

## Seite 347 Liechtenstein in der abgabenverfahrensrechtlichen Rechtsprechung des VwGH

MICHAEL LANG<sup>1</sup>

1. Das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.1974, 1527/72
2. Die „notorische Tatsache“
3. Die Konsequenzen für das Abgabenverfahren
4. Diskriminierung von Sachverhalten mit Liechtenstein-Bezug?
5. Zusammenfassende Würdigung und Ausblick

### 1. Das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.1974, 1527/72

Die fachlichen Interessen *Reinhold Beisers* sind breit und umfassen alle wesentlichen Gebiete des Steuerrechts. Maßgebende Beiträge aus seiner Feder haben unter anderem auch das Abgabenverfahrensrecht erheblich weiterentwickelt. Der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen ist ihm dabei ein besonderes Anliegen.<sup>2</sup> Ich hoffe daher, dem von mir sehr geschätzten Jubilar Freude zu bereiten, indem ich mich in diesem Beitrag mit Fragen des Ermittlungs- und Beweisverfahrens beschäftige. Dabei will ich näher beleuchten, welche Rolle es aus abgabenverfahrensrechtlicher Sicht spielt, wenn der zu beurteilende Sachverhalt Berührungspunkte zu Liechtenstein aufweist. Auch damit hoffe ich, das Interesse des Jubilars zu finden: Immerhin ist er in Bludenz – also nicht allzu weit von der liechtensteinischen Grenze entfernt – geboren und über viele Jahre Inhaber des steuerrechtlichen Lehrstuhls an der Universität Innsbruck gewesen, die von allen österreichischen Universitäten Liechtenstein geografisch am nächsten ist.

Analysiert man die Rechtsprechung des VwGH dahingehend, welche Relevanz es aus abgabenverfahrensrechtlicher Sicht hat, wenn ein Sachverhalt zumindest teilweise in Liechtenstein spielt, wird rasch klar, dass eine vor rund 50 Jahren ergangene Entscheidung des VwGH von zentraler Bedeutung ist. Im später von ihm selbst immer wieder zitierten Erk vom 19.3.1974, 1527/72 äußerte sich der VwGH anlässlich der Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Zahlungen an einen liechtensteinischen Rechtsträger wie folgt:

Seite 348 Nach der grundsätzlichen Anordnung des § 114 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt

werden. Im Sinne dieser Bestimmung ist daher eine strenge Prüfung geboten, wenn der Abgabepflichtige steuermindernde Umstände geltend macht und sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich abspielt.<sup>3</sup>

Dass Liechtenstein ein derartiger „Bereich“ ist, begründete der VwGH folgendermaßen:

Nun kann es auf Grund einschlägiger Veröffentlichungen in der inländischen und internationalen Fach- und Tagespresse als notorische Tatsache gelten, dass ein erheblicher Teil der im Fürstentum Liechtenstein etablierten Gesellschaften vornehmlich dem Zweck der Erlangung von steuerlichen Vorteilen für in hochbesteuerten Ländern ansässige Steuerpflichtige dient.

Fundstellen der „einschlägigen Veröffentlichungen“ führte der VwGH nicht an.

Stattdessen bezog er sich auf einige Jahre zuvor in ganz anderem Zusammenhang gemachte Äußerungen der Bundesregierung:

Diese Tatsache erhellt auch aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage vom 14. Mai 1968, betreffend die Kündigung des Abschnittes II des österreichischliechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 7. Dezember 1955 (869 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XI. GP), die folgende Ausführungen enthalten:

„Das Fürstentum Liechtenstein weist ein außerordentlich niedriges Steuerniveau auf und sein Recht sieht eine Reihe von Gesellschaftsformen vor, die es den wirklich Beteiligten gestatten, in völlige Anonymität zurückzutreten. Diese Umstände haben es neben dem Vorteil der Währungsunion mit der Schweiz und der günstigen geographischen Lage sowie in Verbindung mit der weitläufig gehandhabten Praxis günstiger Steuerpauschalierungen für bloße ‚Sitzgesellschaften‘ (‚Briefkastengesellschaften‘) mit sich gebracht, dass das Fürstentum Liechtenstein zunehmende Bedeutung als Steuerfluchtland (‚Steuroase‘) erlangt hat.

Die typische Form der Steuerflucht nach Liechtenstein besteht darin, dass Steuerpflichtige – ohne Kenntnis ihrer zuständigen Steuerbehörde – im Fürstentum Liechtenstein eine Gesellschaft errichten und auf diese Kapitalvermögen oder Patentrechte übertragen und diese Vermögensschaften solcherart der Vermögensbesteuerung im Wohnsitzstaat und die anfallenden Erträge der Einkommensbesteuerung im Wohnsitzstaat zu entziehen trachten. Es werden aber auch andere auf die Steuerumgehung im Wohnsitzstaat abzielende Gestaltungsformen gewählt.

Im Verhältnis zwischen Österreich und Liechtenstein musste vor allem in letzter Zeit ein erheblich ansteigender Trend zu Einkommens- und Vermögensverlagerungen nach Liechtenstein festgestellt werden.“

Dabei ist erstaunlich, dass der VwGH einfach Behauptungen der Bundesregierung ungeprüft übernahm und sich zu eigen machte. Zwar spielen Gesetzesmaterialien – und damit auch Erläuterungen zu Regierungsvorlagen – auch sonst oft und zu Recht in Begründungen von VwGH-Entscheidungen eine maßgebende Rolle. Dies ist allerdings in aller Regel nur dann der Fall, wenn es um Nachweise über die Zielsetzungen geht, die die Gesetzesverfasser mit einer bestimmten Regelung verfolgt hatten. Für die Auslegung der entsprechenden Regelung können in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ge[Seite 349]troffene Aussagen daher Bedeutung haben. Wenn es also um die Interpretation der von Österreich damals vorgenommenen Teilkündigung des DBA mit Liechtenstein geht, wäre es gerechtfertigt, die in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage getroffenen Annahmen heranzuziehen. Der Kündigungsakt erscheint aber nicht weiter auslegungsbedürftig,<sup>4</sup> sodass die Gründe für die Kündigung nicht relevant sind. Höchst problematisch ist es hingegen, die hinter der Teilkündigung des DBA mit Liechtenstein stehenden Motive der Bundesregierung in einem ganz anderen Zusammenhang – konkret bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen – als Beleg für eine vom VwGH

nunmehr als „*notorisch* [...]“ akzeptierte „*Tatsache*“ zu nehmen und sie der weiteren Rechtsprechung zugrunde zu legen.

An einem ganz anderen Beispiel verdeutlicht: Der VwGH entschied in seinem Erk vom 7.12.2020, Ro 2020/13/0013, dass die durch das AbgÄG 2014 eingeführten Abzugsbeschränkungen ua für freiwillige Abfertigungen unabhängig davon zum Tragen kommen, zu welchem Zeitpunkt das maßgebende Dienstverhältnis begründet wurde. Dabei hat er sich auf die auch in den Gesetzesmaterialien anklingenden Motive des Gesetzgebers bezogen:

Der Gesetzgeber hat mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 zwei Abzugsverbote eingeführt, die „aus Gerechtigkeits- und Solidaritätsüberlegungen“ Gehälter und andere Gehaltsbestandteile nur mehr in bestimmter Höhe zum Betriebsausgabenabzug zulassen und damit eine Verteuerung dieser Auszahlungen für den Arbeitgeber bewirken sollten. Damit sollten einerseits als zu hoch empfundene Gehälter und Abfertigungen eingedämmt, andererseits Personalfreisetzen unattraktiver gemacht werden.

Daraus hat der VwGH dann den Schluss gezogen:

Eine Unterscheidung hinsichtlich der Höhe der dem Abzugsverbot unterliegenden freiwilligen Abfertigungen je nachdem, zu welchem Zeitpunkt ein Mitarbeiter in ein Unternehmen eingetreten ist und ob er folglich der Abfertigung alt oder neu unterliegt, ist dieser Zielsetzung allerdings nicht zu entnehmen.

Der VwGH hat in diesem Erk völlig zu Recht die Motive des Gesetzgebers für die Interpretation der Regelung herangezogen. Damit hat er aber keine Aussage darüber getroffen, ob die dahinterstehenden Annahmen zutreffend sind, also insbesondere wie fundiert und überzeugend die „*Gerechtigkeits- und Solidaritätsüberlegungen*“ sind und wie weit es gelingt, dass mit dieser Regelung tatsächlich „*zu hoch empfundene Gehälter und Abfertigungen eingedämmt*“ und „*Personalfreisetzen unattraktiver gemacht werden*“. Diese Fragen sind bekanntlich in der Fachdiskussion höchst umstritten.<sup>5</sup> Selbst der VfGH hat sich bei der gleichheitsrechtlichen Prüfung dieser Abzugsbeschränkung nur auf die Seite 350 Position zurückgezogen, dass er „*nicht erkennen*“ könne, „*dass die in den angefochtenen Bestimmungen [...] vorgesehenen Regelungen über das Abzugsverbot von vornherein ungeeignet sind*“, das vom Gesetzgeber angestrebte Lenkungsziel zu erreichen.<sup>6</sup> Weder VwGH noch VfGH erachteten aber bei ihrer Beurteilung der Abzugsbeschränkung von „*Managergehältern*“ die in den Gesetzesmaterialien getroffenen Annahmen als zutreffend. Im Erk vom 19.3.1974, 1527/72 hat der VwGH aber genau dies gemacht: Er nahm die von der Bundesregierung aufgestellten Behauptungen über die Situation in Liechtenstein ohne eigene Prüfung für bare Münze und legte sie seinen eigenen Überlegungen als nicht weiter bestreitbare Tatsache zugrunde. Dies ist nicht nur methodisch höchst fragwürdig, sondern auch aus dem Blickwinkel der Gewaltentrennung problematisch: Ohne Not erachtete sich der VwGH an Einschätzungen der Exekutive gebunden.<sup>7</sup>

## 2. Die „*notorische Tatsache*“

Der VwGH knüpfte in seiner weiteren Rechtsprechung wiederholt an sein gerade besprochenes Erk vom 19.3.1974, 1527/72 an. Im Erk vom 12.9.1978, 1511/75 zitierte er § 114 BAO und hielt

eine strenge Prüfung [für] geboten, wenn der Abgabepflichtige steuermindernde Umstände geltend macht und sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich abspielt, wie es nach den Ausführungen des eben zitierten Erkenntnisses bei steuermindernden Aufwendungen an ein Unternehmen mit dem Sitz in Liechtenstein im Besonderen zutrifft.

Interessant ist dabei, dass der VwGH in dieser Entscheidung die Formulierung des „*die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich[s]*“ nicht auf Liechtenstein als geografische Region bezog, sondern auf „*steuermindernde[n] Aufwendungen* Seite 351 *an ein Unternehmen mit dem Sitz in Liechtenstein*“. Die Worte „*im Besonderen*“ lassen allerdings darauf schließen, dass sich der VwGH offenhält, den „*Bereich*“ doch weiter zu sehen.

Im Erk vom 24.2.1982, 0837/80 bestätigte der VwGH die Auffassung der belangten Behörde, die sich auf das Erk vom 19.3.1974, 1527/72 berief, „*wonach es eine notorische Tatsache sei, dass ein erheblicher Teil der im Fürstentum Liechtenstein etablierten Gesellschaften vornehmlich zum Zweck der Erlangung steuerlicher Vorteile für in höher besteuerten Ländern ansässige Steuerpflichtigen diene*“. Der VwGH bekräftigte die Rechtsprechung, „*die auf immer wieder neu bestätigten Erfahrungen beruht*“, ohne dazu nähere Angaben zu machen. Angesichts der wenigen Entscheidungen mit Liechtenstein-Bezug und des Umstandes, dass er als Höchstgericht im Regelfall keine Tatsacheninstanz ist und daher den Sachverhalt nicht selbst ermittelt, wäre es interessant zu wissen, auf welche seiner eigenen „*Erfahrungen*“ er sich hier bezogen hat. In diesem Erkenntnis ist allerdings nicht von „*einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich*“ die Rede: Vielmehr erinnert die vom VwGH verwendete Formulierung („*vornehmlich zum Zweck der Erlangung steuerlicher Vorteile*“) eher an seine Judikatur zu § 22 BAO.<sup>8</sup>

Im Erk vom 24.11.1987, 86/14/0098 kehrte der VwGH zur ursprünglichen Wortwahl zurück:

Der Verwaltungsgerichtshof hielt und hält eine strenge Prüfung besonders dann für geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie eben Liechtenstein abspielt (Erkenntnisse vom 19. März 1974, Zl. 1.527/72, und vom 12. September 1978, Zl. 1.511 ff/75).

Als „*Bereich*“ betrachtete der VwGH in diesem Fall offenbar Liechtenstein insgesamt.

Auch im Erk vom 25.5.1993, 93/14/0019 berief sich der VwGH auf die beiden in den 1970er-Jahren ergangenen Entscheidungen zu Liechtenstein: „*Die Beschwerdeführerin ist [...] in Geschäfte eingetreten, die Beziehungen zu Liechtenstein, einer bekannten Steueroase (zur Notorietät der Steueroaseneigenschaft vgl. die hg. Erkenntnisse vom 19. März 1974, 1527/72, und vom 12. September 1978, 1511, 1512 und 2344/75), aufwies.*“ Der Ausdruck „*Steueroase*“ wird allerdings nur im erstgenannten Erkenntnis verwendet. Das Erkenntnis aus 1978 lässt zudem die Deutung zu, unter „*die Abgabenverkürzung begünstigenden Bereich*“ nicht Liechtenstein schlechthin zu verstehen. Daher erscheint nur die Berufung auf das Erk vom 19.3.1974, 1527/72 nachvollziehbar.

Im Erk vom 30.10.2001, 98/14/0014 begnügte sich der VwGH, sein Erk vom 24.11.1987, 86/14/0098 zu zitieren, in dem allerdings wiederum auf die Entscheidungen aus den Jahren 1974 und 1978 Bezug genommen wurde: „*Eine strenge Prüfung ist besonders dann geboten, wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem für die Herbeiführung von*

*Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt (vgl. das hg Erkenntnis vom 24. November 1987, 86/14/0098, mwA).“ Nahezu gleichlautende Formulierungen finden sich im Erk vom 1.6.2006, 2004/15/0066. Dies gilt auch für das Erk vom 20.10.2010, 2006/15/0326, wobei der VwGH in dieser Entscheidung an anderer Stelle zusätzlich noch von „Geschäftsbeziehungen zu in Steueroasen angesiedelten Gesellschaften“ spricht.*

Im Erk vom 25.2.2015, 2011/13/0003 ist schließlich von der „*notorische[n] Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase*“ die Rede, wobei sich der VwGH diesmal nicht auf seine eigene Rechtsprechung berief, sondern Fachliteratur als Beleg nannte: „[...] vgl. dazu beispielsweise *Mattes, Die liechtensteinische Familienstiftung, ein Weg zur Steuervermeidung?*, FJ 1992, 133 ff, *Schilchegger, Die steuerliche Attraktivität liechtensteinischer Stiftungen*, RdW 1997/4, 231 ff, sowie *Mayr, aaO*“. Diese Beiträge verweisen aber wiederum überwiegend auf die Rechtsprechung des VwGH.

### **3. Die Konsequenzen für das Abgabenverfahren**

Diese Überlegungen führen weiter zur Frage, welche Konsequenzen es hat, wenn Liechtenstein vom VwGH als „*die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigender Bereich*“ oder als Steueroase bezeichnet wird. Interessant ist, dass diese Qualifikation Liechtensteins im hier bereits prominent behandelten VwGH-Erk vom 19.3.1974, 1572/72 für die Beurteilung des konkreten Falles überhaupt keine Bedeutung hatte: Die Behörde war nämlich zu der Auffassung gelangt, dass sich die Beschwerdeführerin gegenüber dem in Liechtenstein ansässigen X-Etablissement zu weit überhöhten Zahlungen verpflichtet habe und dass ihr der Mehrbetrag in irgendeiner Form wieder zugutegekommen sei. Daraus hatte die belangte Behörde die Folgerung gezogen, dass kein ernstgemeinter Vertrag vorliege und der Beschwerdeführerin die gezahlten Beträge auch in dem Umfang, in dem sie an ein inländisches Leasing-Unternehmen zu entrichten gewesen wären, wieder zur Verfügung gestanden seien. Dem hielt der Gerichtshof entgegen:

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es weder den Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungen, allein aus der Tatsache, dass zwischen den Vertragspartnern ein überhöhtes Entgelt vereinbart wurde, den Schluss zu ziehen, die Vertragspartner hätten das Geschäft auch zu angemessenen Bedingungen nicht abwickeln wollen. Im Verwaltungsverfahren wurden auch keine konkreten Feststellungen getroffen, die geeignet wären, die Sachverhaltsannahme der belangten Behörde zu stützen. Laut der im Rechtshilfegeweg eingeholten Auskunft des deutschen Finanzamtes Osterholz-Scharmbeck wurde der Kaufpreis für das Risseprüfgerät vom X-Etablissement an die Lieferfirma überwiesen. [...] Diese Ermittlungsergebnisse hat die belangte Behörde nicht verwertet. Sie hat auch die Frage völlig offen gelassen, auf welche Weise die der Beschwerdeführerin zugerechneten streitgegenständlichen Maschinen angeschafft wurden, wer bei diesem Anschaffungsgeschäft der Vertragspartner der Beschwerdeführerin war und in welcher Form die Finanzierung erfolgt ist. Die bloße Feststellung, dass die Beschwerdeführerin in der Lage gewesen wäre, aus Eigenmitteln den Kaufpreis für die Maschinen aufzubringen, ist nicht geeignet, über die tatsächliche Finanzierung Aufschluss zu geben. Da sonach den von der belangten Behörde gezogenen Schlüssen keine entsprechenden Tatsachenfeststellungen zugrunde liegen, ist das Verfahren mangelhaft geblieben.

Zusätzlich erblickte der VwGH auch noch in einem weiteren – hier nicht im Detail zu erörternden – Punkt eine „*Verletzung der der belangten Behörde obliegenden Pflicht zur*

*amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes gemäß § 115 Abs 1* Seite 353 BAO“. Seine Ausführungen in diesem Erk über Liechtenstein waren daher zwar für die Aufhebung des Bescheides ohne Bedeutung, begründeten aber eine Rechtsprechungslinie, nach der bei der Beurteilung von einigen später entschiedenen Fällen im Falle Liechtensteins besondere Standards zum Tragen kamen.

Dies zeigte sich gleich im Erk vom 12.9.1978, 1511/75: Die vom VwGH eingemahnte „*strenge Prüfung [...] bei steuermindernden Aufwendungen an ein Unternehmen mit dem Sitz in Liechtenstein*“ bedeutete auf den Beschwerdefall bezogen,

dass der fragliche Aufwand für die Ch. F. nur dann als Betriebsausgabe anerkannt werden dürfte, wenn die Tatsache des Aufwandes und seine betriebliche Veranlassung im Sinne des § 4 Abs 4 EStG 1972 unzweifelhaft als erwiesen angenommen werden könnten. Die belangte Behörde hat jedoch im angefochtenen Bescheid eine Reihe [...] [von] Feststellungen getroffen, welche Tatsache und betriebliche Veranlassung des in Bezug auf die Ch. F. geltend gemachten Aufwandes zumindest zweifelhaft erscheinen lassen.

Den Einwand des Beschwerdeführers, dass sich die belangte Behörde mit ihren Feststellungen und der darauf gegründeten Folgerung, es liege eine zumindest zweifelhafte, nicht erwiesene Betriebsausgabe vor, nicht hätte begnügen dürfen, sondern den Sachverhalt durch weitere Erhebungen und Feststellungen in der von der Beschwerde angegebenen Richtung hätte ergänzen müssen, verwarf der VwGH: „*Dazu war sie aber entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin nicht verhalten.*“

Für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Zahlungen an Unternehmen mit Sitz in Liechtenstein kommen daher deutlich andere Beweisregeln zum Tragen als sonst: Nach der Rechtsprechung des VwGH genügt es an sich, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.<sup>9</sup> Wenn es aber im Verhältnis zu Liechtenstein darum geht, ob der Aufwand überhaupt getätigt wurde und ob er gegebenenfalls betrieblich veranlasst war, muss die Behörde nicht von jenem Sachverhalt ausgehen, der wahrscheinlicher als die anderen Möglichkeiten sind, sondern darf die Zahlung nur dann als Betriebsausgabe akzeptieren, wenn dies „*unzweifelhaft erwiesen*“ ist.

Der VwGH postulierte in diesem Erk auch eine Pflicht, „*Beweise für die Leistung behaupteter Betriebsausgaben an ausländische Empfänger und die betriebliche Veranlassung der entsprechenden Aufwendungen beizuschaffen*“. Er leitete diese Pflicht aus der – mittlerweile in § 115 Abs 1 letzter Satz BAO kodifizierten – erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen ab:

Wohl trifft die Abgabenbehörden nach § 115 Abs 1 BAO eine amtswegige Ermittlungspflicht. Dieser Ermittlungspflicht steht aber im Grunde der § 119 und 138 BAO die Verbindlichkeit der Abgabepflichtigen gegenüber, bei der Ermittlung des für die Abgabenerhebung maßgeblichen Sachverhaltes mitzuwirken. Handelt es sich um Tatumstände, die in einem Land ihre Wurzel haben, in dem den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt sind, so tritt die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Verhältnis zur Ermittlungspflicht der Behörde entscheidend in den Vordergrund (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. April 1970, Zl. 1415/68, und vom 27. Jänner 1972, Zl. 1671/70).

Überall im Ausland sind „den österreichischen Abgabenbehörden zielführende Nachforschungen verwehrt“ und die Finanzbehörden können dort – wie der VwGH im von ihm zitierten Erk vom 8.4.1970, 1415/68 ausgeführt hat – auch keine Zwangsmittel einsetzen, sodass der Umstand, dass es sich um Liechtenstein handelte, keine weiteren zusätzlichen Mitwirkungspflichten begründete.

Im Erk vom 24.2.1982, 0837/80 ging der VwGH zunächst davon aus, dass sich aus seinem Erk vom 19.3.1974, 1527/72 ergeben würde, dass die Abgabenbehörde berechtigt sei, den Geldleistungen an im Fürstentum Liechtenstein vornehmlich zum Zweck der Erlangung steuerlicher Vorteile für in höher besteuerten Ländern ansässige Steuerpflichtige etablierten Gesellschaften die steuerliche Anerkennung zu versagen, „soweit sie in freier Beweiswürdigung schlüssig und in Übereinstimmung mit den allgemeinen Lebenserfahrungen zu dem Ergebnis komme, dass es sich dabei um überhöhte Leistungen handle“. Diese Ausführungen sind insoweit interessant, als es damals – im Erk vom 19.3.1974, 1527/72 – für den VwGH gerade nicht genügte, dass ein überhöhtes Entgelt alleine bereits dazu führen kann, der Zahlung insgesamt die Anerkennung zu versagen. Aber auch im dem Erk vom 24.2.1982, 0837/80 zugrunde liegenden Fall hat der VwGH letztlich den Liechtenstein-Bezug doch nicht zum Anlass genommen, anders als sonst bei Auslandsbeziehungen vorzugehen:

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren als Gegenleistung für den von ihm bezahlten Betrag von ATS 1.000.000,-- lediglich einen einzigen Plan (wenn auch in mehrfacher Ablichtung) vorgelegt. Der Plan trägt die Bezeichnung „Vordach-Portal, Zwischendecken, Polyesterelemente mit Stahlunterkonstruktion“ und ist im Maßstab 1:1 gezeichnet. Da der Beschwerdeführer diesen Plan trotz ausdrücklicher Aufforderung weder mündlich noch schriftlich erläutert und auch in keiner Weise dargelegt hat, worin der wirtschaftliche Wert des Planes bestehen solle, hat sich die belangte Behörde mit dieser Frage ohne Mitwirkung des Beschwerdeführers auseinandergesetzt und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei dem Plan um eine ungeschützte Konstruktionszeichnung handelt, die vornehmlich Profileisenverbindungen und Beschläge sowie andere Bauelemente einfacher Art für ein Geschäftsportal darstellt. [...] Die Behauptung, dem Beschwerdeführer sei von der Firma N außer dem genannten Plan technologisches und materialtechnisches Know how überlassen worden, wurde weder durch konkrete Angaben noch durch entsprechende Unterlagen glaubhaft gemacht. Daran ändert auch die weitere Behauptung des Beschwerdeführers nichts, er habe das nicht näher erläuterte Know how beim Bau von Portalen für die Firma H. verwerten können. Die belangte Behörde konnte daher unbedenklich zu der Auffassung gelangen, dass eine Know how Überlassung durch die Firma N überhaupt nicht stattgefunden hat. Damit fehlte es aber dem an diese Firma hingegebenen Betrag von ATS 1.000.000,-- an einer entsprechenden Gegenleistung, sodass die belangte Behörde zu Recht davon ausgehen konnte, es handle sich bei der in Rede stehenden Transaktion um ein bloßes Scheingeschäft.

Im Erk vom 24.11.1987, 86/14/0098 vertrat der VwGH die Auffassung, dass es am Steuerpflichtigen gelegen wäre, die „zweifelhaften Geschäftsbeziehungen zur Firma C [Sitz in Liechtenstein] offenzulegen“<sup>10</sup>. Er betonte zwar die „strenge Prüfung“, die er besonders Seite 355 für geboten hält, wenn es sich um Liechtenstein handelt. Allerdings wäre auch in diesem Fall der vom VwGH angelegte Maßstab vermutlich kein anderer gewesen, wenn es sich um einen anderen Staat gehandelt hätte. Die Begründung des VwGH lautete nämlich wie folgt:

Entscheidend ist letztlich, dass der Beschwerdeführer aufklärungsbedürftige Geschäfte tätigte, die ihre Wurzel in einem Land haben, in dem österreichische Abgabenbehörden keine Sachverhaltsermittlungen durchführen können. Damit traf aber den Beschwerdeführer eine erhöhte Mitwirkungspflicht und es wäre an ihm gelegen gewesen, die zweifelhaften Geschäftsbeziehungen

zur Firma C vollkommen offen zu legen (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. April 1970, Zl. 1.415/68, vom 27. Jänner 1972, Zl. 1.671/70, und vom 12. September 1978, Zl. 1.511 ff/75).

Ähnliches gilt für das Erk vom 25.5.1993, 93/14/0019: Auch hier verzichtete der VwGH nicht darauf, Liechtenstein als „bekannte[n] Steueroase“ zu bezeichnen, wendete aber letztlich auch keinen anderen Maßstab an als im Verhältnis zu anderen Staaten:

Diese Auslandsbeziehungen hätten es der Beschwerdeführerin von Anbeginn zur Pflicht gemacht, dafür zu sorgen, dass sie in der Lage sein werde, gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden im Bedarfsfall diese Beziehungen vollständig aufzuhellen und zu dokumentieren. Dabei wäre es der Beschwerdeführerin freigestanden, auch schon vom Beginn ihrer Beziehungen zur I-AG, also etwa dem Eintreten des B als allein zeichnungsberechtigter Verwaltungsrat der I-AG, durch entsprechende Vereinbarungen mit dieser für die Möglichkeit solcher Offenlegung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden zu sorgen. Die belangte Behörde ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass sich die Beschwerdeführerin zur Widerlegung des zutage getretenen Verdachtes rechtens nicht auf ihren Beweisnotstand berufen kann [...].

Denn eine Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht kann den Steuerpflichtigen generell treffen, wenn – noch dazu ungewöhnliche – Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben.<sup>11</sup>

Das gleiche Bild zeigt sich in anderen Liechtenstein berührenden Entscheidungen: Der VwGH erwähnt zwar regelmäßig den Liechtenstein-Bezug besonders, stellt aber dann Anforderungen auf, die auch sonst zum Tragen kommen würden: „Tritt der Abgabepflichtige in der Lebenserfahrung widersprechende Beziehungen ein, muss er von Anbeginn dafür sorgen, dass er der Abgabenbehörde diese Beziehungen im Bedarfsfall vollständig aufhellen und dokumentieren kann.“ Im konkreten dem Erk vom 30.10.2001, 98/14/0014 zugrunde liegenden Fall ging es um die Vermittlung von Waren im Wert von mehr als ATS 10 Mio, die vom Beschwerdeführer unentgeltlich erbracht worden sei. Dies ist „aus dem Blickwinkel eines wirtschaftlich denkenden Menschen schwer vorstellbar“. Im Erk vom 1.6.2006, 2004/15/0066 betonte der VwGH noch besonders, dass im Verhältnis zu Liechtenstein keine Amts- oder Rechtshilfe besteht und die Beschwerdeführerin „schon deshalb nicht von der sie treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht entbunden werden“ kann. Es liegt vornehmlich am Abgabepflichtigen,

**Seite 356** Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhaltselemente beizuschaffen. Die Partei hat diesfalls durch konkrete und vollständige Aufklärung der Tatsachen den Anschein zu widerlegen, der sich für die belangte Behörde auf Grund der ihr zur Kenntnis gelangten Umstände bot. Verletzt die Partei diese ihre „erhöhte“ Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren, so kann das dadurch bedingte Aufklärungsdefizit nicht der Abgabenbehörde als Verfahrensmangel angelastet werden.

Im dem dem Erk vom 28.10.2010, 2006/15/0326 zugrunde liegenden Sachverhalt lagen keine Unterlagen vor, die Aufschluss über Gegenstand, Umfang und Zeitpunkt der Leistungen eines liechtensteinischen Advokaturbüros gaben, für die aber Zahlungen geleistet wurden. Angesichts der den Steuerpflichtigen treffenden Beweismittelbeschaffungs- und Vorsorgepflicht billigte der VwGH die von der Behörde in freier Beweiswürdigung vorgenommene Sachverhaltsfeststellung, wonach das liechtensteinische Advokaturbüro gegenüber dem Beschwerdeführer keine Leistungen erbracht hat, und hielt die rechtliche Folgerung, dass die Honorarzahungen nicht durch den Betrieb des Beschwerdeführers veranlasst wurden, als frei von Rechtsirrtum.

Etwas anders gelagert ist das VwGH-Erk vom 25.2.2015, 2011/13/0003: Hier ging es unter anderem um die Frage, ob bei einem österreichischen Stifter, dem von der Behörde Einkünfte einer liechtensteinischen Stiftung zugerechnet wurden, für Zwecke der längeren Verjährungsfrist nach § 207 Abs 2 BAO auch von hinterzogenen Abgaben ausgegangen werden kann. Dazu bedurfte es zumindest eines bedingten Vorsatzes, den die Behörde in freier Beweiswürdigung als gegeben erachtete. Der VwGH billigte dieses Ergebnis:

Zur Annahme des bedingten Vorsatzes konnte sich die belangte Behörde im Rahmen der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren der Schlüssigkeitskontrolle unterliegenden Beweiswürdigung ([...]) zudem zu Recht als Indizien auf das (vollständige) Verschweigen der Vermögenswidmung an die FL Familienstiftung gegenüber den österreichischen Abgabenbehörden und die notorische Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase ([...]) stützen ([...]).

Dass das Verschweigen der Vermögenswidmung als Indiz für den bedingten Vorsatz gewertet wurde, ist nachvollziehbar: Die Behörde hatte bereits darauf hingewiesen, dass „W. weder Einkünfte (im Fall seiner Würdigung als transparente Stiftung) noch Schenkungssteuer (im Fall seiner Würdigung als intransparente Stiftung) erklärt und abgeführt habe und somit für jeden Fall seiner abgabenrechtlichen Würdigung die entsprechende abgabenrechtliche Konsequenz unterlassen habe“. Nicht einsichtig ist hingegen, warum „die notorische Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase“ ein Indiz für den bedingten Vorsatz zur Abgabenhinterziehung sein kann.

#### 4. Diskriminierung von Sachverhalten mit Liechtenstein-Bezug?

Diese Analyse der Rechtsprechung zeigt, dass der VwGH zwar häufig Formulierungen verwendet, wonach eine „strenge Prüfung“ vorzunehmen wäre, „wenn sich das zu beurteilende Geschehen in einem für die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigenden Bereich wie Liechtenstein abspielt“, und Liechtenstein alternativ oder ergänzend Seite 357 dazu als „Steueroase“ bezeichnet, dass diese durchaus aggressive Rhetorik dann aber auf den vom VwGH angewendeten Prüfungsmaßstab oft gar keine Auswirkung hat. Gerade in den Fällen, in denen der VwGH bei Geschäftsbeziehungen mit in Liechtenstein angesiedelten Gesellschaften eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen im Ermittlungsverfahren und insbesondere auch Beweisbeschaffungs- und Vorsorgepflichten einfordert, ergeben sich diese Pflichten aufgrund der Auslandsbeziehungen und der Ungewöhnlichkeit der Geschäftsbeziehung. Ob sich der Fall in Liechtenstein oder sonstwo im Ausland ereignet hat, macht keinen Unterschied. Warum der VwGH in diesen Entscheidungen verbal mit schwerem Geschütz auffährt und dadurch fälschlicherweise den Eindruck erweckt, als gelte im Verhältnis zu Liechtenstein etwas Besonderes, ist daher nicht einsichtig. Es wäre besser gewesen, der VwGH hätte auf diese Floskeln zu Liechtenstein verzichtet.<sup>12</sup>

Allerdings spielt es in einzelnen Erkenntnissen offenbar schon eine Rolle, dass es um Geschäftsbeziehungen mit in Liechtenstein – und nicht woanders außerhalb Österreichs – angesiedelten Rechtsträgern geht. Dabei handelt es sich vornehmlich um Fälle, in denen der VwGH den Beweismaßstab definiert. Wenn eine Zahlung an eine liechtensteinische Gesellschaft nur dann als Betriebsausgabe akzeptiert werden darf, wenn die Tatsache des Aufwandes und seine betriebliche Veranlassung „unzweifelhaft erwiesen“ ist,<sup>13</sup> die Behörde hingegen sonst bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit von jenem Sachverhalt

ausgehen darf, der wahrscheinlicher als die anderen Möglichkeiten ist, macht dies auch materiell einen Unterschied: Zahlungen, deren Existenz zwar zweifelhaft erscheint, es aber wahrscheinlicher ist, dass der Aufwand geleistet wurde, können an sich bei betrieblicher Veranlassung abgezogen werden, im Verhältnis zu Liechtenstein aber offenbar nicht. Ähnliche Unterschiede können sich ergeben, wenn der VwGH davon ausgeht, dass „die *notorische Attraktivität Liechtensteins als so genannte Steueroase*“ im Beweisverfahren als Indiz für den bedingten Vorsatz zur Abgabenhinterziehung gewertet werden kann.<sup>14</sup>

Diese zuletzt genannten Entscheidungen sind höchst problematisch: Es ist nicht zu rechtfertigen, aufgrund der steuerrechtlichen und sonstigen Rahmenbedingungen, die in Liechtenstein vorhanden sind, alle Abgabepflichtigen, die mit in Liechtenstein angesiedelten Rechtsträgern in Geschäftsbeziehungen stehen, sowie auch diese Rechtsträger selbst unter Generalverdacht zu stellen.<sup>15</sup> Kommen unterschiedliche Beweismaßstäbe im Verhältnis zu Liechtenstein und zu anderen Staaten zum Tragen, kann dies zur Konsequenz haben, dass Geschäftsbeziehungen mit liechtensteinischen Personen für Zwecke der Besteuerung in Österreich nachteiliger behandelt werden als vergleichbare Geschäftsbeziehungen mit Personen in anderen Ländern, und zwar auch dann, wenn alle Beteiligten ihren steuerlichen Pflichten nachkommen. Den einfachgesetzlichen steuerlichen Vorschriften sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, die eine solche Differenzierung tragen würden.

Seite 358 Derartige Differenzierungen sind auch verfassungsrechtlich fragwürdig: Soweit liechtensteinische Personen selbst im Vergleich zu anderen Fremden unterschiedlich behandelt werden, gebietet das BVG gegen rassistische Diskriminierung Schutz. Differenzierungen sind nur dann verfassungsrechtlich hinzunehmen, wenn sie sich sachlich rechtfertigen lassen und sich als verhältnismäßig erweisen.<sup>16</sup> Werden österreichische Unternehmen, die mit liechtensteinischen Gesellschaften Geschäftsbeziehungen unterhalten, anders als österreichische Unternehmen behandelt, die ihren Sitz woanders im Ausland haben, greift Art 7 B-VG selbst:<sup>17</sup> Kommen im Verhältnis zu Liechtenstein nur deshalb generell andere Beweismaßstäbe zum Tragen als im Verhältnis zu anderen Staaten, weil Liechtenstein ein niedriges Besteuerungsniveau aufweist oder insgesamt pauschal als „die *Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigender Bereich*“ bezeichnet wird, ist diese Differenzierung kaum zu rechtfertigen und erweist sich wohl jedenfalls nicht als verhältnismäßig. Abgesehen davon, dass sich eine solche Differenzierung schon auf einfachgesetzlicher Ebene nicht begründen lässt, sprechen somit auch gleichheitsrechtliche Überlegungen dagegen, unterschiedliche Beweismaßstäbe für Geschäftsbeziehungen zu Liechtenstein und zu anderen Staaten anzulegen.

## 5. Zusammenfassende Würdigung und Ausblick

In der Rechtsprechung des VwGH wird häufig Liechtenstein als Steueroase oder als „die Herbeiführung von Abgabenverkürzungen begünstigender Bereich“ bezeichnet. Besondere Bedeutung erlangte in dieser Judikaturlinie das VwGH-Erk vom 19.3.1974, 1527/72, dessen Begründung sich als methodisch angreifbar erweist. In dieser Entscheidung – wie auch in einigen Folgeerkenntnissen – legte der VwGH im Ergebnis

aber im Verhältnis zu Liechtenstein und zu anderen Staaten ohnehin dieselben Maßstäbe an. Warum er daher in diesen Fällen verbal mit schweren Geschützen gegenüber Liechtenstein auffährt, ist nicht nachvollziehbar. Einzelne Entscheidungen erwecken hingegen den Eindruck, dass der VwGH bei Geschäftsbeziehungen mit Liechtenstein andere Beweismaßstäbe anwendet. Dies ist aber höchst problematisch: Eine Rechtsgrundlage für eine solche differenzierende Behandlung ist nicht ersichtlich. Weitergehende Überlegungen lassen erkennen, dass diese Differenzierung auch gleichheitsrechtlich gar nicht zulässig wäre.

Ein Blick in die jüngere Rechtsprechung des VwGH lässt aber hoffen: In zahlreichen von ihm in den letzten Jahren entschiedenen Fällen haben die Abgabenbehörden oder auch das BFG versucht, aus dem tatsächlichen oder vermeintlichen Steueroasencharakter Liechtensteins etwas für die Begründung ihrer Entscheidungen zu gewinnen. Der VwGH widerstand aber zuletzt der Versuchung, auf diesen Zug aufzuspringen, und verzichtete darauf, solche „Argumente“ aufzugreifen.<sup>18</sup> Das „Liechtenstein-Bashing“ in der Rechtsprechung des VwGH gehört möglicherweise nun doch der Vergangenheit an.

- 
- 1 Herrn *Eric Coenen* danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur. – Das Manuskript habe ich am 29.5.2023 abgeschlossen.
  - 2 Vgl *Beiser*, Steuerklauseln – eine neue Sicht im Licht des § 295a BAO, in FS Stoll (2005) 149; *derselbe*, § 295a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit, ÖStZ 2005, 130; *derselbe*, § 295a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit. Zivilrechtliche Mängel, Bilanzierung und Zufluss-Abfluss-Prinzip, ÖStZ 2005, 156; *derselbe*, § 295a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit. Steuerklauseln, USt, GrESt, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Einmalerausfassung, ÖStZ 2005, 178; *derselbe*, Nichtbescheide und die Effizienz des Rechtsschutzes im Sinn des Rechtsstaatsprinzips, ÖStZ 2013, 476; *derselbe*, Der Rechtsschutz bei Nichtbescheiden. Die Effizienz des Rechtsschutzes als Bedingung der Rechtsstaatlichkeit und Auslegungsmaxime in der BAO, ÖStZ 2017, 205; *derselbe*, Die Effizienz des Rechtsschutzes in der Normenkontrolle. Eine Ausrichtung der Aufhebung gesetzwidriger Verordnungen und verfassungswidriger Gesetze zu Gunsten aller Geschädigten in eines Rechtsstaats, *ecolex* 2020, 1019.
  - 3 Hervorhebung im Original durch Unterstreichung.
  - 4 In BGBl 1968/325 findet sich folgende Kundmachung: „*Nachdem die Kündigung des Abschnittes II des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern durch die Republik Österreich die verfassungsmäßige Genehmigung des Nationalrates erhalten hat, erklärt der Bundespräsident hiemit im Namen der Republik Österreich gemäß Artikel 17 des am 7. Dezember 1955 in Vaduz unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern die Kündigung des Abschnittes II des vorgenannten Abkommens zum 31. Dezember 1968.*“

- 5 Dazu *Staringer*, Der VfGH denkt: Das Abzugsverbot für Managergehälter lenkt. Keine Red‘ davon!, ÖStZ 2015, 81 (81 ff); *derselbe*, Verhaltenslenkung durch Steuerrecht, in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 29 (34 ff); *Lang*, Wirtschaftsverfassung und Finanzverfassung, in *Holoubek/Kahl/Schwarzer* (Hrsg), Handbuch Wirtschaftsverfassungsrecht (2022) 505 (531 ff), jeweils mwN.
- 6 VfSl g 19933/2014.
- 7 Dazu instruktiv VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199: In diesem Erk lehnte es der VwGH ab, ministeriale Begutachtungsentwürfe zu berücksichtigen: Nach österreichischem Verfassungsrecht obliegt es nicht der Exekutive, „Gesetze im formellen Sinn zu erlassen. Nach Art. 24 B-VG wird die Gesetzgebung des Bundes vom Nationalrat gemeinsam mit dem Bundesrat ausgeübt. Im Schoß der Exekutive gepflogene Überlegungen können nicht der Legislative zugerechnet werden.“ Zwar gilt für die Erläuterungen zur Regierungsvorlage nach Auffassung des VwGH Besonderes: „Gemäß Art. 41 Abs 1 B-VG gelangen Gesetzesvorschläge an den Nationalrat als Anträge seiner Mitglieder, des Bundesrates oder eines Drittels der Mitglieder des Bundesrates sowie als Vorlagen der Bundesregierung. Soweit die Erläuterungen einer Regierungsvorlage, die zu einem Gesetzesbeschluss des Gesetzgebers geführt hat, Darlegungen zur inhaltlichen Bedeutung der von der Regierung vorgeschlagenen verba legalia enthalten, können diese Darlegungen insofern der Interpretation des Gesetzestextes dienen, als sich (regelmäßig) aus dem Umständen ergibt, dass der Gesetzgeber von diesem Verständnis des von ihm beschlossenen Gesetzestextes ausgegangen ist. Demgegenüber sind vor bzw. außerhalb der Regierungsvorlage iSd Art. 41 Abs 1 B-VG angestellte Überlegungen der Exekutive in der Regel nicht geeignet, den Inhalt des von Nationalrat und Bundesrat herbeigeführten Gesetzesbeschlusses auszuloten.“ Wenn man die hier angestellten Überlegungen des VwGH konsequent zu Ende denkt, dann dürfen auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage nur dann herangezogen werden, wenn sie geeignet sind, „den Inhalt des von Nationalrat und Bundesrat herbeigeführten Gesetzesbeschlusses auszuloten“. Umgekehrt dürfen sie in den Fällen, in denen sie nicht diesem Zweck dienen, gar nicht herangezogen werden.
- 8 Dazu *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (420 ff).
- 9 *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 168 Rz 8 mwN.
- 10 Einfügung im Klammersausdruck nicht im Original.
- 11 *Ritz/Koran*, BAO<sup>7</sup> (2021) § 115 Rz 10 mwN.
- 12 Kritisch bereits *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107 (113 ff).
- 13 VwGH 12.9.1978, 1511/75.
- 14 VwGH 25.2.2015, 2011/13/0003.
- 15 Dazu bereits *Lang*, ÖStZ 2011, 114.
- 16 Grundlegend *Korinek*, Der gleichheitsrechtliche Gehalt des BVG gegen rassistische Diskriminierung, in FS Rill (1995) 183 (183 ff).
- 17 Dazu grundlegend *Holoubek* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), Bundesverfassungsrecht Art 7 B-VG Rz 305 ff.
- 18 Vgl zB VwGH 31.1.2018, Ro 2017/15/0015; 7.6.2021, Ra 2021/13/0035; 9.12.2021, Ra 2021/13/0040.

