

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/11/24 94/13/0233

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.11.1999

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

DBAbk Schweiz 1975 Art12;

EStG 1972 §101 Abs1;

EStG 1972 §28 Abs1 Z3;

EStG 1972 §99 Abs1 Z2;

EStG 1988 §100 Abs2;

EStG 1988 §28 Abs1 Z3;

EStG 1988 §99 Abs1 Z3;

OECD-MusterAbk 1992 Art12;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fössl, über die Beschwerde der D-AG in W, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist und Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwälte in Wien IX, Währingerstraße 2 - 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 3. August 1994, ZI 6/2-2353/93-03, betreffend Haftung für Einbehaltung und Abfuhr von Abzugssteuern gemäß § 99 Abs 1 Z 2 iVm § 101 Abs 1 EStG 1972 bzw § 99 Abs 1 Z 3 iVm § 100 Abs 2 EStG 1988 bezüglich der Jahre 1987 bis 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.660,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein Unternehmen, welches (seit Anfang der Sechziger-Jahre) in Österreich das Kreditkartengeschäft betreibt.

Grundlage dieser Tätigkeit sind ein Grundvertrag zwischen einer kanadischen und einer Schweizer Gesellschaft sowie ein in Ausführung dieses Grundvertrages zwischen der Schweizer Gesellschaft und der Beschwerdeführerin abgeschlossener "Lizenzvertrag". Auf Grund dieser vertraglichen Vereinbarung ist die Beschwerdeführerin verpflichtet,

jährlich bestimmte Gebühren an die Schweizer Gesellschaft zu entrichten.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Schweizer Gesellschaft, welche im Sinne des § 12 AVOG in Österreich als Lizenzgeberin der Beschwerdeführerin beim Finanzamt Graz-Stadt umsatzsteuerlich erfasst war, wurde dem Betriebsfinanzamt der Beschwerdeführerin ein Aktenvermerk übermittelt, in welchem die der Umsatzsteuer unterzogenen Lizenzen für den Prüfungszeitraum mitgeteilt wurden. Weiters wurde die Ansicht mitgeteilt, dass hinsichtlich der Lizenzen gemäß § 99 EStG eine mit 25 % zu bemessende Abzugssteuer zu erheben sei, für welche die Beschwerdeführerin als Lizenzzahlerin gemäß § 100 leg cit hafte.

In der Folge erließ das Finanzamt einen entsprechenden Haftungsbescheid, in welchem begründend insbesondere darauf hingewiesen wurde, dass die entsprechenden Lizenzzahlungen gemäß § 28 Abs 1 Z 3 EStG 1972 bzw EStG 1988 einer Abzugssteuer gemäß § 99 unterlägen.

In einer dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Beschwerdeführerin gegen die Heranziehung zur Haftung für eine Abzugssteuer sowie gegen deren Höhe von 25 %, weil für den Fall, dass wider Erwarten tatsächlich eine Abzugssteuer anfallen sollte, diese von der Schweizer Gesellschaft, nicht aber von der Beschwerdeführerin übernommen würde. Es handle sich gegenständlich nicht um Lizenz-, sondern um Franchisegebühren. Der zu Grunde liegende Vertrag sei zwar als Lizenzvertrag bezeichnet, bei Prüfung des Vertragsinhaltes stelle sich jedoch heraus, dass dieser als Franchisevertrag weit über einen Lizenzvertrag hinausgehe. Auch wenn es denkbar wäre, Franchisegebühren gemäß § 99 Abs 1 EStG in Verbindung mit § 28 Abs 1 Z 3 EStG innerstaatlich der Abzugssteuer zu unterwerfen, dürften gemäß der Spezialnorm des Art 12 DBA/Schweiz Franchisegebühren nur in dem Staate besteuert werden, in dem der Franchisegeber ansässig sei. Die gegenständlichen Gebühren seien gegenständlich dementsprechend in der Schweiz ordnungsgemäß versteuert worden. In einer Berufungsergänzung wies die Beschwerdeführerin darauf hin, ein Franchisevertrag umfasse ein ganzes Bündel kompletter Problemlösungen. Franchising werde oft als Alternative zum Aufbau einer Filialkette gewählt. Beim Franchising bleibe der Franchisenehmer selbstständiger Unternehmer, der im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handle. Er werde aber in die straffe Organisation des Franchisesystems eingegliedert. Der Franchisegeber übernehme üblicherweise Leitungs- und Kontrollfunktionen. Im Rahmen eines Franchisevertrages würden regelmäßig vereinbart:

- einheitliches Gruppenimage
- gemeinsame Nutzung von Namen, Marken, Symbolen und sonstigen Bezeichnungen
- gemeinsame Werbung
- laufende Unterstützung, Beratung und Kontrolle durch den Franchisegeber
- Weisungs- und Kontrollrechte des Franchisegebers
- einheitliches Marketingkonzept
- Gebietsschutz und Konkurrenzverbot
- gegenseitige und weit reichende Betriebsförderungspflichten
- Informationspflichten usw.

In der Folge ging die Beschwerdeführerin konkret auf den Vertragsinhalt ein und führte aus, welche Punkte gegenständlich für die Beurteilung als Franchisevertrag sprächen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend räumte sie zwar ein, dass die im Grundvertrag vereinbarten Rechte und Pflichten tatsächlich die essentialia negotii eines so genannten Franchisevertrages enthielten. Dennoch liege gegenständlich das Schwergewicht in der Einräumung von Immaterialgüterrechten und der Überlassung von Know-how durch den Franchisegeber an den Franchisenehmer, bei gleichzeitig enger Einbindung in das Vertriebssystem des Franchisegebers. Keinesfalls lasse sich dieser Vertrag aber, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, auf die Hauptleistung einer umfassenden Beratung durch den Franchisegeber (Dienstleistungscharakter im Rahmen eines Werkvertrages) reduzieren. Gerade ein Kreditkartenunternehmen sei wesentlich auf die Überlassung einer eingeführten und weltweit bekannten Marke mit dem dazugehörigen Know-how angewiesen, was schon daraus erhellte, dass es auf diesem Sektor alles andere als einfach, wenn nicht sogar unmöglich sein dürfte, ohne entsprechend bekannte Marke ein einigermaßen wirtschaftlich sinnvolles Marktsegment zu erobern. Mit Sicherheit aber orientiere sich ein potenzieller Kreditkartenwerber in erster Linie an einer bekannten Marke und vertraue auf die durch diese Marke suggerierte Zuverlässigkeit der dahinter stehenden Organisation. Wenn gegenständlich also davon auszugehen sei, dass das Schwergewicht des Grundvertrages in der Überlassung von Immaterialgüterrechten bzw von Know-how bestehe, so gehe es nicht um eine (mit den Worten der Beschwerdeführerin) grobe Verkürzung des Inhaltes des Vertrages, sondern um die Konkretisierung des tatsächlichen Wollens der Parteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. In dem Umstand, dass der Beschwerdeführerin die Nutzung der Marke bzw des Namens ausschließlich nach den Bestimmungen einer mehr als 90 Seiten umfassenden Zusatzvereinbarung gestattet sei, könne keineswegs ein Indiz für die Nebensächlichkeit bzw untergeordnete Überlassung der Markenrechte durch den Franchisegeber erblickt werden, sondern es liege vielmehr ein Beweis dafür vor, wie wichtig dem Franchisegeber der in seinem Sinne richtige Gebrauch seiner Marke sei und welch übergeordnete Bedeutung er dieser Überlassung beimesse. Daran könne auch der nach Auffassung der belangten Behörde grundsätzlich richtige Einwand der Beschwerdeführerin nichts ändern, wonach der Grundvertrag sowohl zivil- als auch steuerrechtlich als einheitliches Ganzes zu betrachten sei, was aber eine Aufspaltung in einzelne Teilleistungen des Franchisegebers und einzelne Entgelte der Franchisenehmerin für Zwecke der Besteuerung nicht zulasse. Sämtliche Leistungen, die die Franchisegeberin der Beschwerdeführerin zu erbringen habe, stünden in einem so engen wirtschaftlichen Zusammenhang, dass die Leistungen nur in ihrer Gesamtheit und durch ihr Zusammenwirken für die Franchisenehmerin jenen Wert hätten, der in den vereinbarten Lizenz- (Franchise-)Gebühren seinen Ausdruck finde. Nicht ausschlaggebend für diese Beurteilung sei aber die innere Gewichtung der einzelnen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Leistungen, bei welchen, wie ausgeführt, das Schwergewicht in der Überlassung der Immaterialgüterrechte und des Know-how liege. Der hier vorliegende Vertrag stelle sich daher sowohl zivilrechtlich als auch nach den steuerrechtlichen Grundsätzen der wirtschaftlichen bzw einheitlichen Betrachtungsweise als einheitliches Vertragsverhältnis sui generis dar, wobei den Hauptleistungsverpflichtungen Überlassung von Immaterialgüterrechten bzw von Know-how mit der damit verbundenen Einbindung in das Vertriebssystem der Franchisegeberin einerseits ein einheitliches Entgelt (Franchisegebühr) der Franchisenehmerin andererseits gegenüberstehe. Exakt diese rechtliche und steuerliche Beurteilung des Vertragsinhaltes habe die Beschwerdeführerin offensichtlich selbst als für richtig erachtet, zumal sie jedenfalls in dem hier zu beurteilenden Zeitraum (und auch früher) sämtliche von ihr geleisteten Franchisegebühren dem begünstigten Umsatzsteuersatz von 10 % unterzogen habe. Die einzig denkbare rechtliche Grundlage für diese Vorgangsweise sei § 10 Abs 2 Z 17 UStG 1972, wonach sich die Steuer für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergäbe, auf 10 vH ermäßige. Keinesfalls vermöge die von der Beschwerdeführerin in der nunmehrigen Berufung dargebotene Vertragsauslegung (Dienstleistungscharakter) die Anwendbarkeit auch nur irgendeines Tatbestandes des § 10 Abs 2 UStG 1972 zu begründen. Folgerichtig trete die Beschwerdeführerin nunmehr für die einheitliche Anwendung des Normalsteuersatzes auf die von ihr geschuldeten Franchisegebühren ein.

In der Folge geht die belangte Behörde auf die Höhe (den Prozentsatz) der Abzugssteuer ein. Mangels Einbehaltung und Abfuhr der Abzugssteuer durch die Beschwerdeführerin sei davon auszugehen, dass die Franchisegebühren netto zugeflossen seien. Demzufolge müsse vom ausbezahlten Nettobetrag auf ein Bruttoleistungsentgelt vor Abzug der 20 %-igen Steuer hochgerechnet werden. Dem ausbezahlten Betrag (= Nettobetrag) müssten daher 25 % zugeschlagen werden, um von "oben gerechnet" wieder zu der 20 %-igen Abzugssteuer zu gelangen, weshalb sich gegenständlich die Haftung der Beschwerdeführerin auf diese zugeschlagenen 25 % erstrecke.

In der Folge räumt die belangte Behörde ein, dass der zum OECD-Musterabkommen ergangene OECD-Kommentar bei Franchiseverträgen (gemischter Vertrag im Sinne des Kommentars) im Allgemeinen eine Aufgliederung des Gesamtbetrages der vereinnahmten Vergütungen verlange, und zwar auf Grund des Vertragsinhaltes oder sonst durch einen angemessenen Schlüssel nach den verschiedenen Leistungen, wobei dann in der Folge jeder dieser Teilbeträge entsprechend seiner Art steuerlich zu behandeln wäre. Eine Vermeidung dieser Aufteilung wäre allerdings dann möglich, wenn eine vereinbarte Leistung bei weitem den Hauptgegenstand eines gemischten Vertrages darstelle und den anderen dort vorgesehenen Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung zukomme. Von einem solchen Fall geht die belangte Behörde aber gegenständlich aus den oben angeführten Gründen aus.

Abschließend weist die belangte Behörde darauf hin, dass der sich aus Art "118" (richtig: 18) Abs 2 B-VG ergebende verfassungsrechtliche Legalitätsgrundsatz den positiv-rechtlich nicht verankerten Grundsatz von Treu und Glauben überlagere. Aus einer mit den Rechtsvorschriften nicht im Einklang stehenden Verwaltungsübung könne kein Recht auf Beibehaltung dieser Übung abgeleitet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

In ihrer Beschwerde wendet sich die Beschwerdeführerin zunächst gegen die Beurteilung, in den gegenständlich geschlossenen Verträgen liege das Schwergewicht in der Einräumung von Immaterialgüterrechten und der Überlassung von Know-how durch den Franchisegeber. Unter Berufung auf den Inhalt dieser Verträge weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass ein Kreditkartensystem nur dann funktionsfähig sei und nur dann vom Publikum akzeptiert werde, wenn die ausgestellte Kreditkarte weltweit in möglichst vielen Unternehmen jeder Art verwendet werden könne. Niemand würde eine Kreditkarte erwerben, wenn er sie nur in Österreich oder nur in wenigen Unternehmen verwenden könnte. Damit diese weltweite Akzeptanz der Kreditkarte erreichbar sei, sei ein weltumspannendes Netz von lokalen Kreditkartengesellschaften errichtet worden; die lokalen Kreditkartengesellschaften ihrerseits seien verpflichtet, in ihrem jeweiligen Land möglichst viele und vielfältige (Branchenmix), verlässliche und dem Standard der Kreditkartenorganisation entsprechende Vertragsunternehmen zu gewinnen, die bereit seien, die Kreditkarte zu akzeptieren. Weiters sei zu bedenken, dass solche internationalen Kreditkarten, und dies treffe insbesondere für Österreicher zu, zu einem wesentlichen Teil im Ausland verwendet würden. Es müsse daher sichergestellt werden, dass letztlich die Zahlung, die ein Karteninhaber im Ausland tätige, auch tatsächlich geleistet werde; dies werde dadurch erreicht, dass dem Vertragsunternehmen gegenüber, das die ausländische Kreditkarte akzeptiere, die lokale Gesellschaft die Haftung für die Bezahlung des in Anspruch genommenen Kredites übernehme; dieser lokalen Gesellschaft hafte wiederum jene Gesellschaft, die die Karte ausgestellt habe. Ohne dieses Haftungssystem könnte das Kreditkartengeschäft nicht funktionieren. Auch dieses Haftungssystem müsse dauerhaft und weltumspannend sichergestellt werden. Hiezu kämen noch eine Reihe laufender, für die Akzeptanz der Kreditkarten entscheidende Dienstleistungen, die weltweit sichergestellt werden müssten, wie etwa eine rasche Sperre bei Verlust oder Diebstahl, und zwar auch in anderen Ländern als in dem Land der Ausstellung der Karte; damit verbunden die möglichst rasche Ausstellung neuer Karten im Fall, dass die ausgestellte Karte verlustig gehe. Auch dies müsse weltweit sichergestellt werden. Diese beispielhafte Aufzählung zeige, dass bei einem Kreditkarten-Franchise nicht die Nutzung eines Namens, einer Marke oder von Know-how im Vordergrund stehe, sondern die Teilnahme an einem weltumspannenden Netz von Kreditkartengesellschaften, welches auf Dauer aufrechterhalten werden müsse und sicherstelle, dass die ausgestellten Kreditkarten in jedem anderen Land akzeptiert und die von dem jeweiligen Karteninhaber verursachten Kosten abgerechnet, verrechnet und auch letztlich bezahlt würden. Würde die Beschwerdeführerin nur das Recht haben, den Namen der Kreditkartengesellschaft zu führen, ohne die sonstigen Dienstleistungen in Anspruch nehmen zu dürfen, könnte die Kreditkarte nicht erfolgreich verwertet werden. Die von der Beschwerdeführerin bezahlte Gebühr sei nun die Gegenleistung für diese Teilnahme an diesem Netz und die Gegenleistung für die der Beschwerdeführerin gegebene Gewährleistung, dass dieses Netz und die damit verbundenen Leistungen auf Dauer weltweit aufrechterhalten würden. Der bloßen Namensüberlassung oder Überlassung von Know-how, etwa der Ausgestaltung der Kreditkarte oder der Verrechnungsformulare, komme hiebei nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Das von der Beschwerdeführerin bezahlte Entgelt könne daher nicht als Lizenzgebühr, dh Gebühr für die Überlassung von gewerblichem Schutzrecht oder Know-how im Sinne des § 28 Abs 1 Z 3 EStG qualifiziert werden.

Während somit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck bringt, dass ihrer Ansicht nach das Schwergewicht der im Beschwerdefall abgeschlossenen Verträge auf der Übertragung von Immaterialgüterrechten und

der Überlassung von Know-how liege, "bei gleichzeitig enger Einbindung in das Vertriebssystem des Franchisegebers", während den darüber hinausgehenden Leistungen des Franchisegebers nur untergeordnete und demgemäß für die sowohl innerstaatliche als auch zwischenstaatliche Beurteilung des (einheitlichen) Vertragsverhältnisses nur eine zu vernachlässigende Bedeutung zukomme, gelangt die Beschwerdeführerin zum genau umgekehrten Ergebnis.

Zuzustimmen ist der Ansicht der Beschwerdeführerin insoweit, als sie zum Ausdruck bringt, dass (insbesondere) bei einer Kreditkartenorganisation nicht nur die Nutzung eines Namens, einer Marke und von Know-how bedeutsam ist, sondern die Teilnahme an einem weltumspannenden Netz von Gesellschaften, die das Funktionieren des Systems mit allen Erfordernissen sicherstellen. Der Beschwerdeführerin ist auch zuzustimmen, dass die dazu notwendigen Vereinbarungen im gegenständlich abgeschlossenen Grundvertrag, insbesondere in dessen Punkt 5., enthalten sind. Auch die belangte Behörde scheint die Wichtigkeit der Teilnahme an einem weltumspannenden Netz erkannt zu haben, erwähnt sie neben der Übertragung von Immaterialgüterrechten und der Überlassung von Know-how doch selbst die "gleichzeitige enge Einbindung in das Vertriebssystem des Franchisegebers". Nicht gefolgt werden kann allerdings der Ansicht der Beschwerdeführerin, dass der bloßen Namensüberlassung und der Überlassung von Know-how nur eine untergeordnete Rolle zukommt. Geht man wie grundsätzlich beide Parteien des Verfahrens davon aus, dass ein Franchisevertrag in seiner verkehrstypischen Ausgestaltung ein Dauerschuldverhältnis zwischen dem Franchisenehmer und dem Franchisegeber begründet, durch das der Franchisegeber dem Franchisenehmer gegen Entgelt das Recht einräumt, bestimmte Waren und/oder Dienstleistungen unter Verwendung von Name, Marke, Ausstattung usw sowie der gewerblichen und technischen Erfahrungen des Franchisegebers und unter Beachtung des von diesem entwickelten Organisations- und Werbungssystems zu vertreiben, womit der Franchisegeber dem Franchisenehmer Beistand, Rat und Schulung in technischer und verkaufstechnischer Hinsicht gewährt und eine Kontrolle über die Geschäftstätigkeit des Franchisenehmers ausübt (vgl auch das hg Erkenntnis vom 7. Oktober 1985, 85/15/0136), so ist der Versuch beider Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens, jeweils bestimmten Teilen des Vertragswerkes ein je nach gewünschtem steuerlichen Ergebnis verschiedenes Schwergewicht zuzuordnen, verfehlt, zumal zwischen den Parteien des Verfahrens Einigkeit darüber besteht, dass der gegenständlich auf der Grundlage des abgeschlossenen "Grundvertrages" abgeschlossene "Lizenzvertrag" ein Franchisevertrag ist. Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Auffassung, kann aber entgegen der Ansicht beider Parteien des Verfahrens nicht erkennen, dass bei diesem gegenständlich auch in seiner verkehrstypischen Ausgestaltung abgeschlossenen Mischvertrag bestimmte vereinbarte Leistungen den Hauptgegenstand der Vertrages bildeten, und andere Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung hätten.

Damit erweist sich aber der angefochtene Bescheid als inhaltlich rechtswidrig, weil die belangte Behörde zur Vermeidung einer insbesondere im Zusammenhang mit dem zwischenstaatlichen Steuerrecht im Sinn des OECD-Kommentars zu Art 12 des OECD-Musterabkommens (entspricht Art 12 DBA/Schweiz) gebotenen Aufteilung der Vergütungen die abgeschlossene Vereinbarung in vollem Umfang unter § 28 Abs 1 Z 3 EStG 1972 bzw EStG 1988 subsumiert hat.

Soweit die belangte Behörde zur Stützung ihrer Ansicht darauf verweist, dass im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung der gezahlten Gebühren auch die Beschwerdeführerin den abgeschlossenen Vertrag offenbar wie die belangte Behörde beurteilt hat, ist darauf hinzuweisen, dass eine allenfalls unrichtige Beurteilung durch den Abgabepflichtigen keine die Abgabenbehörde bindende Wirkung hat.

Keine Rechtswidrigkeit kann darin gesehen werden, dass die belangte Behörde im Beschwerdefall hinsichtlich der Abzugssteuer einen Prozentsatz von 25 angewandt hat. Der diesbezüglichen Rüge der Beschwerdeführerin ist entgegenzuhalten, dass sie nicht vorgebracht hat, nach Heranziehung zur Haftung an die Schweizer Gesellschaft wegen einer Rückforderung herangetreten zu sein (vgl das hg Erkenntnis vom 7. September 1993, 90/14/0195, 0196).

Ungeachtet dessen war der angefochtene Bescheid aus den oben angeführten Gründen gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich in Bindung an den gestellten Antrag auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 24. November 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1994130233.X00

**Im RIS seit**

21.02.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

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