

# TE Vwgh Erkenntnis 2001/8/7 95/14/0041

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 07.08.2001

## Index

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

## Norm

BAO §167 Abs2;  
VwGG §41 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Flendrovsky über die Beschwerde der F Filmverleih- und Vertriebsgesellschaft mbH in E, vertreten durch Dr. Arnold, Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 30. Dezember 1994, 608/4-3/Ma-1994, betreffend Haftung gemäß § 99 Abs 1 Z 2 iVm § 101 Abs 1 EStG 1972 für die Jahre 1983 bis 1985 sowie 1988, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt den Handel, die Auswertung, den Verleih (richtig wohl: die Vermietung) und die Produktion von Filmen in der Rechtsform einer GmbH.

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin von an eine liechtensteinische Gesellschaft bezahlten Lizenzgebühren einen Steuerabzug hätte vornehmen müssen und somit rechtens zur Haftung gemäß § 99 Abs 1 Z 2 EStG 1972 iVm § 101 Abs 1 legit herangezogen worden ist.

Im Zug einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, die Beschwerdeführerin habe für Filmrechte Zahlungen an die liechtensteinische C-Gesellschaft geleistet. Da die Einnahmen der in Österreich beschränkt steuerpflichtigen C-Gesellschaft dem Steuerabzug nach § 99 EStG 1972 unterliegen, hafte die Beschwerdeführerin für die unterlassene Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer. Aufgrund des von ihm festgestellten Sachverhaltes habe die Beschwerdeführerin der C-Gesellschaft mit Schreiben vom 21. Dezember 1988 die im Abzugsweg einzubehaltende Einkommensteuer in Rechnung gestellt, weswegen der Steuerabzug nur 20 % der Lizenzgebühren betrage. Die zum

21. Dezember 1988 offene Verbindlichkeit an die C-Gesellschaft gelte durch die Gegenverrechnung mit der Abzugsteuer für die Jahre 1983 bis 1985 im Dezember 1988 als zugeflossen und sei somit ebenfalls steuerabzugspflichtig.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und zog die Beschwerdeführerin gemäß § 99 Abs 1 Z 2 EStG 1972 iVm § 101 Abs 1 leg cit für die Jahre 1983 bis 1985 sowie 1988 zur Haftung von rund 650.000 S heran.

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die C-Gesellschaft schließe Verwertungsverträge mit österreichischen Filmverleihern als Treuhänderin für einen deutschen Filmverleiher ab, wickle die Verträge ab und leite die erhaltenen Lizenzgebühren nach Abzug einer Manipulationsgebühr an den deutschen Filmverleiher weiter. Aufgrund dieses Treuhandverhältnisses sei im Beschwerdefall das DBA-Deutschland anzuwenden. Dieses würde aber im Gegensatz zum DBA-Liechtenstein einem Steuerabzug entgegenstehen, weswegen sie nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe. Zum Beweis ihres Vorbringens legte die Beschwerdeführerin ein Schreiben der C-Gesellschaft vor, worin diese bestätigte, alle Lizenz- und Auswertungsverträge mit der Beschwerdeführerin nur als Treuhänderin der A-Film in München abgeschlossen zu haben. Die von der Beschwerdeführerin bezahlten Lizenzgebühren seien von ihr nach Abzug der Manipulationsgebühr korrekt an die A-Film weiter geleitet und dort versteuert worden.

Unter Nennung von 22 Filmtiteln ersuchte hierauf das Finanzamt die deutsche Abgabenbehörde festzustellen, ob tatsächlich ein Treuhandverhältnis zwischen der A-Film und der C-Gesellschaft vorliege und welcher Teil der an die C-Gesellschaft überwiesenen Zahlungen bei der A-Film verbucht und versteuert worden sei.

In Beantwortung des Amtshilfeersuchens wies die deutsche Abgabenbehörde zunächst darauf hin, A-Film sei die Kurzbezeichnung für fünf verschiedene deutsche Filmverleiher. Neben den beiden im Konkurs befindlichen A-Film GmbH & Co KG in München und Murnau bestünden noch drei weitere A-Film GmbH in Frankfurt, Hamburg und Düsseldorf. Aus den geprüften Unterlagen ergäben sich keine Anhaltspunkte für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft. In den Büchern der A-Film Gesellschaften schienen keine von der C-Gesellschaft überwiesenen Beträge auf.

In seiner Stellungnahme zur Berufung wies der Prüfer auf den nunmehr ausreichend ermittelten Sachverhalt hin. Gründe für die Anwendung des DBA-Deutschland seien nicht hervor gekommen. Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin habe aufgrund der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen Beweise für die tatsächliche Überweisung der Lizenzgebühren von Liechtenstein nach Deutschland beizubringen, widrigenfalls die Berufung abzuweisen sei.

In der hiezu erstatteten Gegenäußerung brachte die Beschwerdeführerin vor, nach Auskunft des (ehemaligen) Geschäftsführers der A-Film Gesellschaften seien die Lizenzgebühren von Liechtenstein bar mittels Aktenkoffers nach Deutschland verbracht worden, weswegen keine Beweise für die Überweisung der Lizenzgebühren von Liechtenstein nach Deutschland erbracht werden könnten. Dennoch seien nach stundenlanger Durchsicht alter Geschäftsunterlagen klare Nachweise für das behauptete Treuhandverhältnis zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft "wieder entdeckt" worden, die in Fotokopie vorgelegt würden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie zunächst fest hielt, unbestritten sei die grundsätzlich bestehende beschränkte Steuerpflicht der C-Gesellschaft hinsichtlich der erhaltenen Lizenzgebühren, weswegen die Beschwerdeführerin die Abzugsteuer gemäß § 99 EStG 1972 einzubehalten gehabt hätte. Selbst wenn der Besteuerungsanspruch Österreichs nach Art 12 DBA-Liechtenstein eingeschränkt wäre, hätte die Entlastung nach Art 1 Durchführungsvereinbarung zum DBA-Liechtenstein (BGBl Nr 437/1971) durch Rückerstattung der zu viel einbehaltenden Abzugsteuer zu erfolgen. Strittig sei lediglich, ob das von der Beschwerdeführerin behauptete Treuhandverhältnis zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft bestehe, bejahendenfalls nicht das DBA-Liechtenstein, sondern das DBA-Deutschland anzuwenden sei. Im Gegensatz zum DBA-Liechtenstein weise nämlich Art 12 Abs 1 iVm Art 15 Abs 2 DBA-Deutschland dem Wohnsitzstaat das alleinige Besteuerungsrecht an den Lizenzgebühren zu und gestatte keine vorläufige Quellenbesteuerung. Das DBA-Deutschland würde also einem Steuerabzug nach § 99 EStG 1972 entgegenstehen, weswegen die Beschwerdeführerin auch nicht zur Haftung herangezogen werden dürfte. Entscheidend sei somit die Zurechnung der Lizenzgebühren. Einer Person seien mit steuerlicher Wirkung Einkünfte zuzurechnen, wenn diese auch über die Einkunftsquelle verfüge. Die Person müsse also auf die Einkunftszielung Einfluss nehmen und die ihr bietenden Marktchancen ausnützen oder

die Leistungen verweigern können. Für die Beurteilung der Frage, ob ein Treuhandverhältnis vorliege und welchen Inhalt dieses habe, komme es auf die im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarungen und die Art der tatsächlichen Durchführung an. Das Handeln des Treugebers im fremden Interesse müsse eindeutig und klar erkennbar sein. Das Treuhandverhältnis müsse in den Büchern und Bilanzen der Beteiligten dargestellt werden. Die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Steuerpflichtigen sei dabei in dem Ausmaß höher, als die Pflicht der Abgabenbehörde mangels Ermittlungsmöglichkeiten geringer werde, was vor allem bei Auslandsachverhalten zutreffe. Dies gelte auch, wenn über ein Treuhandverhältnis nur im Innenverhältnis Vereinbarungen getroffen würden und die Kenntnis von diesen nicht nach Außen dringen solle, somit keine Beweisanzeichen außerhalb der Grenzen des Innenverhältnisses bestünden. Der Vorsorge für die beweisfähige Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde komme sohin eine besondere Bedeutung zu. Es obliege den am Treuhandverhältnis Beteiligten daher im erhöhten Maß für eine klare Gestaltung der Sach- und Rechtslage und ihrer Beweisbarkeit Sorge zu tragen. Davon ausgehend müsse die Treuhänderstellung der C-Gesellschaft für die A-Film Gesellschaften verneint, vielmehr das Vorliegen eigener Einkünfte der C-Gesellschaft bejaht werden. Die Beschwerdeführerin treffe wegen der Auslandsbeziehungen zweifellos eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Dennoch habe das Finanzamt erhebliche Anstrengungen zur Ermittlung des Sachverhalts unternommen. Auf das Amtshilfesuchen habe die deutsche Abgabenbehörde mitgeteilt, aus den geprüften Unterlagen ergäben sich keine Anhaltspunkte für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft. In den Büchern der A-Gesellschaften schienen keine von der C-Gesellschaft überwiesenen Beträge auf. Da die Beschwerdeführerin aufgrund des vom Prüfer festgestellten Sachverhaltes der C-Gesellschaft mit Schreiben vom 21. Dezember 1988 die im Abzugsweg einzubehaltende Einkommensteuer in Rechnung gestellt habe, war ihr offensichtlich das nunmehr behauptete Treuhandverhältnis zu diesem Zeitpunkt weder bewusst noch bekannt. Mit den mit der erstatteten Gegenüberstellung vorgelegten alten Geschäftsunterlagen werde kein Treuhandverhältnis nachgewiesen. Die Beschwerdeführerin habe auch keinen Vertrag über das Bestehen des behaupteten Treuhandverhältnisses vorgelegt. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei daher die Beschwerdeführerin zu Recht zur Haftung für die im Abzugsweg einzubehaltende Einkommensteuer herangezogen worden. Selbst bei Annahme der von der Beschwerdeführerin behaupteten Treuhaltung wäre für sie nichts gewonnen. Denn nach der Mitteilung der deutschen Abgabenbehörde seien die Lizenzgebühren in Deutschland weder erklärt noch versteuert worden. Im Verbringen der Lizenzgebühren bar mittels Aktenkoffers nach Deutschland sei zweifellos ein Missbrauch iSd Art 12 DBA-Deutschland zu erblicken, weswegen das Besteuerungsrecht Österreich zustünde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin in den Streitjahren Lizenzgebühren an die C-Gesellschaft bezahlt und keinen Steuerabzug nach § 99 EStG 1972 vorgenommen hat, sowie, dass das DBA-Liechtenstein einem Steuerabzug an der Quelle nicht entgegenstehen würde. Strittig ist, ob die Lizenzgebühren tatsächlich der C-Gesellschaft steuerlich zuzurechnen sind. Entgegen der Auffassung der belangen Behörde behauptet die Beschwerdeführerin das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft, weswegen das DBA-Deutschland zur Anwendung kommen müsse. Dieses würde aber im Gegensatz zum DBA-Liechtenstein einem Steuerabzug entgegenstehen, weswegen sie nicht zur Haftung herangezogen werden dürfe.

Ob zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft ein Treuhandverhältnis bestanden hat, war eine von der belangen Behörde auf der Tatsachenebene zu lösende Sachverhaltsfrage. Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstößen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 2001, 95/15/0134).

Die belangen Behörde hat die von der Beschwerdeführerin an die C-Gesellschaft bezahlten Lizenzgebühren auch dieser zugerechnet, weil sie in freier Beweiswürdigung das behauptete Treuhandverhältnis zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft verneint hat. Mit dem in der Beschwerde erhobenen Vorwurf, die Schlussfolgerungen der belangen Behörde wären sachlich unrichtig, weil sich die Feststellungen der deutschen Abgabenbehörde nicht auch auf die A-Film GmbH in Frankfurt, Hamburg und Düsseldorf bezogen hätten, wird keine

Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Abgesehen davon, dass nach der Mitteilung der deutschen Abgabenbehörde die Rechtsbeziehung zwischen allen A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft geprüft worden ist, hat die Beschwerdeführerin erstmals in der Berufung das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses behauptet und zum Beweis ihres Vorbringens ein Schreiben der C-Gesellschaft vorgelegt, worin diese bestätigte, alle Lizenz- und Auswertungsverträge mit der Beschwerdeführerin nur als Treuhänderin der A-Film mit genauer Anschrift in München abgeschlossen zu haben. Die von der Beschwerdeführerin bezahlten Lizenzgebühren seien von ihr nach Abzug der Manipulationsgebühr korrekt an die A-Film bezahlt und dort versteuert worden. Dieses Vorbringen konnte von der deutschen Abgabenbehörde nicht verifiziert werden. Es haben sich nämlich weder Anhaltspunkte für das Bestehen eines Treuhandverhältnisses ergeben, noch scheinen weiter geleitete Lizenzgebühren in den Büchern der A-Film Gesellschaften auf. Trotz der eben wieder gegebenen Feststellungen der deutschen Abgabenbehörde behauptet die Beschwerdeführerin, andere A-Film Gesellschaften wären Treugeber für die C-Gesellschaft gewesen, was sie durch Vorlage von Geschäftsunterlagen bewiesen habe. Diese Behauptung widerspricht einerseits den Ausführungen im Schreiben der C-Gesellschaft, anderseits hat die Beschwerdeführerin - wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat - nicht bewiesen, dass zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft ein - wenn auch verdecktes - Treuhandverhältnis bestanden hat. Der belangten Behörde kann somit keine unschlüssige Beweiswürdigung vorgeworfen werden. Es wäre vielmehr Aufgabe der Beschwerdeführerin gewesen, im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht Beweismittel vorzulegen, aus denen sich der von ihr behauptete Sachverhalt ergeben hätte. Bemerkt wird, dass nach den Feststellungen der deutschen Abgabenbehörde auch von den A-Film Gesellschaften Lizenzgebühren an die C-Gesellschaft überwiesen worden sind.

Das Beschwerdevorbringen, die C-Gesellschaft habe keinen Geschäftsbetrieb, keine operative Adresse und kein Telefon sowie, es habe niemals einen Kontakt mit Organen der C-Film Gesellschaft gegeben, widerspricht den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Berufung und stellt überdies eine unbeachtliche Neuerung dar. Gleiches gilt für den erstmals in der Beschwerde erhobenen Vorwurf, die belangte Behörde hätte auch die Frage einer etwaigen unbeschränkten Steuerpflicht der C-Gesellschaft in Österreich prüfen müssen, um gegebenenfalls zu dem Schluss zu gelangen, der Steuerabzug sei rechtswidrig.

Da der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegentreten werden kann, wenn sie zu dem Schluss gelangt ist, dass zwischen den A-Film Gesellschaften und der C-Gesellschaft kein Treuhandverhältnis bestanden hat, sich der angefochtene Bescheid somit schon aus diesem Grund als nicht rechtswidrig erweist, erübrigen sich Ausführungen zur Frage, ob in der Vorgangsweise der Beschwerdeführerin ein Missbrauch iSd Art 12 DBA-Deutschland zu erblicken ist.

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

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte aus den Gründen des § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI Nr 416/1994.

Wien, am 7. August 2001

#### **Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2001:1995140041.X00

#### **Im RIS seit**

07.02.2002

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