



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Krafft und die weiteren Mitglieder HR Mag. Robert Posch, Mag. Michael Schiller und Elisabeth Isabella Krejci in Beisein der Schriftführerin Romana Schuster über die Berufung der X, s, vertreten durch Leitner&Leitner GesmbH, Am Heumarkt 7, 1030 Wien, vom 10. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 28. Jänner 2003 betreffend Haftung für die Quellenabzugsteuer gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 iVm § 98 EStG 1988 für den Zeitraum 1998 bis 2000 nach der am 12. Dezember 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1.) Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird dahingehend präzisiert, dass es sich um einen Haftungsbescheid gemäß § 224 BAO handelt, mit dem die Quellenabzugsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 98 Z 6, § 99 Abs. 1 Z 3 und § 100 Abs. 1 und 2 EStG 1988 sowie Art. 13 Abs. 1 und 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Zeitraum 1998 bis 2000 geltend gemacht wird.
- 2.) Der Bescheid wird, soweit er das Jahr 1998 betrifft, aufgehoben. Der Berufung wird insoweit statt gegeben.
- 3.) Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Betriebsgegenstand der X (i.d.F. Bw.) ist die Planung, Organisation und Durchführung von Veranstaltungen.

Die Bw. ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der Y. - Amsterdam an die Lizenzzahlungen geleistet wurden.

Die Bp. stellte in ihrem Bericht fest, dass die niederländische Mutter mit ihren inländischen Lizenzeinkünften beschränkt steuerpflichtig und Österreich auf Grund des DBA Abkommens zum Quellensteuerabzug in Höhe von 10% der Brutto-Lizenz berechtigt sei.

Die Quellensteuer wurde einerseits als Forderung gegenüber der Konzernmutter und andererseits als Verbindlichkeit - Finanzamt eingestellt.

		1998	1999	2000
		EURO	EURO	EURO
Lizenzen aus	1996	461.382,08		
	1997	600.640,61		
	1998	753.618,04		
		1.815.640,73	701.340,81	587.477,31
Abzugssteuer 10%		181.564,07	70.134,08	58.747,73

Diesen Prüfungsfeststellungen der Bp. folgend wurde ein Haftungsbescheid über die Quellenabzugsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG iVm § 98 EStG vom 28. Jänner 2003 erlassen, mit dem die Bw. für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerbeträge, insgesamt € 310.445,88 in Anspruch genommen wurde.

Gegen den Haftungsbescheid wurde mit 10. April 2003 Berufung erhoben.

- Es liege ein Verstoß gegen § 224 BAO (Geltendmachung von Haftungen) vor.

Der Haftungsbescheid verweise auf die Bestimmungen des § 21 Abs. 1 Z 1 KStG iVm § 98 EStG. Die Bestimmung des § 98 EStG enthalte keine Hinweise darüber, wie die Einkommen- bzw. die Körperschaftsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen zu erheben sei oder wer für die Erhebung der Steuer hafte. Aus den genannten Vorschriften könne die Haftung der Bw. nicht abgeleitet werden.

Ferner erweise sich, dass die Quellensteuer für 1998 in unrichtiger Höhe (€ 181.564,07) ausgewiesen worden sei. Die Quellensteuer belaufe sich für den betreffenden Veranlagungszeitraum lediglich auf € 75.361,80.

- Neben einem Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot wurde ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 52 EGV aF bzw. Art. 43 EGV geltend gemacht. Gemäß Art. 43 EGV seien Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates nach Maßgabe der Bestimmungen der Art. 44 bis 48 EGV verboten.

Die Bw. könne ihre Geschäftstätigkeit, welche in der Veranstaltung von Seminaren, Kongressen und ähnlichen Schulungen bestehe, nach der von der niederländischen Muttergesellschaft entwickelten Methodik nur ausüben, sofern zwischen der Muttergesellschaft als Inhaber von zugrundeliegenden Rechten und der Bw. ein entsprechender Know-how Vertrag abgeschlossen werde, widrigenfalls eine Verletzung urheberrechtlicher Vorschriften vorliege.

Im hypothetischen Vergleichsfall zu einer in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft sei festzustellen, dass in diesem Fall des Abschlusses eines Vertrages über die Überlassung von Know-how mit einer österreichischen Tochtergesellschaft Österreich nicht zur Erhebung einer Quellensteuer berechtigt sei, sodass das alleinige Besteuerungsrecht bei Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft verbleibe. Die niederländische Muttergesellschaft werde somit in ihrem Recht auf freie Niederlassung innerhalb der Gemeinschaft behindert. Die Großbetriebsprüfung nahm mit Schreiben vom 29. September 2003 zur Berufung Stellung. Was die geltend gemachte Verfassungswidrigkeit betreffe, so sei anzumerken, dass den Verwaltungsbehörden die Prüfung gehörig kundgemachter Gesetze nicht zustehe und diese daher bis zu einer etwaigen Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof anzuwenden seien. Es werde ein Verstoß gegen die in den Art. 43 ff EG normierte Niederlassungsfreiheit für die niederländische Muttergesellschaft geltend gemacht die in der Verweigerung einer Meistbegünstigung im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten bestehe.

Dazu sei zu bemerken, dass es keine EuGH-Entscheidung darüber gebe, wonach Doppelbesteuerungsabkommen gemeinschaftswidrig wären, wenn sie nicht Begünstigungen einräumten, die im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten eingeräumt würden.

Nach Ansicht der Bp. sei in Hinblick auf den niedrigen Steuersatz von 10% sowie der im DBA Niederlande vorgesehenen Anrechnungsmöglichkeit durch die es im Regelfall zu keiner doppelten Besteuerung komme, keine Verletzung der Niederlassungsfreiheit gegeben.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bp. vom 29. Oktober 2003 wurden die im Berufungsschreiben dargelegten Argumente im Wesentlichen wiederholt.

In der am 15. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. erläutert, dass ihre Muttergesellschaft in den Niederlanden einer der österreichischen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer unterliege, wobei die Lizenzgebühren Teil der Bemessungsgrundlage dieser Steuer seien. Zum Quellenabzugsteuer bei Veranlagung in den Niederlanden führte der steuerlichen Vertreter aus, seines Wissens nach habe sich die niederländische Muttergesellschaft im relevanten Zeitraum jeweils in einer Verlustsituation befunden weshalb es keine Steuerabzüge (weder im Sinne des Art. 24 Abs. 2 lit. a noch lit. b DBA) gegeben habe.

Selbst wenn die Muttergesellschaft nicht in einer Verlustsituation gewesen wäre, wäre dieser Steuerabzug erst zu einem viel späteren Zeitpunkt erfolgt als der Abzug der Steuer in Österreich was ebenfalls einen Nachteil der Muttergesellschaft bedeuten würde.

Der unabhängige Finanzsenat präzierte im Rahmen seiner Berufungsentscheidung vom 23. Juni 2005 Gz. RV/1799-W/2003 den Spruch des Bescheides und wies die Berufung im Übrigen als unbegründet ab.

- Verstoß gegen § 224 BAO:

Zum Vorwurf, dass der Haftungsbescheid keinen Hinweis darauf enthalte, auf welche gesetzliche Vorschrift er sich stütze erläutert die Behörde § 100 Abs. 2 EStG 1988 der die Haftung des Abzugsverpflichteten (der Bw.) normiere sei zwar im Haftungsbescheid nicht ausdrücklich angeführt, ein derartiger Mangel (des formellen Rechts) führe aber nur dann zur Aufhebung des Bescheides, wenn dieser Einfluss auf den Inhalt des angefochtenen Bescheides gehabt habe und somit wesentlich gewesen sei.

Der Haftungsbescheid entspreche dem Gebot der hinreichenden inhaltlichen Bestimmtheit, weil die Leistungspflicht so deutlich festgelegt sei, dass es dem Bescheidadressaten objektiv möglich sei, auf Grund des Bescheides seine Leistungspflicht erkennen und erfüllen zu können.

- Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art. 52 EGV aF bzw. Art. 43 EGV:

Zum behaupteten Widerspruch der Festsetzung der Quellensteuer zur Niederlassungsfreiheit wurde dargelegt, dass die Berufung nicht auf die in Art. 24 Abs. 2 des DBA Österreich-Niederlande geregelte Anrechnung der in Österreich einbehaltenen Abzugsteuer bei der Steuerveranlagung der Muttergesellschaft im Ansässigkeitsstaat eingegangen wäre, wodurch die Doppelbesteuerung vermieden werden könnte.

Unter Zugrundelegung der 35%igen Körperschaftsteuer trage eine niederländische Gesellschaft, die zunächst von der österreichischen Quellenabzugsteuer betroffen sei, welche bei der Veranlagung im Ansässigkeitsstaat angerechnet werde, keine höhere Steuerlast, als jene hypothetische Gesellschaft, die ohne Quellenabzugsteuer entrichten zu müssen, die Lizenzgebühren bloß im Ansässigkeitsstaat zu versteuern habe.

Der Senat könne keine Schlechterstellung einer niederländischen Muttergesellschaft im Vergleich zu einer deutschen Muttergesellschaft erkennen, welche in solchen Fällen nach den für den Streitzeitraum geltenden DBA-Regelungen die Lizenzgebühren bloß in Deutschland zu versteuern habe.

Es seien zwar Überlegungen im Zusammenhang mit einer allfälligen Verlustsituation der Konzernmutter in den Niederlanden angestellt worden, in der es keine Steuerabzüge nach Art. 24 Abs. 2 des DBA hätte geben können, einem Ersuchen der Behörde um Vorlage von

Nachweisen über die Besteuerung der Muttergesellschaft in den Niederlanden sei aber nicht entsprochen worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH seien die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung weiterhin dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um gegebenenfalls im Vertragswege eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

In diesem Zusammenhang stehe es den Mitgliedstaaten frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen.

Die niederländische Muttergesellschaft werde somit in ihrem Recht auf freie Niederlassung nicht behindert.

Die Bw. erhob Beschwerde vor dem VwGH.

In der Beschwerdeschrift wurde wiederholt dargetan, die Anwendung des besonderen Steuerabzuges gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG i.V.m. Art. 13 Abs. 2 DBA verletze die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EGV. Prinzipiell sei davon auszugehen, dass das Prinzip der Meistbegünstigung vom Wortlaut der Grundfreiheiten – und somit der Niederlassungsfreiheit – erfasst sei.

Neben dem fiktiven Vergleich mit einer deutschen Muttergesellschaft ergebe sich eine Benachteiligung auch dadurch, dass eine Anrechnung der einbehaltenen Quellensteuer erst zu einem viel späteren Zeitpunkt erfolgte als der Abzug der Quellensteuer in Österreich wodurch sich ein Zins- und Liquiditätsnachteil, der nach der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH als für eine Diskriminierung ausreichend angesehen werde.

Befinde sich die Muttergesellschaft im Jahr der Erhebung der Abzugsteuer in einer Verlustsituation, sei eine Anrechnung in diesem Jahr nicht möglich, es ergäbe sich auch in diesem Fall ein Zins- und Liquiditätsnachteil ja u.U. sogar ein vollständiger Verlust der Anrechnungsmöglichkeit der einbehaltenen Quellensteuer.

Die Behörden hätten im Rahmen der Richtlinie des Rates über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (77/799/EWG) die Möglichkeit, die notwendigen Erhebungen vorzunehmen, dies jedoch unterlassen und damit den Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 17. November 2010, ZI 2005/13/0111 den Einwendungen der Bw. zum Verstoß gegen die der Niederlassungsfreiheit eine Absage erteilt und dazu ausgeführt dass der EuGH seine Unterstützung zur sogenannten Meistbegünstigung auf Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen in mehreren von ihm angeführten Entscheidungen versagt habe.

Er hat des Weiteren ausgeführt, dass die Nichtanwendbarkeit der Meistbegünstigungsklausel jedoch nicht bedeute, dass die Frage ob eine Anrechnung der Quellensteuer in den Niederlanden möglich sei, für eine abschließende rechtliche Prüfung des Falles vor dem Hintergrund des Unionsrechts nicht mehr von Bedeutung sei. Kritisiert wurde, dass die belangte Behörde von ihren diesbezüglichen Ermittlungsmöglichkeiten nicht Gebrauch gemacht habe.

Der Bescheid wurde aufgrund dessen wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Die Berufungsentscheidung ist damit aus dem Rechtsbestand getreten.

Das Finanzamt Wien 6/7/15 hat nach Ersuchen des UFS ein Auskunftersuchen an die niederländische Finanzverwaltung gestellt. Es wurde ersucht die Steuerbescheide der Muttergesellschaft der Bw. für die Jahre 1998 bis 2000 vorzulegen. Es sollte bekanntgegeben werden, in welcher Höhe in diesen Jahren Körperschaftsteuer erhoben wurde bzw. in welcher Höhe eine in Österreich erhobene Quellensteuer aus Lizenzeinkünften für die Jahre 1998 bis 2000 in Anwendung des Art. 24 DBA Niederlande anrechenbar war.

Letztlich sollte dargelegt werden, ob zwischenzeitig ein Antrag auf Anrechnung der in Österreich eingehobenen Quellensteuer eingebracht worden sei.

Die niederländische Finanzverwaltung gab in Beantwortung des Schreibens bekannt, dass die niederländische Behörde die vorgelegten Fragen nicht beantworten könne. Dies deshalb, weil die Aufbewahrungsfrist abgelaufen und die verlangten Informationen nicht mehr vorhanden seien.

Mit Schreiben des UFS vom 28. Juni 2011 wurde die Bw. unter Vorlage des Ergebnisses des Auskunftersuchens ersucht, die darin gestellten Fragen zu beantworten und die dort angeführten Unterlagen beizulegen.

Die Bw. stellte in Beantwortung des Ersuchens die grundlegende Situation wie folgt dar: Die niederländische Muttergesellschaft sei Obergesellschaft einer steuerlichen Unternehmensgruppe.

Nach niederländischem, seit 1998 geltendem Steuerrecht seien Verluste zeitlich unbefristet vortragsfähig und könnten idR mit späteren steuerlichen Gewinnen ausgeglichen werden. Eine betragsmäßige oder prozentuelle Beschränkung der jährlichen Verlustverwertung bestehe nicht. Die einbehaltenen Quellensteuern auf Lizenzeinkünfte seien grundsätzlich anrechnungsfähig. Sofern eine Anrechnung im Jahr des Steuerabzugs nicht möglich sei, seien die Quellensteuern auf Lizenzeinkünfte zeitlich unbefristet vortragsfähig. Eine Steueranrechnung sei jedoch erst dann möglich, wenn zuvor alle Verlustvorträge verwertet worden seien.

Die gesetzliche Aufbewahrungsfrist betrage in den Niederlanden sieben Jahre und sei bereits abgelaufen, weshalb nicht alle angeforderten Unterlagen hätten beschafft werden können.

Die Muttergesellschaft habe in den Jahren 1998 bis 2000 keine Gewinne erzielt. Mangels vorhandener Steuerbescheide würden die Steuererklärungen dieser Jahre ebenso vorgelegt wie ein Schreiben der Bw. an die niederländische Steuerverwaltung, aus der die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 1997 bis 2005 hervorgehen würden. Die Muttergesellschaft habe daher in den fraglichen Jahren keine aus Österreich stammende Quellensteuer angerechnet und dies auch nicht beantragt, zumal der Haftungsbescheid des Finanzamtes erst im Jahr 2003 erlassen worden sei.

Die Y habe in den Folgejahren 2001 und 2002 Verluste und ab 2003 Gewinne erwirtschaftet wobei es aufgrund der vorgetragenen Verluste zu keiner Körperschaftsteuerbelastung gekommen sei. Im Jahr 2007 sei von der Muttergesellschaft ein Gewinn erzielt worden, von dem nach Abzug der Verlustverrechnung ein steuerpflichtiger Betrag ermittelt wurde und Steuer angefallen sei wovon aus Vorjahren sowie aus 2007 stammende ausländische Steuerbeträge abgezogen worden seien. Für die Jahre 2008 bis 2010 seien bislang keine rechtskräftigen Bescheide ergangen, ein Abzug der fraglichen Quellensteuer sei ebenso wenig beantragt worden wie dessen Vortrag.

Dem Schreiben liegt eine eidesstattliche Erklärung des Geschäftsführers der Bw. bei, der diese Angaben bestätigt.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 20. Oktober 2011 wurde die Bw. um Bekanntgabe ersucht, ob die Y jemals eine der Verrechnungsforderung der Bw. entsprechende Verbindlichkeit eingestellt habe.

Die Bw. erläuterte diesbezüglich, dass zur Einstellung einer derartigen Verbindlichkeit kein Anlass bestanden habe, da einerseits von einem positiven Ausgang des Berufungsverfahrens ausgegangen worden und andererseits der Haftungsbescheid gegenüber der Bw. ergangen sei und daher keine Verpflichtung der Y bestanden habe.

Auf die Frage, ob die in Österreich vorgeschriebene Quellensteuer unter der Voraussetzung eines Antrages in den Niederlanden im Jahr 2007 in voller Höhe hätte verrechnet werden können erläuterte die Bw., eine Anrechnung sei nicht möglich gewesen.

Der Vortrag der Quellensteuern und deren Verrechnung in späteren Jahren setze voraus, dass diese im Jahr des Anfalles von der niederländischen Steuerverwaltung bestätigt würden, was regelmäßig im Rahmen der Steuererklärung erfolge.

In den Niederlanden sei unklar, ob als maßgebliche Wirtschaftsjahre des Anfalls die Jahre 1998-2000, das Jahr 2003 (Zeitpunkt der Erlassung des nicht rechtskräftigen Haftungsbescheides) oder das Jahr in dem der Haftungsbescheid in Rechtskraft erwachsen würde, anzusehen sei.

Ein Antrag sei nie gestellt worden, weil dies einen Versuch der doppelten Berücksichtigung der Quellensteuer (sowohl im Inland wie auch in den Niederlanden) dargestellt hätte.

Ein weiterer Grund sei darin gelegen, dass sich der Haftungsbescheid nicht gegen die holländische Mutter sondern gegen die österreichische Tochter gerichtet habe und die niederländische Finanzbehörde die Anrechnung mit der Begründung abgelehnt hätte, dass sich aus dem Haftungsbescheid keine Verpflichtung der Y ergebe.

Wäre ein Antrag auf Anrechnung gestellt worden, sei davon auszugehen, dass dieser (sofern er anerkannt würde) aufgrund nationaler (niederländischer) Rechtsvorschriften wenig erfolgversprechend sei.

Nach niederländischem Recht bestehe nämlich eine doppelte Limitierung des Anrechnungshöchstbetrages einerseits bezogen auf die gesamten Einkünfte und andererseits bezogen auf das einzelne Geschäftsfeld.

Nachdem der geschäftsfeld-bezogene Anrechnungshöchstbetrag 2007 von der Y bereits fast vollständig durch andere anzurechnende Quellensteuern ausgeschöpft und das Geschäftsfeld aufgegeben und eingestellt worden sei wäre eine Anrechnung (abgesehen von einem geringen Restbetrag) nicht mehr zulässig.

Eine Verrechnung der Quellensteuer in den Niederlanden im Jahr 2007 oder in einem Folgejahr könne daher nicht vorgenommen werden.

In der am 10. Juni 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte die Vertreterin der Bw. ergänzend aus, dass die Rechtsansicht der Finanzverwaltung gegen das EU-rechtliche Diskriminierungsverbot verstoße. Im Verhältnis zu einer Muttergesellschaft in Österreich ergäbe sich eine Schlechterstellung die darauf beruhe, dass der holländischen Mutter aufgrund der Verlustsituation eine Anrechnung der österreichischen Quellensteuern verwehrt gewesen wäre. Bei gleicher Situation würde sich in Österreich eine geringere bzw. keine Steuerbelastung ergeben. Nach den Urteilen des EuGH (Rs. Denkavit, Amurta) sei eine derartige Vorgangsweise EU-rechtlich unzulässig – eine Ansicht, der sich offensichtlich auch der VwGH in seinem aufhebenden Erkenntnis (17.11.2010, ZI 2005/13/0111) angeschlossen habe indem er der Behörde den Auftrag erteilt habe, die Verrechnungsmöglichkeit im fortgesetzten Verfahren zu überprüfen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten nach lit. a dieser gesetzlichen Bestimmung Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.



Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988, erster Satz, erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988.

Gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat. Nach Abs. 3 dieser Bestimmung sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer entsprechend anzuwenden.

§ 98 EStG 1988 enthält den Katalog der Einkünfte, die unter die beschränkte Steuerpflicht fallen.

Gemäß § 98 Z 6 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen sind oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden.

Gemäß § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 wird die Einkommensteuer beschränkt Steuerpflichtiger bei den im § 28 Abs. 1 Z 3 aufgezählten Einkünften durch Steuerabzug erhoben (Abzugsteuer), wobei es gleichgültig ist, welcher der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 und 6 diese Einkünfte grundsätzlich zuzurechnen sind.

§ 99 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt, dass der Abzugsteuer der volle Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) oder der Gewinnanteile unterliegt.

Unter § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus

- der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes
- der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.

Gemäß § 100 Abs. 1 EStG 1988 beträgt diese Abzugsteuer 20%. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist Schuldner der Abzugsteuer der Empfänger der Einkünfte gemäß § 99 Abs. 1. Der Schuldner dieser Einkünfte haftet für die Einbehaltung und Abfuhr der Steuerabzugsbeträge im Sinne des § 99.

§ 102 Abs. 4 EStG 1988 normiert, wann die Einkommensteuer bei beschränkter Steuerpflicht durch den Steuerabzug abgegolten ist.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA Österreich-Niederlande dürfen Lizenzgebühren, die aus einem der beiden Staaten stammen und an eine in dem anderen Staat ansässige Person gezahlt werden,

vorbehaltlich des Absatzes 2, nur in dem anderen Staat besteuert werden. Nach Abs. 2 dieses Artikels dürfen Lizenzgebühren, die von einer in einem der beiden Staaten ansässigen Gesellschaft an eine in dem anderen Staat ansässige Person gezahlt werden, die zu mehr als 50 vom Hundert mittelbar oder unmittelbar am Kapital der auszahlenden Gesellschaft beteiligt ist, auch in dem erstgenannten Staat besteuert werden; die Steuer darf jedoch die Hälfte des gesetzlichen Steuersatzes, jedenfalls aber 10 vom Hundert des Rohbetrages dieser Lizenzgebühren nicht übersteigen.

Gemäß Art. 24 Abs. 1 DBA Österreich-Niederlande sind die Niederlande berechtigt, bei der Erhebung der Steuern von in diesem Staat ansässigen Personen alle Einkommensteile und Vermögensteile, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens in Österreich besteuert werden dürfen, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Nach Abs. 2, dritter Satz, dieses Artikels lassen die Niederlande von dem gemäß Abs. 1 errechneten Steuerbetrag einen Abzug zu für die Einkünfte, die (u.a.) nach dem Art. 13 Abs. 2 in Österreich besteuert werden dürfen und in die in Abs. 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage einbezogen sind. Der Betrag dieses Abzuges ist der niedrigere der folgenden Beträge:

- a) der Betrag, der der österreichischen Steuer entspricht;
  - b) der Betrag der niederländischen Steuer, der sich zu dem gemäß Abs. 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag verhält wie sich der Betrag der genannten Einkünfte zu dem Einkommensbetrag, der die in Abs. 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält.
- Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

§ 201 (1) u. (4) BAO lautet:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

...

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

§ 202 (1) BAO lautet:

§ 201 gilt sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1) geltend zu machen.

Zum behaupteten Mangel des nicht ausreichend begründeten Haftungsbescheides wird auf die Darstellung der Berufungsentscheidung vom 23. Juni 2005 Gz. RV/1799-W/2003 verwiesen. Ein diesbezüglicher Mangel wurde im Übrigen in der VwGH-Beschwerde zur Zl. 2005/13/0111 sowie im fortgesetzten Verfahren nicht mehr behauptet.

Hinsichtlich der vorgebrachten verfassungsmäßigen Bedenken ist die Bw. darauf zu verweisen, dass den Verwaltungsbehörden die Prüfung gehörig kundgemachter Gesetze nicht zusteht (vgl. RV/1799-W/2003).

Die Aufhebung der vorgenannten Berufungsentscheidung durch den VwGH erfolgte, weil nach dessen Ausführungen der Frage der (bezogen auf das Unionsrecht) möglichen Anrechnung der Quellensteuer in den Niederlanden Bedeutung zukomme und die Behörde insoweit rügte, als sie von ihren diesbezüglichen Ermittlungsmöglichkeiten nicht Gebrauch gemacht hatten. Darzustellen ist daher, welche Auswirkungen die behauptete Verlustsituation der holländischen Muttergesellschaft verbunden mit der (in diesen Jahren) nicht gegebenen Möglichkeit einer Anrechnung vor dem Hintergrund unionsrechtlicher Bestimmungen hatte. Nachdem im laufenden Verfahren nachgeholte Ermittlungshandlungen zur Frage der Anrechenbarkeit der Quellensteuer bei den niederländischen Behörden infolge Ablauf der Aufbewahrungsfrist ins Leere gingen, hat die Bw. nach Aufforderung bekannt gegeben, dass die niederländische Muttergesellschaft bis dato die in Österreich mit Haftungsbescheid erhobenen Quellensteuern weder angerechnet noch einen Antrag auf Anrechnung oder auf Vortrag der Quellensteuer zwecks Anrechnung gestellt hat.

Sie hat glaubhaft nachgewiesen, dass die Muttergesellschaft in den Jahren 1998 bis 2000 Verluste erwirtschaftet hat, sodass eine sofortige Anrechnung in diesen Jahren nicht möglich war.

Es wurde aber dargelegt, dass nach der niederländischen Gesetzgebung ab 1998 eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf Lizenzeinkünfte grundsätzlich **möglich ist** und eine **zeitlich unbefristete Vortragsfähigkeit** von Quellensteuern auf Lizenzeinkünfte besteht.

Die Bw. hat im Rahmen der mündlichen Verhandlung einen Verstoß gegen das gemäß EU-Recht zu beachtende Diskriminierungsverbot geltend gemacht.

Im Verhältnis zu einer Muttergesellschaft in Österreich ergäbe sich eine Schlechterstellung die darauf beruhe, dass der holländischen Mutter aufgrund der Verlustsituation eine Anrechnung der österreichischen Quellensteuern verwehrt gewesen wäre. Bei gleicher Situation würde sich in Österreich eine geringere bzw. keine Steuerbelastung ergeben.

Auf die EuGH Urteile Rs. Amurta C-379/05 vom 8.11.2007 bzw. Rs. Denkavit C-170/05 vom 14.12.2006 wurde verwiesen.

Im Vergleich zu einer fiktiven österreichischen Muttergesellschaft ist anzumerken, dass Einkünfte aus Lizenzgebühren bei dieser der österreichischen Körperschaftsteuer (im berufsverfangenen Zeitraum i.H.v. 34%) unterliegen. Erzielt eine (hypothetische) österreichische Muttergesellschaft einen Verlust, so würde keine Körperschaftsteuerbelastung anfallen, der Verlust würde durch die Lizenzzahlungen verringert und zu einem insoweit gekürzten Verlustvortrag für Folgejahre führen.

Erzielt eine niederländische Konzernmutter einen Gewinn, so erhöhen die aus Österreich zufließenden Lizenzzahlungen ihre Bemessungsgrundlage für die Steuerberechnung wobei die entrichtete Quellensteuer angerechnet werden kann.

Befindet sich die niederländische Konzernmutter in einer Verlustsituation, führen die bei ihr erfassten Lizenzzahlungen ebenso zu keiner zusätzlichen (Körperschaft-)Steuerbelastung. Es verbleibt jedoch die in diesem Jahr in Österreich anfallende Quellenabzugsteuer die im Falle von Gewinnen der Muttergesellschaft (nach Verrechnung von Verlustvorträgen) in Folgejahren vom Steuerbetrag in Abzug gebracht werden kann.

Da der niederländische Körperschaftsteuersatz (35%) über dem in Art. 13 (2) DBA Niederlande normierten Quellensteuersatz (10%) liegt und daher der Anrechnungshöchstbetrag gemäß Art. 24 (2) DBA Niederlande nicht zur Anwendung kommt, kann die in Österreich erhobene Quellensteuer voll angerechnet werden.

Im Falle der Anrechnung liegt daher keine wirtschaftliche Doppelbelastung für eine niederländische Konzernmutter vor.

Ein Unterschied ist jedoch hinsichtlich des Zeitpunktes des Zahlungsanfalles auszumachen, wenn die anrechenbare Quellenabzugsteuer erst Jahre später verrechnet werden kann, woraus Zins- bzw. Liquiditätsnachteile resultieren.

In den von der Bw. angeführten EuGH-Urteilen (Rs. Denkavit, Amurta) ging es jeweils um die Frage ob unterschiedliche Voraussetzungen für Dividendenausschüttungen an gebietsfremde bzw. gebietsansässige Anteilseigner der Niederlassungsfreiheit (Rs. Denkavit) bzw. Kapitalverkehrsfreiheit (Rs. Amurta) entgegenstehe.

Während Dividenden in dem Vertragsstaat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist nicht (Rs. Amurta) bzw. kaum (Rs. Denkavit) besteuert wurden, wurde auf Dividendenausschüttungen an in einem anderen Ansässigkeitsstaat befindliche Gesellschaften eine Quellensteuer erhoben.

Der EuGH hat u.a. im Rz. 28 (Rs. Denkavit) dargelegt, dass eine rechtliche Gestaltung zu einer mehrfachen Belastung führt, wenn Dividenden einerseits der Körperschaftsteuer und ein

zweites Mal der Quellensteuer unterliegen, die bei der gebietsfremden Muttergesellschaft steuerlich erfasst werden.

Er hat in seinem Urteil ausgesprochen, dass eine solche steuerliche Ungleichbehandlung der Dividenden bei Muttergesellschaften je nach dem Ort ihres Sitzes eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen (Rz. 29 Rs. Denkavit).

In beiden oben dargestellten EuGH-Urteilen wurde von den betroffenen Vertragsstaaten eingewendet, dass eine wirtschaftliche Doppelbelastung aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen vermieden würde.

Zur Frage, ob DBA bei der Beurteilung dieser Frage einzubeziehen sind, hat der EuGH (vgl. Amurta Rz. 80, Denkavit Rz. 45) entschieden, dass diese zu berücksichtigen sind, um das Gemeinschaftsrecht in einer für das nationale Gericht nutzbringenden Weise auszulegen. Mitgliedstaaten können im Rahmen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen. (Rs. Denkavit Rz. 43).

Wenn der Einwand der Vermeidung der Doppelbesteuerung in den benannten Fällen zu keinem Erfolg führte so deshalb, weil im Falle der Rs. Denkavit aufgrund innerstaatlicher Vorschriften im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft keine Steuer auf ausländische Dividenden erhoben wurde, sodass eine Anrechnung der Quellenabzugsteuer nicht Platz greifen konnte (do. Rz. 46-48, 55).

Im Falle der Rs. Amurta Rz. 63 erläuterte diese Gesellschaft ebenfalls, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft Dividenden freistellt, sodass es zu keiner Anrechnung kommen kann. Nachdem sich die Niederlande (vermutlich aufgrund dieses Umstandes) nicht auf die einschlägigen Bestimmungen des DBA bezog, blieben diese von Seiten des EuGH bei der Beurteilung unbeachtet (vgl. Rs. Amurta Rz. 81).

Der EuGH hat weiters im Rahmen seiner Entscheidung in der Rs. Amurta Rz. 83 festgestellt, dass es Sache des nationalen Gerichtes ist festzustellen, ob das anzuwendende DBA es ermöglicht, die Wirkungen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren. Nach dem hier anzuwendenden DBA Niederlande Art. 13 (2) dürfen Lizenzgebühren unter der Voraussetzung einer mehr als 50%igen Kapitalbeteiligung mit einer Quellensteuer von maximal 10% im Quellenstaat belastet werden.

Gemäß Art. 24 (2) DBA Niederlande kann die im Quellenstaat entrichtete Quellenabzugsteuer in nachfolgend dargestellter Weise angerechnet werden:

*„Der Betrag des Abzuges ist der niedrigere der folgenden Beträge:*

*a) der Betrag, der der österreichischen Steuer entspricht*

*b) der Betrag der niederländischen Steuer, der sich zu dem gemäß Absatz 1 dieses Artikels errechneten Steuerbetrag verhält wie sich der Betrag der genannten Einkünfte zu dem Einkommensbetrag, der die in Absatz 1 bezeichnete Bemessungsgrundlage bildet, verhält."*

Die Anrechnung hat somit unter Beachtung eines Anrechnungshöchstbetrages zu erfolgen. Nachdem wie bereits im Rahmen der aufgehobenen Berufungsentscheidung dargelegt, die niederländische Steuer 35% betrug wohingegen der Quellensteuerabzug mit 10% zur Anwendung kam, kann eine in Österreich erhobene Quellenabzugssteuer in vollem Umfang angerechnet werden.

Das Doppelbesteuerungsabkommen stellt damit nach Ansicht des erkennenden Senates sicher, dass eine unionsrechtliche Diskriminierung niederländischer Muttergesellschaften im Vergleich zu im Inland ansässigen Muttergesellschaften nicht vorliegt.

Im Gegensatz zu den vorerwähnten EuGH-Urteilen vermag das DBA Niederlande nach Ansicht des Senates eine wirtschaftliche Doppelbelastung im Fall von Lizenzzahlungen zu neutralisieren.

Es ist von einer gleichwertigen Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Gesellschaften, dh. von einer nicht diskriminierenden parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse auszugehen.

Der EuGH hat in einem solchen Fall in seinem Urteil vom 19. Februar 2011 Rs C-437/08 Österreichische Salinen AG Rz. 166 dargelegt, dass eine Quellensteuer, die im Ansässigkeitsstaat nicht angerechnet wird, zwar die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung schafft, das Unionsrecht aber nicht dahingehend ausgelegt werden kann, *„dass er einen Mitgliedstaat verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat auf Dividenden erhobene Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass bei den Dividenden die eine im erstgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Mitgliedstaaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben (vgl. Rz. 171)“*.

Dem von der Bw. dargestellten Zins- und Liquiditätsnachteil der daraus resultiert, dass die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt als der Abzug der Quellensteuer in Österreich kommt daher keine Bedeutung zu, da der Umstand, dass eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch parallele Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten auf keine unionsrechtlichen Bedenken stößt umso mehr für allfällige Zins-/Liquiditätsnachteile gelten muss, die sich im Falle einer zeitlich verzögerten Anrechnung der Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat ergeben können.

Auch aus der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Marks&Spencer C-446/03 v. 13.12.2005 ist ableitbar, dass entsprechende Nachteile die aus der Anwendung von DBA resultieren,

unbeachtlich bleiben können. „Überträgt man daher den Grundgedanken des Marks&Spencer-Urteils auf das hier aufgeworfene Problem der Kompensationswirkung einer Anrechnungsverpflichtung, so erscheint der über die Zeitverschiebung eintretende Liquidationsnachteil im Interesse der Ausgewogenheit der zwischenstaatlichen Steuergutverteilung vom Steuerpflichtigen hinzunehmen zu sein.“ (vgl. Lang/Kofler Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht S 593).

Aus den vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die niederländische Muttergesellschaft im Jahr 2007 verbleibende (niederländische) Verlustvorträge der Vorjahre zur Gänze mit dem Gewinn dieses Jahres verrechnet und zudem ausländische Steuern i.H.v. € 3.203.738,- von der errechneten Steuer in Abzug gebracht hat, wobei eine Steuerbelastung von € 1.652.627,- verblieb.

Der Zeitpunkt der Geltendmachung der im Haftungsweg eingehobenen Abzugsteuer sei laut Bw. unklar gewesen, zudem hätte deren sofortige Geltendmachung im Falle des Obsiegens im gegenständlichen Verfahren den Versuch einer doppelten Berücksichtigung der Quellensteuer in den Niederlanden wie auch in Österreich dargestellt.

Bei einem Antrag ab 2007 könnten die niederländischen Behörden auch eine verspätete Antragstellung einwenden. Aufgrund innerstaatlicher (niederländischer) Rechtsnormen, welche neben einem auf die gesamten Einkünfte bezogenen Anrechnungshöchstbetrag auch einen geschäftsfeldbezogenen Anrechnungshöchstbetrages vorsehen würden, sei eine Anrechnung im Jahr 2007 praktisch nicht möglich und ab 2008 infolge Aufgabe des Geschäftsfeldes zumindest sehr fraglich.

Dies deshalb, weil der geschäftsfeldbezogene Anrechnungshöchstbetrag 2007 durch andere Quellensteuern fast vollständig ausgeschöpft worden sei.

Damit spricht die Bw. weitgehend verfahrenstechnische Fragen zur Abwicklung der Anrechnung von Quellensteuern durch die Muttergesellschaft vor den niederländischen Finanzbehörden an, die für die Beurteilung des gegenständlichen Haftungsbescheides in Bezug auf die grundsätzliche Möglichkeit der Anrechnung der Quellensteuer auf Lizenzgebühren unmaßgeblich sind.

Wenn der EuGH in der Rs. Amurta Rz. 77 darlegt, dass der Quellenstaat dafür sorgen muss, dass die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft in Hinblick auf die mehrfache Belastung eine Behandlung erfahren muss, die derjenigen einer im Quellenstaat ansässigen Empfängergesellschaft gleichwertig ist, ist darunter die lediglich die Schaffung entsprechender rechtlicher Rahmenbedingungen zu verstehen, die im gegebenen Fall vorliegen.

Von der Muttergesellschaft der Y als international agierendem Konzernunternehmen kann nach Ansicht des Senates durchaus verlangt werden, von ihr aufgeworfene Fragen - wie den

richtigen Zeitpunkt der Anrechnung ausländischer (im Haftungsweg vorgeschriebener) Quellensteuern - mit Hilfe von steuerlichen Vertretern bzw. der niederländischen Steuerverwaltung im Vorfeld abzuklären.

Mangels konkreter Antragstellung auf Anrechnung der der Bw. im Haftungsweg vorgeschriebenen inländischen Quellensteuer durch die Y sieht sich der erkennende Senat außerstande, die Frage der Höhe der möglichen Anrechnung im konkreten Fall abschließend zu beurteilen.

Wieweit eine Anrechnung im Jahr 2007 bzw. in Folgejahren tatsächlich möglich gewesen wäre, ob das zu Lizenz Einkünften führende Geschäftsfeld ab 2008 tatsächlich dauerhaft eingestellt wurde oder die niederländischen Finanzbehörden eine Antragstellung auf Anrechnung der im Haftungsweg bei der Bw. einbehaltenen Quellensteuer verweigern würden sind Fragestellungen die z.T. in die Zukunft reichen und naturgemäß mit Unwägbarkeiten und Unsicherheiten belastet sind.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass eine Anrechnung von Quellenabzugsteuern auf Lizenzzahlungen in den Niederlanden möglich war, wobei es im konkreten Fall auch aufgrund von im Verantwortungsbereich der Konzernmutter liegenden Gründen nicht feststellbar war, ob und in welchem Ausmaß eine Anrechnung in den Niederlanden ab dem Jahr 2007 konkret möglich ist.

Der vorliegende Haftungsbescheid für Kapitalertragsteuer erging in Form eines Sammelbescheides für die Jahre 1998 bis 2000. Eine derartige Ausgestaltung ist unter der Voraussetzung, dass der Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennt, zulässig (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 93 Rz. 31).

Aus dem Bp.-Bericht auf den in der Begründung des Bescheides verwiesen wird ergibt sich, dass sich die Abgabenfestsetzung für das Jahr 1998 aus Bemessungsgrundlagen für Lizenzzahlungen der Jahre 1996 bis 1998 zusammensetzt.

Die Bw. hat diesen Umstand im Rahmen ihrer Berufung vom 10. April 2003 zwar thematisiert, die diesbezüglichen Einwendungen jedoch mit Fax vom 31. Juli 2003 sowie im Rahmen einer Gegenäußerung (Schriftsatz vom 29. Oktober 2003) zurückgenommen.

Gemäß Ritz BAO<sup>3</sup> § 201 Rz. 43 darf eine zusammengefasste Festsetzung mehrerer Jahre innerhalb derselben Abgabenart nur für ein Kalenderjahr erfolgen. Gemäß § 202 (1) BAO gelten die Bestimmungen des § 201 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Der Steuerabzug in Anwendung des § 99 EStG 1988 stellt eine derartige Selbstberechnung dar (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 202 Rz. 1).



Der vorliegende Bescheid verstößt somit, soweit die Haftung für das Jahr 1998 geltend gemacht wird, gegen die Bestimmung des § 201 (4) BAO, wonach die Festsetzung mehrerer Abgaben auf dasselbe Kalender-/Wirtschaftsjahr beschränkt ist.

Hinsichtlich der übrigen beiden Jahre sind die für Abgabenbescheide gemäß § 198 (2) BAO normierten Voraussetzungen erfüllt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Dezember 2011