

# TE Vwgh Erkenntnis 2003/2/27 99/15/0182

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.02.2003

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

BAO §162 Abs1;

BAO §296;

BAO §303 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der C Vertriebs-Ges.m.b.H. & Co KG in S, vertreten durch Dr. Alex Pratter und Dr. Peter Lechenauer, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Hubert-Sattler-Gasse 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 24. Juni 1999, Zl. RV-196.97/1- 7/97, betreffend ua Wiederaufnahme der Verfahren (einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1989 bis 1993) sowie Gewerbesteuer 1989 bis 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer die Feststellung, die Beschwerdeführerin habe Lizenzgebühren bezahlt, und zwar für die Erzeugung von Mini-Nagellackflaschen (S 0,20 pro Flasche). Die Empfängerin der Lizenzgebühren sei die T-Ltd. (im Folgenden: Fa. T) gewesen. Zu Beginn des Jahres 1993 habe die Fa. T ihren Sitz von London auf die Isle of Man verlegt und verfüge in London nur mehr über ein Büro. Beim Büro in London handle es sich aber lediglich um eine Zustelladresse. Das Unternehmen sei weder in Großbritannien noch auf der Isle of Man im Telefonbuch eingetragen. Die Fa. T sei mit 6. April 1993 aufgelöst worden.

Die Geschäftsbeziehungen seien vorwiegend telefonisch abgewickelt worden, der Schriftverkehr beschränke sich im Wesentlichen auf die Bekanntgabe der jährlichen Produktionszahlen durch die Beschwerdeführerin sowie die Abrechnung der Lizenzgebühren durch die Fa. T. Für die Geschäftstätigkeit der Fa. T sei kein geeigneter Nachweis erbracht worden, zumal die Rechte für die Erzeugung der Nagellackflächen von der Fa. E (Schweiz) zunächst auf die Fa. W und erst in weiterer Folge auf die Fa. T übertragen worden seien.

Die telefonische Abwicklung der Geschäftsbeziehungen, die Bekanntgabe einer bloßen Zustelladresse sowie der Erwerb des gegenständlichen Know-hows (gemeint: über die Fa. E und die Fa. S) ließen nach Ansicht des Prüfers nur den Schluss zu, dass es sich bei der Fa. T um eine bloße Sitzgesellschaft handle. Die im Prüfungszeitraum von der Beschwerdeführerin gezahlten Lizenzgebühren seien sohin mangels ausreichender Empfängerbenennung im Sinn des § 162 Abs. 1 BAO nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Es handle sich dabei um Lizenzgebühren in folgender Höhe: 1989 S 195.241,80; 1990 S 207.179,20; 1991 S 262.978,-; 1992 S 158.720,-; 1993 S 129.025,80; 1994 S 156.626,20.

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1989 bis 1993 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ den Prüfungsfeststellungen entsprechende - hinsichtlich 1989 bis 1993 geänderte - Sachbescheide für die Jahre 1989 bis 1994. Zugleich erließ es für die Jahre 1989 bis 1993 gemäß § 296 BAO geänderte Gewerbesteuerbescheide.

Die gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme und betreffend Gewerbesteuer erhobene Berufung wurde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wird ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe mit der Berufung einen Aktenvermerk vom 18. März 1996 vorgelegt. Aus diesem ergebe sich, dass die Fa. T mit Sitz in London jährlich der Fa. H (aus dieser sei die Beschwerdeführerin in der Vergangenheit hervorgegangen) Lizenzgebühr für die Produktion von Mini-Nagellacken verrechnet. Die Abrechnung sei nach Ablauf eines Geschäftsjahres an Hand der Produktionszahlen der Fa. H erfolgt. Der Grund der Zahlung liege in einer mündlichen Vereinbarung aus dem Jahr 1978. Die Fa. T habe damals die Idee geboren, kleine Nagellackflaschen auf den Markt zu bringen, weil die damals angebotenen üblichen großen Nagellackflaschen meist halb leer weggeworfen worden seien, da der Inhalt entweder vertrocknet sei oder sich die Schraubverschlüsse verklebt hätten. Die Fa. T habe die Mini-Nagellackflaschen entworfen und für eine Serienfertigung vorbereitet. Die Fa. T habe sich bereit erklärt, die Flaschen exklusiv für die Fa. H zu erzeugen bzw. erzeugen zu lassen und das Design von Zeit zu Zeit auf eigene Kosten abzuändern. Die Entwicklungs- und Änderungskosten seien mit einer Gebühr von S 0,50 pro erzeugter Flasche abgegolten worden. Im Laufe der Jahre hätten auch andere Firmen ähnliche Produkte auf den Markt gebracht, sodass die Produktionszahlen der Fa. H gesunken seien. Dem gemäß habe sich der Stückpreis seit 1983 auf S 0,30 und seit 1986 auf S 0,20 reduziert. Die Fa. T sei auch bemüht gewesen, im eigenen Interesse Kundenkontakte für die Fa. H im Rahmen dieser Vereinbarung kostenlos herzustellen.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlungen habe die Beschwerdeführerin vorgebracht, der formelle Musterschutz im Sinne des Musterschutzgesetzes sei nicht Voraussetzung dafür, für die Verwertung einer Idee eine Gebühr zu verlangen. Das Wort Lizenzgebühr sei ein Arbeitstitel, man könne es auch Stückzahlengebühr oder Gebrauchsgebühr nennen. Die Fa. E in der Schweiz, die nicht nur die Idee, sondern auch die Produkte (Lacke usw.) geliefert habe, habe ursprünglich über die Rechte verfügt, diese aber in der Folge an die Fa. W und schließlich die Fa. T übertragen. Die Beschwerdeführerin, die aus der Fa. H entstanden sei, verwende heute noch dieses Know-how. Es werde auch noch laufend begleitend Know-how beigestellt, etwa wo man die Rohstoffe einkaufe, wie man die Flaschen verändere und wie das Design ausschauen solle. Die Leistungen beinhalteten auch Fragen der Verpackung, Hilfeleistung beim Vertrieb der Produkte und Akquirierung von Großkunden.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung sei auch vorgebracht worden, es treffe nicht zu, dass der Kontakt zur Fa. T hauptsächlich telefonisch abgewickelt worden sei. Würde man der Fa. T nichts mehr bezahlen, würde diese einen Hersteller in Ungarn oder in einem anderen Oststaat suchen und produzieren und letztlich versuchen, mit einem billigeren Produkt der Beschwerdeführerin in den Rücken zu fallen. Der Nagellack werde von der Beschwerdeführerin selbst produziert und abgefüllt. Die Flaschen kämen aus Italien und aus der Schweiz, zwischenzeitlich auch aus Deutschland. Über Befragen, ob bei Auftragserteilung der Produktion die Form der Flasche genau vereinbart werde, habe der Vertreter der Beschwerdeführerin erklärt, dass die Flasche bereits entwickelt sei, und dass die Hersteller Kataloge hätten, in denen man nachblättern und den Flaschentyp auswählen könne. Dass die Fa. T ihren Sitz auf die Isle of Man verlegt habe, habe die Beschwerdeführerin erst im Rahmen des Prüfungsverfahrens erfahren. Ob es sich dabei um eine Steueroase handle, sei nicht Sache der Beschwerdeführerin. Diese wolle von der Fa. T lediglich eine Leistung.

Die belangte Behörde gehe davon aus, dass im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens folgende Tatsachen neu hervorgekommen seien:

-

Die Beschwerdeführerin zahle an die Fa. T für die Idee, eine Nagellackflasche geringerer Größe herzustellen, Lizenzgebühren (S 0,20 pro erzeugter Flasche).

-

Die Abrechnung durch die Fa. T erfolge nach Ablauf eines Geschäftsjahres an Hand der von der Beschwerdeführerin bekannt gegebenen Produktionszahlen.

-

Ein patentrechtlicher Schutz bestehe weder für die Idee noch für die Form der Mini-Nagellackflasche.

-

Ein schriftlicher Vertrag liege nicht vor. Überwiegend erfolge die Kontaktaufnahme telefonisch.

-

Erhebungen hätten ergeben, dass die Fa. T bis April 1993 ihren Sitz in London gehabt habe. Aus den vorgelegten Unterlagen ergebe sich jedoch, dass sie ihren Sitz bereits im Jahre 1992 auf die Isle of Man verlegt habe. Die auf den Rechnungen der Fa. T ausgewiesenen Telefonnummern seien nicht "verifizierbar" gewesen.

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO könne die Abgabenbehörde für Aufwendungen, deren Absetzung ein Abgabepflichtiger beantrage, von diesem die genaue Bezeichnung des Empfängers verlangen. Die Nennung einer Steueroasenfirma, wie dies im Beschwerdefall geschehen sei, reiche nicht aus. Der Beschwerdeführer habe im Prüfungsverfahren ausgeführt, dass die Idee der Mini-Nagellackflasche ursprünglich von einem Rohstofflieferanten in der Schweiz gestammt habe und im Jahre 1979 von der Fa. W gekauft worden sei, welche die Rechte in der Folge an die Fa. T übertragen habe. Die Beschwerdeführerin habe es unterlassen, bei Beginn der Geschäftsbeziehungen mit den einzelnen Vertragspartnern (Fa. E, Fa. W und Fa. T) durch Abschluss nachweisbarer Vereinbarungen für die Möglichkeit der Offenlegung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden zu sorgen. Es sei ihr nicht gelungen, glaubwürdig darzustellen, dass den langjährigen Lizenzzahlungen überhaupt ein Verpflichtungsgeschäft bzw. eine Gegenleistung zu Grunde liege. Wenn ursprünglich in der Berufung behauptet worden sei, die Lizenzzahlung sei für die Idee einer Mini-Nagellackflasche, die Vorbereitung einer Serienfertigung, die Produktvermittlung und die Kundenvermittlung bezahlt worden, so werde in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass die Auftragsvergabe für die Flaschenerzeugung nicht durch die Fa. T, sondern durch die Beschwerdeführerin erfolgt sei, wobei aber nicht die Produktion einer eigens für diesen Zweck entworfenen Flasche vergeben werde, sondern lediglich an Hand von Katalogen eines Herstellers ein bestimmter Flaschentyp geordert werde. Nach Ansicht der belangten Behörde sei daher klar, dass weder die Idee der Herstellung kleiner Nagellackflaschen noch die Flaschenform in irgendeiner Weise geschützt sei. Nach Ansicht der belangten Behörde wiesen die Fläschchen auch keineswegs eine extravagante Form auf. Die Idee, Produkte in Behältnissen unterschiedlicher Größe abzufüllen, sei nicht revolutionär. Es widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass jemand im gewöhnlichen Geschäftsverkehr hierfür über viele Jahre hinweg Zahlungen leiste. Auch die Behauptung der Entwicklung neuer Produkte und der Kundenvermittlung durch die Fa. T sei für die belangte Behörde mangels Nennung auch nur eines tatsächlich vermittelten Kunden bzw. wegen des Fehlens eines Schriftverkehrs über die Zurverfügungstellung von Know-how unglaubwürdig. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht darlegen können, welchen konkreten Inhalt die ursprüngliche vertragliche Vereinbarung mit der Fa. E betreffend die Überlassung der Rechte gehabt habe. Es werde auch darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin ursprünglich behauptet habe, dass die Produktionszahlen gesunken seien, sodass der verrechnete Stückpreis von S 0,50 auf S 0,30 und in der Folge auf S 0,20 zu senken gewesen sei. Dem gegenüber werde nunmehr behauptet, dass die Beschwerdeführerin jetzt bereits in 17 Länder der Erde exportiere und zwischenzeitlich eine Produktionszahl von ca. 2 Mio. Flaschen erreicht habe. Die Beschwerdeführerin habe ursprünglich vorgebracht, die Geschäftsbeziehungen beinahe ausschließlich telefonisch abzuwickeln, sei aber nicht in der Lage gewesen, Telefonnummern bekannt zu geben, unter denen die Fa. T erreichbar gewesen wäre. In der mündlichen Berufungsverhandlung sei hingegen die Behauptung der telefonischen Geschäftsabwicklung bestritten worden. In Anbetracht des Umstandes, dass Zahlungen in das Ausland geleistet worden seien, denen keine nachweisbare Gegenleistung gegenüberstehe, schriftliche Vereinbarungen nicht hätten vorgelegt werden können, und die Vertreter der Beschwerdeführerin zum Sachverhalt wiederholt einander

widersprechende Aussagen gemacht hätten, gelange die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die Zahlungen nicht durch den Betrieb veranlasst seien, sondern vielmehr das Bild eines konstruierten fiktiven Aufwandes ergäben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin bringt vor, Lizenzzahlungen seien bereits seit dem Jahre 1979 gezahlt worden, und zwar zunächst an die Fa. E in der Schweiz, "welche in weiterer Folge durch Rechtsübergang (gemäß Schreiben vom 3.6.1987) auf die vorgenannte ordnungsgemäß registrierte und bestehende Fa. T übertragen wurde". Die Beschwerdeführerin habe im Prüfungszeitraum der Fa. T Lizenzgebühren im Ausmaß von S 0,20 pro Flasche für die Erzeugung von Mini-Nagellackflaschen, deren Abfüllung und Vertrieb bezahlt. Die Fa. E und in weiterer Folge die Fa. T hätten dieses Produkt "Idee/Gestaltung/Ausführung" entworfen, kreiert ("Flasche entworfen") und die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit Innovationsideen und Großkundenberatung betreut. Die Beschwerdeführerin habe im Verwaltungsverfahren Unterlagen beigebracht, mit welchen die Existenz der Fa. T bewiesen worden sei. Der formelle Schutz eines Musters im Sinne des Musterschutzgesetzes sei nicht Voraussetzung dafür, um für die Verwertung einer "Idee/Ausführung/Gestaltung/Betreuung" eine Stückgebühr zu vereinbaren. Es sei unerheblich, ob diese Gebühr als Lizenzgebühr, Stückzahlengebühr, Gebrauchsgebühr oder ähnlich bezeichnet werde. Die Beschwerdeführerin stehe in ständigem geschäftlichen Kontakt mit der Fa. T, und zwar sowohl telefonisch als auch schriftlich als auch durch Besprechungen bei den jeweiligen Kosmetikmessen. Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens seien deshalb keine relevanten neuen Tatsachen hervorgekommen, weil sich bei richtiger Feststellung der Tatsachen ergeben hätte, dass die Beschwerdeführerin an die Fa. T nicht nur für die Idee, eine Nagellackflasche geringer Größe herzustellen, sondern für die Idee, Gestaltung, Ausführung, Flaschenentwurf, Abfüllumfang etc., sohin für die Gesamtkonzeption, Gebühren habe leisten müssen. Die Mini-Nagellackflasche sei von der Form und Größe als Muster oder Modell im Sinne des Musterschutzgesetzes anzusehen. Schutzzähig sei u.a. eine besondere Ausführungsform oder eine besondere äußere Erscheinungsform, wie dies beim gegenständlichen Produkt zutrefte. Das Gesetz berechne den Designer eines Produktes, für die Verwertung Lizenzgebühren zu verlangen, und zwar unabhängig davon, ob das Muster formell geschützt sei. Grundlage für die Gebühr sei die zwischen der Beschwerdeführerin und der Fa. T getroffene vertragliche Vereinbarung, auch wenn "dies durch Rechtsübertragung von der Fa. T aus dem zu Grunde liegenden Vertrag mit der Fa. E erfolgte". Die Fa. T habe einen ordnungsgemäßen Geschäftssitz. Es sei unrichtig, dass eine Telefonnummer nicht eruierbar gewesen wäre. Soweit sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auf § 162 Abs. 1 BAO stütze, sei ihr zu entgegnen, dass die Beschwerdeführerin ihrer Aufklärungspflicht nachgekommen sei, indem sie die Fa. T mit der zugehörigen Anschrift genannt habe. Die Beschwerdeführerin habe den Vertragsabschluss, welcher zur Zahlung der Lizenzgebühr geführt habe, dargestellt; die belangte Behörde habe unrichtigerweise angenommen, es müsste zwingend ein schriftlicher Vertrag in Vorlage gebracht werden, um eine steuerrechtliche Anerkennung der Gebühreinzahlung zu erreichen. Im angefochtenen Bescheid habe sich die belangte Behörde auch auf Ausführungen eines Vertreters der Beschwerdeführerin (Ralf M) gestützt. Diese Ausführungen hätten sich allerdings auf konkurrenzierende Mitbewerber bezogen und würden im angefochtenen Bescheid aus dem Zusammenhang gerissen. Die im Jahre 1979 zur Lizenzgebühr führende Ideengestaltung des Nagellackproduktes in Miniform sei zum damaligen Zeitpunkt revolutionär gewesen. Wenn die belangte Behörde im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu dem Ergebnis komme, sie könne Zahlungsvereinbarungen negieren, sei dies nicht zielführend. Es sei keinesfalls unüblich, eine Abrechnung an Hand von Produktionszahlen vorzunehmen. Die Sitzverlegung der Fa. T auf die Isle of Man liege nicht im Verantwortungsbereich der Beschwerdeführerin.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid im Einzelnen festgehalten, welche Tatsachen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommen sind. Eine Rechtswidrigkeit dieser Feststellungen vermag die Beschwerde mit dem Vorbringen, bei richtiger Feststellung der Tatsachen hätte sich für die Behörde ergeben, dass die Beschwerdeführerin nicht nur für die Idee, eine Nagellackflasche geringer Größe herzustellen, sondern für Idee, Gestaltung, Ausführung, Flaschenentwurf, Abfüllumfang etc., sohin für die Gesamtkonzeption eine Lizenzgebühr geleistet habe, nicht aufzuzeigen.

Die belangte Behörde begründet die Nichtabzugsfähigkeit der Lizenzgebühren einerseits damit, dass der Empfänger nicht im Sinne des § 162 Abs. 1 BAO benannt worden sei, andererseits damit, dass die Fa. T eine Gegenleistung für die bezahlten Lizenzgebühren gar nicht erbracht habe.

Die Feststellung, die Fa. T habe der Beschwerdeführerin keine Leistung erbracht, unterliegt als Sachverhaltsfeststellung insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 1998, 98/16/0134). Im gegenständlichen Fall hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle stand. Im Betriebsprüfungs- und im Berufungsverfahren hat die Beschwerdeführerin als Schwergewicht der Leistung der Fa. T die Bereitstellung einer Gesamtkonzeption betreffend die Nagellackflasche benannt. Auch nach der Darstellung in der Beschwerde liege der wesentliche Teil der Leistung der Fa. T in diesem Bereich. In diesem Zusammenhang ist von entscheidender Bedeutung, dass ein Gesellschafter der Beschwerdeführerin (Ralf M) in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht hat, dass die Flaschen beim Hersteller bzw. Großhändler bezogen werden können, und zwar nicht in Form einer für die Beschwerdeführerin entwickelten Flaschenform, sondern durch Auswahl aus einem Musterkatalog. Wie sich aus der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung ergibt, ist diese Aussage des Gesellschafters Ralf M nicht durch ein Herausreißen aus dem Zusammenhang missverstanden worden und auch nicht bloß auf konkurrenzierende Mitbewerber bezogen. Wenn aber die belangte Behörde dieses Vorbringen des Gesellschafters Ralf M für glaubwürdig erachtet hat und darauf aufbauend dem (früheren) Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Leistung der Fa. T sei im Wesentlichen in der Bereitstellung einer bestimmten Flaschenform gelegen, keinen Glauben geschenkt hat, kann diese Beweiswürdigung nicht als unschlüssig angesehen werden. In diesem Zusammenhang durfte die belangte Behörde auch mitberücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin einen Nachweis für einen rechtlichen Schutz der Flaschenform nicht erbracht hat, und eine klare, insbesondere schriftliche Vereinbarung über den exakten Inhalt der von der Fa. T zu erbringenden Leistungen nicht dargetan worden ist.

Ausgehend von der von der belangten Behörde in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellung, wonach die Fa. T im Streitzeitraum der Beschwerdeführerin keine relevanten Leistungen erbracht hat, erweist sich die rechtliche Folgerung, dass die Lizenzzahlungen nicht durch den Betrieb der Beschwerdeführerin veranlasst sind, als frei von Rechtsirrtum. Auf die Frage, ob die belangte Behörde diese Rechtsfolge auch (zusätzlich) aus § 162 Abs. 1 BAO ableiten durfte, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Februar 2003

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2003:1999150182.X00

**Im RIS seit**

05.05.2003

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

© 2024 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)