

GZ. RV/0131-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Peter Vasik, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23 Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Die Bw. wurde mit Bescheiden vom 3. Dezember 2002 zur Körperschaftsteuer 2000 und 2001 veranlagt und hat gegen die vom Finanzamt für den 23 Bezirk erlassenen Körper-

schaftsteuerbescheide innerhalb der bis zum 14. August 2003 verlängerten Frist berufen. In der Berufung wird ausgeführt, dass in den angefochtenen Bescheiden die y. Quellensteuer auf Lizenzerträge mit der Begründung nicht angerechnet worden sei, dass die Einkünfte nicht unter den Lizenzgebührenbegriff des Art 12 DBA Ö - Y. zu subsumieren seien.

Die Bw. sei der Auffassung, dass die y. Einkünfte der Jahre 2000 in Höhe von € 121.966,82 (S 1.678.300,00) und 2001 in Höhe von € 293.525,58 Lizenzerträge im Sinne des DBA Ö- Y. seien. Die Basis bilde der Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how abgeschlossen am 20. August 1998, und der Vertrag über Beratung und Unterstützung, abgeschlossen am 14. Jänner 1999 zwischen der Bw. und der X., in C..

Laut DBA Ö – Y. würden Lizenzgebühren Vergütungen jeder Art bedeuten, die für die Berechtigung oder für das Recht auf Benutzung von

- a) Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen,
- b) Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme

gezahlt werden.

Gemäß Kommentar zum Art 12 Abs. 2 OECD Musterabkommen (in weiterer Folge OECD – MA) – welches in den hier wesentlichen Passagen dem Art 12 Abs. 3 DBA Ö - Y. entspreche – seien die Vergütungen für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrung als Lizenzgebühren zu klassifizieren, wenn sie unter den Begriff „Know-how“ fallen.

MR Dr. Helmut Loukota verweise in seinem Buch „österreich. Außenrecht“, RZ 421, darauf, dass durch das VwGH - Erkenntnis vom 31.7.1996, 92/13/0172, nunmehr höchstgerichtlich bestätigt worden sei, dass der OECD – Kommentar als Auslegungshilfe für die Finanzverwaltung der beiden Vertragsstaaten und für die Vertragsstaaten als solche rechtliche Relevanz besitze.

Laut Kommentar zu Art 12 OECD – MA Z 11 sei Know-how die Gesamtheit des Außenstehenden nicht zugänglich gemachten Wissens, das nicht unbedingt patentfähig zu sein braucht und das zur gewerblichen Nachahmung eines Erzeugnisses oder eines Verfahrens

unter denselben Bedingungen notwendig sei; da das Know-how auf Erfahrungen beruhe, stelle es das dar, was ein Hersteller allein aus der Untersuchung eines Produkts oder der Kenntnis des Standes der Technik nicht wissen könne. Im Know-how Vertrag verpflichtete sich die eine Partei, ihre besonderen, Außenstehenden nicht zugänglich gemachten Kenntnisse und Erfahrungen der anderen Partei mitzuteilen, damit diese sie für ihre eigenen Zwecke verwenden kann.

In den Erläuterungen zum Kommentar Art 12 OECD-MA schreibe Portner im Becker / Höppner / Grotherr / Kroppen DBA-Kommentar Rz 84ff zur Vergütung für die Mitteilung von Know-how folgendes:

„Die Anwendbarkeit der Vorschrift über die Besteuerung von Lizenzgebühren auf Erfahrungen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Art (Know-how / Erfahrungshingabe) setze deren Mitteilung voraus.

Entscheidend sei, dass sich der Wert des Know-how aus der Geheimhaltung ergebe. Allgemein zugängiges Know-how sei nicht Gegenstand der Vorschrift über die Besteuerung von Lizenzgebühren.

Unter Know-how sei ein nicht geschütztes Spezialwissen über technische Erfahrungen zu verstehen, die im allgemeinen im Wege praktischer Erprobung gewonnen werden und durch Mitteilung zur Verfügung gestellt werden; im deutschen Sprachbereich habe sich der Ausdruck „Erfahrungshingabe“ eingebürgert. Die Grenze des Know-how liege dort, wo ein Spezialist lediglich allgemein verfügbares Wissen so filtert, dass das Wissen anwendbar sei. Diese Tätigkeit falle nicht unter den Begriff der Erfahrungshingabe.

Know-how könne in vielerlei Form mitgeteilt werden, zum Beispiel in Form von Anfertigung und Übergabe der Konstruktions- und Betriebsunterlagen, aber auch durch Zurverfügungstellung von Angestellten des die Erfahrung hingebenden Unternehmens. Möglich sei auch die Ausbildung von Angestellten des an den Erfahrungen interessierten Unternehmens in dem Betrieb des die Erfahrungen überlassenden Unternehmens.

Know-how Verträge würden zur Benutzung gesetzlich nicht geschützten Spezialwissens über gewerblich technische Erfahrungen zum Beispiel nicht patentierte Erfindungsleistungen, Fabrikationsverfahren, Konstruktionsunterlagen und sonstige technikkberichernde Leistungen abgeschlossen werden. Spezialwissen werde im allgemeinen auf dem Weg praktischer Erfahrungen gewonnen und durch praktische Beratung und Schulung einem anderen zur Verfügung gestellt (BFH v. 13.2.1970, II R 43/68, BStBl 1970 II). Um die Erbringung einer

Dienstleistung und nicht um die Überlassung von Know-how handle es sich, wenn der Stellenwert an praktischer Beratung und Schulung im Rahmen der Übertragung des Know-how an den Abnehmer höher sei als der des weiterzugebenden Spezialwissens oder die Beratungs- und Schulungsleistungen für den Leistungsempfänger von größerer Bedeutung als das Know-how selbst sei. Von Know-how Überlassung sei dagegen auszugehen, wenn die Beratung lediglich der Erläuterung der Unterlagen und Aufzeichnungen diene, die die zu übermittelnden Erkenntnisse und Erfahrungen betreffen."

Im vorliegenden Fall überlasse die Bw. der X. folgendes Know-how

- Erfahrungen auf dem Gebiet der Vermittlung und Direktverkauf von Finanzprodukten, insbesondere von komplexen Lebensversicherungsprodukten zum Aufbau langfristiger Vermögensansammlungen bis zum Pensionsalter.
- Erfahrungen auf dem Gebiet des Netzaufbaues (insbesondere technisches Know-how).
- Erfahrungen über Entlohnungssysteme für Versicherungsvertreter.
- Erfahrungen bei der Organisation von Wettbewerben für Versicherungsvertreter u.s.w..

Weitere Details seien dem Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how zu entnehmen.

Die Bw. habe umfangreiche Arbeitsunterlagen, die aufgrund jahrelanger praktischer Erfahrung entstanden seien, an die X. übergeben. Es handle sich hierbei nicht um allgemein verfügbares Wissen, sondern um Spezialwissen, das wegen des großen Konkurrenzdenkens unter den Versicherungsunternehmen geheim gehalten werde.

Die Überlassung der detaillierten Arbeitsunterlagen erfolge nur auf Managerebene und es sei zu keinem Treffen mit Versicherungsvertretern der X. gekommen. Deshalb liege nach Ansicht der Bw. keine Schulung vor. Vor Ort seien die umfangreichen Unterlagen und Aufzeichnungen zwar erläutert worden, da aber der Stellenwert dieser Erläuterung der Unterlagen im Vergleich zu diesen selbst nur von untergeordneter Bedeutung sei, könne eine Beratung im klassischen Sinn überhaupt nicht vorliegen.

Bereits bei der Veranlagung 1998 sei die von der Bw. entrichtete y. Quellensteuer auf die Lizenzerträge vorerst nicht angerechnet worden. Die Bw. habe gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 berufen. Erst in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen

Finanzsenates sei der Berufung Folge gegeben und der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 1998 abgeändert worden.

Von der Bw. wurde beantragt die bekämpften Bescheide der Jahre 2000 und 2001 dahingehend abzuändern, dass die ausländische Quellensteuer in Höhe von S 83.915,00 (2000) bzw. € 14.676,28 (2001) angerechnet wird. Der Berufung waren der zwischen der Bw. und der X. abgeschlossene Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how vom 20. August 1998 und der Vertrag über Beratung und Unterstützung vom 14. Jänner 1999 beigelegt.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2003 als unbegründet abgewiesen. In der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, dass aus den Berufungsausführungen erkennbar sei, dass die Bw. offensichtlich davon ausgehe, auch Unterstützung, Mitarbeiterausbildung, laufende Schulungen und Beratung falle als „Mitteilung kaufmännischer Erfahrungen“ unter den so genannten „Lizenzgebührengriff“.

Damit gehe sie jedoch von einer Interpretation des „Lizenzgebührenbegriffs“ aus, die weder im DBA selbst, noch im Kommentar zum OECD – MA Deckung finde.

Gemäß Art 17 (Anm: gemeint wohl Art 12) Abs. 3 DBA Ö – Y. – welcher in den hier wesentlichen Passagen dem Art 17 (Anm: gemeint wohl Art 12) Abs. 2 OECD – MA entspreche – seien Vergütungen für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen nur dann als Lizenzgebühren zu klassifizieren, wenn dies unter den Begriff Know-how falle. Auf die entsprechenden Ausführungen des Kommentars zum OECD – MA – wo die Rechtsansicht des Finanzamtes geteilt werde – werde ergänzend hingewiesen (vgl. Z 11 zu Art. 12).

Würde man tatsächlich der Ansicht der Bw. folgen, hätte dies zur Konsequenz, dass jede Leistungserbringung eines Wirtschaftsexperten, Anwaltes, Sachverständigen, Technikers, Beraters, Trainers und dergleichen unter Art 12 zu subsumieren wäre. Denn letztlich sei jede Wissensübermittlung, Schulung, Unterstützung, Ausbildung und Beratung ein Vorgang, bei welchem ein „Wissender“ einem „Unwissenden“ sein Wissen und seine Erfahrung mitteile.

Dass die y. Einkünfte der Jahre 2000 und 2001 im vorliegenden Fall tatsächlich aus einem Know-how Vertrag resultieren würden, werde in der Berufung zwar behauptet, sei jedoch unglaubwürdig, weil die aus dem Know-how Vertrag vom 20. August 1998 resultierenden Einnahmen von S 4.000.000,00 sowie die entsprechenden Abzugssteuern bereits 1998 berücksichtigt wurden. Die nunmehrigen Erträge würden aus dem „Vertrag über Beratung und

Unterstützung“ vom 4. Jänner 1999 resultieren, aus dem ebenfalls hervorgehe, dass die erhaltenen Vergütungen aus den angeführten Gründen nicht unter den Lizenzgebührenbegriff des Art 12 DBA Ö – Y. zu subsumieren seien.

Dem Vorbringen, wonach auch bei der Veranlagung 1998 vorerst keine Anrechnung erfolgte und der Berufung erst in der Berufungsentscheidung Folge gegeben worden sei, sei entgegenzuhalten, dass das tatsächliche Vorliegen eines entsprechenden Know-how Vertrages über S 4.000.000,00 bei Abschluss des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens nicht bekannt gewesen sei. Der Know-how Vertrag sei erst nach Erlassung der Berufungsvorentscheidung vorgelegt worden und daher auch erst dem Unabhängigen Finanzsenat als Entscheidungsgrundlage zur Verfügung gestanden. Aus der auf Grundlage des Know-how Vertrages ergangenen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates für das Jahr 1998 sei für das gegenständliche Rechtsmittel nichts zu gewinnen, da beim nunmehrigen Verfahren ausschließlich der Vertrag über Beratung und Unterstützung vom 4. Jänner 1999 entscheidungswesentlich sei.

Da es sich bei der Vergütung von Dienstleistungen aufgrund des Vertrages über Beratung und Unterstützung vom 4. Jänner 1999, welche gemäß den jeweils erbrachten Arbeiten monatlich in Rechnung gestellt werden, nicht um Lizenzgebühren im Sinne des Art 12 DBA Ö – Y. handle, habe die Y. gemäß DBA kein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften aus Dienstleistungen. Eine Anrechnung von – offenbar trotzdem angefallener – y. Steuern komme daher nicht in Betracht.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2003 und damit innerhalb der bis 31. Dezember 2003 verlängerten Frist wurde von der Bw. der Antrag gestellt die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen.

Im Vorlageantrag wurde auf die allgemeinen und rechtlichen Ausführungen in der Berufung vom 18. Juli 2003 verwiesen und ausgeführt, dass die Bw. unverändert der Auffassung sei, dass die y. Einkünfte der Jahre 2000 und 2001 Lizenzerträge im Sinne des DBA Ö – Y. seien. Die Basis bilde der am 20. August 1998 abgeschlossene Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how und der am 14. Jänner 1999 abgeschlossene Vertrag über die Beratung und Unterstützung.

Bereits bei der Veranlagung 1998 sei der Bw. die y. Quellensteuer auf Lizenzerträge nicht angerechnet worden. Die Bw. habe gegen den Körperschaftsteuerbescheid berufen. Erst in

der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates sei der Berufung Folge gegeben und der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 1998 abgeändert worden.

Der ursprüngliche Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how vom 20. August 1998 sei am 14. Jänner 1999 durch einen weiteren Vertrag mit der Bezeichnung „Vertrag über Beratung und Unterstützung“ bloß ergänzt worden, wie dies durch den Bezug auf den ursprünglichen Vertrag in Art I des neuen Vertrages ersichtlich sei. Obwohl der Wortlaut der Überschrift vielleicht irreführend sein könne, handle es sich weiterhin um die gleiche Tätigkeit wie 1998, nämlich um das Zurverfügungstellen von Know-how.

Auch im gegenständlichen Zeitraum überlasse die Bw. (auch nach dem zweiten Vertrag) der X. tatsächlich unter anderem folgendes Know-how:

- Erfahrungen auf dem Gebiet der Vermittlung und Direktverkauf von Finanzprodukten, insbesondere von komplexen Lebensversicherungsprodukten zum Aufbau langfristiger Vermögensansammlungen bis zum Pensionsalter.
- Erfahrungen auf dem Gebiet des Netzaufbaues (insbesondere technisches Know-how)
- Erfahrungen über Entlohnungssysteme für Versicherungsvertreter
- Erfahrungen bei der Organisation von Wettbewerben für Versicherungsvertreter u.s.w.

Somit seien die nach dem Vertrag über die Überlassung von Know-how geschuldeten Leistungen von der Bw. auch im relevanten Zeitraum (2000 und 2001) erbracht worden - nicht zuletzt auch deshalb, weil über Art I des zweiten Vertrages die Leistungspflicht des ursprünglichen Vertrages weiterbestanden habe. Deshalb sei die Beurteilung der 1998 erfolgten Zahlung als der y. Quellensteuer unterliegend durch den Unabhängigen Finanzsenat – entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung – sehr wohl relevant. Im zweiten Vertrag würden nämlich nur Ergänzungen zu den Leistungspflichten im ersten Vertrag erfolgen, die laut Präambel für die weitere Entwicklung der Handelstätigkeit der X. für nötig befunden wurden. Die im Zuge dieser Ergänzung erwähnte „Schulung und Beratung“ beziehe sich zudem zur Gänze auf die oben angeführten Punkte der Überlassung von Know-how.

Dabei handle es sich nicht um eine Schulung im klassischen Sinn. Vielmehr sei – wie im Zuge der sonstigen Tätigkeiten (Gespräche auf Managerebene und Überlassung detaillierter Arbeitsunterlagen) – nicht allgemein verfügbares Wissen, sondern geschütztes Spezialwissen weitergegeben worden, das wegen des großen Konkurrenzdenkens unter den Versicherungsunternehmen geheim gehalten werde. Die im Vertrag genannten „Beratungs-“ und

„Schulungsleistungen“ seien zum Zweck der oben genannten Punkte der Weitergabe von Know-how erfolgt.

Letztlich sei der zweite Vertrag nur abgeschlossen worden, um aufgrund der immer rascher erfolgenden Neu- und Weiterentwicklung von Versicherungsprodukten eine flexible ständige Anpassung und ein ständiges Nachjustieren von Know-how zu ermöglichen. Was die einzelnen konkreten tatsächlichen Tätigkeiten betreffe, für welche die Lizenzgebühren bezahlt wurden, habe sich in den gegenständlichen Veranlagungszeiträumen letztlich gegenüber dem Jahr 1998 nicht geändert.

Umfangreiche Arbeitsunterlagen, die aufgrund jahrelanger praktischer Erfahrung entstanden sind, seien auch im gegenständlichen Zeitraum von der Bw. an die X. übergeben worden.

Die Überlassung der detaillierten Arbeitsunterlagen sei nur auf Managerebene erfolgt und es sei zu keinem Treffen mit Versicherungsvertretern und Außendienstmitarbeitern der X. gekommen. Vor Ort seien die umfangreichen Unterlagen und Aufzeichnungen zwar erläutert worden, da aber der Stellenwert dieser Erläuterung der Unterlagen im Vergleich zu diesen selbst nur von untergeordneter Bedeutung sei, könne auch Beratung im klassischen Sinn überhaupt nicht vorliegen.

Abschließend wurde von der Bw. noch einmal darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat eine derartige Angelegenheit zu ihren Gunsten entschieden habe. In einem wurde beantragt die y. Quellensteuer von S 83.915,00 im Jahr 2000 und von € 14.676,28 im Jahr 2001 anzurechnen.

Am 18. August 2006 hat der Unabhängige Finanzsenat unter Bezugnahme auf das Berufungsvorbringen einen Fragenvorhalt an die Bw. gerichtet. Mit diesem wurde die Bw. ersucht die nachstehend angeführten Fragen innerhalb von vier Wochen ab Erhalt des Fragenvorhaltes zu beantworten und die im Fragenvorhalt angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Laut Berufungsvorbringen habe die Bw. auch in den Jahren 2000 und 2001 umfangreiche aufgrund jahrelanger Erfahrungen entstandene Arbeitsunterlagen an die X. übergeben und erläutert. Die Überlassung der detaillierten Arbeitsunterlagen sei laut Berufung nur auf Managerebene erfolgt und es sei zu keinen Treffen mit den Versicherungsvertretern und Außendienstmitarbeitern der X. gekommen.

Dieses Vorbringen sei aus dem am 4. Jänner 1999 abgeschlossenen Vertrag über Beratung und Unterstützung nicht ableitbar, zumal Gegenstand dieses Vertrages die weitere Unterstützung der X. bei der Benutzung und Entwicklung des 1998 gewährten Know-hows, aber auch die Schulung und Beratung durch Experten der Bw. sei (Punkt I). Auch der in Punkt II des am 4. Jänner 1999 abgeschlossenen Vertrages angeführte Pflichtenkatalog (Gewährung methodischer Unterstützung bei der Entwicklung eines strukturierten mehrstufigen Netzwerkes für die Vermittlung und direkten Verkauf von Finanzprodukten, besonders in der Lebensversicherung, Spezielle Ausbildung der X. Mitarbeiter, laufende Schulung, Beratung im Bereich Werbung und Public Relations, Ständige Beratung bei der Vermittlung und direktem Verkauf von Finanzprodukten, Übermittlung von Erfahrungen und Training im Bereich des Managements im direkten Verkauf und der Motivierung von Mitarbeitern) stütze das Berufungsvorbringen nicht.

Zudem liege eine mit 15. Dezember 2000 datierte Rechnung der Bw. vor, mit welcher der X. für die spezielle Ausbildung ihrer Mitarbeiter und für Schulungen S 1.678.300,00 verrechnet wurden.

Im Hinblick auf die im Fragenvorhalt angeführten Unstimmigkeiten wurde die Bw. aufgefordert:

- die gegenüber der X. im einzelnen erbrachten Leistungen konkret und detailliert darzustellen,
- Unterlagen vorzulegen, die eine Bewertung der im einzelnen erbrachten Leistungen ermöglichen und
- bekanntzugeben, welche Aufwendungen der Bw. im Zusammenhang mit den gegenüber der X. erbrachten Leistungen in den Jahren 2000 und 2001 entstanden seien (Personalaufwand, Reisekosten, Sachaufwand etc.)

Dem Fragenvorhalt war die Rechnung der Bw. vom 15. Dezember 2000 (siehe oben) beigelegt.

Mit Schreiben vom 8. September 2006 hat die Bw. beantragt die Frist für die Beantwortung des Fragenvorhalts um vier Wochen zu verlängern. Der Antrag wurde damit begründet, dass sich einige Personen und Unterlagen in Y. befinden, und es daher länger dauern werde die benötigten Auskünfte und Unterlagen zu beschaffen.

Nach Ablauf der im Schreiben vom 8. September 2006 beantragt Frist wurde mündlich um weitere Fristverlängerungen angesucht. Mit E-Mail vom 26. Februar 2006 wurde aufgrund der damals laufenden Jahresabschlussarbeiten beantragt die Frist für die Beantwortung des Fragenvorhalts bis 15. April 2007 zu verlängern.

Diesem Antrag hat der Unabhängige Finanzsenat mit Schreiben vom 28. Februar 2007 stattgegeben. In einem wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass über die Berufung aufgrund der Aktenlage entschieden wird, wenn die bereits mehrfach avisierte Vorhaltsbeantwortung nicht bis längstens 15. April 2007 beim Unabhängigen Finanzsenat einlangen sollte. Das Schreiben vom 28. Februar 2007 wurde der Bw. nachweislich am 2. März 2007 zugestellt.

Die mit Fragenvorhalt vom 8. September 2006 abverlangten Unterlagen und Auskünfte wurden bis zum Zeitpunkt der Berufungserledigung nicht vorgelegt bzw. erteilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf den gegenständlichen Fall ist das dem OECD Musterabkommen nachgebildete DBA Ö – Y. anwendbar.

Gemäß Art 12 Abs. 1 des DBA Ö – Y- dürfen Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und von einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person bezogen werden, in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art 12 Abs. 2 des DBA Ö – Y. dürfen jedoch die im Absatz 3 lit. a angeführten Lizenzgebühren in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber 5 von Hundert des Bruttobetrages nicht übersteigen.

Gemäß Art. 12 Abs. 3 des DBA Ö – Y bedeutet der in diesem Artikel verwendete Ausdruck "Lizenzgebühren" Vergütungen jeder Art, die für die Berechtigung oder für das Recht auf Benutzung

- a) von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen,
- b) von Urheberrechten an literarischen künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, gezahlt werden

Strittig ist, ob die y. Einkünfte der Bw. Lizenzgebühren im Sinne des DBA Ö – Y. sind oder nicht.

Die Bw. führte in diesem Zusammenhang vorerst aus, dass sie der X. Erfahrungen auf dem Gebiet der Vermittlung und dem Direktverkauf von Finanzprodukten, insbesondere von komplexen Lebensversicherungsprodukten zum Aufbau langfristiger Vermögensansammlungen bis zum Pensionsalter, Erfahrungen auf dem Gebiet des Netzaufbaus (insbesondere technisches Know-how), Erfahrungen über Entlohnungssysteme für Versicherungsvertreter, Erfahrungen bei der Organisation von Wettbewerben für Versicherungsvertreter usw. überlässt und verwies in diesem Zusammenhang auf den am 20. August 1998 abgeschlossenen Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how.

Dazu wird in der Berufungsvorentscheidung vom 10. Oktober 2003 ausgeführt, dass die aus dem Know-how Vertrag vom 20. August 1998 resultierenden Einnahmen von S 4.000.000,00 und die darauf entfallende Abzugsteuer von S 200.000,00 bereits bei der Körperschaftsteueranveranlagung 1998 berücksichtigt wurden. Die verfahrensgegenständlichen Einnahmen würden aus dem am 4. Jänner 1999 abgeschlossenen "Vertrag über Beratung und Unterstützung" resultieren, aus dem hervorgeht, dass die gegenständlichen Vergütungen nicht unter den Lizenzgebührenbegriff des Art 12 DBA Ö. – Y. zu subsumieren sind.

Im Vorlageantrag wird dazu ausgeführt, dass der am 14. Jänner 1999 abgeschlossene "Vertrag über Beratung und Unterstützung" den ursprüngliche Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how vom 20. August 1998 nur ergänzt. Weiters wird vorgebracht, dass trotz des vielleicht irreführenden Wortlautes der Überschrift des am 14. Jänner 1999 abgeschlossenen Vertrages nach wie vor Know-how zur Verfügung gestellt wird.

In den vorliegenden Verträgen vom 20. August 1998 und 14. Jänner 1999 wird im Bezug auf den Gegenstand des Vertrages und die Pflichten der Bw. bzw. der X. sowie im Bezug auf das Entgelt für die von der Bw. zu erbringenden Leistungen folgendes ausgeführt:

Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how vom 20. August 1998

I. Gegenstand des Vertrages

Der Gegenstand des Vertrages ist die Zurverfügungstellung von und das Nutzungsrecht (Lizenz) an Know-how – Handels – und Geschäftserfahrungen und Verfahren bei Gründung, Entwicklung und Betrieb des strukturierten Mehrstufennetzes für Vermittlung und Direkt-

verkauf von Finanzprodukten insbesondere der Lebensversicherung (im folgenden kurz "Netz" genannt).

II Pflichten der Bw.

- 1. Die Bw. verpflichtet sich, der X. bis spätestens des Jahresendes 1998 zu den nach Bedarf festgelegten Terminen den Vertragsgegenstand gemäß Artikel I zu übergeben, der in Zusammenarbeit der beiden Vertragsparteien den Bedingungen in Y. angepasst wird, einschließlich:*
 - 1) der Netz-Struktur- Modelle inklusive der Finanzkalkulation und Entwicklungsprognosen;*
 - 2) der Alternativvorschläge der Produktmodelle;*
 - 3) der Orgaleitungsmethode und des Netz – Managements;*
 - 4) der Grundvertragsdokumente, die im Zusammenhang mit den Netzaufbau stehen;*
 - 5) der Schulungen, die zum Netzaufbau und Betrieb nötig sind;*
 - 6) der Schulungen von Mitarbeitern und Leistungsorganen der X.;*
 - 7) der Sicherung der kleinen Netz – Korrekturen, die für die optimale Ausnutzung in Y. nötig sind*
- 2. Die Bw. haftet nicht für einen mit dem Vertragsgegenstand zu erzielenden Erfolg, insbesondere nicht für eine erfolgreiche Vermittlung oder einen erfolgreichen Direktverkauf.*

III Pflichten der X.

- 1. Die X. verpflichtet sich, den Vertragsgegenstand gemäß Artikel I:*
 - 1) ausschließlich zu ihrem eigenen Gebrauch und zum Gebrauch ihres Netzes anzuwenden und das nur in Y. und*
 - 2) nicht an Dritte weiterzugeben.*
- 2. Die X. verpflichtet sich, zur Verschwiegenheit über den Vertragsgegenstand (sämtliches Know-how gemäß Artikel I, II) und haftet auch für die Einhaltung dieser Pflicht durch ihre Mitarbeiter und dritte Personen. Diese Verpflichtung besteht auch nach Beendigung des Vertrages. Bei Verletzung dieser Verpflichtung leistet die X. an die Bw. eine Vertragsstrafe in der Höhe von S 60.000,00 unbeschadet einer allfälligen Schadenersatzforderung.*

IV Preis

Der Preis für die von der Bw. zu erbringenden Leistungen wird mit S 4.000.000,00 (vier-millionen österreichischen Schillinge) festgelegt. Er ist nach Fakturierung nach Übergabe des vereinbarten Vertragsgegenstandes fällig.

Vertrag über Beratung und Unterstützung vom 4. Jänner 1999

Präambel

Die X. hat am 20.8.1998 mit der Bw. einen Vertrag über die Gewährung von Know-how (weiter nur Vertrag über Know-how) abgeschlossen. Da für die Entwicklung der Handelstätigkeit der X. eine spezielle Assistenz und Hilfe benötigt wird, haben die beiden Vertragsparteien vereinbart, dass die Bw. der X. weitere Beratung und Unterstützung zum Zwecke der Erreichung höchster Geschäftserfolge gewährt.

I. Vertragsgegenstand

Gegenstand des Vertrages ist die weitere Unterstützung der X. bei der Benutzung und Entwicklung der gewährten Know-how gemäß Vertrag über Know-how, aber auch die Schulung und Beratung durch Experten seitens der Bw..

II Pflichten der Bw.

- 1. Die Bw. verpflichtet sich den Vertragsgegenstand gemäß Bedarf und auf Anforderung der X. und auf Grund einer (mündlichen) Vereinbarung beider Vertragsparteien zu gewähren. Es handelt sich vor allem um folgende Pflichten:*
 - 1. Gewährung methodischer Unterstützung bei der Entwicklung eines strukturierten Netzwerkes für die Vermittlung und direkten Verkauf von Finanzprodukten, besonders in der Lebensversicherung (weiter nur Netzwerkes)*
 - 2. Spezielle Ausbildung der X. Mitarbeiter, laufende Schulungen*
 - 3. Beratung im Bereich Werbung und Public Relations*
 - 4. Ständige Beratung bei der Vermittlung und direktem Verkauf von Finanzprodukten*
 - 5. Übermittlung von Erfahrungen und Training im Bereich des Managements im direkten Verkauf und der Motivierung von Mitarbeitern.*

2. Die Bw. verpflichtet sich im Bedarfsfall nach Vereinbarung auch andere als die o. a. spezielle Beratung und Unterstützung von X., die an den Vertrag über Know-how anknüpft, zu gewähren.
3. Im Zusammenhang mit dem Vertragsgegenstand haftet die Bw. nicht für den Erfolg, vor allem nicht für die erfolgreiche Vermittlung oder den erfolgreichen Direktverkauf.

III Pflichten der X.

1. Die X. verpflichtet sich, den Vertragsgegenstand gemäß Artikel I:
 - 1) ausschließlich für den eigenen Bedarf und für den Bedarf ihres Netzwerkes zu verwenden, u. z. nur auf dem Gebiet der Y.
 - 2) nicht an Dritte weiterzugeben.
2. Die X. verpflichtet sich, zur Verschwiegenheit über den Vertragsgegenstand (alles Know-how gemäß Artikel I, II und den Bestimmungen gemäß Art. II.) und haftet auch für die Einhaltung dieser Pflicht bei den eigenen Mitarbeiter und Dritten. Diese Pflicht ist auch nach Vertragsbeendigung gegeben. Bei der Verletzung dieser Pflicht bezahlt X. der Bw. eine Vertragsstrafe in der Höhe des Betrages, der in der letzten schriftlichen Aufforderung der Bw. zur Bezahlung der Vertragsstrafe in Rechnung gestellt wurde (Artikel IV). Der Anspruch auf Schadenersatz geht mit der Bezahlung der Vertragsstrafe nicht ein.

IV Preis

Die Arbeiten seitens der Bw. gemäß Artikel II werden der X. monatlich gemäß den Ausgaben zu den vereinbarten Preisen in Rechnung gestellt. Die Rechnungen sind ohne Abschläge innerhalb von 14 Tagen fällig.

Die Bw. hat sich mit Vertrag vom 20. August 1998 verpflichtet, ihr zu diesem Zeitpunkt vorhandenes Know-how auf dem Gebiet der Gründung, Entwicklung und dem Betrieb eines strukturierten Mehrstufennetzes für die Vermittlung und den Direktverkauf von Finanzprodukten bis spätestens Jahresende 1998 der X. zur Verfügung zu stellen. Dieser Verpflichtung ist die Bw. ganz offensichtlich nachgekommen, da ihr 1998 das vertraglich vereinbarte Entgelt von S 4.000.000,00 zugeflossen ist.

Gegenstand des Vertrages vom 14. Jänner 1999 ist hingegen die weitere Unterstützung der X. bei der Benutzung und Entwicklung des 1998 gewährten Know-hows, die spezielle Ausbildung von Mitarbeitern der X., die Beratung im Bereich Werbung und Public Relations, die ständige

Beratung bei der Vermittlung und dem direkten Verkauf von Finanzprodukten sowie die Übermittlung von Erfahrungen und Training im Bereich des Managements im direkten Verkauf und der Motivierung von Mitarbeitern (Art II, Punkt 1). Zudem hat sich die Bw. verpflichtet, die X. im Bedarfsfall und nach Vereinbarung auch in Bereichen zu unterstützen und zu beraten die keinen Bezug zum 1998 gewährten Know-how aufweisen (Art II, Punkt 2).

Der Bw. ist dahingehend Recht zu geben, dass der am 14. Jänner 1999 abgeschlossene Vertrag über Beratung und Unterstützung einen Bezug zum Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know-how vom 20. August 1998 aufweist und diesen ergänzt. Dass die Bw. auch im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Know-how im Sinne des Art. 12 DBA Ö. – Y. an X. übertragen hat, wird durch den am 14. Jänner 1999 abgeschlossenen Vertrag hingegen nicht nachgewiesen. Dies einerseits deswegen, weil als Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12 DBA Ö. – Y. nur Vergütungen für die Überlassung von bereitstehendem Wissen erfasst werden sollen, denen im Zeitpunkt der Einkunftserzielung keine bzw. nahezu keine Aufwendungen zuzuordnen sind, wohingegen die gegenständlichen Einnahmen der Bw. des Jahres 2000, laut vorliegender Rechnung vom 15. Dezember 2000, aus der - voraussichtlich kostenintensiven - Schulung und Ausbildung von Mitarbeitern der X. resultieren. Andererseits hat sich die Bw. mit Vertrag vom 14. Jänner 1999 verpflichtet im Bedarfsfall und nach Vereinbarung auch Leistungen zu erbringen, die keinerlei Bezug zum Vertrag über die Zurverfügungstellung von Know aufweisen.

Die Verträge vom 20. August 1998 und vom 14. Jänner 1999 stellen demnach keinen Nachweis dafür dar, dass die Bw. im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Lizenzeinkünfte im Sinne des Art. 12 DBA Ö. – Y. bezogen hat.

Ausgehend davon wurde die Bw. mit Fragenvorhalt vom 18. August 2006 aufgefordert, die gegenüber X. erbrachten Leistungen konkret und detailliert darzustellen, Unterlagen vorzulegen die eine Bewertung der im einzelnen erbrachten Leistungen ermöglichen und bekanntzugeben, welche Aufwendungen (Personalaufwand, Reisekosten, Sachaufwand etc.) der Bw. im Zusammenhang mit den gegenüber X. erbrachten Leistungen in den Jahren 2000 und 2001 entstanden sind.

Der Aufforderung vom 18. August 2006 hat die Bw. trotz ausreichender Frist und Nachfristsetzung nicht Folge geleistet. Damit ist die Bw. jeden Nachweis für das Berufungsvorbringen, dass sie in den Jahren 2000 und 2001 umfangreiche Arbeitsunterlagen, die aufgrund jahrelanger praktischer Erfahrung entstanden sind an X. übergeben hat, schuldig geblieben. Dazu wird noch angemerkt, dass dieses Vorbringen zudem im Widerspruch zur den gegenständ-

lichen Einkünften des Jahres 2000 zugrunde liegenden Faktura vom 15. Dezember 2000 steht, mit welcher die Bw. für die spezielle Ausbildung von Mitarbeitern der X. und für Schulungen S 1.678.300,00 an die X. verrechnet hat. Aufgrund dieser Faktura ist davon auszugehen, dass zumindest im Jahr 2000 keine aufgrund jahrelanger Erfahrung entstandenen Arbeitsunterlagen an X. übergeben wurden. Auch das Berufungsvorbringen, wonach den gegenständlichen Einkünften keine Beratung im klassischen Sinne zugrunde liegen kann, weil die vor Ort durchgeführte Erörterung der umfangreichen Unterlagen und Aufzeichnungen von nur untergeordneter Bedeutung war, wurde durch keinerlei Unterlagen für den Nachweis belegt. Bei Berücksichtigung der in Art II, Punkt 2 des Vertrages vom 14. Jänner 1999 getroffenen Regelungen ist letztlich nicht einmal sichergestellt, dass die im gegenständlich Verfahren relevanten Einkünfte überhaupt im Zusammenhang mit einem 1998 oder danach erfolgten Know-how Transfer stehen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die verfahrensgegenständlich relevanten Einkünfte der Jahre 2000 und 2001 aus klassischen Beratungs- und Schulungsleistungen resultieren und keine Lizenzgebühren im Sinne des Art. 12 DBA Ö – Y darstellen. Daher hat Y. hinsichtlich dieser Einkünfte kein Besteuerungsrecht und es kann eine in Y einbehaltene Quellensteuer in Österreich nicht angerechnet werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 24. April 2007