



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 10. März 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch die Süd-West-Treuhand Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. und die Wolf Theiss Rechtsanwälte OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Walter Blenk, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 nach in Feldkirch durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der festgesetzten Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 6. Juni 2001 verwiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der berufungsführenden GmbH war im Streitzeitraum die Produktion und Vermietung von Rundschalungen, die Planung sowie die Durchführung von Rundschalungsarbeiten. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG 1988.

Im Zuge einer bei der Bw. hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1997 vorgenommenen abgabenbehördliche Prüfung stellte sich der nunmehr noch strittige Punkt, nämlich die Anerkennung von Lizenzzahlungen an die R-AG als Betriebsausgaben, heraus. Der Betriebsprüfer führte dazu im Wesentlichen aus (vgl. Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes vom 14. September 2000), dass am 4. Juli 1988 eine Lizenzvereinbarung zwischen der J-A in M, die auf Grund entsprechenden Erhebungen als reine Briefkastengesellschaft einzustufen und deren Repräsentant die A-AG in M sei, als Lizenzgeberin und der R-AG in FF (vormals in SM), einem als Vertriebsgesellschaft konzipierten Tochterunternehmen der Bw. in der Schweiz, an der die Bw. zu 99% und HM (dieser war in den Berufungsjahren Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw.) zu 1% beteiligt sei, als Lizenznehmerin abgeschlossen worden sei. Am 10. Juli 1988 sei weiters eine Unter-Lizenzvereinbarung zwischen der R-AG als Lizenzgeberin und der Bw. als Lizenznehmerin abgeschlossen worden, wodurch die Bw. zur Benützung der Vertragsschutzrechte ermächtigt und ihr das Vertrags-Know-How mit dem Recht zu dessen Benützung zur Verfügung gestellt worden sei. Beiden größtenteils inhaltsgleichen Vereinbarungen liege derselbe Vertragsgegenstand zu Grunde, nämlich die Herstellung und Anwendung von Rundschalungssystemen (Zylinderschalung mit Hebebühne, Eiformschalung mit Hebebühne, insbesondere für Faultürme). Es handle sich somit gegenständlich um eine Produktions- und nicht um eine Vertriebslizenz.

Hauptgegenstand der Bw. sei die ausschließlich in F stattfindende Produktion von Rundschalungen und die weltweite Durchführung von Rundschalungsarbeiten. Auch wenn die Lizenzerteilung an die Bw. unter Umständen der Erfüllung des Gesellschaftszweckes dienlich sei, sei die Lizenzerteilung an die R-AG unverständlich. Widersprüchlich sei in diesem Zusammenhang die Auskunft der Geschäftsleitung der Bw., wonach der Abschluss der gegenständlichen Unter-Lizenzvereinbarung notwendig gewesen sei, weil die J-A als Lizenzgeberin nicht bereit gewesen sei, mit einem ausländischen Unternehmen (außer Schweiz) eine gleichartige Lizenzvereinbarung zu treffen, dennoch aber der R-AG das Recht eingeräumt habe, die Lizenz durch (ausländische) Unterlizenznehmer ausüben zu lassen (vgl. Punkt 3.2 der Lizenzvereinbarung vom 10. Juli 1988).

Weiters führte der Prüfer aus, dass die steuerliche Vertreterin der Bw., nachdem im

Zusammenhang mit der Lizenzerteilung wiederholt von einem schweizerischen Anwalt gesprochen worden sei, der sich schon früher an verschiedenen Schalungssystemen die Patentrechte gesichert haben soll, telefonisch ersucht worden sei, in geeigneter Form den Nachweis zu erbringen, dass die J-A Patentinhaberin jener Patente sei, für die Lizenzgebühren zu entrichten seien. Im Hinblick auf die erstmals bei der Schlussbesprechung am 30. September 1999 (und dann auch am 2. Oktober 1999) vorgelegten Patenturkunden, Patentschriften und Auszüge aus dem Patentregister seien grobe "Ungereimtheiten" festgestellt worden. Gewisse Vertragsschutzrechte seien der J-A, andere wiederum EB zuzuordnen und für einzelne Vertragsschutzrechte sei kein Eigentumsnachweis erbracht worden. Auch seien Urkunden und Patentregisterauszüge vorgelegt worden, die nicht Gegenstand der Lizenzvereinbarung seien. Im Rahmen der genannten Schlussbesprechung sei von Seiten der Betriebsprüfung auch erklärt worden, dass die J-A aus steuerlicher Sicht als Briefkastengesellschaft zu werten sei, weshalb auch mehrmals nach dem bzw. den wahren Empfänger(n) der Lizenzgebühren gefragt worden sei (siehe dazu auch das Schreiben der Betriebsprüfung vom 1. Dezember 1999). Wiederholt habe die Geschäftsleitung erklärt, dies nicht zu wissen. Die steuerliche Vertretung habe daraufhin EB, S 464, G/A, namhaft gemacht. Mit Schreiben vom 13. Dezember 1999 hat die Bw. das "Nichtwissen" dahingehend interpretiert, bisher der irrigen Meinung gewesen zu sein, dass die Namhaftmachung des wahren Empfängers entbehrlich sei. Mit Schreiben vom 20. April 2000 sei die Bw. aufgefordert worden, EB betreffend die J-A sowie die Lizenzvereinbarung vom 4. Juli 1988 als Zeugen für eine Einvernahme stellig zu machen. Mit Schreiben vom 6. Juni 2000 sei dies von Seiten der J-A (auf Grund der überraschenden Kündigung der Lizenzvereinbarung) abgelehnt worden. Nach Auskunft der Geschäftsleitung habe die Bw. in den 80er Jahren Schalungen aus der Konkursmasse des schweizerischen Unternehmens "H" gekauft, wobei sich die diesbezüglichen Patente bereits ein schweizerischer Anwalt (EB) gesichert habe, der nur bereit gewesen sei, Lizenzen an ein schweizerisches Unternehmen zu vergeben. Es sei daher - wie bereits oben erwähnt - zur Zwischenschaltung der R-AG gekommen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei somit eine Lizenzvereinbarung (Produktionslizenz) zwischen der J-A und der Bw. geschlossen worden.

Der Prüfer erklärte außerdem, dass nach Punkt 3.3 der Lizenzvereinbarung vom 4. Juli 1988 das während der Vertragsdauer beim Lizenzgeber (J-A, EB) entstehende technische Wissen (Vertrags-Know-How) Gegenstand der Lizenzerteilung sei und dem Lizenznehmer zur Verfügung zu stellen sei. Wie könne aber bei den gegenständlichen Lizenzgebern technisches Wissen entstehen? Auch die in Punkt 4 dieser Lizenzvereinbarung vorgesehene Schulung der

Fachleute des Lizenznehmers im Werk und auf Baustellen des Lizenzgebers sei wohl unrealistisch. Die J-A und EB als ehemaliger Anwalt würden dies kaum bewerkstelligen können. Werk und Baustelle würden wohl fehlen. Die in Punkt 5 der Lizenzvereinbarung ausgeführte zusätzliche technische Unterstützung könne sowohl die J-A als Briefkastengesellschaft als auch EB als angeblich ehemaliger Anwalt im Rahmen ihrer personellen Kapazität wohl auch nie erbringen. Auch im Hinblick auf Punkt 8.6 der Lizenzvereinbarung sei es schwer möglich, dass eine Briefkastengesellschaft bzw. ein Anwalt bezüglich der Herstellung und Anwendung der Vertragsprodukte gute Kundenergebnisse vorweisen könne. Ebenso schwer verständlich sei die wirtschaftliche Herstellung und Anwendung der Vertragsprodukte durch den (die) Lizenzgeber. In der Schlussbesprechung vom 30. September 1999 sei diesbezüglich von der Geschäftsleitung der Bw. erklärt worden, bei Vertragsabschluss am Vertragsinhalt nicht interessiert gewesen zu sein. In der Schlussbesprechung vom 21. Juni 2000 seien die aufgezeigten "Ungereimtheiten" der Lizenzvereinbarung mit dem Vorliegen eines "Standardvertrages" abgetan worden.

Auf Grund der aufgezeigten, nicht erfüllbaren Vertragsbestimmungen sei die Betriebsprüfung der Ansicht, dass die J-A bzw. EB wohl formale Lizenzgeber seien, als tatsächliche Lizenzgeber und wahre Empfänger der Lizenzgebühren aber nicht in Frage kommen würden. Weiters könne durch die Zwischenschaltung des Tochterunternehmens R-AG Sinn und Zweck des § 162 BAO nicht unterlaufen werden. Den gesetzlichen Bestimmungen des § 162 BAO sei nicht entsprochen worden, weshalb der gegenständliche Lizenzaufwand nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könne. Eine teilweise Weiterverrechnung an die R-GmbH & CoKG habe somit auch zu entfallen. Auch bei steuerlicher Anerkennung der Unter-Lizenzvereinbarung vom 10. Juli 1988 sei in der Sache nichts gewonnen, weil die Lizenzgeberin R-AG die getroffenen Vereinbarungen ebenfalls nie erfüllen hätte können.

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm die Verfahren betreffend die Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1995 bis 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechende Körperschaftsteuerbescheide 1995 bis 1997 (datiert mit 10. bzw. 11. Oktober 2000).

In der gegen diese Körperschaftsteuerbescheide erhobenen Berufung vom 17. November 2000 wandte sich die steuerliche Vertretung der Bw. ua. gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für Lizenzen und führte dazu im Wesentlichen aus, dass die Empfängerin der Lizenzgebühren keine Briefkastengesellschaft sei. Für eine Patentverwertung sei keine Geschäftstätigkeit im üblichen Sinn erforderlich. Es entspreche der branchenüblichen Vorgangsweise, wenn die Verwaltung der Patente einem Patentanwaltsbüro

übertragen werde, sodass ein eigener ständiger Bürobetrieb entbehrlich sei. EB habe bis zu seiner Pensionierung in Z ein Patentanwaltsbüro betrieben, welches er an eine Nachfolgefirma übertragen habe. Keinerlei Widerspruch sei in der gegenständlichen Unterlizenzvereinbarung zu sehen und der Vorwurf von Ungereimtheiten sei nicht berechtigt, nur weil nicht alle komplizierten patentrechtlichen Fragen sofort geklärt worden seien. Die Lizenzgeberin habe das Erscheinen von EB deshalb verneint, weil die Lizenzvereinbarung zwischenzeitlich gekündigt worden sei. Der Bw. sei es daher nicht mehr möglich gewesen, auf die Lizenzgeberin Druck auszuüben und das Erscheinen von EB zu erzwingen. Bei internationalen Verbindungen eines schweizerischen Patentanwaltsbüros könne nicht ungeprüft unterstellt werden, dass dieses Büro nicht in der Lage sei, die von der Lizenzgeberin selbst formulierten Vertragsbedingungen einzuhalten. Die Bestimmungen des § 162 BAO seien zur Gänze erfüllt worden. Es seien umfangreiche Unterlagen über die Vorgeschichte der Patente mit lückenlosem Nachweis der früheren Eigentumsverhältnisse beschafft worden. Die steuerliche Vertretung der Bw. erklärte außerdem, dass mit Bewilligung des Finanzamtes von den bezahlten Lizenzgebühren 5% Quellensteuer abgeführt worden sei. Wenn es der Bw. - wie ursprünglich geplant gewesen sei - möglich gewesen wäre, die Patente zu kaufen, so wären in weiterer Folge an Stelle der Lizenzgebühren mindestens 50% der Höhe der Lizenzkosten für Abschreibungen, Zinsen und Erhaltung der Patente angefallen. Diese Kosten hätten im Schätzungswege Berücksichtigung finden müssen, ebenso die Rückerstattung der Quellensteuer.

Nach Einholung der schriftlichen Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 21. Dezember 2000 zum gegenständlichen Berufungsvorbringen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidungen vom 6. Juni 2001. Auf die diesbezügliche Bescheidbegründung vom selben Tag wird verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 6. Juli 2001 stellte die Bw. einen nicht näher begründeten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

In weiterer Folge wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein umfangreiches Vorhalteverfahren durchgeführt; auf die diesbezüglichen Schriftsätze der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 14. November 2001 sowie vom 16. Juli 2002 samt Beilagen und auf die Schreiben des Finanzamtes (Betriebsprüfung) vom 19. Dezember 2001 sowie vom 18. November 2002 jeweils samt Beilagen wird verwiesen. Die steuerliche Vertreterin der Bw. nimmt ausführlich zu den obgenannten "Ungereimtheiten" Stellung und führt ua. ergänzend

aus, dass die Bw. zusammen mit ihren Tochtergesellschaften über ca. 100 eigene Patentanmeldungen und Patente verfüge. Es sei möglich, dass auf Grund der erhöhten Mitwirkungspflicht einige nicht erforderliche Unterlagen zusätzlich vorgelegt worden seien. Der Verwaltungsgerichtshof habe eine Briefkastengesellschaft als ein Unternehmen definiert, das keinen geschäftlichen Betrieb habe und deswegen keine Leistungen erbringen könne. Die Vergabe von Lizenzen sei ein Dulden, wozu keine Tätigkeit erforderlich sei. Im Hinblick auf die laut Verwaltungsgerichtshof außerdem zu prüfende Frage, ob die liechtensteinische Firma in der Lage sei, die fakturierte Leistung zu erbringen, sei im vorliegenden Fall der lückenlose Nachweis erbracht worden, dass die fakturierte Leistung tatsächlich erbracht worden sei. Weiters erklärte die steuerliche Vertretung, dass die Lizenzgeberin sehr wohl in der Lage gewesen sei, die Bestimmungen des Lizenzvertrages zu erfüllen. Zur Zeit des Vertragsabschlusses sei das Werk in A noch vorhanden gewesen. Ebenso sei der Betrieb in der Schweiz während des Konkurses weitergeführt worden. Auf die späteren Anfragen an die Lizenzgeberin zur Erfüllung des Vertragspunktes 4 sei sinngemäß geantwortet worden, dass das Werk in der Zwischenzeit nicht mehr existent sei und die Bw. die Schalungen bereits im Einsatz habe. Der Bw. sei frei gestanden, vom Vertrag zurückzutreten. Betreffend Vertrags-Know-How gibt sie an, dass sich die Lizenzgeberin lediglich verpflichtet habe, bei ihr entstehendes technisches Wissen weiterzugeben, und nicht, weiteres technisches Wissen zu schaffen.

Aus § 162 BAO sei im Übrigen nicht abzuleiten, dass nur solche Beträge als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, die der bekannt gegebene Empfänger in der Schweiz versteuert habe (Verweis auf VwGH 28.11.2000, 97/14/0062). Gegenständlich lägen keinerlei Vermutungen vor, dass die bekannt gegebene Person nicht der tatsächliche Empfänger sei (Verweis auf VwGH 28.6.2000, 95/13/0182). Außerdem würden keine Lizenzzahlungen aushaften, die Abrechnungen seien laufend erstellt und bezahlt worden, zwischen den Erfindern bzw. den früheren Patentinhabern und der Lizenznehmerin bzw. deren Gesellschaftern bestehe keinerlei Zusammenhang und auch keinerlei Verdacht in diese Richtung (es wird in diesem Zusammenhang auf mindestens zwei Einsprüche der Bw. gegen Patentanmeldungen vor dem Abschluss des Lizenzvertrages verwiesen).

Nach einem am 18. September 2003 abgehaltenen Erörterungstermin (auf die diesbezügliche Niederschrift wird verwiesen) brachte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schriftsatz vom 18. Februar 2004 zusätzlich vor, dass sich neben der Unmöglichkeit, EB zur Einvernahme zu zwingen, diese auch in Anbetracht der Gänze aufgeklärten angeblichen "Ungereimtheiten" als unnötig erweise.

Mit Schreiben vom 8. März 2004 wurde von Seiten der Bw. im Wesentlichen noch vorgebracht, dass bisher keine schlüssige Begründung für die Annahme einer Domizilgesellschaft vorliege. Auch der Annahme, dass ganz bestimmte einzelne Leistungen der Lizenzvereinbarungen, bei denen es sich durchwegs um reine vertragliche Nebenleistungen handle, weder von der J-A noch von EB erbracht werden könnten, fehle jede Begründung. Im Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 16. Juli 2002, Punkt 6, sei ausführlich dargelegt worden, dass die Lizenzgeberin sehr wohl in der Lage gewesen sei, die Bestimmungen des Lizenzvertrages zu erfüllen. Die Bw. habe sich im Übrigen sehr wohl darum bemüht, dass EB als Zeuge stellig wird. Die Bw. sei davon ausgegangen, dass die zweckmäßigste Art und Weise gewesen sei, das diesbezügliche Ersuchsschreiben an die J-A zu richten. Auf Grund der mittlerweile gekündigten Lizenzvereinbarung habe die Bw. ohnehin keine Möglichkeit mehr gehabt, auf EB Druck auszuüben, damit sich dieser als Zeuge zur Verfügung stelle. Das Verlangen des Finanzamtes, EB als Zeugen stellig zu machen, sei damit unzumutbar gewesen (unmögliches oder unzumutbares Beweismittel).

Am 10. März 2004 wurde auf Antrag der Bw. eine mündliche Berufungsverhandlung abgehalten; auf die diesbezügliche ausführliche Niederschrift wird verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht im vorliegenden Berufungsfall (noch) darüber, ob die von der Bw. getätigten Lizenzzahlungen an die R-AG als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Unstrittig ist gegenständlich, dass die R-AG nicht die tatsächliche (wahre) wirtschaftliche Empfängerin der gegenständlichen Lizenzgebühren bzw. diese nur als Unterlizenzgeberin zwischengeschaltet war und somit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Lizenzvereinbarung (Produktionslizenz) zwischen der J-A und der Bw. abgeschlossen worden ist.

Das Finanzamt hat die Nichtanerkennung der strittigen Lizenzgebühren als Betriebsausgaben auf die Bestimmung des § 162 BAO gestützt.

§ 162 BAO lautet:

"(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

Nach den Bestimmungen des liechtensteinischen Steuerrechtes bzw. des Personen- und Gesellschaftsrechtes sind Sitzgesellschaften solche Unternehmen, die in Liechtenstein - mit oder ohne Haltung eines Büros - lediglich ihren Sitz haben, ohne jedoch dort einen tatsächlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten. Einer der Beweggründe - wenn nicht überhaupt der wesentlichste - für die Abwicklung von Geschäftsbeziehungen über Sitzgesellschaften ist, wie die Erfahrung zeigt, durch Gewinnverlagerungen in Steueroasenländer (wie ua. auch Liechtenstein) Steuerspareffekte zu bewirken. Bei einer solchen "Briefkastenfirma" liegt somit der Verdacht nahe, dass die an sie bezahlten Gelder wiederum an den Leistenden zurückgeflossen bzw. überhaupt nicht aus dessen Verfügungsmacht ausgeschieden sind (vgl. VwGH 13.10.1999, 93/13/0200). Als Empfänger kann aber an Stelle einer im Ausland ansässigen "Briefkastengesellschaft" die hinter ihr stehende Person angesehen werden (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 0186).

Die auf Grund entsprechender Erhebungen getroffene Ansicht des Finanzamtes (es wird in diesem Zusammenhang auf die Anfragebeantwortung des Kreditschutzverbandes von 1870 vom 25. Juni 1999 verwiesen), dass es sich bei der J-A um eine Domizil- bzw. Sitzgesellschaft handle, die in Liechtenstein keine geschäftlichen oder kommerziellen Tätigkeiten entfalten darf, konnte nicht widerlegt werden, zumal keinerlei nachprüfbare Tatsachen aufgezeigt wurden, inwiefern die J-A konkrete eigene wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet hat. Mit dem Vorbringen, dass für eine Patentverwertung keine Geschäftstätigkeit im üblichen Sinne erforderlich sei und es der branchenüblichen Vorgehensweise entspreche, wenn die Verwertung der Patente einem Patentanwaltsbüro übertragen werde, ist im Hinblick auf die Einstufung der gegenständlichen Anstalt als Domizil- bzw. Sitzgesellschaft nichts zu gewinnen. Die J-A, die ihren Sitz bei einem ortsansässigen Domizilträger (A-AG als Repräsentantin) hat, ist selbst nicht in nennenswertem Umfang wirtschaftlich tätig, beschäftigt keine (eigenen) Mitarbeiter/innen und profitiert im Fürstentum Liechtenstein vom Steuerprivileg, dh. es werden außer einem jährlichen Pauschale von 1.000,00 sFr keine Gewinn- oder Kapitalsteuern erhoben.

Das Finanzamt durfte nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates (UFS) zu Recht davon ausgehen, dass die J-A nicht die tatsächliche Empfängerin der in Rede stehenden Zahlungsflüsse gewesen ist, was im Übrigen auch darin seine Bestätigung findet, dass die steuerliche Vertreterin der Bw. schließlich EB als tatsächlichen Empfänger der Lizenzgebühren

namhaft gemacht hat. Das Vorgehen des Finanzamtes nach § 162 Abs. 1 BAO war damit - gerade auch in Anbetracht der einschlägigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154; vgl. dazu auch Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1726 ff) - gerechtfertigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat schon mehrfach zu Zahlungen an eine liechtensteinische "Briefkastenfirma" ausgeführt, dass mit der Nennung von Personen, die als Empfänger bezeichnet werden, der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen ist, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der abgesetzten Beträge sind. Die bloße Nennung einer Steueroasenfirma (ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und daher keine Leistungen erbringen kann), ohne die an ihr tatsächlich Beteiligten bzw. ohne jene Personen, denen die Erträge aus der Domizilgesellschaft zufließen, bekannt zu geben, reicht damit ebenso nicht aus, wie die bloße Namhaftmachung einer beliebigen Person (siehe VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 0186; VwGH 28.11.2000, 97/14/0062; vgl. auch Ritz², Bundesabgabenordnung - Kommentar, Tz 7 zu § 162 BAO; Stoll, BAO-Kommentar, Seiten 1726 ff). Diese muss vielmehr auch der tatsächliche wirtschaftliche Empfänger der Beträge sein, dh. der Empfänger muss eine Leistung erbracht haben. Eine zwischengeschaltene Person, die die als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge zB vereinbarungsgemäß an einen Dritten weiterzuleiten hat, ist deshalb nicht der eigentliche Empfänger. **Rechtfertigen maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen (und sei es auch eine juristische) nicht die (tatsächlichen, richtigen, wahren) Empfänger der abgesetzten Beträge sind, kann die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug versagen** (VwGH 22.10.1991, 91/14/0032; VwGH 22.3.1995, 93/13/0076; VwGH 28.5.1997, 94/13/0230; VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 0099; VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; VwGH 15.9.1999, 99/13/0150).

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 oder nicht, wobei es genügt, hiebei von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Die Bw. hat durch die "Umleitung der Lizenzgebühren" über eine liechtensteinische Anstalt ein Verhalten gesetzt, das es rechtfertigt, an ihren Angaben Zweifel zu hegen. Im Rahmen der gegenständlichen Betriebsprüfung wurde von Seiten der Bw. EB als wahrer Empfänger der strittigen Lizenzgebühren namhaft gemacht. Nach Ansicht des UFS entbehrt es weder der Schlüssigkeit noch der Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen, wenn das Finanzamt im Sachverhaltsbereich zu der Annahme gelangt ist, dass EB nicht der wahre wirtschaftliche Empfänger der als Betriebsausgaben geltend gemachten Lizenzzahlungen war. Gegenständlich lagen gewichtige Indizien vor, die diese Vermutung rechtfertigen.

Das Finanzamt setzte sich nach Ansicht des UFS unerlässlicherweise mit der Art und dem Umfang der von der Lizenzgeberin zu erbringenden Leistungen auseinander und ging in freier Beweiswürdigung im Ergebnis zu Recht - die Würdigung verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze - davon aus, dass sowohl die J-A als Briefkastengesellschaft als auch EB als Patentanwalt nicht befähigt gewesen sein konnten, bestimmte in der als kombinierter Schutzrechte- und Know-How-Lizenzvertrag ausgestalteten Vereinbarung vom 4. Juli 1988 formulierten und abgeholzten Leistungen, konkret das Vertrags-Know-How (dieses umfasste gemäß Punkt 2.2 des gegenständlichen Lizenzvertrages ua. auch das während der Vertragsdauer entstehende technische Wissen sowie gemäß Punkt 4.1 des Lizenzvertrages auch die Einschulung der Fachleute der Lizenznehmerin) als äußerst wichtigem Faktor (gemäß Punkt 8.4 des gegenständlichen Lizenzvertrages entfiel 60% der bezahlten Lizenzgebühren auf das Vertrags-Know-How) zur besseren Nutzung der Patente bzw. bei der Entwicklung und Herstellung eines bestimmten Produktes sowie zusätzliche technische Unterstützung, zB Ausbildung weiteren Personals, Unterstützung bei der Anpassung des Vertragsproduktes an lokale Marktbedingungen, Mithilfe bei der Angebotsausarbeitung für einzelne Kundenprojekte (Pkt. 5 des Lizenzvertrages), zu erbringen bzw. zu bestätigen, dass er (der Lizenzgeber) in der Lage ist, die Vertragsprodukte mit dem Vertrags-Know-How wirtschaftlich herzustellen und anzuwenden (Punkt 8.6 des Lizenzvertrages).

Gänzlich widersprüchlich zum bisherigen Vorbringen erachtet der UFS auch die Erklärungsversuche der steuerlichen Vertreterin der Bw. im Schriftsatz vom 16. Juli 2002 (vgl. Punkt 6), wonach zur Zeit des Vertragsabschlusses das Werk in A noch vorhanden gewesen und auch der Betrieb in der Schweiz während des Konkurses noch weitergeführt worden sei. Abgesehen davon, dass diese Ausführungen nichts daran ändern, dass die J-A als Briefkastengesellschaft als auch EB als Patentanwalt nicht befähigt gewesen sein konnten, bestimmte vertraglich normierte Leistungen zu erbringen, übersieht die steuerliche Vertreterin

der Bw. bei diesem Vorbringen, dass sie eben für diese Behauptungen keinerlei Nachweise beigebracht hat und von Seiten der Geschäftsleitung der Bw. im Prüfungsverfahren wie auch im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung erklärt wurde, dass die Bw. bereits im Jahre 1986 Schalungen und Fertigungshilfen in Bausch und Bogen aus der Konkursmasse des schweizerischen Unternehmens "H" gekauft und sich die diesbezüglichen Patente bereits ein schweizerischer Anwalt (EB) gesichert habe.

Zum Vorbringen des Geschäftsführers der Bw. (HM), bei Vertragsabschluss am Vertragsinhalt nicht interessiert gewesen zu sein bzw. dass allein die Vertragsschutzrechte maßgeblich gewesen seien und dass es sich lediglich um "Standardverträge" gehandelt habe, entbehrt nach Ansicht des UFS weder der Schlüssigkeit noch der Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen und wird als Zweck- bzw. Schutzbehauptung gewertet. Es kann nicht angenommen werden, dass der Geschäftsführer einer GmbH, der ein erfahrener Geschäftsmann ist und außerdem steuerlich vertreten war (lt. den Ausführungen von HM im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung sei ihm der Lizenzvertrag von seinem schweizerischen Steuerberater zur Unterschrift vorgelegt worden), einen Lizenzvertrag mit einer Domizilgesellschaft abschließt, der Verpflichtungen in beträchtlicher Höhe auslöst und einen wichtigen Unternehmensbereich betrifft, ohne sich zu vergewissern, welche Leistungen durch seinen Vertragspartner zu erbringen sind bzw. ob dieser Vertragspartner überhaupt im Stande ist, diese vereinbarten Leistungen zu erfüllen (abgesehen davon, dass - wie oben bereits dargelegt - die J-A als Briefkastengesellschaft als auch EB als Patentanwalt nicht befähigt gewesen sein konnten, bestimmte vertraglich normierte Leistungen zu erbringen, waren HM - lt. seinen eigenen Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung - bei Vertragsabschluss die Eigentumsverhältnisse hinsichtlich der einzelnen Patente nicht bekannt), und wer tatsächlich sein Vertragspartner ist (im Rahmen der Betriebsprüfung wurde anfänglich wiederholt von der Geschäftsleitung erklärt, den wahren Empfänger der bezahlten Lizenzgebühren nicht zu kennen). Unverständlich ist in diesem Zusammenhang auch, dass der gegenständliche Lizenzvertrag auch Patente zum Vertragsgegenstand hat, die bereits bei Vertragsabschluss untergegangen waren, und auch eine Übertragung der Patente von EB als angeblichem tatsächlichem Empfänger der Lizenzgebühren auf die J-A erfolgte, obwohl EB als hinter der J-A stehende Person namhaft gemacht wurde.

Im Hinblick auf das Ersuchen des Finanzamtes an die Bw., EB als Zeugen für eine Einvernahme stellig zu machen, ist unverständlich, dass die Bw. offensichtlich nie direkt an EB herangetreten ist, obwohl auf Grund der zwischenzeitlich aufgetretenen Differenzen zwischen der Bw. und der J-A im Zusammenhang mit der Auflösung der Lizenzvereinbarung klar

gewesen sein musste, dass die J-A nicht helfend beitreten wird. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass es an der Bw. gelegen wäre, alles, was ihre Angaben über die behaupteten Zuflüsse bei EB stützt, vorzubringen und zu dokumentieren (zB Stelligmachung von EB, Angabe von anderen Zeugen und Auskunftspersonen, Offenlegung der Einzelheiten der Geschäftsabwicklung, Vorlage vorhandener Kontoauszüge, Vorlage der Beistatuten der J-A). Eine diesbezügliche zweifelsfreie Dokumentation bzw. Konkretisierung ist gegenständlich nicht erfolgt.

So weit die steuerliche Vertretung der Bw. die Auffassung vertritt, der Abgabenbehörde sei kein klarer Beweis dafür gelungen, dass die J-A bzw. EB die im Lizenzvertrag normierten Leistungen nicht erbringen kann, und der erhöhten Mitwirkungspflicht Genüge getan zu haben, ist darauf hinzuweisen, dass dann, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland oder gar in einem Land haben, in dem den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt sind (Liechtenstein leistet grundsätzlich keine Rechtshilfe bei der Aufklärung zweifelhafter Sachverhalte; Rechtshilfe wird überhaupt nur in einem anhängigen Verständigungsverfahren geleistet, das aber nur über Initiative einer im Vertragsstaat ansässigen Person eingeleitet wird), die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in dem Maße höher ist, als die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr sonst zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (vgl. VwGH 12.9.1978, 1511, 1512, 2344/75; VwGH 23.2.1994, 92/15/0159). Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Er hat durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die Abgabenbehörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bietet; es besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht. Dementsprechend hat ein Abgabepflichtiger, wenn er in Geschäfte eintritt, die Beziehungen zu einer Steueroase aufweisen, von Anbeginn an dafür Sorge zu tragen, dass er in der Lage sein wird, gegenüber der Abgabenbehörde im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren (vgl. VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Der Abgabepflichtige hat das abgabenrechtliche Risiko aus Geschäftstätigkeiten, die sich in einem für die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich - wie zB in Liechtenstein oder der Schweiz - abspielen, selbst zu tragen, wenn die diesen Geschäften zu Grunde liegenden Umstände nicht durch lückenlose Beweisführung erhellt werden vermögen (vgl. VwGH 25.9.2001, 97/14/0061).

Zusammengefasst wäre es daher an der Bw. gelegen, im Rahmen ihrer erhöhten Mitwirkungs-

, Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht anhand von Unterlagen oder Stelligmachung von Zeugen vollständig und nachvollziehbar offen zu legen, dass EB der tatsächliche, wirtschaftliche Empfänger der strittigen Lizenzgebühren war. Wird diese "erhöhte" Mitwirkungspflicht verletzt, hat die Abgabenbehörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung festzustellen.

Zur Abrundung des in den angefochtenen Bescheiden dargestellten Gesamtbildes weist das Finanzamt richtigerweise auch auf die "zweifelhafte Gestaltung" der gegenständlichen Lizenzvergabe hin. Es widerspricht nach Ansicht des UFS jeder Lebenserfahrung, dass einerseits, um die Verwertung der Patente und Erfindungen in Liechtenstein bzw. der Schweiz zu sichern, im Lizenzvertrag die Einschränkung getroffen wurde, keine Lizenzvereinbarung mit einem ausländischen Unternehmen zu treffen, andererseits aber mit der Einräumung des Rechtes auf Vergabe von Unterlizenzen ohne Gebietsgrenze diese Einschränkung de facto wieder eliminiert wurde. Der diesbezügliche (erstmalige) Einwand des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, die Zwischenschaltung der R-AG sei deshalb erfolgt, weil EB einen möglichen Rechtsstreit mit ausländischen Vertragspartnern verhindern habe wollen, erscheint gerade in Anbetracht der Möglichkeit von Gerichtsstandsklauseln (vgl. dazu jeweils Punkt 13 der beiden berufungsgegenständlichen Lizenzvereinbarungen) nicht stichhältig und wird als reine Zweckbehauptung gewertet.

Im Berufungsfall war - gerade auf Grund der eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde - eine Auslegung zu Lasten des Lizenzzahlers (der Bw.) deswegen vorzunehmen, weil der Zufluss der in Rede stehenden Lizenzgebühren an den behaupteten Empfänger (EB) nicht erwiesen ist und die Zweifel an der behaupteten Sachverhaltsabwicklung von Seiten der Abgabepflichtigen nicht schlüssig ausgeräumt werden konnten. Damit war aber mit der Benennung der J-A bzw. EB dem Auftrag nach § 162 Abs. 1 BAO nicht entsprochen und waren die strittigen Lizenzzahlungen gemäß § 162 Abs. 2 BAO zwingend nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Die (Eventual-)Begehren der Bw. bzw. ihrer steuerlichen Vertretung im Berufungsschriftsatz vom 17. November 2000 bzw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass von den bezahlten Lizenzgebühren 5% Quellensteuer abgeführt worden sei, im (ursprünglich geplanten) Falle eines Patentkaufes an Stelle der Lizenzgebühren mindestens 50% der Höhe der Lizenzkosten für Abschreibungen, Zinsen und Erhaltung der Patente angefallen wären und diese Kosten - ebenso wie die Rückerstattung der Quellensteuer - im Schätzungswege Berücksichtigung finden hätten müssen, gehen aus folgenden Überlegungen ins Leere:

Auf Grund von fiktiven Anschaffungskosten können keine Betriebsausgaben entstehen. In diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass dann, wenn die Anwendung von § 162 BAO zulässig ist, für eine Glaubhaftmachung der Aufwendungen im Sinne des § 138 BAO bzw. für eine Schätzung der Aufwendungen gemäß § 184 BAO kein Raum bleibt, weil sonst das Ziel des § 162 BAO nicht erreicht würde.

Im Hinblick auf die entrichtete Quellensteuer ist zu sagen, dass diese zu Recht geleistet wurde und damit keine Rückerstattung vorzunehmen ist; der strittige Lizenzaufwand blieb nicht deshalb unberücksichtigt, weil keine Lizenzgebühren geflossen sind, sondern weil der tatsächliche wirtschaftliche Empfänger nicht genannt worden ist.

Gesamthaft gesehen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. März 2004