,-- und 1992: S 284.400,--) steuerlich nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ (nach Wiederaufnahme der Verfahren) unter anderem neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992 sowie einen Haftungs- und Abgabenbescheid "über den Prüfungszeitraum der Jahre 1990 bis 1998", hinsichtlich "Abzugsteuer gemäß § 99 EStG in Höhe von S 392.988,--".

In einer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wandte der Beschwerdeführer hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 1991 und 1992 ein, es werde "nochmals ausdrücklich festgehalten", dass "die Zahlungen an WISE Voraussetzung für die U-Man Lizenz" seien. In der Beilage würde ein entsprechendes Schreiben von WISE übermittelt, eine Übersetzung werde nachgereicht. Die in der Folge übermittelte Übersetzung lautet unter Angabe des Datums 26. März 1999 dahin, es "wurde World Institute of Scientology Enterprises (WISE) die spezielle Genehmigung gewährt, den Mitgliedern von WISE die Konzession für die Nutzung der durch eingetragene Warenzeichen und urheberrechtlich geschützten Werke von L. Ron Hubbard in der sekulären Sphäre für den wirtschaftlichen und finanziellen Gewinn zu vergeben. Nur ordnungsgemäß konzessionierte Mitglieder von 'WISE' können die Befugnis erhalten, diese Materialien zu benützen. Damit eine Person diese Konzession erhalten kann, muss sie ein angesehener Mitglied von WISE sein und muss sich an die Vereinbarung über Mitgliedschaft halten. Die Benutzung dieser Warenzeichen und Werke ist ein Vorteil der Mitgliedschaft, der nur qualifizierten Mitgliedern gewährt wird, und eine nicht autorisierte Nutzung dieser Warenzeichen und Werke durch Personen, die keine Mitglieder von WISE sind, wird als Verletzung der zutreffenden Gesetze betrachtet und als solche behandelt".

Hinsichtlich der Abzugsteuer wurde seitens des steuerlichen Vertreters ausgeführt, "wir gehen nach wie vor davon aus, dass für den Abgabepflichtigen klar war, dass U-Man International Ltd. in Großbritannien ansässig war". Eine entsprechende Bestätigung der britischen Finanzbehörde liege vor, diese werde in Kopie nochmals übermittelt. In der deutschen Übersetzung des betreffenden Schreibens bestätigt unter dem Briefkopf "Finanzamt Südost Bezirk Crawley" ein namentlich angeführter Steuerinspektor, dass eine U-Man International Ltd. "in diesem Büro die jährlichen Steuererklärungen abgegeben" habe. Die "erste war für das Geschäftsjahr, welches per 31.12.1988 endete, und danach für die Geschäftsjahre welche mit 31. Dezember 1989, 1990, 1991, 1992, 1993 und 1994 endeten". Die letzte Steuererklärung sei für das Geschäftsjahr mit Ende 31.12.1995 abgegeben worden. Datiert ist dieses Schreiben mit 10. Oktober 1997.

Das Finanzamt erließ hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1991 und 1992 sowie hinsichtlich des Haftungs- und Abgabenbescheides 1990 bis 1998 eine Berufungsvorentscheidung, in deren Begründung ausgeführt wird, "die im Berufungsbegehren angeführten Fakten lagen bereits im Prüfungsverfahren vor und stellten daher keinerlei Neuerungen dar und lassen keine andere als die bisherige Beurteilung zu". Für die U lägen die Voraussetzungen "gemäß Doppelbesteuerungsabkommen" nicht vor, da die Firma in England keine Tätigkeit ausübe. Bei ordnungsgemäßer Abrechnung mit U hätte die Einbehaltung und Abfuhr der beschränkten Einkommensteuer nur dann unterbleiben dürfen, wenn der Geschäftspartner eine entsprechende Ansässigkeitsbescheinigung beigebracht hätte. Soweit im Lizenzvertrag Zahlungen an WISE geregelt worden seien, seien diese als Betriebsaufwand zuerkannt worden. Bei den nicht anerkannten "Aufwänden" handle es sich um die sogenannte "Charter-Mitgliedschaft" an WISE. Da WISE als religiöse Vereinigung registriert sei, stellten solche "Aufwände" Kosten der privaten Lebensführung dar, auch wenn daraus geschäftliche Vorteile gezogen werden könnten.

Der Beschwerdeführer stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1991 und 1992 ab.

Begründend führte die belangte Behörde nach näheren Angaben zum Verfahrensverlauf aus, "vorweg ist auf die eigenen Angaben des Bw in seinem Schreiben an den Legal Officer OSA EU 'Knowledge Report' vom 13.10.1994 hinzuweisen". Danach sei "unbestritten davon auszugehen, dass sich die von Lizenznehmern an Lizenzgeber zu entrichtenden Franchisegebühren üblicherweise zwischen 1,5 % bis 3 % und bei der geringeren Anzahl der Franchisefälle bis 5 % bewegen; bei Entrichtung von 5 %igen Gebühren beinhalten diese alle Leistungen des Franchisegebers, die für den Geschäftsbetrieb erforderlich sind (Lizenz, Materialien, Trainings und Unterstützung)". Diese Zahlen deckten sich im Übrigen mit den Werten laut näher angeführter Literatur. Im gegenständlichen Fall würden diese Prozentsätze bei weitem übersteigende (Lizenz)Zahlungen geltend gemacht, nämlich solche zwischen 14 und 22,8 %. Hinzu komme, dass sich "bezüglich der Aufhellung des Sachverhaltes Folgendes ergab: Der Bw selbst gab im oben wiedergegebenen Schreiben vom 13.10.1994 an, er habe betreffend das Ersuchen der BP, das vorzuweisen, was er für die Zahlungen erhielt, nicht viel zu zeigen gehabt". Daraus leitete die belangte Behörde ab, dass der Beschwerdeführer seiner (in Fällen erhöhter Mitwirkungspflicht bei der Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte gegebenen) Vorsorgepflicht nicht nachgekommen sei. Auch im Anschluss an das Schreiben des Beschwerdeführers, mit welchem er beim Legal Officer OSA EU angefragt habe, was er "zur Handhabung" tun könne, seien beweiskräftige Unterlagen, die zur Dokumentation des Ausmaßes der erhaltenen Leistungen geeignet erschienen, nicht beigebracht worden. Wenn "die BP" unter Bedachtnahme auf diese Umstände von den geltend gemachten Patent- und Lizenzgebühren im Jahr 1991 vom Betrag von S 607.224,74 einen Teilbetrag von S 132.000,-- und im Jahr 1992 vom Betrag von S 725.920,22 einen Teilbetrag von S 284.400,--nicht anerkannt habe, so könne "der Senat in dieser Vorgangsweise eine Unrichtigkeit nicht finden". Auf Basis der als Betriebsausgaben anerkannten Zahlungen errechneten sich im Übrigen Prozentsätze von rund 15 %. Bei diesem Prozentsatz seien die unter der Position "Planm. Abschreibung Sachanl." geltend gemachten Betriebsausgaben "Normalabschreibung" von jährlich S 39.000,-- nicht berücksichtigt, eine Berücksichtigung ergäbe einen noch höheren Prozentsatz.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 ab.

Die diesbezügliche Entscheidung begründete die belangte Behörde damit, dass gegenständlich "davon auszugehen" sei, dass U in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei. Somit verbleibe nur die Überprüfung im Hinblick auf die beschränkte Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht erstrecke sich nur auf die im § 98 EStG 1988 aufgezählten Einkünfte. Nach auszugsweiser Wiedergabe des § 98 EStG 1988 meinte die belangte Behörde, dass die vom Beschwerdeführer an den in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Lizenzgeber gezahlten Lizenzgebühren Einkünfte im Sinne des "§ 99 Abs. Z. 3 EStG 1988" (gemeint wohl § 99 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988) seien, weshalb für den Beschwerdeführer die Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzuges gemäß den zitierten Bestimmungen bestehe. Zur Ansicht des Beschwerdeführers, auf Grund des "Doppelbesteuerungsabkommens mit Großbritannien" (in der Folge DBA) sei zu Recht keine Quellensteuer einbehalten worden, meinte die belangte Behörde, für den Standpunkt des Beschwerdeführers sei "bei Heranziehung dieses Gesichtspunktes" nichts zu gewinnen, weil der im gegenständlichen Fall gepflogene Informationsaustausch im Sinne des Art. 28 des DBA die unbestritten gebliebene Feststellung ergeben habe, dass U innerhalb von Großbritannien keine Tätigkeit ausgeübt habe und im Jahr 1987 in Großbritannien in das Handelsregister eingetragen worden sei. Vor dem Hintergrund, dass in Großbritannien Unternehmungen, die dort registriert gewesen seien, hätten vermeiden können, Steuerinländer zu sein, wenn sie der britischen Steuerverwaltung erfolgreich hätten aufzeigen können, dass sie außerhalb von Großbritannien zentral geleitet würden und dass das Unternehmen innerhalb von Großbritannien keine Geschäftsaktivitäten durchführe ("Nirgendwo-Unternehmen"), bewirke der Umstand der erfolgten Eintragung ins Handelsregister als bloßer Formalakt nicht, dass von einer in Großbritannien ansässigen Person im Sinne des Art. 12 Abs. 1 DBA bzw. von einem im Vertragsstaat Großbritannien ansässigen Unternehmen gesprochen werden könne. Hinsichtlich des der Berufung angeschlossenen Schreibens sei darauf hinzuweisen, dass der Umstand der Abgabe von Steuererklärungen nichts darüber aussage, ob in Großbritannien tatsächlich eine Tätigkeit ausgeübt worden sei, ob das Unternehmen dort ansässig gewesen sei und ob dort Steuerpflicht gegeben gewesen sei. Demnach könne dieses Schreiben auch keinen

Beweis dafür liefern, dass in Großbritannien tatsächlich eine Tätigkeit ausgeübt worden sei, das Unternehmen dort ansässig gewesen sei und dort Steuerpflicht gegeben gewesen sei. Der Ansicht des Beschwerdeführers, das DBA stehe der Anwendung der oben zitierten Vorschriften des EStG 1988 betreffend die Abzugsteuer entgegen, könne damit nicht gefolgt werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbunden und erwogen:

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Die Begründung eines Abgabenbescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. Von zentraler Bedeutung für die Tragfähigkeit der Begründung eines Bescheides im Sinne ihrer Eignung, dem Verwaltungsgerichtshof die ihm aufgetragene Gesetzmäßigkeitskontrolle zu ermöglichen, ist die zusammenhängende Darstellung des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes. Mit dieser ist nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen und der Bekundungen von Prüfungsorganen oder des Inhaltes verschiedener Aussagen (Niederschriften) gemeint. Gemeint ist mit der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung als dem zentralen Begründungselement eines Bescheides die Anführung jenes Sachverhaltes, den die belangte Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt. Das der zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung methodisch folgende Begründungselement eines Bescheides hat in der Darstellung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung zu bestehen. In den zu diesem Punkt der Bescheidbegründung zu treffenden Ausführungen sind, auf das Vorbringen eines Abgabepflichtigen im Verwaltungsverfahren beider Instanzen sachverhaltsbezogen im Einzelnen eingehend, jene Erwägungen der Behörde darzustellen, welche sie bewogen haben, einen anderen als den vom Abgabepflichtigen behaupteten Sachverhalt als erwiesen anzunehmen, und aus welchen Gründen sich die Behörde im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung dazu veranlasst sah, im Falle des Vorliegens widerstreitender Beweisergebnisse gerade den von ihr angenommenen und nicht einen durch Beweisergebnisse auch als denkmöglich erscheinenden Sachverhalt als erwiesen anzunehmen. Das dritte tragende Element der Bescheidbegründung schließlich hat in der Darstellung der rechtlichen Beurteilung der Behörde zu bestehen, nach welcher sie die Verwirklichung welcher abgabenrechtlicher Tatbestände durch den im ersten tragenden Begründungselement angeführten festgestellten Sachverhalt als gegeben erachtet (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, mwN).

Im gegenständlichen Fall entspricht weder die Begründung des erstangefochtenen Bescheides noch die Begründung des zweitangefochtenen Bescheides den beschriebenen Anforderungen.

Hinsichtlich des erstangefochtenen Bescheides stützt sich die belangte Behörde zur Begründung der Abweisung der Berufung im Wesentlichen darauf, es sei "unbestritten davon auszugehen", dass sich die von Lizenznehmern an Lizenzgeber zu entrichtenden Franchisegebühren "üblicherweise" bis maximal 5 % bewegten, die im Beschwerdefall geltend gemachten Beträge diesen Prozentsatz aber bei weitem überschritten hätten. In weiterer Folge meint die belangte Behörde, wenn "die BP" von geltend gemachten "Patent- und Lizenzgebühren" von rund S 607.224,76 einen Teilbetrag S 132.000,--

(1991) und von S 725.920,22 einen Teilbetrag von S 284.400,-- (1992) nicht anerkannt habe, so könne "der Senat in dieser Vorgangsweise eine Unrichtigkeit nicht finden".

Mit diesen Ausführungen übersieht die belangte Behörde, dass im erstinstanzlichen Bescheid - der Ansicht des Prüfungsorgans folgend - davon ausgegangen worden war, dass die konkreten Beträge von S 132.000,-- und S 284.400,-- zu Gunsten "WISE" für die Erlangung einer "Charter-Mitgliedschaft" gezahlt und deswegen nicht anerkannt worden waren, weil es sich bei "WISE" um eine "nonprofit religious corporation" gehandelt habe. Mit dem Berufungsvorbringen, weshalb die diesbezüglichen Zahlungen dennoch als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, hat sich die belangte Behörde entgegen den oben aufgezeigten Erfordernissen in keiner Weise auseinandergesetzt. Im Übrigen fällt auf, dass nach dem Inhalt des Prüfungsberichtes die Lizenzzahlungen an U erfolgten, die strittigen

Zahlungen aber an "WISE". Für das fortgesetzte Verfahren wird darauf hingewiesen, dass die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen dem Grunde und der Höhe nach zumindest glaubhaft zu machen ist.

Hinsichtlich des zweitangefochtenen Bescheides stützt sich die belangte Behörde im Wesentlichen darauf, dass ein gepflogener Informationsaustausch die "unbestritten gebliebene Feststellung" ergeben habe, dass U innerhalb von Großbritannien keine Tätigkeit ausgeübt habe und im Jahr 1987 in Großbritannien in das Handelsregister eingetragen worden sei. Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Gegebenheiten bezüglich der so bezeichneten "Nirgendwo-Unternehmen" leitete die belangte Behörde daraus - offenbar für den gesamten Berufungszeitraum der Jahre 1990 bis 1998 - ab, dass die U in Großbritannien nicht ansässig war und Artikel 12 Abs. 1 DBA der Geltendmachung entsprechender Abzugsteuern nicht entgegenstand.

Abgesehen davon, dass im Berufungsverfahren keineswegs unbestritten geblieben ist, dass die U in Großbritannien nicht ansässig war, ist darauf hinzuweisen, dass anlässlich des erwähnten Informationsaustausches bezüglich der "Nirgendwo-Unternehmen" auch darauf hingewiesen wurde, dass es für entsprechende "Firmen, die vor 1988 eingetragen worden waren, eine 5-jährige 'Steuerpause' gegeben habe, und sie mit Wirkung vom 15. März 1993 in GB ansässig wurden". Vor diesem Hintergrund ist aber die (auch unzureichend begründete) Annahme der belangten Behörde zur im gesamten Berufungszeitraum nicht gegebenen Ansässigkeit der U in Großbritannien unzutreffend, wobei in Ansehung der Durchführungsverordnung zum DBA (BGBl. 505/1979) darauf hingewiesen wird, dass es sich bei der U nach der vom Beschwerdeführer vorgelegten Bestätigung der britischen Finanzbehörde um eine Ltd, somit um eine Kapitalgesellschaft handelt. Im Hinblick auf die Unteilbarkeit des Bescheidspruches des zweitangefochtenen Bescheides erweist sich dieser in seiner Gesamtheit als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die angefochtenen Bescheide waren aus den angeführten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die § 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die gesondert geltend gemachte Umsatzsteuer im pauschalierten Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist.

Wien, am 20. Februar 2008

Schlagworte

Begründung Begründungsmangel Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150068.X00

Im RIS seit

19.03.2008

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2008

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

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at