

TE Vwgh Erkenntnis 2003/12/17 99/13/0036

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.12.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

BAO §167 Abs2;

BAO §207 Abs2;

BAO §207;

BAO §224;

BAO §238 Abs1;

BAO §238;

DBAbk Schweiz 1975 Art12 Z2;

DBAbk Schweiz 1975 Art28 Z1;

DBAbk Schweiz 1975 Art28;

EStG 1972 §101 Abs1;

EStG 1972 §101 Abs2;

EStG 1972 §99 Abs1 Z2;

EStG 1972 §99 Abs1;

EStG 1972 §99 Abs2;

EStG 1972 §99;

EStG 1988 §100 Abs1;

EStG 1988 §100 Abs2;

EStG 1988 §99 Abs1 Z3;

EStG 1988 §99 Abs1;

EStG 1988 §99 Abs2;

FinStrG §33;

FinStrG §8 Abs1;

FinStrG §98 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der K GmbH in G, vertreten durch Dr. Egon Sattler und Dr. Reinhard Schanda, Rechtsanwälte in

1010 Wien, Stallburggasse 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 18. Dezember 1997, Zl. GA 11-93/2108/02, betreffend Haftung für Abzugssteuer gemäß § 99 EStG 1972 (und 1988) für den Zeitraum der Jahre 1979 bis 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird in seinem Abspruch über die Haftung der Beschwerdeführerin für Abzugssteuer nach § 99 EStG 1972 für die Jahre 1979 bis 1983 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im Übrigen, somit in der Bekämpfung des Abspruches des angefochtenen Bescheides über die Haftung der Beschwerdeführerin für Abzugssteuer nach § 99 EStG 1972 (und 1988) für die Jahre 1984 bis 1989, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Eine Rechtsvorgängerin der nunmehr beschwerdeführenden Gesellschaft mbH (im Folgenden wird der Einfachheit halber zwischen ihr und ihren gesellschaftsrechtlichen Rechtsvorgängerinnen nicht mehr unterschieden) schloss am 8. Februar 1971 mit vereinbarter Wirksamkeit vom 1. Jänner 1970 mit der Schweizer I. AG (nunmehr in Zug) einen Lizenzvertrag ab, mit welchem der Beschwerdeführerin als Lizenznehmerin das ausschließliche Recht der Fabrikation und des Vertriebes eines von der I. AG als Lizenzgeberin zum Patent angemeldeten Artikels in näher umschriebener Weise gewährt wurde. Hiefür verpflichtete sich die Beschwerdeführerin zur Zahlung von Lizenzgebühren in näher dargestellter Höhe, wobei vereinbart wurde, dass die Beschwerdeführerin als Lizenznehmerin verpflichtet sei, der I. AG als Lizenzgeberin jeweils zum Quartalsende Abrechnung über die im vergangenen Kalenderviertel fakturierten lizenzpflichtigen Lieferungen zu legen und den sich ergebenden Lizenzbetrag bis Ende des auf die Abrechnungsperiode folgenden Quartals zu bezahlen. Dieser zunächst auf die Dauer von fünf Jahren abgeschlossene Vertrag wurde in der Folgezeit von den Vertragsparteien mehrfach um weitere fünf Jahre verlängert. In den Verwaltungsakten findet sich ein mit dem 6. März 1983 datierter Lizenzvertrag zwischen der Beschwerdeführerin als Lizenznehmerin und der I. AG in Zug als Lizenzgeberin über ein anderes Fabrikat, der im Wesentlichen gleichartige Bestimmungen enthält.

In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Verwaltungsakten liegt ein vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin an den Vorstand des Finanzamtes gerichtetes Auskunftersuchen vom 27. Oktober 1988, in welchem über das Bestehen von Lizenzverträgen der Beschwerdeführerin mit der I. AG in Zug berichtet und angefragt wird, ob eine von der Beschwerdeführerin an die I. AG für einen Zeitraum von fünf Jahren zu leistende Vergütung für die Erschließung zusätzlichen Absatzvolumens als vertretbar beurteilt werden könne, was vom Vorstand des Finanzamtes in seinem Antwortschreiben vom 28. Dezember 1988 bejaht wurde.

In einer abgabenbehördlichen Prüfung des Unternehmens der Beschwerdeführerin hinsichtlich ihrer Eigenschaft als Abzugspflichtiger nach § 99 EStG 1972 (und 1988) wurde vom Prüfer wahrgenommen, dass im Prüfungszeitraum "1979 bis 1989" von der gemäß § 99 der Einkommensteuergesetze für die Lizenzzahlungen an die I. AG in Zug abzugspflichtigen Beschwerdeführerin der Steuerabzug nicht vorgenommen worden sei, obwohl bei anderen Lizenzgebern der Beschwerdeführerin (Mitsubishi in Tokyo und Dr. Hubert K. in Zug) die Bestimmungen des § 99 EStG im gleichen Zeitraum beachtet worden seien. Im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Abgabepflichtigen seien die bisher nicht erfassten Steuerabzugsbeträge für die Zeiträume ab 1979 bei der Beschwerdeführerin zu erheben gewesen und gemäß § 99 Abs. 2 EStG dem Steuerabzugssatz von 20 % zu unterwerfen.

Das Finanzamt erließ, der Auffassung des Prüfers folgend, der Beschwerdeführerin gegenüber mit Datum vom 3. Dezember 1990 unter Berufung auf die Rechtsgrundlage der "§§ 101 (1) EStG i. V.m. § 99 EStG" für die aushaftenden Abgabenschuldigkeiten der I. AG in Zug einen Haftungsbescheid für "Abzugssteuer gemäß § 99 EStG" über den nach Kalenderjahren aufgegliederten Zeitraum von 1979 bis 1989 mit Haftungsbeträgen im Umfang einer Summe von S 10,582.154,52.

In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin zunächst gegen die dem Prüfungsbericht als Begründungselement des bekämpften Haftungsbescheides zwar nicht entnehmbare, dem Haftungsbescheid rechtlich aber offenbar zu Grunde liegende Beurteilung einer Heranziehbarkeit der zehnjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 1 BAO für hinterzogene Abgaben. Vom Vorliegen einer vorsätzlichen

Abgabenverkürzung könne im vorliegenden Fall keineswegs gesprochen werden. Alle von außen erkennbaren Tatsachen wiesen eindeutig darauf hin, dass die Beschwerdeführerin sich immer bemüht habe, den geltenden Abgabenvorschriften zu entsprechen. Die abgabenbehördlichen Prüfungen hätten, von den üblichen Streitfragen abgesehen, nie Feststellungen zum Inhalt gehabt, die in finanzstrafrechtlicher Hinsicht bedeutsam hätten sein können. Die Frage der Angemessenheit der Lizenzgebühren sei von der Abgabenbehörde geprüft worden und es habe die Beschwerdeführerin gerade in den letzten Jahren mehrere Auskunftersuchen zum Gegenstand von Höhe und Berechtigung der Vereinbarung von Lizenzgebühren mit steuerlicher Wirkung gestellt. Dass die Beschwerdeführerin solche Auskunftersuchen gestellt und gleichzeitig beabsichtigt haben sollte, die Abzugssteuern für die Lizenzgebühren zu hinterziehen, sei nicht vorstellbar. Die maßgeblichen Lizenzverträge der Beschwerdeführerin seien mit der I. AG in Zug schon vor dem Jahre 1970 geschlossen worden. Nach dem damals geltenden Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz habe für in die Schweiz fließende Lizenzgebühren keine Abzugssteuerpflicht bestanden. Mit Wirkung ab dem 1. Jänner 1975 sei das neue Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden, in welchem die Abzugssteuer erstmals eingeführt worden sei. Wenngleich die zu diesem Zeitpunkt für das Rechnungswesen verantwortlichen Personen nicht mehr im Unternehmen der Beschwerdeführerin tätig seien, könne rückblickend nur angenommen werden, dass der Abschluss des neuen Abkommens oder die Änderung der Bestimmungen über die Lizenzgebühren übersehen worden sei. In Anbetracht der ständigen erheblichen Änderungen im Gesetzes- und Verordnungsbereich erschiene dies auch nicht unplausibel. Dies gelte umso mehr, als die erwähnte Änderung offenbar auch nicht der Schweizer Lizenzempfängerin, dem damaligen steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin und auch nicht den abgabenbehördlichen Prüfern aufgefallen sei, welche das Unternehmen der Beschwerdeführerin einmal für die Jahre 1976 bis 1978 und ein anderes Mal für die Jahre 1980 bis 1984 auch hinsichtlich Abzugssteuern geprüft hätten. Wenn der Prüfer der nunmehrigen Prüfung darauf hinweise, dass bei anderen Lizenzgebern des Unternehmens die Bestimmungen des § 99 EStG beachtet worden seien, dann gehe daraus nur hervor, dass sich die Beschwerdeführerin bei Abschluss von Lizenzvereinbarungen sehr wohl darüber Gewissheit zu verschaffen gepflegt habe, ob eine Abzugsverpflichtung vorliege. Dies gelte jedenfalls für Mitsubishi in Tokyo, während der Fall Dr. Hubert K. deswegen nicht vergleichbar sei, weil es sich bei dem Genannten um ein Vorstandsmitglied des Unternehmens gehandelt habe, für welches die Steuerabrechnung im Rahmen der Lohnsteuerabfuhr für beschränkt Steuerpflichtige vorgenommen worden sei.

Des Weiteren habe die Behörde die Verjährungsbestimmungen auch unrichtig angewendet. Gemäß § 208 Abs. 1 BAO beginne die Verjährung mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, wobei nach § 99 Abs. 2 EStG der Steuerabzug in dem Zeitpunkt vorzunehmen sei, zu dem die Einkünfte dem Gläubiger zufließen. Da die Lizenzzahlungen nach den bestehenden Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der I. AG jeweils nach Ende eines Kalendervierteljahres fällig seien, sei

für die ersten drei Quartale des Jahres 1979 die zehnjährige und

für die ersten drei Quartale des Jahres 1984 die fünfjährige Verjährungsfrist am 31. Dezember 1989 abgelaufen gewesen. Damit sei selbst unter der Annahme einer zehnjährigen Verjährungsfrist die Abzugssteuer von der Lizenzgebühr für das erste bis dritte Quartal 1979 verjährt, was bei rechtlich zutreffender Heranziehung der fünfjährigen Verjährungsfrist auch für die Abzugssteuer von der Lizenzgebühr für das erste bis dritte Quartal des Jahres 1984 zu gelten habe.

Zudem hätten nähere Untersuchungen der Beschwerdeführerin ergeben, dass sich Lizenzgebühren geringeren Umfangs auf Rezepturen bezogen hätten, für die kein im Österreichischen Patentregister eingetragenes Patent vorliege. Diesbezüglich bestehe keine Abzugssteuerpflicht, weil es an einer inländischen Betriebsstätte des Lizenzgebers und damit an den Voraussetzungen des § 98 EStG mangle. Die hievon betroffenen Lizenzzahlungen samt den daraus resultierenden Abzugssteuerbeträgen für die Jahre 1985 bis 1989 wurden in der Berufung näher dargestellt.

In seiner Stellungnahme zur Berufung hielt der Prüfer der Bekämpfung eines Vorliegens vorsätzlicher Verkürzung der Abzugssteuern entgegen, dass die Beschwerdeführerin, wie sich dies schon aus der Begründung der Berufung ergebe, über mögliche und bestehende Steuerverpflichtungen nach § 98 EStG sehr wohl informiert gewesen sei. Der Hinweis auf den Steuerabzug für österreichische Lizenzeinnahmen des Hubert K. im Wege der Lohnsteuerabfuhr gehe ins Leere, weil die gesetzlichen Voraussetzungen für die Besteuerung der Lizenzen bei dem Genannten den selben Rechtsquellen zu entnehmen gewesen seien wie bei der I. AG. Ein weiterer Grund für den Verdacht einer vorsätzlichen

Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht liege darin, dass es sich bei der Lizenzgeberin um eine Schweizer Domizilgesellschaft (Briefkastenfirma) handle. Briefkastenfirmen in der Schweiz erfüllten ausschließlich Steuersparfunktionen und sollten zudem gegenüber Dritten als Fremdfirmen auftreten, die keine näheren wirtschaftlichen Bindungen zu den Leistungsempfängern dieser Gesellschaften hätten. In Wirklichkeit seien diese Briefkastenfirmen wirtschaftlich nicht tätig und dürften auf Grund der Gesetzeslage im Sitzstaat Schweiz auch keinerlei wirtschaftliche Tätigkeiten entfalten. Die Beschwerdeführerin sei in die Unternehmensgruppe K. eingegliedert und damit als Konzernunternehmen zu bezeichnen. Auch die Lizenzgeberin I. AG sei als Konzernunternehmen der K.-Gruppe anzusehen. Wenn nun Hubert K., ein österreichischer Staatsangehöriger mit Hauptwohnsitz in der Schweiz, der seit 1968 Vorstandsvorsitzender des K.-Konzernvorstandes sei und die Konzernleitung inne habe, bezüglich seiner Steuerpflicht für Lizenzentnahmen nach § 98 EStG Bescheid gewusst habe, so habe er als Vorstandsvorsitzender auch bezüglich der Konzernunternehmen eventuelle Steuerpflichten erkennen und wahrnehmen müssen. Er habe damit auch wissen müssen, dass durch das Unterlassen einer Versteuerung der Lizenzgebühren der I. AG in Österreich eine Abgabenverkürzung bewirkt werde. Wenn eine wirtschaftlich nicht tätige Briefkastenfirma wie die I. AG, die eine Konzerngesellschaft der K.-Gruppe sei, der Steuerpflicht in Österreich gemäß § 98 EStG nicht nachkomme, dann könne dies nur mit Wissen und Willen der Firmenleitung erfolgt sein. Das mit der Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen sei geltendes Recht. Der Eintritt einer abkommenswidrigen Doppelbesteuerung durch die Nachversteuerung der Lizenzgebühren sei bislang weder behauptet noch bewiesen worden und auch über die Einleitung eines Verständigungsverfahrens im Sinne des Abkommens sei nichts bekannt geworden. Mangels Nachweises des Vorliegens einer tatsächlich eingetretenen Doppelbesteuerung müsse angenommen werden, dass eine Versteuerung dieser Lizenzgebühren weder in der Schweiz noch in Österreich stattgefunden habe, was den dringenden Verdacht der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung ausreichend begründe.

Dem Argument einer unrichtigen Anwendung der Verjährungsvorschriften im Zusammenhang mit dem Zeitpunkt des Zuflusses der Lizenzzahlungen an die Lizenzgeberin entgegnete der Prüfer, dass es sich bei den vertraglich geschuldeten Lizenzzahlungen jeweils um "Jahreslizenzen" gehandelt habe, die in vier Raten vorläufig nach Fakturenwerten ermittelt und im Zuge einer Jahresabrechnung endgültig abgerechnet worden seien. Der Zufluss der vierteljährlichen Lizenzzahlungen sei damit nur als Vorschuss auf die Gesamtsumme der Jahreslizenzzahlung zu werten. Sei auch der Steuerabzug im Zeitpunkt des Zuflusses vorzunehmen gewesen, so habe die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe dennoch erst nach Ablauf des Jahres begonnen, in dem der Abgabensanspruch entstanden sei, "da es sich um eine Jahreslizenz handelte".

Zum Berufungsargument des Vorliegens von Lizenzzahlungen auch für die Überlassung solcher Rezepturen, für die kein im Österreichischen Patentregister eingetragenes Patent vorliege, führte der Prüfer aus, dass sich die Voraussetzungen des § 98 EStG diesfalls daraus ableiten ließen, dass die betroffenen Rezepturen in der inländischen Betriebsstätte eines im Konzernverband der K.- Gruppe eingegliederten Unternehmens verwertet würden. Sollte man sich dieser Auffassung verschließen, dann ergäbe sich die Pflicht zum Steuerabzug dessen ungeachtet aus der so genannten "Isolationstheorie".

Dieser Stellungnahme des Prüfers erwiderte die Beschwerdeführerin, dass die zur Besteuerung der Lizenzen bei Dr. Hubert K. erstatteten Ausführungen des Prüfers in keiner Weise geeignet seien, zur Lösung der Frage des Vorliegens einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung einen Beitrag zu leisten. Die Verpflichtungen zur Abfuhr von Abzugssteuern für inländische Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger seien für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit einerseits und für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung andererseits in unterschiedlichen Abschnitten des Einkommensteuergesetzes geregelt, wozu komme, dass die Versteuerung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei einem Großunternehmen durch die für die Personalverrechnung zuständige Abteilung vorgenommen werde, während die übrigen steuerlichen Obliegenheiten von der Finanzbuchhaltung wahrgenommen würden. Mit der Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz sei die Abzugssteuerpflicht für die an die I. AG geleisteten Zahlungen erst eingeführt worden, während die Abzugssteuerpflicht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit schon vorher bestanden habe. Dass die Beschwerdeführerin und die Lizenzgeberin als Konzernunternehmen zu bezeichnen wären, treffe nicht zu. Zwischen den genannten Unternehmen habe es nie eine kapitalmäßige Verflechtung gegeben und auch eine einheitliche Leitung sei nicht vorgelegen; auch die in der Geschäftsführung tätigen Personen seien nicht identisch gewesen. Die Unternehmensziele der beiden Unternehmen seien völlig verschieden, weil Forschungsaufgaben einerseits und die Verwertung patentierter Erfindungen

andererseits unterschiedliche Unternehmensinhalte seien. Die Annahme des Prüfers, dass Dr. Hubert K. als Vorstandsvorsitzender der Beschwerdeführerin über die Steuerpflicht seiner Einkünfte nach § 98 EStG und die Abzugssteuerpflicht für die Lizenzzahlungen an die I. AG Bescheid gewusst haben sollte, gehe an der Tatsache vorbei, dass Dr. Hubert K. als Chemiker im Vorstand nur für den chemischtechnischen Bereich sowie für die Festlegung der für die Gesamtentwicklung des Unternehmens maßgeblichen Grundsätze zuständig gewesen sei. Alleinvorstand sei Dr. Hubert K. nie gewesen, es habe immer jemanden gegeben, der für den kaufmännischen Bereich zuständig gewesen sei. Dr. Hubert K. sei im Übrigen mit Wirkung vom 31. Jänner 1981 aus dem Vorstand ausgeschieden und fungiere seither als Vorsitzender des Aufsichtsrates. Das Vorliegen einer vorsätzlichen Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht mit der Behauptung zu begründen, die Lizenzgeberin sei eine Schweizer Domizilgesellschaft, sei unsachlich, irreführend und falsch. Der Prüfer vergesse zu erwähnen, dass in der Schweiz im Rahmen der K.-Gruppe zwei Gesellschaften mit diesem Firmennamen bestünden. Die umfangreichen Forschungstätigkeiten, die zur Entwicklung zahlreicher Patente geführt hätten, würden seit Jahrzehnten von der I. AG in Egliswil im Auftrag der I. AG in Zug durchgeführt. Diese Aufgabenteilung sei in den unterschiedlichen rechtlichen und steuerlichen Bestimmungen in den betreffenden Schweizer Kantonen begründet. Darauf hinzuweisen sei, dass das geltende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz eine Abzugssteuer für in die Schweiz fließende Lizenzzerträge nur in Höhe von 5 % vorsehe, weshalb eine Vorschreibung in Höhe von 20 % der Lizenzgebühren, wie sie im bekämpften Haftungsbescheid getroffen worden sei, nicht dem Sinn des Abkommens entsprechen könne; die Rückforderung der 5 % übersteigenden Abzugssteuer sei rückwirkend nur für drei Jahre möglich. Auch dies widerlege die Annahme einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung, weil es im Hinblick auf die Gefahr einer vierfachen Abgabenbelastung (20 % statt 5 %) völlig unsinnig gewesen wäre, ein derartiges Risiko einzugehen. Der Auffassung des Prüfers über die Eigenschaft der vierteljährlichen Lizenzzahlungen nur als Vorschuss auf die Gesamtsumme der Jahreslizenzzahlungen sei entgegenzuhalten, dass sich die Verpflichtung zur Entrichtung von Abzugssteuern nur an den tatsächlich geleisteten Zahlungen, nicht aber an einer fiktiven Gesamtjahreslizenzzahlung orientieren könne. Die vom Prüfer zitierte Bestimmung über einen jährlichen Mindestlizenzbetrag könne daran nichts ändern; diese Bestimmung habe ohnehin nur im Anlaufstadium Sinn gehabt und sei im fraglichen Zeitraum nie tatsächlich angewendet worden.

Von der I. AG wurde am 27. Dezember 1990 ein Antrag auf "Rückerstattung von Quellensteuern entsprechend dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz" hinsichtlich der von der Beschwerdeführerin für die Jahre 1987 bis 1989 entrichteten Abzugssteuern gestellt, dem eine Ansässigkeitsbestätigung der Kantonalen Steuerverwaltung Zug angeschlossen war.

Die belangte Behörde vernahm einen Finanzbeamten als Zeugen, der aussagte, im Jahre 1988 Leiter jener Gruppe gewesen zu sein, die ausländische Firmen zu prüfen hatte, die beim Finanzamt Graz-Stadt als Unternehmer erfasst gewesen seien und im Inland steuerpflichtige Leistungen erbracht hätten. Er habe den Prüfer des Unternehmens der Beschwerdeführerin angewiesen, bei der Nationalbank zu erheben, ob steuerlich relevante Informationen über die I. AG vorlägen. Im Rahmen des Aktenstudiums sei festgestellt worden, dass es sich bei der I. AG in Zug um eine reine Domizilgesellschaft handle, während die I. AG in Egliswil ein tätiges Unternehmen gewesen sei. Vom Prüfer des Unternehmens der Beschwerdeführerin seien noch im Jahre 1989 vom Handelsregister des Kantons Zug Auszüge und die Statuten abgefordert worden. Am 22. März 1989 sei die Österreichische Nationalbank darum ersucht worden, dem Prüfer des Unternehmens der Beschwerdeführerin Einsicht in die Akten näher genannter Unternehmen im Rahmen der K.-Gruppe zu gewähren. Beim Aktenstudium sei festgestellt worden, dass es sich bei den Umsätzen der I.-AG in Österreich um Lizenzgebühren gehandelt habe, die von der Beschwerdeführerin geleistet worden seien. Aus der umsatzsteuerlichen Behandlung der Lizenzgebühren durch die I. AG sei auf die Abzugssteuerpflicht für diese Einkünfte nach § 99 EStG geschlossen worden, was den Anlass dafür geboten habe, das Unternehmen der Beschwerdeführerin hinsichtlich Abzugssteuer zu prüfen.

Nachdem die belangte Behörde zum Ergebnis dieser Beweisaufnahme das Parteiengehör gewährt hatte, wurde von der Beschwerdeführerin hiezu vorgebracht, dass die I. AG in Egliswil im Auftrag der I. AG in Zug umfangreiche Forschungstätigkeiten durchgeführt habe, die zur Entwicklung zahlreicher Patente geführt hätten. Die I. AG in Zug als reine Domizilgesellschaft zu bezeichnen, sei demnach sachlich nicht zu rechtfertigen. Die Tätigkeit der beiden

Unternehmen gleichen Firmenwortlautes könne nicht isoliert voneinander betrachtet werden und die Aufgabenteilung habe ihren Grund in den unterschiedlichen rechtlichen und steuerlichen Bestimmungen der betreffenden Schweizer Kantone.

Mit dem angefochtenen, monokratisch erlassenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes als unbegründet ab. In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften im Wesentlichen aus, dass die I. AG in Zug mangels Sitzes in Österreich lediglich der beschränkten Steuerpflicht mit ihren im Inland bezogenen Einkünften unterliege. Bei der Zuordnung der Einkünfte zur jeweiligen Einkunftsart seien nach der Isolationstheorie lediglich die inländischen Verhältnisse zu beurteilen, was dazu führe, die Einkünfte der I. AG als solche nach § 28 Abs. 1 Z. 3 der Einkommensteuergesetze zu qualifizieren. Der überwiegende Teil der Lizenzgebühren beziehe sich auf im Österreichischen Patentregister eingetragene Rechte, weshalb deren Besteuerung im Grunde des § 98 Z. 6 der Einkommensteuergesetze insoweit unstrittig sei. Für den untergeordneten Teil von Rechten, für welche keine Eintragung im Österreichischen Patentregister bestehe, sei die beschränkte Steuerpflicht im Inland deswegen zu bejahen, weil am Sitz der leistungsempfangenden Beschwerdeführerin in Österreich eine inländische Betriebsstätte existiere, in welcher die Rechte verwertet würden. Steuerschuldnerin sei somit sowohl im Anwendungsbereich des EStG 1972 als auch in jenem des EStG 1988 die I. AG, während die Beschwerdeführerin in sämtlichen streitgegenständlichen Jahren zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer verpflichtet gewesen wäre und für diese auch hafte. Die Ermessensübung in der Heranziehung nicht der Steuerschuldnerin, sondern der zum Abzug verpflichteten Beschwerdeführerin zur Haftung für die betroffenen Steuerabzugsbeträge sei nicht zu beanstanden, weil eine Inanspruchnahme der I. AG praktisch aussichtslos wäre und auch Billigkeitserwägungen nicht gegen eine Inanspruchnahme der Beschwerdeführerin sprächen; habe diese doch ihre Pflicht zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer verletzt. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz führe zu keiner Einschränkung der Steuerpflicht. Nach dessen wiedergegebenen Bestimmungen sowie jener der hiezu ergangenen Durchführungsvereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz sei Österreich berechtigt, die Körperschaftsteuer auf Grund beschränkter Steuerpflicht der I. AG in Zug im Abzugsweg bzw. Haftungsweg zum vollen Satz zu erheben. Da eine Abfuhr der Abzugssteuer durch die I. AG nicht erfolgt sei, komme ein Erstattungsantrag ihrerseits nicht in Betracht; es sei ein solcher bislang auch nicht gestellt worden. Zur anzuwendenden Verjährungsfrist führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, dass das Vorliegen einer Abgabenhinterziehung mangels einer finanzstrafbehördlichen Entscheidung darüber von der Abgabenbehörde als Vorfrage zu beurteilen gewesen sei, wobei es nicht auf die Ermittlung eines konkreten Täters ankomme, sondern nur darauf, dass es sich überhaupt um hinterzogene Abgaben handle. Von "rechtswidrigem und schuldhaftem Verhalten" sei bei der Beschwerdeführerin durch Zurechnung diesbezüglichen Verhaltens ihrer Organe aber auszugehen. Der Einwand einer Rechtsunkenntnis sei als Schutzbehauptung zu werten. Eine diesbezügliche Rechtskenntnis der Beschwerdeführerin sei auf Grund ihrer langjährigen und umfassenden geschäftlichen Kontakte mit der Schweiz zu erwarten. In einem Vergleichsfall, nämlich für Lizenzgebühren an Mitsubishi in Tokyo sei der Steuerabzug von der Beschwerdeführerin außerdem vorgenommen worden. Wenn in diesem Fall auch nicht das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz zur Anwendung gelangt sei, habe die Beschwerdeführerin damit doch erkennen müssen, dass vergleichbare Sachverhalte in Doppelbesteuerungsabkommen der inländischen Besteuerung mit einer Abfuhrpflicht unterliegen könnten, weshalb eine erhöhte Sensibilität hinsichtlich der Besteuerung von Lizenzen bestehen müssten. Dass das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz und seine Regelungen über Lizenzgebühren der Beschwerdeführerin über Jahre hin verborgen geblieben seien sollten, widerspreche jeder Lebenserfahrung und auch den von der Beschwerdeführerin ihren Darlegungen nach sonst erfüllten steuerlichen Sorgfaltspflichten. Ein Doppelbesteuerungsabkommen könne den Abgabensanspruch lediglich einschränken, dessen Anspruchsgrundlage aber im inländischen Gesetz begründet sei. Das Einkommensteuergesetz habe seit Abschluss des Lizenzvertrages der Beschwerdeführerin mit der I. AG keine relevanten Änderungen erfahren. Beizupflichten sei der Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen, dass der Fall des Steuerabzuges bei Dr. Hubert K. nur bedingt als vergleichbar angesehen werden könne, weil es dort um den Steuerabzug bei der Lohnsteuerabfuhr gegangen sei. Desgleichen werde auch der Umstand, dass es sich bei der Lizenzgeberin um eine bloße Sitzgesellschaft handle, entgegen der Auffassung des Prüfers nicht als Verdachtsmoment für Abgabenhinterziehung gewertet. Dass es sich bei der I. AG in Zug um eine Domizilgesellschaft handle, stehe entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin aber fest, weil Domizilhalter eine N. AG sei, bei welcher es sich um ein amtsbekanntes

Treuhandbüro handle, welches in Zug unter der für die I. AG angeführten Adresse für eine beträchtliche Anzahl weiterer Firmen Domizilträger sei. Weiteres Indiz für das Vorliegen der Sitzgesellschaftseigenschaft der I. AG in Zug sei der Umstand, dass sie nicht im Telefonbuch für Zug eingetragen sei. Dass diese Gesellschaft an die gleichnamige Gesellschaft in Egliswil Forschungsaufträge erteilt und damit zahlreiche Patente erworben habe, spreche noch nicht gegen ihre Eigenschaft als Sitzgesellschaft. Eine Patentverwertung in der Schweiz sei gar nicht behauptet worden. Auf diese Umstände sei die belangte Behörde "nur zur Klarstellung der im Betriebsprüfungs- und im Berufungsverfahren fortwährend thematisierten Frage" eingegangen, für die Haftung der Abzugssteuer sei diese Frage irrelevant. Auf Grund des Vorliegens hinterzogener Abgaben komme somit die zehnjährige Verjährungsfrist zur Anwendung, die hinsichtlich der Abzugssteuer für 1979 unter Zugrundelegung von vertragskonformen quartalsmäßigen Zahlungen laut Lizenzvertrag für die ersten drei Quartalszahlungen mit dem 1. Jänner 1980 zu laufen beginne, weshalb der diesbezügliche Abgabenanspruch am 31. Dezember 1989 verjährt wäre. Es sei die Verjährung allerdings im Jahre 1989 dadurch unterbrochen worden, dass Erhebungen mit Blickrichtung auf die von der Beschwerdeführerin abzuführende Abzugssteuer vorgenommen worden seien. Diese sich aus der Aussage des vernommenen Finanzbeamten ergebenden und auch aus dem Arbeitsbogen des Prüfers über eine Umsatzsteuerprüfung bei der I. AG in Zug ersichtlichen Erhebungen im Vorstadium der Prüfungen seien auch als "Vorerhebungen" für die Ermittlung der Abzugssteuer- bzw. Haftpflicht der Beschwerdeführerin anzusehen und hätten demnach eine Unterbrechung der Verjährung hinsichtlich des berufsgegenständlichen Abgabenanspruchs bewirkt. Die Beschwerdeführerin habe dem in ihrer hiezu erstatteten Äußerung auch nichts entgegengesetzt.

In ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen, vom Verfassungsgerichtshof nach Ablehnung ihrer Behandlung mit Beschluss vom 22. Februar 1999, B 627/98, dem Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG abgetretenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf Entscheidung über ihre Berufung durch einen Berufungssenat, in ihrem Recht auf Haftung für eine Besteuerung der Lizenzzahlungen nur mit dem im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz vorgesehenen Steuersatz von 5 % und in ihrem Recht auf Unterbleiben einer Heranziehung zur Haftung für verjährte Abgaben ohne Vorliegen des Tatbestandselements hinterzogener Abgaben als verletzt.

Über die Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde und einer Replik der Beschwerdeführerin erwo-gen:

Zu der von der Beschwerdeführerin hilfsweise auch geltend gemachten Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde wegen Erlassung des Bescheides durch ein Einzelorgan stellt die Beschwerdeführerin zutreffend nicht in Abrede, dass sich die von der belangten Behörde erledigte Berufung nicht gegen einen solchen erstinstanzlichen Bescheid gerichtet hatte, wie sie im Katalog der Bestimmung des § 260 Abs. 2 BAO in ihrer von der belangten Behörde anzuwendenden Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, aufgezählt waren. Eine Verletzung der genannten Bestimmung konnte durch die monokratisch erfolgte Erlassung des Berufungsbescheides im Beschwerdefall demnach nicht bewirkt werden. Zu dem von der Beschwerdeführerin angeregten Herantreten an den Verfassungsgerichtshof zum Zwecke einer Veranlassung der Prüfung, ob die mittlerweile außer Kraft getretene Bestimmung des § 260 Abs. 2 BAO verfassungswidrig war, sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst.

Wesentlich mehr ins Zentrum ihrer Beschwerdeausführungen vor dem Verwaltungsgerichtshof als im verwaltungsbehördlichen Berufungsverfahren stellt die Beschwerdeführerin den von ihr gesehenen Widerspruch ihrer Heranziehung zur Haftung für die Abzugssteuern aus den Lizenzzahlungen an den Schweizer Lizenzgeber zu den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz. Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, kundgemacht mit BGBl. Nr. 64/1975 (im Folgenden: DBA), ist nach seinem Art. 30 Z. 2 lit. a auf die im Abzugsweg (an der Quelle) erhobenen Steuern von den nach dem 31. Dezember 1974 zugeflossenen Einkünften anzuwenden und trifft in der hier interessierenden Hinsicht folgende Regelungen:

"Artikel 12

1. Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, dürfen in dem anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Lizenzgebühren dürfen jedoch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 5 vom Hundert des Bruttobetragtes der Lizenzgebühren nicht übersteigen.

3. Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck 'Lizenzgebühren' bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme und Bild- oder Tonaufzeichnungen, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

...

Artikel 28

1. Werden in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren im Abzugswege (an der Quelle) erhoben, so wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzuges durch dieses Abkommen nicht berührt.

2. Die im Abzugswege (an der Quelle) einbehaltene Steuer ist jedoch auf Antrag zu erstatten, soweit ihre Erhebung durch das Abkommen eingeschränkt wird. An Stelle einer Erstattung kann bei Lizenzgebühren auf Antrag vom Abzug der Steuer abgesehen werden.

3. Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren fällig geworden sind.

4. Die Anträge müssen stets eine amtliche Bescheinigung des Staates, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, über die Erfüllung der Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht in diesem Staat enthalten.

5. Die zuständigen Behörden werden sich über die weiteren Einzelheiten des Verfahrens gemäß Artikel 25 verständigen.

..."

Die mit BGBl. Nr. 65/1975 kundgemachte, nach ihrer Präambel in Ausführung von Art. 28 DBA getroffene Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren bestimmt im Art. 1 Abs. 1 lit. a, dass als im Abzugswege (an der Quelle) erhobene Steuern, die nach Art. 28 Abs. 1 DBA zum vollen Satz erhoben werden können, in Österreich die Kapitalertragsteuer und die von Lizenzgebühren im Abzugsweg erhobene Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) gelten. Nach Art. 1 Abs. 2 der genannten Vereinbarung erfolgt die Entlastung von den im Abs. 1 genannten Steuern in beiden Staaten im Wege der Erstattung, bei Lizenzgebühren auch durch Entlastung an der Quelle.

Der Empfänger von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren, die in einem der beiden Staaten einer der im Art. 2 DBA genannten Steuer unterliegen, hat nach Art. 2 der Vereinbarung Anspruch auf Entlastung von dieser Steuer, sofern er im Zeitpunkt der Fälligkeit der Einkünfte im Sinne von Art. 4 DBA im anderen Staat ansässig ist, ihm in diesem Zeitpunkt das Recht zur Nutzung der den besteuerten Ertrag abwerfenden Kapitalanlagen oder Rechte zusteht und er nicht gemäß Art. 28 Abs. 6 und 7 DBA von der Entlastung ausgeschlossen ist.

Der mit "Entlastung von der österreichischen Abzugssteuer von Lizenzgebühren" überschriebene Art. 8 der Vereinbarung bestimmt in seinem ersten Absatz, dass der in der Schweiz ansässige Empfänger der Lizenzgebühren die Herabsetzung der österreichischen Abzugssteuer auf 5 von Hundert schriftlich unter Vorlage einer Wohnsitzbescheinigung bei dem Finanzamt zu beantragen hat, an das der österreichische Schuldner der Lizenzgebühren die Steuer abzuführen hat.

Nach Art. 8 Abs. 2 der Vereinbarung kann der Antrag auf künftige Auszahlung unter Abzug der auf 5 von Hundert begrenzten Abzugssteuer auch vom Schuldner der Lizenzgebühren gestellt werden.

Ist die österreichische Abzugssteuer zu einem 5 von Hundert übersteigenden Satz abgezogen worden, so kann nach Art. 8 Abs. 3 der Vereinbarung innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Lizenzgebühren fällig geworden sind (Art. 28 Abs. 3 DBA), die Erstattung der zu viel erhobenen Steuer beantragt werden.

Die österreichische Rechtslage definiert im zeitlichen Geltungsbereich bis einschließlich des Veranlagungsjahres 1988

im § 28 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes, BGBl. Nr. 111/1936, und aus der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen oder aus der Gestattung der Verwertung solcher Rechte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, während für die Zeit ab dem Veranlagungsjahr 1989 die Bestimmung des § 28 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

-

der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes

-

der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen unterstellt.

In § 98 Z. 6 EStG 1972 werden für den Geltungsbereich bis einschließlich des Veranlagungsjahres 1988 zu den inländischen Einkünften im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 2) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) gezählt, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden. Für den Zeitraum ab dem Veranlagungsjahr 1989 enthält die Bestimmung des § 98 Z. 6 EStG 1988 den gleichen Wortlaut.

Nach § 99 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei den im § 28 Abs. 1 Z. 3 aufgezählten Einkünften durch Steuerabzug eingehoben, wobei es gleichgültig ist, welcher der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 und 6 diese Einkünfte grundsätzlich zuzurechnen sind.

§ 99 Abs. 2 EStG 1972 bestimmt, dass der Steuerabzug 20 v.H. des vollen Betrages der Einnahmen (Betriebseinnahmen) beträgt; übernimmt der Schuldner die Steuer zu Gunsten des Gläubigers, so ist der übernommene Betrag als Leistung des Schuldners den Einnahmen (Betriebseinnahmen) hinzuzurechnen. Der Steuerabzug ist vom Schuldner in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die im Abs. 1 genannten Einkünfte dem Gläubiger (Steuerschuldner) zufließen.

Das Einkommensteuergesetz 1988 enthält im § 99 Abs. 1 Z. 3 eine der Bestimmung des § 99 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 wortgleiche Regelung und ordnet im § 99 Abs. 2 an, dass der Abzugssteuer der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile unterliegt. Vom Schuldner übernommene Abzugssteuer unterliegt als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug.

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Abzugssteuer gemäß § 99 20 %.

Nach § 101 Abs. 1 EStG 1972 haftet der Schuldner für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Der Gläubiger kann neben dem Schuldner gemäß § 101 Abs. 2 EStG 1972 nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder
2. der Gläubiger weiß, dass der Schuldner den einbehaltenen Steuerbetrag nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Die entsprechenden Regelungen für den Veranlagungszeitraum ab dem Jahr 1989 finden sich im § 100 Abs. 2 und 3 EStG 1988. Nach § 100 Abs. 2 leg. cit. ist der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1 Schuldner der Abzugssteuer. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

Dem Empfänger der Einkünfte ist die Abzugssteuer nach § 100 Abs. 3 EStG 1988 ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der Schuldner die geschuldeten Beträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

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

§ 100 Abs. 4 Z. 1 EStG 1988 enthält schließlich die Bestimmung, dass der Steuerabzug bei Einkünften im Sinne (auch) des § 99 Abs. 1 Z. 3 leg.cit. in jenem Zeitpunkt vorzunehmen ist, in dem sie dem Empfänger zufließen.

Die Beschwerdeführerin rügt einen von ihr gesehenen Verstoß ihrer Heranziehung zur Haftung für Abzugssteuer im Ausmaß von 20 % aus den geleisteten Lizenzzahlungen gegen die Bestimmung des Art. 12 Z. 2 DBA, nach welcher die Steuer 5 v.H. des Bruttobetragtes der Lizenzgebühren nicht übersteigen dürfe. Entgegen dieser im Gesetzesrang stehenden zwingenden Vorschrift des DBA habe die belangte Behörde eine über das Abkommen hinausgehende Quellensteuer vorgeschrieben. Die Bestimmung des Art. 28 DBA biete der belangten Behörde dafür keine rechtlich tragende Grundlage, weil sie keine materiell-rechtliche Einschränkung der im Art. 12 Z. 2 DBA vorgesehenen Quellensteuerreduktion bewirken solle, sondern nur die verfahrensrechtliche Durchsetzung der abkommensrechtlich gewährleisteten Quellensteuerreduktion regle. In einem lange zurückliegenden Fall der Einhebung der Quellensteuer schneide die Vorschrift des Art. 28 Z. 3 DBA dem Steuerpflichtigen im Interesse des Rechtsfriedens die Rückerstattungsmöglichkeit ab. Es habe die Vorschrift des Art. 28 Z. 3 DBA nur solche Fälle vor Augen, in denen ursprünglich bereits zu viel Quellensteuer einbehalten worden sei, während Fälle, in denen die Frage der Einhebung einer Quellensteuer erst im Nachhinein auftauche, von dieser Vorschrift gar nicht gemeint sein könnten. Sinn des im Art. 28 angelegten Rückerstattungsverfahrens sei die Sicherstellung, dass der Steuerpflichtige die abkommensrechtlichen Voraussetzungen, insbesondere die Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat, für die Erlangung der Quellensteuerreduktion erfülle. Dies könne bei unmittelbarer Anwendung des Abkommens durch den Steuerpflichtigen die Abgabenverwaltung nicht überprüfen, aus welchen Gründen für die Quellensteuerreduktion das Rückerstattungsverfahren vorgesehen worden sei. Werde die Frage der Quellensteuer aber im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgegriffen, dann habe die Abgabenbehörde in diesem Verfahren die Möglichkeit der Überprüfung des Vorliegens der Abkommensvoraussetzungen; im Beschwerdefall liege der Behörde mittlerweile auch eine Ansässigkeitsbescheinigung der I. AG in Zug vor. Eine Verweisung des Steuerpflichtigen auf den Rückerstattungsweg sei in solchen Fällen nicht mehr erforderlich. Die Verweigerung der Abkommensanwendung hingegen entfalte mit dem dadurch bewirkten "Strafzuschlag" im Ausmaß von 300 % eine pönalisierende Wirkung, die sich dem Grunde nach aus den Materialien zum DBA nicht erklären ließe und der Höhe nach allen verfassungsrechtlichen Wertungen widersprechen würde. Oft habe ein Steuerpflichtiger, der bisher nicht von der Steuerpflicht von Lizenzgebühren ausgegangen sei, auf dem Boden einer vertretbaren Rechtsauffassung gehandelt und sei davon überzeugt gewesen, dass seine Interpretation zutrefte. Häufig zeige sich erst im Betriebsprüfungsverfahren, dass die Behörde eine andere Auffassung vertrete, die sie dann auch im Rechtsmittelverfahren durchsetze. Wenn der "von der Richtigkeit seiner Auffassung überzeugte Steuerpflichtige" dann noch zusätzlich durch eine Versagung der Abkommensanwendung mit einem verschuldensunabhängigen 300 %igen "Strafzuschlag" bedacht würde, wäre dies nicht einzusehen. Für den Standpunkt der Beschwerdeführerin spreche auch die Wortinterpretation der Bestimmung des Art. 28 DBA, weil diese Vorschrift voraussetze, dass die Steuern im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben worden seien. Wenn, wie im vorliegenden Fall Steuer im Abzugsweg (an der Quelle) gar nicht erhoben worden sei, erweise sich die Vorschrift des Art. 28 DBA gar nicht als anwendbar, sodass die Abgabenbehörde die Vorschrift des Art. 12 Z. 2 DBA unmittelbar anzuwenden habe und keine höhere als eine 5 %ige Quellensteuer erheben dürfe. Eine andere Interpretation lasse sich auch den Regelungen der in Ausführung des Art. 28 DBA geschlossenen Vereinbarung BGBl. Nr. 65/1975 nicht entnehmen, welche der österreichischen Abgabenbehörde auch keine Befugnis einräume, statt einer 5 %igen eine 20 %ige Quellensteuer vorzuschreiben. Wie Art. 28 DBA komme auch Art. 8 der Vereinbarung nur in Fällen zum Tragen, in denen überhaupt eine Quellensteuer einbehalten worden sei, weshalb die dort enthaltenen Regelungen über die Rückerstattung im Beschwerdefall irrelevant seien. Relevant sei allein Art. 2 der Vereinbarung über den Anspruch auf Quellensteuerentlastung bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen, welche vom Empfänger der Einkünfte erfüllt seien. Jede andere Auslegung der Bestimmungen der Vereinbarung BGBl. Nr. 65/1975 würde diesen einen dem DBA widersprechenden Inhalt unterstellen.

Dem ist Folgendes zu entgegnen:

Der Beschwerdeführerin ist darin beizupflichten, dass der Befund der durch das Gesetz in den Bestimmungen des § 99 Abs. 2 Satz 1 EStG 1972 und § 100 Abs. 1 EStG 1988 einerseits und durch Art. 12 Z. 2 des im Gesetzesrang stehenden DBA andererseits gestalteten Rechtslage eine Kollision der Gesetzesvorschriften über die Höhe des Steuersatzes für

die Lizenz Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen I. AG ergibt. Was die Beschwerdeführerin allerdings übersieht, ist der Umstand, dass diese Normenkollision über den Steuersatz in der Gesetzeslage - und zwar abkommensrechtlich - gleichzeitig auch ihre Auflösung findet. Die betreffende Kollisionsnorm findet sich im Art. 28 Z. 1 DBA, welcher ausdrücklich anordnet, dass das Recht zur Vornahme des Steuerabzuges, wenn in einem der beiden Vertragsstaaten die Steuern von Lizenzgebühren im Abzugswege an der Quelle erhoben werden, durch dieses Abkommen nicht berührt wird. Art. 28 DBA ist dem Wortlaut seiner in Z. 1 getroffenen Regelung nach somit mehr und etwas anderes als eine bloße Verfahrensregelung über die Rückerstattung von den sonstigen Bestimmungen des DBA widersprechend eingehobenen Steuern. Art. 28 DBA enthält in Z. 1 vielmehr eine Vorschrift, welche dem innerstaatlichen Recht Vorrang gegenüber den Bestimmungen des Abkommens für den Fall einräumt, dass das innerstaatliche Recht, was für Österreich angesichts der Bestimmungen des § 99 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 und des § 99 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 zutrifft, die Erhebung der Steuern von Lizenzgebühren im Abzugswege an der Quelle anordnet. Die Vorschrift des Art. 28 Z. 2 DBA sieht für den Fall, dass der im Art. 28 Z. 1 angeordnete Vorrang des innerstaatlichen Rechtes gegenüber den Abkommensbestimmungen zum Ergebnis einer den Abkommensbestimmungen widersprechenden Besteuerung führt, die Rechtsfolge der Erstattungsmöglichkeit nach Maßgabe der in den folgenden Ziffern des Art. 28 DBA getroffenen Anordnungen vor; Art. 28 Z. 2 letzter Satz DBA eröffnet für Lizenzgebühren an Stelle einer Erstattung zusätzlich die - allerdings an eine Antragstellung gebunden - Möglichkeit eines Absehens vom Abzug einer den Bestimmungen des Abkommens widersprechenden Steuer. Für den Antrag auf Erstattung einer den Abkommensbestimmungen widersprechend einbehaltenen Steuer ordnet Art. 28 Z. 3 DBA eine Frist an. Art. 28 Z. 4 DBA handelt vom Erfordernis des Nachweises der Erfüllung der Voraussetzungen für die im Art. 28 Z. 2 DBA vorgesehene Erstattungsmöglichkeit.

Im Beschwerdefall war ein - nur für den Zeitraum nach Antragstellung wirksamer - Antrag im Sinne des Art. 28 Z. 2 letzter Satz DBA in den vom Streit betroffenen Jahren nicht gestellt worden. Angesichts des aus Art. 28 Z. 1 DBA resultierenden Anwendungsvorranges der Bestimmungen des § 99 Abs. 2 Satz 1 EStG 1972 und des § 100 Abs. 1 EStG 1988 gegenüber der Vorschrift des Art. 12 Z. 2 DBA zufolge der in Kraft stehenden Bestimmungen des § 99 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 und des § 99 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 hatte die Beschwerdeführerin in den vom Streit betroffenen Jahren im Grunde des § 100 Abs. 1 EStG 1972 in Verbindung mit § 99 Abs. 1 und 2 EStG 1972 sowie im Grunde des § 101 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 99 Abs. 1 und 2 EStG 1988 und § 100 Abs. 1 EStG 1988 die Pflicht getroffen, von den an die I. AG geleisteten Lizenzzahlungen 20 % Abzugssteuer an das Finanzamt abzuführen. Dass die Beschwerdeführerin dieser ihrer gesetzlichen Verpflichtung nicht nachgekommen war, zog die im § 101 Abs. 1 EStG 1972 und im § 100 Abs. 2 EStG 1988 normierte Haftungsfolge nach sich, deren Geltendmachung nach § 224 BAO mit der Gesetzeslage damit grundsätzlich im Einklang stand.

Die nur die Modalitäten der Realisierung des Erstattungsanspruches des von einem vorgenommenen Steuerabzug betroffenen Empfängers der Einkünfte regelnden Bestimmungen der mit BGBl. Nr. 65/1975 kundgemachten Vereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz über die Durchführung der Entlastung bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren waren von der belangten Behörde nicht anzuwenden, weil es im Beschwerdefall nicht um den Anspruch der I. AG auf Entlastung von einer dem Abkommen widersprechend abgezogenen Steuer, sondern um die Frage des Ausmaßes der Haftung der Beschwerdeführerin ging.

Dass die Beschwerdeführerin damit für Abzugssteuern mit einem Steuersatz zur Haftung herangezogen wurde, der das Vierfache jenes Steuersatzes ist, auf den Art. 12 Z. 2 DBA die Möglichkeit der österreichischen Besteuerung der Lizenz Einkünfte eines Schweizer Lizenzgebers beschränkt hat, trifft zu, bewirkt aber aus den dargestellten Erwägungen keine dem angefochtenen Bescheid deshalb anhaftende Rechtswidrigkeit. Räumt Art. 28 Z. 1 DBA dem innerstaatlichen Recht in der dargestellten Weise Vorrang gegenüber den Abkommensbestimmungen ein und verweist den Empfänger der von einem vorgenommenen Steuerabzug betroffenen Lizenz Einkünfte auf das Erstattungsverfahren, dann resultierte daraus für die im Beschwerdefall vorliegende Sachverhaltskonstellation eines von der Beschwerdeführerin der I. AG gegenüber - im Widerspruch zur Rechtslage - gar nicht vorgenommenen Steuerabzuges von den Lizenzzahlungen für die österreichische Abgabenbehörde nicht die rechtliche Möglichkeit, in den Vollzug der von ihr anzuwendenden Bestimmungen der § 101 Abs. 1 EStG 1972 in Verbindung mit § 99 Abs. 1 und 2 EStG 1972 einerseits und der § 100 Abs. 1 und 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 99 Abs. 1 und 2 EStG 1988 andererseits die hypothetischen Ergebnisse eines fiktiven Erstattungsverfahrens nach Art. 28 Z. 2 bis 4 DBA einzubeziehen. Ob für die in der Gegenschrift als "Methodenswitch" apostrophierte Vorgangsweise, wie sie von der Beschwerdeführerin eingefordert

wird, nach Lage des Falles ein Anlass bestanden hätte, bedarf keiner Beurteilung, weil es für einen solchen "Methodenswitch" an einer, die von der Beschwerdeführerin gewünschte Vorgangsweise rechtfertigenden gesetzlichen Grundlage gefehlt hätte. Das in den Beschwerdeausführungen gezeichnete Bild des von Rechtsauffassungen eines abgabenbehördlichen Prüfers in seiner Gutgläubigkeit überraschten Unternehmers bedarf im Übrigen einer Korrektur im Sinne der gebotenen Erinnerung daran, dass die Verletzung bestehender gesetzlicher Verpflichtungen die im Gesetz dafür vorgesehenen Rechtsfolgen nach sich zu ziehen hat, ohne dass der Abgabenbehörde eine Berechtigung oder gar Verpflichtung dazu eingeräumt wäre, die aus der Verletzung gesetzlicher Verpflichtungen für einen Rechtsunterworfenen resultierenden nachteiligen Folgen unter Einsatz von Mitteln abzuwenden, für die sich im Gesetz keine Grundlage fände.

Wie im Verwaltungsverfahren, so wendet sich die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof gegen die behördliche Beurteilung eines Vorliegens hinterzogener Abgaben mit der Rechtsfolge der Heranziehung der zehnjährigen Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO. Unter Wiederholung ihres im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorbringens wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vor, für das Vorliegen vorsätzlichen Handelns der zuständigen Organe der Beschwerdeführerin keinen Beweis erbracht, sondern ihren Einwand, dass die mit der Lizenzgebührenezahlung betrauten Stellen die Änderung des Abkommens übersehen hätten, ohne tragfähige Begründung als Schutzbehauptung qualifiziert zu haben. Gerade die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Langjährigkeit der Geschäftsbeziehungen mit der Schweiz habe im Grunde der Regelungen des früheren Doppelbesteuerungsabkommens, welches eine Quellensteuer ausgeschlossen habe, zu dem unterlaufenen Versehen geführt. Dass die Beschwerdeführerin abkommensrechtliche Bestimmungen in anderen Fällen richtig angewendet habe, stelle kein taugliches Argument zur Begründung vorsätzlichen Vorgehens im vorliegenden Fall dar. Weder die richtige Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Japan noch die richtige Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz in seinen Regelungen über die Beschränkung des Lohnsteuerabzuges erlaubten die Annahme vorsätzlicher Vorgangsweise bei der unrichtigen Unterlassung des Steuerabzuges für die Lizenzzahlungen an die I. AG. Dass sich hinsichtlich der Abzugssteuer beim Lohnsteuerabzug durch die Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz nichts geändert habe, habe die mit der Abwicklung der Lizenzgebührenezahlungen betrauten Stellen der Beschwerdeführerin möglicherweise auch im Glauben bestärkt, dass die Änderung des Abkommens auch sonst keine Auswirkungen auf die Praxis der Beschwerdeführerin habe. Ausreichende Überlegungen zur Beweiswürdigung zu dieser Frage fehlten. Diese Rüge erweist sich als begründet.

Die Erlassung eines Haftungsbescheides ist eine Einhebungsmaßnahme und als solche daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist des § 238 BAO zulässig (siehe die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung², § 224 Tz 4 wiedergegebene Judikatur).

Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

Nach § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung (mit beispielsweise Anführung solcher Amtshandlungen) unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Das Recht der Abgabenbehörde, die Beschwerdeführerin mit der auf § 101 Abs. 1 EStG 1972 gestützten Einhebungsmaßnahme zur Haftung heranzuziehen, konnte nach dem letzten Halbsatz des § 238 Abs. 1 BAO nicht früher verjähren als das in § 101 Abs. 2 EStG 1972 der Abgabenbehörde (unter einschränkenden Bedingungen) eingeräumte Recht auf Festsetzung der Abgabe gegenüber der Steuerschuldnerin I. AG.

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at