

VWGH: HAFTUNG FÜR LIZENZGEBÜHREN GEMÄSS § 99 EStG

Das vorliegende Erkenntnis wirft zwei Fragen auf:

1. Einbehaltung der österreichischen Abzugssteuer von nur 5 statt 20% kraft DBA?
2. Entscheidet die Behörde in Sachen Vorsatz bei „hinterzogenen Abgaben“ selbst?

§ 99 EStG 1972, § 100 EStG 1972, § 101 EStG 1972 (= § 99 EStG 1988, § 100 EStG 1988, § 101 EStG 1988), § 207 BAO, Art 12 DBA Ö-CH 1975, Art 28 DBA Ö-CH 1975, DBA DurchfVO Art 8

VWGH 17.12.2003, 99/13/0036

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die beschwerdeführende GmbH schloss mit Wirkung ab 1. Jänner 1970 einen Lizenzvertrag mit der Schweizer I AG ab, der die GmbH zur Nutzung eines Patentes der I AG berechtigte und zur Zahlung von Lizenzgebühren verpflichtete. Nach § 100 EStG sind dafür Abzugssteuern in Höhe von 20% der Einkünfte vom Schuldner der Einkünfte einzubehalten und für den Gläubiger der Einkünfte abzuführen. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die GmbH im Prüfungszeitraum von 1979 bis 1989 dem Steuerabzug nach § 99 EStG 1972 (entspricht im Wesentlichen auch § 99 EStG 1988) nicht nachgekommen ist. In einem vergleichbaren Fall, bei dem die GmbH Lizenzgebühren an eine japanische Gesellschaft zu zahlen hatte, wurde die Abzugssteuer jedoch einbehalten. Die Abgabenbehörde erließ darauf einen Haftungsbescheid für „Abzugssteuer gemäß § 99 EStG“ in beträchtlicher Höhe. In der Berufung entgegnete die Beschwerdeführerin der dem Haftungsbescheid zugrunde liegenden Einschätzung einer zehnjährigen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben gemäß § 207 Abs 2 BAO, dass sie sich „immer bemüht habe, den geltenden Abgabevorschriften zu entsprechen“. Auch habe die GmbH Auskunftersuchen bezüglich der Lizenzgebühren an die Behörde gestellt, die sich mit einer Abgabenhinterziehung schwer vereinbaren ließen.

Die Behörde sah zum einen in der Tatsache, dass die Schweizer I AG eine Briefkastenfirma sei, zum anderen die Tätigkeit als Konzernunternehmen, das eventuelle Steuerpflichten hätte erkennen müssen, als Grund genug, um von einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auszugehen. Die Folge aus vorsätzlicher Abgabenhinterziehung ist die Verdopplung der Verjährungsfrist auf 10 Jahre nach § 207 Abs 2 BAO.

Das geänderte DBA-Schweiz (BGBl 1975/64), mit dem in Art 12 Abs 1 das grundsätzliche Besteuerungsrecht dem

Ansässigkeitsstaat zuerkannt wurde und in Art 12 Abs 2 eine Quellensteuer von 5% eingeführt wurde, hat auch nichts daran geändert, dass die Beschwerdeführerin keine Abzugssteuer einbehalten hatte. Verschärft hatte sich die Situation dadurch, dass die Schweizer I AG einen Antrag auf „Rückerstattung von Quellensteuer“ nach dem DBA-Schweiz einbrachte, für den die österreichische GmbH nie Quellensteuer abgeführt hatte.



Aus den Entscheidungsgründen:

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 Österreich - Schweiz, BGBl 1975/64, andererseits gestalteten Rechtslage ergibt eine Kollision der Gesetzesvorschriften über die Höhe des Steuersatzes für die Lizenzeinkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen (der Schweizer AG). [...] 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 Österreich – Schweiz, BGBl 1975/64, sieht [...] die Rechtsfolge der Er-

stattungsmöglichkeit 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 gebundene – 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.

[...] Räumt Art 28 Z 1 DBA Österreich - Schweiz, BGBl 1975/64, dem innerstaatlichen Recht 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 vom Lizenznehmer dem Lizenzgeber (hier Schweizer 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. [...] 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.

Was die Beurteilung der Vorsätzlichkeit und damit Anwendung der Verjährungsfristen betrifft, führt der VwGH aus: [...] Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbar bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn – in nachprüfbarer Weise – auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzli-

ches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (Hinweis VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; VwGH 26.4.1994, 90/14/0142; VwGH 16.12.1998, 96/13/0033; VwGH 18.9.1991, 91/13/0064; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282 und 0283; VwGH 25.3.1999, 97/15/0056).

[...] Die Abgabenbehörde ist nicht daran gehindert, im Abgabenverfahren – ohne dass es einer finanzstrafbehördlichen oder gerichtlichen Entscheidung bedarf – festzustellen, dass Abgaben im Sinne des § 207 Abs 2 zweiter Satz BAO hinterzogen sind. [...] Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind [...] setzt bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. [...] Dass die korrekte Handhabung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Japan [...] nicht geeignet ist, den Vorwurf vorsätzlichen Vergehens bei der verfehlten Handhabung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz [...] zu rechtfertigen wendet die Beschwerdeführerin zutreffend ein. [...] Die Langjährigkeit der Geschäftsbeziehungen mit der Schweiz spreche im Zusammenhang mit der Änderung der Rechtslage durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen nicht für vorsätzliches Handeln, sondern für ein Übersehen der rechtlichen Auswirkungen des neuen Abkommens. [...] Dass die Beschwerdeführerin die Regelmäßigkeit Ihrer Lizenzzahlungen [...] auch zum Gegenstand von Auskunftersuchen gemacht hatte, rundet das Bild mit dem Ergebnis eines solchen Sachverhaltes noch weiter ab, der einen Schluss auf das Vorliegen eines Hinterziehungsvorsatzes im Unterlassen von Abzug und Abfuhr der Abzugssteuern nicht erlaube.

[...] Das Recht der Abgabenbehörde, jemanden (hier den Schuldner von Lizenzgebühren) 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 dem Steuerschuldner.

Der VwGH kam im gegenständlichen Fall zum Ergebnis, dass Vorsatz nicht angenommen werden kann, was zur Folge hat, dass eine „hinterzogene Abgabe“ im Sinne des § 207 Abs 2 BAO nicht vorliegt und damit die grundsätzliche Verjährungsfrist von 5 Jahren nach § 207 Abs 2 erster Satz anzuwenden ist.

ANMERKUNG

Außer Frage steht die Tatsache, dass Abzugssteuer von der Beschwerdeführerin einzubehalten gewesen wäre. Die Frage, die es zu behandeln gilt, ist die Höhe der einzubehaltenden Abzugssteuer. Es war zu klären, ob der geringere Steuersatz des DBA direkt zur Anwendung gelangt oder der beschränkt Steuerpflichtige auf das Rückerstattungsverfahren (§ 240 BAO) verwiesen wird. Das BMF ist der Auffassung, dass für Einkünfte, die in den sachlichen Anwendungsbereich einer Durchführungsregelung fallen, zwingend das in dieser Durchführungsregelung vorgesehene Verfahren anzuwenden ist. Der VwGH ist an den Inhalt der Durchführungsverordnungen die im BGBl kundgemacht sind gebunden (vgl. Doralt, EStG⁴ § 99 Tz 5; Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) Tz 133).

Grundsätzlich gibt es zwei Möglichkeiten des Umgangs mit den Steuerabzugsverfahren, das Entlastungssystem und das Rückzahlungssystem. Eine Entlastung an der Quelle kann im Anwendungsbereich einer Durchführungsvereinbarung nur dann vorgenommen werden, wenn diese Vereinbarung dies so vorsieht. In der Durchführungsvereinbarung zwischen Österreich und der Schweiz, BGBl 1975/65, wurde in Art 8 Abs 1 und 2 geregelt, dass entweder der in der Schweiz ansässige Empfänger der Lizenzgebühren oder der Schuldner der Lizenzgebühren die Reduktion der Abzugssteuer auf 5 % beantragen können. Das zuständige Finanzamt genehmigt die Entlastung per Bescheid (vgl. Bendlinger, VWT 2003, H3, 16). Im gegenständlichen Fall hatten weder die eine noch die andere Partei einen diesbezüglichen Antrag gestellt. Der zunächst innerstaatlich ermittelte Besteuerungsanspruch von 20% nach



§ 100 Abs 1 EStG wurde abkommensrechtlich zwar im Endeffekt auf 5% reduziert, was aber, aufgrund des Fehlens eines Antrages und eines Bescheides, nichts am grundsätzlichen Abzug der innerstaatlich ermittelten 20% ändert (vgl auch EStR Rz 33).

Der Beschwerdeführerin ist in diesem Fall zu widersprechen, wenn sie meint, dass Art 28 DBA-Schweiz und Art 8 Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schweiz gar nicht anwendbar wären, da Steuern im Abzugswege gar nicht erhoben worden sind und dadurch Art 12 mit einem Quellensteuerabzug von 5% unmittelbar anwendbar wäre.

Die Frage der Verjährungsfrist hat der VwGH bereits in früheren Erkenntnissen ähnlich entschieden. Zum einen gilt eine gerichtliche oder finanzstrafbehördliche Verurteilung wegen Hinterziehung jedenfalls als „hinterzogene Abgabe“ im Sinne des § 207 Abs 2 BAO, zum anderen obliegt es der Abgabenbehörde selbst die Prüfung und Beurteilung des Vorliegens der „hinterzogenen Abgaben“ durchzuführen (vgl Stoll, BAO, 2169; VwGH 5.11.1991, 91/14/0049). Das Höchstgericht fand im gegenständlichen Fall mehrere Argumente die sich mit der Beurteilung einzelner Sachverhaltselemente als vorsätzliche Abgabenhinterziehung nicht vereinbaren ließen. Zusätzlich fordert der VwGH eine bescheidmäßige Feststellung der Abgabenhinterziehung, die es in diesem Fall nicht gab, was zur generellen Verjährungsfrist von 5 Jahren nach § 207 Abs 2 erster Satz BAO und zum Erliegen von Haftungsansprüchen aus den Jahren 1984 bis 1989 führte.

PATRICK PLANSKY

VERLAG ÖSTERREICH

Fuchs (Hg.)

Landesabgabenordnungen

mit Bundesabgabenordnung (BAO) und Rechtsprechung zur Getränkesteuerrückerstattung im Anhang
2004, 426 Seiten, br., 3-7046-4298-3, € 24,75, Abopreis € 19,80

- erstmals die Landesabgabenordnungen aller neun Bundesländer in einem Band zusammengefasst
 - die BAO auf aktuellem Stand
 - Rechtsprechung zur Getränkesteuerrückerstattung
- Gesetzbücher des Verlags Österreich
- die bewährte Griffleiste garantiert das rasche Auffinden der gewünschten Paragraphen
 - häufiges Erscheinen garantiert topaktuelle Information

 **VERLAG
ÖSTERREICH**
Tel.: 01-610 77-315, Fax: -589
order@verlagoesterreich.at
www.verlagoesterreich.at