jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/20 2006/14/0051

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.09.2007

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

DBAbk BRD 1955 Art8 Abs2;
EStG 1988 §98 Z2;
EStG 1988 §99 Abs1 Z1;
VwGG §42 Abs2 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der A GmbH in R, vertreten durch Dr. Maximilian Sampl, Rechtsanwalt in 8970 Schladming, Martin Luther Straße 154, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 9. September 2003, GZ. RV/0397-S/02, betreffend Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Im Bericht vom 18. Juni 2001 über eine abgabenbehördliche Prüfung bei der beschwerdeführenden GmbH wird betreffend "Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht" ausgeführt, lt. Buchhaltungskonten habe Dr. H. für seine Beratertätigkeit im Inland Honorare bezogen, die in Österreich der beschränkten Steuerpflicht im Sinne der §§ 98 ff EStG 1988 unterlägen. Nach dem vorgelegten Beratervertrag seien die Beraterleistungen des Dr. H. "(§ 3)" in der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin zu erbringen. "Eine entsprechende Betriebsstätte (Büro) wird zur Verfügung gestellt".

Mit dem "Haftungs- und Abgabenbescheid" vom 19. Juni 2001 über den Prüfungszeitraum vom 1. Jänner 1995 bis zum 31. Dezember 1999 gelangte ein zu § 99 EStG 1988 ausgewiesener Gesamtbetrag von 324.281 S zur Vorschreibung (lt. der in den Verwaltungsakten einliegenden Beilage zum Prüfungsbericht entfiel davon ein Teilbetrag auf die

"lt. Konto 4300" ausgewiesenen Zahlungen an Dr. H. im Jahr 1995 von 618.000 S; Steuersatz 25 %).

In der Berufung gegen den Bescheid vom 19. Juni 2001 brachte die Beschwerdeführerin vor, dass u.a. für die an Dr. H. geleisteten Zahlungen in Höhe von 618.000 S ein Steuerabzug in der Höhe von 154.500 S vorgenommen worden sei. Dr. H. sei Erfinder und Inhaber eines Patentes für ein Verfahren zur Wiederverwertung von Polyurethan-Abfällen. Er habe mit der K. Recycling GmbH einen Lizenzvertrag über die Verwertung dieses Verfahrens abgeschlossen. Zwischen der Beschwerdeführerin und Dr. H. sei ein Kooperationsvertrag abgeschlossen worden, in dem u.a. die Entwicklung einer für den industriellen Gebrauch verwendbaren Recyclinganlage vereinbart worden sei. Im Zuge dieser Vereinbarung sei von Dr. H. die Erbringung von Beratungsleistungen im Rahmen eines Werkvertrages vereinbart worden. Dr. H. werde vom örtlich zuständigen Finanzamt in Deutschland zur Einkommen- und Umsatzsteuer veranlagt, wobei seine Tätigkeit als selbständige Arbeit qualifiziert werde.

Die Beratungstätigkeit des Dr. H. falle - bei ihrer Qualifikation als selbständige Tätigkeit - nicht unter die taxative Aufzählung des § 99 EStG 1988. Aus diesem Titel heraus sei daher die Vorschreibung einer Abzugsteuer zu Unrecht erfolgt. Lediglich bei einer Qualifikation der Tätigkeit als Einkünfte aus kaufmännischer oder technischer Beratung im Inland nach § 98 EStG 1988 wäre die Anwendung einer Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1988 zulässig. Unabhängig davon, dass in diesen Fällen innerstaatlich ein Besteuerungsanspruch ohne Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte begründet werde, sei allerdings zu prüfen, ob zwischenstaatlich das Besteuerungsrecht Österreich zustehe. Bei einer Qualifikation der Tätigkeit als selbständige Tätigkeit sei gemäß Artikel 8 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Deutschland (im Folgenden: DBA-Deutschland) ein Besteuerungsrecht für Österreich nur dann gegeben, wenn die Tätigkeit unter Benützung einer regelmäßig zur Verfügung stehenden Einrichtung ausgeübt werde. Dies sei jedoch nicht der Fall, wie sich auch aus den Ausführungen betreffend eine etwaige Qualifikation als gewerbliche Tätigkeit ergebe. Nach

Artikel 4 DBA-Deutschland habe der Quellenstaat das Besteuerungsrecht für gewerbliche Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte entfielen. Die Konsulententätigkeit des Dr. H. sei zum Teil an seinem Betriebssitz in S. (Deutschland) und zum Teil am Betriebsgelände der Beschwerdeführerin in F. ausgeübt worden. Soweit die Tätigkeit des Dr. H. in F. durchgeführt worden sei, habe sie sich auf die Durchführung von Versuchen mit der in F. aufgestellten Pilotanlage sowie in Besprechungen mit dem von einer Forschungsgesellschaft beigestellten Projektleiter DI P. beschränkt. Die Dr. H. zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten erfüllten allenfalls das funktionale Element, in keiner Weise seien aber das statische und zeitliche Moment als Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens erfüllt gewesen. Die Tätigkeiten des Dr. H. seien zwar zum Teil in den Betriebsräumlichkeiten der Beschwerdeführerin ausgeführt worden (funktionales Element), Dr. H. habe jedoch keine Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung (statisches Moment) gehabt. Die bloße Mitbenützung eines Schreibtisches reiche für die Annahme einer Betriebsstätte nicht aus. Darüber hinaus sei die Tätigkeit jeweils nur von vorübergehender Dauer gewesen (zeitliches Moment). Auch bei einer gewerblichen Qualifikation der Einkünfte aus der Tätigkeit des Dr. H. stehe damit wegen fehlender Betriebsstätte in Österreich kein Besteuerungsrecht zu, sodass auch die Vorschreibung einer Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 zu Unrecht erfolgt sei. Es werde daher beantragt, die vorgeschriebene Abzugsteuer in Höhe von 154.500 S "abzuschreiben".

Mit einem Schriftsatz vom 16. Juli 2003 wurden seitens der Beschwerdeführerin in Ergänzung der Berufung vom 19. Juni 2001 "Unterlagen als Grundlage für die Betriebsstättenbeurteilung" vorgelegt und dazu ausgeführt, dass lt. Beratervertrag vom 1. Oktober 1992 ursprünglich von Seiten der Beschwerdeführerin geplant gewesen sei, Dr. H. Räumlichkeiten in F. zur Ausübung seiner Konsulententätigkeit zur Verfügung zu stellen. Da jedoch mit Oktober 1993 DI P. in das Unternehmen eingetreten sei und von diesem nunmehr die nötigen Schritte vor Ort gesetzt hätten werden können, sei es nicht mehr notwendig gewesen, in F. ein Laboratorium bzw. ein Büro einzurichten. Bei den in unregelmäßigen Abständen erfolgten Besuchen des Dr. H. in F., welche meist nur wenige Stunden gedauert hätten, sei in erster Linie über den Fortgang der Entwicklungsarbeiten diskutiert und die weitere Vorgangsweise festgelegt worden. Die nötigen Forschungs- und Entwicklungsarbeiten seien im chemisch-technischen Laboratorium des Dr. H. in S. (Deutschland) geleistet worden. Da keine dauerhafte und ausschließliche Überlassung eines Arbeitsplatzes an Dr. H. erfolgt sei, könne auch keine Betriebsstätte in Österreich begründet worden sein.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge.

Die belangte Behörde führte im angefochtenen Bescheid aus, auf Grund der Prüfung nach § 151 BAO über den

Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1999 habe das Finanzamt mit dem Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. Juni 2001 u.a. von den an Dr. H. geleisteten Zahlungen einen Steuerabzug gemäß § 98 ff EStG 1988 vorgenommen. Zur Begründung habe das Finanzamt ausgeführt, dass es sich dabei um eine Beratertätigkeit des Dr. H. gehandelt habe und diese in der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin erbracht worden sei.

Auf Grund des im Akt aufliegenden Lizenzvertrages vom 14. Juni 1993, abgeschlossen zwischen Dr. H. als Lizenzgeber und der K. Recycling GmbH als Lizenznehmerin, stehe Folgendes fest:

Dr. H. sei zusammen mit D. Inhaber der Erfindung eines Verfahrens zur Wiederverwertung von Polyurethanabfällen verschiedener Herkunft und Zusammensetzung zu neuen Polyurethanprodukten. Nach § 2 Abs. 2 des Vertrages habe sich Dr. H. der Lizenznehmerin gegenüber verpflichtet, über "die Offenbarung in den Patentanmeldungen hinausgehendes Know-how in Bezug auf die chemischen und physikalischen Abläufe der vertragsgegenständlichen Verfahren zur Verfügung zu stellen". Nach § 2 Abs. 4 des Lizenzvertrages bestehe die Verpflichtung des Dr. H., mit der Lizenznehmerin einen gesonderten Beratungsvertrag über seine Mitwirkung bei der Inbetriebnahme von maschinellen Anlagen und der Durchführung von Probeläufen bei den Abnehmern sowie bei der Weiterentwicklung der maschinellen Anlagen zur Anwendung der vertragsgegenständlichen Verfahren abzuschließen. Die Lizenz umfasse die unwiderrufliche Ermächtigung an die Lizenznehmerin, den Abnehmern der von ihr hergestellten Anlagen und Gerätschaften die Benützung der vertragsgegenständlichen Verfahren zu erlauben.

Nach Punkt II. des zwischen der K. Recycling GmbH und der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Liefer- und Abnahmevertrages habe die Beschwerdeführerin die Entwicklung der zur Durchführung der unter Punkt I. genannten Verfahren dienenden maschinellen Anlagen und Gerätschaften übernommen, insbesondere die dabei anfallenden Materialkosten bzw. Lohnkosten, die Beratung der K. Recycling GmbH durch Dr. H. bis zur Serienreife, die Herstellung einer Testanlage und die Zurverfügungstellung dieser Testanlage der K. Recycling GmbH zu Vertriebszwecken.

Insbesondere aus dem Beratervertrag vom 1. Oktober 1992 seien die profunden Kenntnisse der chemischen und physikalischen Abläufe seitens des Dr. H. als Erfinder des Verfahrens zur Wiederverwertung von Polyurethanabfällen zu entnehmen. Die belangte Behörde sei davon überzeugt, dass Dr. H. nur als Wissenschafter auf den Gebieten der Chemie und Physik zur Entwicklung der patentierten Wiederverwertungsverfahren habe gelangen können. Seine wissenschaftliche Tätigkeit stelle daher eine freiberufliche Tätigkeit dar. Anknüpfungspunkt für die Besteuerung von Einkünften aus einer selbständigen bzw. freiberuflichen Tätigkeit sei, dass die Tätigkeit entweder im Inland persönlich ausgeübt oder im Inland verwertet werde. Das Vorhandensein einer inländischen Betriebsstätte sei nicht erforderlich.

Die Ausübung selbständiger Tätigkeit im Inland löse nur dann die beschränkte Steuerpflicht aus, wenn sich die Beratertätigkeit des Dr. H. als Hauptzweck seiner wissenschaftlichen und damit freiberuflichen Tätigkeit darstelle:

Die Beratungsleistungen des Dr. H. stünden lt. den §§ 2 und 3 des Beratervertrages ohne Zweifel im Zusammenhang mit dem Lizenzvertrag, der mit der K. Recycling GmbH abgeschlossen worden sei, sodass es unerheblich sei, ob "nun die Beratung des Erfinders direkt (dem Lizenznehmer gegenüber) oder indirekt (der (Beschwerdeführerin) als mit der Entwicklung der zur Durchführung des lizenzgegenständlichen Verfahrens dienenden maschinellen Anlagen und Gerätschaften beauftragten Unternehmen gegenüber) zu erfolgen hat". Diese Beratungstätigkeit diene also dem Hauptzweck der wissenschaftlichen Tätigkeit des Dr. H., nämlich der wirtschaftlichen Nutzung der in Rede stehenden Erfindung durch die Lizenzvergabe. Die Beratungsleistungen des Dr. H. an die Beschwerdeführerin seien lt. Beratervertrag vom 1. Oktober 1992 in der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin zu erbringen. Hiezu werde dem "Konsulenten" Dr. H. von Seiten des Unternehmens ein geeignetes Büro zur Verfügung gestellt. Die Verwertung der Rechte bzw. wissenschaftlichen Erkenntnisse sei daher in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt, die keineswegs eine des Beziehers der Einkünfte sein müsse.

Beziehe aber eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten nach Art. 8 Abs. 1 DBA-Deutschland Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in dem anderen Staat ausgeübt würden oder ausgeübt worden seien, so habe der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte. Nach dieser Norm des DBA-Deutschland und dem dazu vorhandenen Zusatzprotokoll werde entgegen den Ausführungen in den Berufungsschriftsätzen Österreich das Besteuerungsrecht nicht genommen.

Nach Art. 8 Abs. 2 DBA-Deutschland liege eine Ausübung des freien Berufes in dem anderen Staat nur dann vor, wenn der freiberuflich Tätige seine Tätigkeit unter Benützung einer ihm dort regelmäßig zur Verfügung stehenden ständigen Einrichtung ausübe:

Da das Vorliegen der weiteren Voraussetzung "gemäß Abs. 2 der zitierten Doppelbesteuerungsnorm (Betriebsstätte) ebenfalls den aktenkundigen Lizenz- bzw. Liefer- und Abnahmeverträgen zu entnehmen ist und nach den obigen Ausführungen als gegeben angenommen wird", müsse die Argumentation im Berufungsschriftsatz, wonach "für eine Zuteilung des gegenständlichen Steuergutes eine Betriebsstätte des Dr. H. in Österreich gegeben sein hätte müssen, ins Leere gehen (vgl. VwGH v. 28. Oktober 1955, Zl. 581/53, v. 21. Februar 1964, Zl. 2007/63)". Die Verwertung sei in einer inländischen Betriebsstätte erfolgt, wobei es sich nicht um eine Betriebsstätte des Beziehers der Einkünfte handeln müsse.

Auch der Umstand, dass Dr. H. nachgewiesen habe, dass er an seinem Wohnsitz in Deutschland Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuert habe, hätten die Beschwerdeführerin nicht von der Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzuges und der Abfuhr der Abzugsteuer gemäß "§§ 98 ff EStG 1988" befreien können, weil sie die geschuldeten Beträge nicht an eine inländische juristische Person im Sinne des § 99 Abs. 3 leg. cit. ausgezahlt bzw. überwiesen habe, sondern an Dr. H. als beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 98 Z 2 EStG 1988 (in der vor dem Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, geltenden Fassung) unterliegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist, der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3).

Nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 wird bei Einkünften aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde die von der Abgabenbehörde erster Instanz erfolgte Vorschreibung einer Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 in Bezug auf seitens der Beschwerdeführerin an Dr. H. bezahlte Geldbeträge bestätigt, ohne einen bestimmten gesetzlichen Tatbestand zu nennen, der ihrer Ansicht nach die strittige Vorschreibung tragen könnte. Der angefochtene Bescheid spricht zwar von einer freiberuflichen Tätigkeit des Dr. H. als Wissenschaftler, damit allein lässt sich aber ein Steuerabzug nach der Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anhand der dort taxativ aufgezählten Tätigkeitsbereiche nicht begründen. Es trifft zwar zu, dass nach der Norm des § 98 Z 2 EStG 1988 die Verwertung einer selbständigen Tätigkeit im Inland zur Begründung der beschränkten Einkommensteuerpflicht ausreicht, wobei die Verwertung auch nicht in einer Betriebsstätte des Beziehers der Einkünfte erfolgen muss, dies reicht aber vor dem Hintergrund der Notwendigkeit der Subsumtion der in Rede stehenden Tätigkeit unter eine der in § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 angeführten Tätigkeiten für die Abzugsteuer nicht aus.

Warum im Übrigen das zur Zuteilung des Besteuerungsrechtes an den Tätigkeitsstaat nach Art. 8 Abs. 2 des im Beschwerdefall noch anzuwendenden DBA-Deutschland vom 4. Oktober 1954, BGBl. Nr. 221/1955, notwendige Vorliegen einer dem Dr. H. regelmäßig zur Verfügung stehenden Einrichtung (vgl. dazu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 15. Februar 2006, 2001/13/0319) gegeben gewesen sein sollte, wird im angefochtenen Bescheid mit dem Hinweis auf "den aktenkundigen Lizenz- bzw. Liefer- und Abnahmeverträgen" oder "den obigen Ausführungen" nicht nachvollziehbar dargestellt. Vor allem ging die belangte Behörde dazu auf das (auch in der Beschwerde enthaltene) Vorbringen der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren (vgl. insbesondere den Schriftsatz vom 16. Juli 2003) in keiner Weise ein, wonach entgegen den Ausführungen im Beratervertrag vom 1. Oktober 1992 Dr. H. tatsächlich über keine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung bei der Beschwerdeführerin verfügt habe.

Unklar ist in diesem Zusammenhang auch der Hinweis der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid auf die beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 1955, 581/53, Slg. Nr. 1285/F, und vom 21. Februar 1964, 2007/63, Slg. Nr. 3031/F, die Einkünfte aus der Verwertung von Rechten betreffen (nunmehr § 98 Z 6 EStG 1988 idgF mit der möglichen Folge einer Abzugsteuer nach§ 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988). Abgesehen davon, dass der angefochtene Bescheid keine konkrete Feststellung eines Sachverhaltes in Bezug auf eine diesbezügliche Subsumtion enthält, stünde für Lizenzgebühren udgl. auch dem Wohnsitzstaat des Einkünfteempfängers (somit im Beschwerdefall Deutschland) das Besteuerungsrecht zu (Art. 12 DBA-Deutschland).

Insgesamt vermag somit die Begründung des angefochtenen Bescheides die Vorschreibung der strittigen Abzugsteuer nach § 99 EStG 1988 nicht zu Tragen. Der angefochtene Bescheid war daher - in Anbetracht der Vorschreibung der Abzugsteuer in einem (nicht trennbaren) Gesamtbetrag - zur Gänze wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42

Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Umsatzsteuer war nicht gesondert zuzusprechen, weil diese im pauschalierten Schriftsatzaufwand enthalten ist.

Wien, am 20. September 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140051.X00

Im RIS seit

01.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at