

INTERNATIONALES STEUERRECHT

Redaktion:
Hon.-Prof. MR Dr. Heinz Jirousek

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU

Die jüngste Rechtsprechung des VwGH zum DBA Österreich-Liechtenstein

» ÖStZ 2015/145

Hard cases make bad law

1. DIE ÄLTERE RECHTSPRECHUNG

Die im DBA Österreich-Liechtenstein vorgesehene Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen (Art 7) einerseits und Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art 14) andererseits beschäftigt den VwGH seit vielen Jahren. Nach diesem DBA ist für Unternehmensgewinne die Anrechnungsmethode vorgesehen, für Einkünfte aus selbständiger Arbeit aber die Freistellungsmethode. Diese unterschiedlichen Rechtsfolgen irritieren zweifellos. Die auf der Hand liegenden rechtspolitischen Bedenken haben auch den VwGH nicht kalt gelassen. Mit einer Reihe von dogmatisch höchst angreifbaren Kunstgriffen hat er seit jeher versucht, den Anwendungsbereich des Art 14 dieses DBA – und damit letztlich den der Freistellungsmethode – weitgehend einzuschränken.

So hat der Gerichtshof im Erk v. 19. 12. 2006, 2005/15/0158 Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nicht Art 14, sondern stattdessen der die Anwendung der Anrechnungsmethode nach sich ziehenden Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zugeordnet. Im Erk v. 28. 11. 2007, 2006/14/0057 hat er entschieden, dass auch selbständig tätige Unternehmensberater nicht unter Art 14, sondern unter Art 7 des DBA fallen. Die Begründung war in beiden Fällen gleich: Der Verweis des Art 3 Abs 2 der dem DBA Österreich-Liechtenstein zugrunde liegenden Fassung des OECD-MA sei statisch zu verstehen. Der Gerichtshof hat der Abkommensinterpretation die österreichische Rechtslage zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses zugrunde gelegt und konnte so die Anwendung des Art 14 des DBA – und damit die Befreiung der Einkünfte in Österreich – vermeiden. Hätte der VwGH nämlich Art 3 Abs 2 dynamisch verstanden und auf das geltende innerstaatliche Recht abgestellt, wäre in beiden Fällen Art 14 des DBA zum Tragen gekommen. Aufgrund von Rechtsänderungen nach dem Abschluss des Abkommens werden sowohl wesentlich beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer als auch Unternehmensberater innerstaatlich seit etlichen Jahren der selbständigen Arbeit zugeordnet. Der statische Charakter des Art 3 Abs 2 des DBA ergab sich für den VwGH aus einem Umkehrschluss aus dem lange nach dem Abkommensabschluss geänderten Wortlaut des Art 3 Abs 2 OECD-MA, der nun ausdrücklich normiert, dass das Recht des Vertragsstaats im jeweiligen Anwendungszeitraum maßgeblich wäre. Dabei ignorierte der VwGH, dass nach der weltweit nahezu einhellig

vertretenen Auffassung zu der bis dahin bestehenden Fassung des Art 3 Abs 2 OECD-MA, die auch Vorbild für das DBA Österreich-Liechtenstein war, der Verweis auf das nationale Recht dynamisch zu verstehen ist,¹ und die Änderung des Wortlauts des Art 3 Abs 2 OECD-MA dies – allerdings überflüssigerweise – nur klarstellen sollte.² Das Ziel, der Freistellungsmethode in den von ihm entschiedenen Fällen die Anwendung zu nehmen, war es dem VwGH wert, sich einer fragwürdigen Begründung zu bedienen.³ Der VwGH hat damit auch weitreichende Änderungen der Interpretation der österreichischen DBA und letztlich eine – auch im Ausland sehr kritisch gesehene⁴ – Zersplitterung der österreichischen DBA-Anwendung in Kauf genommen: Konsequenterweise deutet der VwGH nun auch alle anderen DBA, die noch die frühere Fassung des Art 3 Abs 2 OECD-MA beinhalten, dahin, dass der Verweis auf das nationale Recht statisch zu verstehen ist, während nach jüngeren Abkommen das jeweils geltende nationale Recht heranzuziehen ist.⁵

Mit seinem Anfechtungsbeschluss v. 24. 10. 2013, A 2013/0010 hat der VwGH dann schließlich versucht, das Problem an der Wurzel zu packen und beim VfGH beantragt, die Verfassungswidrigkeit des Art 14 des DBA festzustellen und damit die Anwendung dieser Vorschrift zu beenden: Die Differenzierung zwischen Art 7 und 14 OECD-MA entbehre einer sachlichen Rechtfertigung. Zwar hat der VwGH auch hier seine rechtspolitischen Bedenken nicht völlig verborgen: Für den VwGH war irritierend, dass in Österreich ansässige Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Liechtenstein beziehen, insgesamt nur sehr niedrig besteuert werden.

- 1 Vgl zB *Lang*, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1989, 11 (13); *Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, StuW 1982, 286 (296); *Avery Jones et al.*, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model, British Tax Review 1984, 14 (25 ff); *Widmann*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in *Vogel* (Hrsg), Grundfragen des internationalen Steuerrechts (1985) 235 (249); *Klebau*, Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RfW 1985, 125 (131).
- 2 Dazu näher *Lang*, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (291 ff); *ders.*, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF Forum für Steuerrecht 2012, 26 (31 ff); *ders.*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik SWI 2012, 108 (121).
- 3 Kritisch *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 (59); *ders.*, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (201 ff).
- 4 *Lehner*, Grundlagen des Abkommensrechts, in *Vogel/Lehner*, DBA⁶ (2014) Rn 189.
- 5 Kritisch *Lang*, SWI 2007, 199 (200 ff).

Die Freistellungsmethode bewirkt, dass sie – vom Progressionsvorbehalt abgesehen – nur in Liechtenstein besteuert werden können. Allerdings konnte die gleichheitsrechtliche Problematik nur in der unterschiedlichen Behandlung von Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit liegen. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Freistellungsmethode auf Unternehmensgewinne hätte diese Bedenken ebenfalls ausgeräumt.⁶ Der VfGH hat jedoch den Sitz der Rechtswidrigkeit in Art 14 des DBA gesehen. Immerhin hat der VfGH aber mit seinem Anfechtungsbeschluss offenkundig akzeptiert, dass sich das von ihm konstatierte Problem nicht im Auslegungsweg lösen lässt. Es bedarf dazu der Beseitigung der im Abkommen angelegten Unterschiede zwischen den Rechtsfolgen des Art 7 und des Art 14 des DBA.

Der VfGH stufte die Differenzierung zwischen Art 7 und Art 14 des DBA im Ergebnis allerdings als unbedenklich ein:⁷

„Selbständige Einkünfte unterscheiden sich von den gewerblichen Einkünften – ungeachtet des Umstandes, dass die Abgrenzung zwischen diesen Einkunftsarten in Randbereichen fließend ist – jedenfalls darin, dass die einkünfteerzielende Tätigkeit vom Steuerpflichtigen im Regelfall persönlich unter Einsatz – zum Teil auch berufsrechtlich verankerter – besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt wird. Dies ist auch für den Bedeutungsinhalt des Art 14 DBA Liechtenstein zu beachten (vgl. auch *Lang*, *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht*, 1991, 83). Das Besteuerungsrecht des anderen Staates für solche Einkünfte erfordert neben dem Vorliegen einer festen Einrichtung, dass diese Einkünfte der festen Einrichtung zuzurechnen sind, womit die persönlich ausgeübte Tätigkeit auch funktional dieser Einrichtung zuzuordnen sein muss.

Vor diesem Hintergrund treffen aber die für die Wahl der Anrechnungsmethode maßgebenden Gründe, einer zu beobachtenden Einkünfteverlagerung entgegenzuwirken, für Einkünfte aus selbständiger Arbeit – nach wie vor – nicht in vergleichbarer Weise zu, da Einkünfte aus selbständiger Arbeit – jedenfalls in einer Durchschnittsbetrachtung – nur innerhalb enger Grenzen verlagert werden können.

Während im Fall von Tätigkeiten, die zu Unternehmensgewinnen führen, die bloße Verlagerung bestimmter betriebswirtschaftlicher Funktionen unter Einsatz von Personal und sachlicher Ressourcen in eine im Quellenstaat gelegene Betriebsstätte zur Verlagerung von Einkünften führt, erfordert die Verlagerung selbständiger Einkünfte, dass die zu Einkünften führende persönliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen der im Quellenstaat gelegenen Einrichtung zuzurechnen ist, was im Regelfall voraussetzt, dass die Tätigkeit vom Steuerpflichtigen nicht nur persönlich im Quellenstaat auszuüben ist, sondern dieser auch funktional zuzurechnen sein muss. Dies zeigt auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum DBA Liechtenstein, die für die Frage einer Zurechnung der selbständigen Einkünfte eines in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhänders zu einer festen Einrichtung in Liechtenstein einen strengen Maßstab ange-

legt und Feststellungen darüber für erforderlich erachtet hat, ob und von wo aus der Steuerpflichtige seine in Österreich ansässigen Klienten betreut und wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfindet (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0076).“

2. DAS ERKENNTNIS DES VWGH VOM 4. 9. 2014, 2014/15/0001

Nach Abweisung des Anfechtungsantrags durch den VfGH wurde der VfGH wiederum für den Anlassfall des verfassungsgerichtlichen Verfahrens zuständig und hatte ihn auf Grundlage der unverändert gebliebenen Abkommensrechtslage zu entscheiden:

„Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren steht außer Streit, dass der Mitbeteiligte (auch) gewerbliche (Unternehmen iSd Artikel 7 DBA) Tätigkeiten erbrachte. Die belangte Behörde geht weiter davon aus, dass der Mitbeteiligte (zum Teil) auch freiberufliche (selbständige iSd Artikel 14 DBA) Leistungen (zumindest schriftstellerisch-ähnlich) erbracht hat.

Stehen mehrere Tätigkeiten zueinander in einem inneren Zusammenhang, so ist davon auszugehen, dass sie eine einheitliche Betätigung bilden, die das Vorliegen eines einheitlichen Betriebes zur Folge hat. Im Falle einer solchen einheitlichen Betätigung ist zu prüfen, unter welche Einkunftsart die aus diesem einheitlichen Betrieb fließenden Einkünfte fallen. Steht dabei eine Tätigkeit, die (isoliert) an sich als Ausübung eines freien Berufes anzusehen wäre, mit einem Gewerbebetrieb (Gewinn eines Unternehmens) in engstem sachlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang, so verliert sie ihre Selbständigkeit, es sei denn die gewerbliche Tätigkeit tritt als untergeordnet in den Hintergrund (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. August 1993, 91/13/0201).

Bei der Entscheidung über die Frage, ob ein Unternehmer verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet, sind objektive Grundsätze heranzuziehen. Danach liegt bloß ein Betrieb vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind; das trifft bei engem wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Zusammenhang zu. Es kommt auf das Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben im Einzelfall an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, 94/15/0154).

Als Merkmale für einen einheitlichen Betrieb sind etwa anzusehen (vgl. auch *Jakom/Marschner*, EStG, 2014, § 4 Tz 7 ff) ein Verhältnis wirtschaftlicher Über- und Unterordnung zwischen den Bereichen, Hilfsfunktion eines Bereiches gegenüber dem anderen, Verwendung gleicher Rohstoffe, gleicher Anlagen und desselben Personals. Nicht gleichartige Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Betrieb, wenn sie geeignet sind, einander zu ergänzen (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 22. November 1995, mwN).

Der Mitbeteiligte ist für alle seine (verschiedenen) Tätigkeiten jeweils vom selben Standort aus aufgetreten. Dabei hat er

⁶ Ausführlich *Lang*, SWI 2014, 58 (72); *ders.*, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402 (404).

⁷ VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013.

sich einheitlich der Bezeichnung '[Mitbeteiligter] PR' bedient. Eine Trennung in der Verrechnung von Aufwendungen wurde nicht vorgenommen, da offenkundig auch der Mitbeteiligte davon ausging, dass es sich um einen einheitlichen Betrieb handle. Aus den Darlegungen im angefochtenen Bescheid geht auch hervor, dass es insoweit zu Überschneidungen gekommen ist, dass der Mitbeteiligte zum Teil gegenüber denselben Kunden sowohl gewerblich als auch schriftstellerisch (bzw. schriftstellerisch-ähnlich) tätig wurde; damit ist aber davon auszugehen, dass sich die (verschiedenen) Tätigkeiten des Mitbeteiligten ergänzten.

In Anbetracht des Gesamtbildes der konkreten Verhältnisse ist daher von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. Den gewerblichen (unternehmerischen) Tätigkeiten kommt dabei gegenüber den freiberuflichen (selbständigen) keinesfalls nur untergeordnete Bedeutung zu. Damit ist aber von einem einheitlichen gewerblichen Betrieb auszugehen (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer u.a.*, Doppelbesteuerung, Art. 14 MA Tz 29a). Vor diesem Hintergrund ist nicht mehr zu prüfen, ob überhaupt einzelne Leistungen des Mitbeteiligten als schriftstellerisch (literarisch) zu beurteilen sind. Die aus dem Betrieb erzielten Einkünfte unterliegen zur Gänze Artikel 7 DBA."

Dieses Ergebnis überrascht in mehrfacher Hinsicht: *Kopf* und *Marschner* haben zu Recht darauf hingewiesen, dass auf Grundlage der nunmehr vom VwGH vertretenen Auffassung Art 14 des DBA gar nicht mehr präjudiziell gewesen wäre.⁸ Für die eben wiedergegebene Begründung des VwGH sind die Erwägungen des VfGH nicht von Bedeutung gewesen. Der VwGH hätte daher bereits früher zum Ergebnis gelangen können, dass Art 7 des DBA anzuwenden ist. Dann wäre die Einleitung eines Normenprüfungsverfahrens gar nicht notwendig und vermutlich nicht einmal zulässig gewesen.

Die Begründung des Erkenntnisses selbst ist alles andere als überzeugend: Der VwGH argumentiert mit dem Betriebsbegriff des innerstaatlichen Rechts und lässt damit Wertungen des nationalen Rechts in die Abkommensauslegung einfließen.⁹ Würden Behörden und Gerichte jedes DBA-Staats die Zuordnung von Einkünften nach ihrem jeweiligen innerstaatlichen Recht vornehmen, wären Qualifikationskonflikte – und damit gegebenenfalls Fälle von Doppelbesteuerung und Nichtbesteuerung – vorprogrammiert. Die – vom VwGH gar nicht angeführte – Vorschrift des Art 3 Abs 2 des DBA legt auch keineswegs nahe, auf nationales Recht zurückzugreifen. Denn richtig verstanden bestätigt diese Regelung eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens.¹⁰

Der VwGH verweist in seiner Begründung auch noch auf den Kommentar von *Wassermeyer* zu Art 14 OECD-MA¹¹ und erweckt damit den Eindruck, sich ohnehin – auch – einer abkommensautonomen Auslegung zu bedienen. *Kopf* und *Lenneis* haben allerdings bereits darauf hingewiesen, dass die vom VwGH zitierten Passagen des Kommentars nicht geeignet sind, das vom VwGH präferierte Ergebnis zu tragen.¹² *Wassermeyer* spricht sich nämlich dafür aus, für abkommensrechtliche Zwecke Art 7 und Art 14 OECD-MA auseinander zu halten:¹³ „Bestehen zwischen den beiden Tätigkeiten gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte (Bsp. Architekt, der sowohl Baupläne erstellt als auch schlüsselfertige Wohnungen verkauft), so sind sie abkommensrechtlich dennoch getrennt zu beurteilen ([...]). Eine einheitliche Erfassung der Tätigkeiten ist nur dann geboten, wenn sie sich gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass sie nach der Verkehrsauffassung Gegenstand eines einheitlichen Betriebes sind ([...]).“ In dem vom VwGH entschiedenen Fall ging es aber nicht um derartige sich gegenseitig bedingende Tätigkeiten. Der VwGH führt selbst aus, dass es bloß „insoweit zu Überschneidungen gekommen ist, dass der Mitbeteiligte zum Teil gegenüber denselben Kunden sowohl gewerblich als auch schriftstellerisch (bzw. schriftstellerisch-ähnlich) tätig wurde“. Wenn der VwGH die Zuordnung der gesamten Einkünfte unter Art 7 des DBA damit begründet, dass den „gewerblichen (unternehmerischen) Tätigkeiten [...] dabei gegenüber den freiberuflichen (selbständigen) keinesfalls nur untergeordnete Bedeutung“ zukommt, lässt sich dafür keineswegs der – vom VwGH jedoch zitierte – Kommentar von *Wassermeyer* ins Treffen führen. Denn *Wassermeyer* plädiert nicht dafür, – wie auch immer definierte – Tätigkeiten von „untergeordnete[r] Bedeutung“ einer anderen Verteilungsnorm zuzuschlagen.

Loukota hat eine Lösung vorgeschlagen, die in diametralem Gegensatz zur Position des VwGH steht: Er hat erwogen, auf die gesamten Einkünfte nur Art 14 des DBA anzuwenden und als Begründung dafür Art 7 Abs 6 ins Treffen geführt, der Art 7 Abs 4 OECD-MA in der nunmehrigen Fassung entspricht.¹⁴ Nach dieser Vorschrift ist Art 7 gegenüber den anderen Verteilungsnormen – und damit auch gegenüber Art 14 – nur subsidiär anzuwenden. Art 14 hat somit Vorrang. Allerdings kommt diese Konfliktregel nur dann zum Tragen, wenn dieselben Einkünfte sowohl unter Art 7 als auch unter eine andere Verteilungsnorm fallen. Nach der vom VwGH vertretenen Auffassung gibt es diesen Konflikt gar nicht, weil Art 14 – unter Rückgriff auf den Betriebsbegriff des nationalen Rechts – von vorneherein nicht anwendbar ist. Wenn man – wie dies der UFS getan hat¹⁵ – zwischen den Einkünften aus gewerblicher und freiberuflicher Tätigkeit trennt, stellt sich die Frage aber ebenso wenig: Fällt ein Teil der Einkünfte unter Art 7 und der andere Teil unter Art 14, kommt es ebenfalls nicht zur doppelten Zuordnung *derselben* Einkünfte unter zwei Verteilungsnormen.

8 *Kopf*, VwGH rechnet liechtensteinische Einkünfte aus „gemischter“ Tätigkeit zur Gänze der Zuteilungsnorm für Unternehmensgewinne zu, BFGjournal 2014, 423 (426 f); *Marschner* in *Huisman/Spies*, SWI-Jahrestagung; DBA-rechtliche Zuordnung einer „gemischten“ Tätigkeit, SWI 2015, 13 (15); siehe auch *Lang* in *Huisman/Spies*, SWI 2015, 13 (14).

9 Kritisch auch *Kopf*, BFGjournal 2014, 423 (426 f); *Lang* in *Huisman/Spies*, SWI 2015, 13 (14); *Marschner* in *Huisman/Spies*, SWI 2015, 13 (15).

10 Ausführlich *Lang*, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-Musterabkommen), in *Burmester/Endres* (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS für Helmut Debatin (1997) 283 (302).

11 *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, Doppelbesteuerung¹²⁸ (2014) MA Art 14 Rz 29a.

12 *Kopf*, BFGjournal 2014, 423 (426 f); *Lenneis* in *Huisman/Spies*, SWI 2015, 13 (16).

13 *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, Doppelbesteuerung¹²⁸ (2014) MA Art 14 Rz 29a.

14 *Loukota* in *Huisman/Spies*, SWI 2015, 13 (15 f).

15 UFS 22. 1. 2010, RV/0268-F/08.

3. DAS ERKENNTNIS DES VwGH VOM 4. 9. 2014, 2012/15/0226

Am selben Tag hatte der VwGH noch einen anderen Fall zum DBA Österreich-Liechtenstein zu entscheiden.¹⁶ In diesem Fall ging es um Einkünfte eines in Vorarlberg ansässigen Wirtschaftstreuhanders und Unternehmensberaters mit einer „Betriebsstätte“ in Liechtenstein. Der VwGH akzeptierte hier die Anwendung des Art 14 des DBA, rechnete die Einkünfte jedoch nicht der festen Einrichtung in Liechtenstein zu. Das Ergebnis war dasselbe wie im anderen Fall: Der österreichische Fiskus konnte die gesamte Bemessungsgrundlage besteuern.

Der VwGH ist im Erk v. 4. 9. 2014, 2012/15/0226 davon ausgegangen,

„dass der Kern der Tätigkeit eines österreichischen Wirtschaftstreuhanders und Steuerberaters in der Beratung und Vertretung seiner Klienten vor den österreichischen Behörden besteht. Die Führung der Buchhaltung, die Vornahme der Lohnverrechnung oder die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen bilden dabei lediglich einen untergeordneten Teil der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines Steuerberaters und Wirtschaftstreuhanders.

Für die Frage der Zurechnung von Einkünften kann es allerdings nicht maßgeblich sein, wo einzelne Hilfsaufgaben wie das Ausfüllen von Formularen oder das Erstellen von Steuererklärungen oder Jahresabschlüssen wahrgenommen werden, sondern wo der Kerninhalt des freiberuflichen Tätigkeitfeldes verwirklicht wird und das wesentliche Unternehmerrisiko liegt (vgl. dazu z.B. auch OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010, Rz 62).“

Falls der VwGH in der nunmehrigen Entscheidung tatsächlich den „Kerninhalt des freiberuflichen Tätigkeitfeldes“ im Behördenkontakt sieht und dort „das wesentliche Unternehmerrisiko“ ansiedelt,¹⁷ hat er sich damit von den Grundsätzen entfernt, die er selbst noch im Erk v. 19. 3. 2008, 2005/15/0076 aufgestellt hatte. Denn damals – es ging ebenfalls um einen in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhanders mit fester Einrichtung in Liechtenstein – verlangte der VwGH von der belangten Behörde Feststellungen darüber, „ob und von wo aus der Steuerpflichtige seine in Österreich ansässigen Klienten betreut und wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfindet“. Diese Formulierungen lassen zu, nicht nur auf den Ort abzustellen, an dem der Behördenkontakt stattfindet, sondern auch auf den Ort, an dem die Tätigkeit für den Klienten ausgeführt wird. Auch in der in einer ausländischen festen Einrichtung erfolgten Betreuung des Klienten konnte somit eine maßgebliche Wertschöpfung gesehen werden. Sonst hätte der VwGH ja gar nicht danach fragen brauchen, von wo der Steuerpflichtige seine Klienten betreut, sondern ausschließlich darauf abstellen können, wo der Behördenkontakt erfolgt. Der VwGH hat in seinem Erk v. 23. 6. 2014,

SV 2/2013 die vom VwGH verwendeten Formulierungen nicht nur wiederholt, sondern auch ein wenig relativiert: „Im Regelfall“ setze die Zurechnung der Einkünfte zur festen Einrichtung voraus, „dass die Tätigkeit vom Steuerpflichtigen nicht nur persönlich im Quellenstaat auszuüben ist, sondern dieser auch funktional zuzurechnen sein muss“. Er hat somit offen gelassen, ob es ausnahmsweise auch auf andere Kriterien ankommen kann. Denn – wie *Macho* in Hinblick auf das nunmehrige VwGH-Erk v. 4. 9. 2014, 2012/15/0226 kritisch anmerkt¹⁸ – sollte beispielsweise „ein fremdübliches Outsourcing von Tätigkeiten mit geringfügiger Wertschöpfungsqualität an den Ort der festen Einrichtung sehr wohl steuerlich anerkannt werden“. Die insoweit zutreffende Kritik *Loukotas* am nunmehrigen Erkenntnis geht in dieselbe Richtung:¹⁹ Es ist zu ermitteln, „welche Funktionen der Steuerberater in seinem liechtensteinischen Büro tatsächlich ausgeübt hat.“ Wenn in Liechtenstein Buchhaltung und Lohnverrechnung durchgeführt wurden, stellen diese Tätigkeiten zwar „keine risikoreichen und strategietragenden Aktivitäten dar, sondern Routineaufgaben“, sind aber dennoch abzugelten.²⁰ Dass – wie der VwGH am 4. 9. 2014, 2012/15/0226 gemeint hatte – „die Führung der Buchhaltung, die Vornahme der Lohnverrechnung oder die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen [...] lediglich einen untergeordneten Teil der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines Steuerberaters und Wirtschaftstreuhanders“ darstellen und es sich daher um nicht maßgebliche „Hilfsaufgaben“ handelt, für die der festen Einrichtung keine Einkünfte zugerechnet werden können, lässt sich nicht mit sonst praktizierten Grundsätzen einer Funktionsanalyse in Einklang bringen.

Zorn entfernt sich in seiner Deutung des VwGH-Erk v. 4. 9. 2014, 2012/15/0226 aber noch weiter von diesen Grundsätzen: Er hat zu einem ihm vorgelegten – fiktiven – Fall eines in Österreich ansässigen Steuerberaters Stellung genommen, der seine einzige feste Einrichtung in Liechtenstein hat und in Österreich daher über gar kein Büro verfügt, und der österreichische Klienten zum „Design eines Verrechnungspreissystems“ berät, das nicht unbedingt den Behörden vorgestellt werden muss. Trotz fehlender beruflicher Niederlassung des Beraters in Österreich geht *Zorn* zunächst davon aus, dass es möglich ist, die Einkünfte nicht der liechtensteinischen festen Einrichtung zuzurechnen.²¹ Zumindest dabei kann er sich aber noch auf das Erk v. 19. 3. 2008, 2005/15/0076 stützen, in dem der VwGH im Fall der Verlegung einer Kanzlei die Einkünfte nicht automatisch der neuen festen Einrichtung zugeordnet hat. Die Diskussionen in der OECD gehen allerdings in eine andere Richtung: Die Gewinne eines Steuerpflichtigen, der außerhalb seines Ansässigkeitsstaats für bloß vier Monate eine Cafeteria eröffnet und weder davor noch danach in seinem Ansässigkeitsstaat oder sonst wo unternehmerisch tätig war, sollen abkommensrechtlich dennoch dem Staat der Cafeteria zugeordnet werden, obwohl die Cafeteria aufgrund des kurzen unternehmerischen Engagements dort nicht einmal die Voraussetzungen für eine ab-

¹⁶ VwGH v. 4. 9. 2014, 2012/15/0226.

¹⁷ So offenbar die Deutung von *Zorn* in *Schaffer/Turcan*, SWI-Jahrestagung: Zurechnung von Einkünften gemäß Art 14 DBA Liechtenstein, SWI 2015, 69 (70, 73).

¹⁸ *Macho* in *Schaffer/Turcan*, SWI 2015, 69 (73).

¹⁹ *Loukota* in *Schaffer/Turcan*, SWI 2015, 69 (72).

²⁰ *Loukota* in *Schaffer/Turcan*, SWI 2015, 69 (72).

²¹ *Zorn* in *Schaffer/Turcan*, SWI 2015, 69 (74).

kommensrechtliche Betriebsstätte erfüllt.²² Zorn nimmt aber in weiterer Folge mit folgender Begründung sogar ein ausschließliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats Österreich an:²³ „Das Vertreten vor österreichischen Behörden ist nicht wörtlich gemeint. Es geht vielmehr um die Beratung darüber, welche österreichische Steuer von den österreichischen Behörden und Gerichten festgesetzt wird.“ Es bedarf somit nicht einmal des Behördenkontakts in Österreich, die Beratung über österreichisches Steuerrecht soll bereits genügen, um Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht zuzuweisen. Wenn Zorn gar keine Einkünfte der liechtensteinischen festen Einrichtung zuordnet, obwohl die Beratungsleistung nur dort erbracht wurde und in Österreich gar kein Behördenkontakt erfolgt, geht er weit über das hinaus, was aus dem Erk v. 4. 9. 2014, 2012/15/0226 abgeleitet werden kann.

Überträgt man diese Überlegungen auf andere DBA, sind auch dort Auslegungskonflikte unvermeidlich. Wenn beispielsweise ein in Deutschland ansässiger Steuerberater seine Kanzlei in Österreich hat und von dort aus zu Fragen des deutschen Steuerrechts berät, hätte Österreich dieser Auffassung zufolge kein Besteuerungsrecht. Mit hoher Wahrscheinlichkeit würde aber der deutsche Fiskus die Gewinne ausschließlich der österreichischen Betriebsstätte zuordnen und sie in Deutschland von der Besteuerung freistellen. Doppelte Nichtbesteuerung wäre die Folge.

Nach Zorn soll all dies aber nur für die Zuordnung der Einkünfte zu einer festen Einrichtung nach dem DBA Österreich-Liechtenstein gelten, nicht jedoch für andere DBA, die auf Grundlage derselben Fassung des OECD-MA abgeschlossen wurden.²⁴ Er beruft sich dabei auf die Entscheidung des VfGH v. 4. 9. 2014, 2012/15/0226.²⁵ Der VfGH hätte eine „besondere Form der Funktionsanalyse angewendet“, die „speziell auf das DBA Liechtenstein zugeschnitten ist. Dies ist auf die Besonderheiten dieses DBA zurückzuführen, in welchem die österreichische Seite eine Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14 vornimmt, was zu Unterschieden in der Steuerbelastung innerhalb der in Österreich Ansässigen mit Tätigkeiten in Liechtenstein von 1 zu 10 führt.“ An anderer Stelle weist Zorn auch noch darauf hin, dass Liechtenstein kein OECD-Mitglied ist und dieser Umstand für die rechtliche Beurteilung auch relevant sein könnte.²⁶

Weder das nunmehrige Erk des VfGH v. 4. 9. 2014, 2012/15/0226 noch das frühere Erk v. 19. 3. 2008, 2005/15/0076 lassen jedoch erkennen, dass der VfGH im Verhältnis zu Liechtenstein andere Maßstäbe entwickeln wollte, als für andere DBA gelten sollen. Im Gegenteil: Der VfGH hat erläuternd auch noch den OECD-Bericht zur Betriebsstätten Gewinnermittlung in einem Klammerausdruck angeführt. Damit hat er zwar nicht – anders als Loukota dies gerne sehen möchte²⁷ – generell die Maßgeblichkeit jüngerer OECD-Auffassun-

gen für die Interpretation schon zuvor abgeschlossener DBA anerkannt. Denn der Gerichtshof hat nur darauf hingewiesen, dass sich die von ihm postulierten Grundsätze nicht von den Überlegungen der OECD zu diesem Themenkreis unterscheiden. Die Erwähnung des OECD-Berichts spricht jedenfalls dafür, dass der VfGH im Verhältnis zu Liechtenstein keine Besonderheiten bei der Einkünftezuordnung annahm.²⁸ In die gleiche Richtung geht der vom VfGH gegebene Hinweis auf einen Beitrag von Beiser und Zorn, in dem die beiden Autoren zwar das seinerzeitige Erkenntnis des VfGH zum DBA Österreich-Liechtenstein analysieren, aber nichts darauf hindeutet, dass sie ihre Überlegungen als nur für dieses DBA relevant erachten.²⁹ Weder eine derzeit niedrige Steuerbelastung in Liechtenstein noch die in diesem DBA vorgesehenen unterschiedlichen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit lassen darauf schließen, dass eine „besondere Form der Funktionsanalyse“ vorzunehmen wäre. Denn die maßgebende Formulierung dieses DBA, wonach die Einkünfte im Quellenstaat insoweit besteuert werden können, „als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können“, weicht nicht von Formulierungen anderer DBA ab. Das Besteuerungsrecht des Quellenstaats erfasst – unabhängig von der im Ansässigkeitsstaat anwendbaren Methode – sowohl bei Betriebsstätten nach Art 5 als auch bei festen Einrichtungen nur die zuordenbaren Einkünfte. Daher spricht viel dafür, die vom VfGH entwickelten Grundsätze nicht bloß auf Art 14 des DBA Österreich-Liechtenstein zu beschränken.

Überlegt werden könnte noch, ob sich im Lichte des Erk des VfGH v. 23. 6. 2014, SV 2/2013 Besonderheiten für die Auslegung des DBA Österreich-Liechtenstein ergeben. Sowohl der VfGH als auch nunmehr der VfGH beriefen sich in ihren Entscheidungen auf das bereits erwähnte Erk des VfGH v. 19. 3. 2008, 2005/15/0076 zur Zurechnung von Einkünften zu einer liechtensteinischen festen Einrichtung eines in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhänders. Der VfGH merkte an, dass der VfGH damals „einen strengen Maßstab“ angelegt habe. Doralt leitete aus dieser Begründung des VfGH ab, dass eine „verfassungskonforme Interpretation“ der Vorschriften des DBA Österreich-Liechtenstein erforderlich sei³⁰ und daher nur unter besonderen – eng zu verstehenden – Voraussetzungen einer liechtensteinischen festen Einrichtung Einkünfte zugeordnet werden können. Ebenso erläutert Zorn zur nunmehr getroffenen Entscheidung des VfGH, dass „eine derartige spezielle Funktionsanalyse [...] im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation geboten gewesen [ist], da sonst die Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14 wohl nicht zu rechtfertigen gewesen wäre“.³¹

²² OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) (2012) 14.

²³ Zorn in Schaffer/Turcan, SWI 2015, 69 (74).

²⁴ Zorn in Schaffer/Turcan, SWI 2015, 69 (72, 74).

²⁵ Zorn in Schaffer/Turcan, SWI 2015, 69 (72).

²⁶ Zorn in Schaffer/Turcan, SWI 2015, 69 (70).

²⁷ Loukota in Schaffer/Turcan, SWI 2015, 69 (71 f).

²⁸ Die vom VfGH zitierte Passage des OECD-Reports lautet wie folgt: „The functional and factual analysis takes account of the functions performed by the personnel of the enterprise as a whole including the PE – ‘people functions’ – and assesses what significance if any they have in generating the profits of the business. People functions can range from support or ancillary functions to significant functions relevant to the attribution of economic ownership of assets and/or the assumption of risk.“

²⁹ Vgl. Beiser/Zorn, Kanzleiverlegung nach Liechtenstein?, RdW 2008, 357 (357 ff).

³⁰ Doralt, Liechtenstein: Steueroase für Freiberufler?, RdW 2014, 545 (546).

³¹ Zorn in Schaffer/Turcan, SWI 2015, 69 (72 f).

Doralt und *Zorn* verkennen dabei, dass bei der Auslegung von DBA für eine verfassungskonforme Interpretation kein Platz ist: DBA werden mit ihrem völkerrechtlichen Inhalt zum Bestandteil des österreichischen Rechts. Mit der verfassungsgemäß erforderlichen Genehmigung durch den Nationalrat ändern sie ihren Inhalt nicht. Würde jeder Vertragsstaat die in beide Staaten geltenden Regelungen nach der Übernahme in die eigene Rechtsordnung einer verfassungskonformen Interpretation unterwerfen, würde der Inhalt der DBA-Vorschriften – je nach dem Inhalt der jeweiligen Verfassungsbestimmungen in den beiden Staaten – auseinanderfallen. DBA-Normen haben aber in der völkerrechtlichen und der nationalen Rechtsordnung denselben Inhalt.³² Wenn der Inhalt einer DBA-Vorschrift nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben entspricht, bleibt daher nichts anderes übrig, als beim VfGH zu beantragen, ihre Verfassungswidrigkeit festzustellen. Bis dahin bleibt aber eine allenfalls verfassungswidrige Vorschrift anwendbar. Im Unterschied zu Gesetzen gibt es bei DBA die – sonst als Spielart der systematischen Interpretation zu qualifizierende – Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung nicht.

Der VfGH hat sich auch gar nicht der verfassungskonformen Interpretation bedient oder diese gefordert. Vielmehr ist er von der Rechtslage ausgegangen, wie sie der VwGH in seinem Erk v. 19. 3. 2008, 2005/15/0076 gedeutet hat. Unter dieser Prämisse hat er die Verfassungswidrigkeit des Art 14 des DBA verneint. Ob sich die Rechtslage auch verfassungskonform erwiesen hätte, wenn für die Zuordnung der Einkünfte zu einer festen Einrichtung andere Grundsätze maßgebend wären, hatte der VfGH nicht zu beurteilen und darüber hat er auch keine Aussage getroffen. Daher kann dem Erkenntnis des VfGH auch nicht entnommen werden, dass der Gerichtshof aus verfassungsrechtlichen Gründen gefordert hätte, die Zuordnung der Einkünfte zur festen Einrichtung für Zwecke des DBA Österreich-Liechtenstein nur nach den vom VwGH im Erk v. 19. 3. 2008, 2005/15/0076 postulierten Grundsätzen – und keinesfalls anders – vorzunehmen.

4. WÜRDIGUNG

Diese Überlegungen zeigen, wie problematisch die Rechtsprechung des VwGH zum DBA Österreich-Liechtenstein ist, die seit der verfassungsgerichtlichen Entscheidung über die Unbedenklichkeit der Differenzierung zwischen Art 7 und Art 14 des DBA ergangen ist, und welche weitreichenden und noch bedenklicheren Folgerungen aus ihr im Schrifttum bereits abgeleitet wurden. Der VwGH ist damit letztlich zu seiner früheren Praxis zum DBA Österreich-Liechtenstein zurückgekehrt, in der er mit allerlei – meist wenig überzeugenden – Kunstgriffen ver-

sucht hat, den Anwendungsbereich des Art 14 des DBA und damit der Freistellungsmethode klein zu halten. Kollateralschäden für das gesamte Abkommensnetz hat der VwGH – wie die Rechtsprechung zur statischen Bedeutung des Verweises auf das innerstaatliche Recht zu allen DBA zeigt, in der sich noch eine ältere Fassung des Art 3 Abs 2 OECD-MA findet – damals in Kauf genommen. Auch jetzt ist dies wieder zu befürchten. Denn der vom VwGH den abkommensrechtlichen Verteilungsnormen unterschobene innerstaatliche Betriebsbegriff wird Qualifikationskonflikte und damit Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung provozieren. Geht man davon aus, dass der VwGH bei seiner fragwürdigen Auffassung bleibt, spricht nichts dafür, sie unter Berufung auf vermeintliche Besonderheiten des DBA Österreich-Liechtenstein auf dieses DBA zu beschränken. Genauso verhält es sich mit der vom VwGH entwickelten „speziellen Funktionsanalyse“: Gegen diese Auffassung lassen sich zwar viele Gründe anführen. Es ist aber nicht zu argumentieren, warum die Zuordnung von Einkünften zu festen Einrichtungen nach anderen DBA anders als nach dem DBA Österreich-Liechtenstein erfolgen soll und warum diese Grundsätze dann nicht auch für die Betriebsstättengewinnermittlung überhaupt maßgebend sein sollen.

Macho hat es auf den Punkt gebracht:³³ „Am besten wäre es, das Kernproblem – die Differenzierung in den Methodenartikeln des DBA – zu lösen. Die richtige Stelle hierfür war und ist mE der VfGH.“ Eine neuerliche Befassung des VfGH ist zugegebenermaßen wenig aussichtsreich. Dann sollte der VwGH aber die Rechtslage akzeptieren, wie sie ist. Die Regelungen des DBA Österreich-Liechtenstein sind nach denselben Grundsätzen auszulegen, wie das auch sonst bei österreichischen DBA erfolgt. Die – durchaus verständliche – Irritation über die Vorteile von Freiberuflern nach diesem Abkommen sollte den Gerichtshof nicht in Versuchung führen, seine Kompetenzen zu überschreiten und selbst Gesetzgeber zu spielen.

³³ *Macho* in *Huisman/Spies*, SWI 2015, 13 (15).



Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. **Michael Lang** ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien), wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums Internationales Steuerrecht dieser Universität und Sprecher des dort eingerichteten FWF-Doktorand/inn/enkollegs DIBT (Doctoral Program in International Business Taxation). Herrn Mag. Lukas Mechtler dankt er herzlich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und bei der Fahnenkorrektur.

lesen.lexisnexis.at/autor/Lang/Michael

³² *Lang* in *Schaffer/Turcan*, SWI 2015, 69 (71).