

Prof. Dr. Stefan Bendlinger, Linz

## Zurechnung von Einkünften zu einer „festen Einrichtung“ in Liechtenstein

### Misst der VwGH mit unterschiedlichen Maßstäben?

» ÖStZ 2015/146

Nach seinem Erkenntnis vom 19. 3. 2008, 2005/15/0076 zur Verlegung der Kanzlei eines österreichischen Wirtschaftstreuhanders (WT) nach Liechtenstein (FL) und infolge der Entscheidung des VfGH vom 23. 6. 2014, SV 2/2013 zur Zulässigkeit der Befreiungsmethode für freiberufliche Einkünfte gemäß Art 14 DBA-FL<sup>1</sup> hatte sich der VwGH im Erkenntnis vom 4. 9. 2014, 2012/15/0226<sup>2</sup> mit der Ergebnisaufteilung zwischen dem inländischen Stammsitz eines Steuerberaters und seiner in FL gelegenen „festen Einrichtung“ zu beschäftigen. Darin hat der VwGH die Schlussfolgerung gezogen, dass die Gewinnanteile, die auf Leistungen entfallen, die vom Büro des WT in FL für österreichische Kunden erbracht worden sind, nicht der festen Einrichtung in FL zugerechnet werden können. Ziel dieses Beitrags ist es zu belegen, dass die vom VwGH gezogenen Schlüsse zur Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung mit den DBA-rechtlichen Grundsätzen der Gewinnaufteilung nicht in Einklang zu bringen sind.

#### 1. DER SACHVERHALT

Ein in Vorarlberg ansässiger Wirtschaftstreuhand (Steuerberater und Unternehmensberater, in der Folge als „WT“ bezeichnet) eröffnete im angrenzenden FL eine Betriebsstätte. Diese war ins liechtensteinische Handelsregister eingetragen. Für die Tätigkeit als Unternehmensberater und die Führung eines Buchhaltungsbüros hat das Amt für Volkswirtschaft des Fürstentums Liechtenstein eine Gewerbebewilligung erteilt. Zu diesem Zweck wurden Büroräume samt Büroausstattung in FL gemietet. In dem Büro wurden Buchhaltungen und Lohnverrechnungen für österreichische und ausländische Unternehmen geführt. In FL wurden von dem WT Steuererklärungen abgegeben und die liechtensteinischen Einkünfte wurden unter Bezugnahme auf Art 14 iVm Art 23 des österreichisch-liechtensteinischen DBA<sup>3</sup> (DBA-FL) als selbständige Einkünfte (unter Progressionsvorbehalt) aus der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden. Im Zuge einer im Unternehmen des österrei-

chischen WT durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass dieser in erster Linie in Österreich beraten und vor österreichischen Behörden vertreten habe. Deshalb seien die **wertschöpfenden Funktionen** weiterhin Österreich zuzuordnen. Dem Büro in FL komme demnach nur eine **Hilfsfunktion** zu. Denn Firmenwert und Kundenstock eines WT seien an die Person des Beraters gebunden. Solange dieser also in Österreich ansässig bleibe und seine Funktionen als WT in Österreich ausübe, verbleibe sein Wirtschaftstreuhandbetrieb in Österreich. Die auf Leistungen an österreichische Klienten entfallenden Gewinnanteile der Betriebsstätte in FL seien daher Österreich zuzurechnen. Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen des Prüfers und erhöhte das österreichische Einkommen des WT um einen Großteil der vom Steuerpflichtigen steuerfrei gestellten Gewinnanteile aus FL.

#### 2. DIE ARGUMENTATION DES FINANZAMTS

Der Umstand, dass der WT tatsächlich über eine in FL gelegene „feste Einrichtung“ iSd Art 14 Abs 1 DBA-FL verfügen konnte, wurde vom FA nicht bestritten. Immerhin waren dort im streitgegenständlichen Zeitraum zwischen 2 und 6 Mitarbeiter für den österreichischen Steuerberater tätig gewesen. Der WT konnte auch nachweisen, dass trotz der Einschränkung der Gewerbebewilligung auf Unternehmensberatung und Führung eines Buchhaltungsbüros durch die Einrichtung in FL auch Klienten aus FL und der Schweiz steuerlich beraten und vor Behörden vertreten worden sind. Deshalb seien die diesen Tätigkeiten zuzurechnenden Einkünfte zu Recht als Einkünfte aus „selbständiger Arbeit“ unter Art 14 DBA-FL subsumiert worden. Auch die von Angestellten des Büros in FL für **österreichische Kunden ausgeübten Tätigkeiten** (zB Führen von Buchhaltungen und Erstellung von Jahresabschlüssen) seien Teil der Tätigkeit des Beschwerdeführers als WT und Steuerberater in Österreich und somit ebenfalls als selbständige Einkünfte iSd Art 14 DBA-FL zu qualifizieren.

Allerdings ist der Bestand einer Betriebsstätte **nur eine Vorfrage** für die Frage, welche Einkünfte gemäß Art 14 iVm Art 23 DBA-FL der liechtensteinischen Betriebsstätte zugerechnet werden dürfen. Dabei bezog sich das Finanzamt auf die vor mehr als 40 Jahren diskutierte und inzwischen veraltete „**Funktionsnutzentheorie**“<sup>4</sup> und den **Fremdverhaltensgrundsatz** („arms-length“-Prinzip) und ein zu einem ähnlichen Fall im Jahre 2008 ergangenes Erkenntnis zur Kanzleiverlagerung eines ös-

<sup>1</sup> Im Folgeerkenntnis des VwGH und vor dem Hintergrund der Verfassungskonformität des Art 14 DBA-FL ordnete dieser allerdings die vom Steuerpflichtigen erwirtschafteten Einkünfte, der als Journalist, Texter und Drehbuchautor tätig war, der Verteilungsnorm des Art 7 DBA-FL zu und sicherte so österreichisches Steuersubstrat, da für Unternehmensgewinne in Art 23 Abs 2 DBA-FL die Anrechnungsmethode vorgesehen ist. VwGH 4. 9. 2014, 2014/15/0001; *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht: VwGH setzt Schlusspunkt in der Diskussion zur Abgrenzung von Einkünften als unternehmerisch oder selbständig im DBA Liechtenstein, SWI 2015 45 (45 ff).

<sup>2</sup> Ausgangserkenntnis: UFS 23. 12. 2012, RV/0090-F/10.  
<sup>3</sup> BGBl 1971/24 idF BGBl III 2013/32.

<sup>4</sup> *Becker*, Konzernumlagen und Konzernpreise bei Betriebsstätten, EStZ 1971, 95 (95 ff).



terreichischen WT nach FL.<sup>5</sup> Nach der Funktionsnutzentheorie müssten in einem ersten Schritt die im jeweiligen Staat ausgeübten Funktionen ermittelt werden und in einem zweiten Schritt sei der Gewinn den Funktionen entsprechend zuzuordnen. Dabei habe die Bewertung des jeweiligen „Funktionsnutzens“ dem Fremdvergleich zu folgen, um eine „systemkonsistente Ertragsbesteuerung“ zwischen den Staaten, in denen das Markteinkommen geschaffen wurde, sicherzustellen.

Entscheidend für die Funktionsanalyse sei es festzustellen, wo die wesentlichen **Wertschöpfungsfunktionen** liegen und diese lägen bei einem WT eben dort, wo die **Berufsbefugnisse verwertet** würden. Die für einen WT entscheidenden Berufsbefugnisse würden in der Beratung und Vertretung von Klienten vor Behörden liegen. Lohnverrechnung, die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen seien Teil der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines WT. Maßgeblich für die Frage der Zurechnung von Einkünften sei daher, wo die Berufsbefugnisse **verwertet** würden und nicht, wo **Formulare ausgefüllt** oder Steuererklärungen oder Jahresabschlüsse erstellt würden. Wenn jedoch Leistungen in einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung erbracht würden, die Beratung und Vertretung von Klienten jedoch in Österreich nach österreichischem Recht erfolge, komme den Leistungen der Betriebsstätte oder festen Einrichtung nur eine **Hilfsfunktion** zu, die jedenfalls nicht die Kraft habe, das gesamte Besteuerungsrecht in den Betriebsstättenstaat zu ziehen (keine „vis attractiva“ der festen Einrichtung).

Eine Funktionsanalyse hätte ergeben, dass im FL-Büro des österreichischen WT Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten für österreichische Klienten verrichtet worden sind, während die Klienten nach österreichischem Recht in Österreich beraten und vertreten wurden. Auch die Bilanzbesprechungen wurden vom WT persönlich bei seinen Klienten und nicht im FL-Büro geführt. Der Steuerpflichtige sei WT nach österreichischem Berufsrecht und habe daher seine Berufsbefugnisse in Österreich **verwertet**. Damit seien die **wesentlichen Wertschöpfungsfunktionen** der steuerberatenden Tätigkeit am Stammsitz der Kanzlei in Österreich gelegen. Von FL aus seien zwar auch, jedoch nicht überwiegend, Klienten des österreichischen Büros betreut worden. Die Auslagerung von Teilen der Leistung des WT in ein Büro in FL ändere nichts an der Tatsache, dass die wesentlichen Wertschöpfungsfunktionen weiterhin in Österreich gelegen seien. Einkünfte dürften nach dem Wortlaut des Art 14 DBA-FL nur dann in FL besteuert werden, insoweit sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. Die einschränkende Formulierung „**insoweit**“ gebiete geradezu eine gesonderte Beurteilung der Einkünfte und der damit verbundenen Tätigkeiten. Für die Frage der Zurechnung von Einkünften seien daher **die aus Tätigkeiten für österreichische Klienten** insgesamt erwirtschafteten Einkünfte **gesondert zu beurteilen**, weil diesbezüglich die wesentlichen Wertschöpfungsfunktionen in Österreich liegen würden und die damit zusammenhängenden Einkünfte dem österreichischen Stammsitz zuzurechnen seien. In FL dürfte allenfalls eine der festen Einrichtung zuzurechnende (geringe) Gewinntangente versteuert werden.

### 3. DIE ENTSCHEIDUNG DES VWGH

Der VfGH hat die Beschwerde des WT abgewiesen. Zunächst führte das Höchstgericht aus, dass die Frage, wo die wesentlichen Wertschöpfungsfunktionen eines WT mit fester Einrichtung in FL liegen, anhand einer Funktionsanalyse zu prüfen sei.<sup>6</sup> Inwieweit Einkünfte aus Leistungen, die von einem WT an in Österreich ansässige Klienten erbracht werden, einer festen Einrichtung in einem DBA-Staat zugeordnet werden können, richte sich danach, wo der im Auftrag des Klienten abzuwickelnde Kontakt stattfindet und **von wo aus Beratungsleistungen erfolgen**.<sup>7</sup>

Auch der VfGH habe in seinem Erkenntnis zur Frage der Verfassungswidrigkeit des Art 14 DBA-FL<sup>8</sup> auf die Bedeutung der Funktionsanalyse für die Zurechnung von Einkünften von Freiberuflern hingewiesen. Selbständige Einkünfte würden sich von gewerblichen Einkünften nämlich dadurch unterscheiden, dass die Einkünfte erzielende Tätigkeit vom Steuerpflichtigen idR **persönlich** unter Einsatz berufrechtlich verankerter besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt wird, wobei die persönlich ausgeübte Tätigkeit auch funktional dieser Einrichtung zuzurechnen sein muss, weshalb (in einer Durchschnittsbetrachtung) Einkünfte aus selbständiger Arbeit nur **innerhalb enger Grenzen verlagert** werden könnten. Deshalb könnte die zu Einkünften führende Tätigkeit des Steuerpflichtigen nur dann der im Quellenstaat gelegenen Einrichtung zugerechnet werden, wenn diese **Tätigkeit nicht nur persönlich dort ausgeübt wird, sondern ihr auch funktional zuzurechnen ist**. Für die Zurechnung von Einkünften eines WT zu einer festen Einrichtung in FL sei daher ein strenger Maßstab anzulegen, wobei entscheidend sei, 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. Der VfGH habe damit zum Ausdruck gebracht, dass die von einem österreichischen WT erwirtschafteten Einkünfte aus selbständiger Arbeit nur dann einer festen Einrichtung in FL zugeordnet werden können, wenn der WT **persönlich in FL tätig wird** und die in FL erbrachten Leistungen des Beschwerdeführers auch funktional dieser festen Einrichtung zugeordnet werden können. Die Behörde sei daher zutreffend davon ausgegangen, dass der Kern der Tätigkeit eines österreichischen

<sup>6</sup> Verweis auf *Beiser/Zorn*, Kanzleiverlegung nach Liechtenstein, RdW 2008, 357 (357 ff).

<sup>7</sup> Verweis auf VfGH 19. 3. 2008, 2005/15/0076.

<sup>8</sup> VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013; *Aigner/Koeller/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art. 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW 2014, 1 (1 ff); *Beiser*, Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode im Lichte des Gleichheitssatzes, SWI 2014, 52 (52 ff); *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA-Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (10 ff); *Doralt*, Liechtenstein: Steueroase für Freiberufler, RdW 2014, 545 (545 ff); *Jirousek*, Ist Art. 14 DBA-Liechtenstein verfassungswidrig, ÖStZ 2014, 64 (64 ff); *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 (58 ff); *Lang*, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA-Liechtenstein, SWI 2014, 402 (402 ff); *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofes, SWI 2014, 2 (2 ff); *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, VfGH: Art. 14 DBA-Liechtenstein ist verfassungskonform, SWI 2014, 397 (397 ff); *Staringer*, DBA-Politik und Verfassungsrecht, SWI 2014, 90 (90 ff); *Sutter*, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode in einem DBA? SWI 2013, 514 (514 ff).

<sup>5</sup> VfGH v. 19.3.2008, 2005/15/0076; *Beiser/Zorn*, Kanzleiverlegung nach Liechtenstein?, RdW 2008, 357 (357 ff).

WT in der Beratung und Vertretung seiner Klienten vor österreichischen Behörden besteht. Die Führung der **Buchhaltung**, die Vornahme der **Lohnverrechnung** oder die Erstellung von **Jahresabschlüssen** und **Steuererklärungen** würden dabei lediglich einen **untergeordneten Teil** der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines WT bilden. Für die Zurechnung von Einkünften könne es daher nicht maßgeblich sein, wo einzelne Hilfsaufgaben, „...wie das Ausfüllen von Formularen oder das Erstellen von Steuererklärungen...“ wahrgenommen werden, sondern wo der **Kerninhalt** des freiberuflichen Tätigkeitsfelds verwirklicht worden ist und das wesentliche Unternehmerisiko liegt.<sup>9</sup> Dem FA könne daher nicht entgegengetreten werden, wenn es auf der Grundlage ihrer Feststellungen die streitgegenständliche Tätigkeiten des WT für österreichische Klienten nicht der festen Einrichtung in FL zugerechnet hat.

#### 4. DER VWGH MISST MIT UNTERSCHIEDLICHEN MASSSTÄBEN

##### 4.1. UNTERNEHMENSGEWINNE/FREIBERUFLICHE EINKÜNFTE IM DBA-RECHT

So wie viele österreichische DBA unterscheidet auch das DBA-FL zwischen Unternehmensgewinnen (Art 7 DBA-FL) und Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art 14 DBA-FL). Das ändert aber nichts daran, dass die Grundsätze der Zurechnung von Einkünften an „Freiberufler-Betriebsstätten“ jenen entsprechen, die für die Betriebsstätten-Ergebniszuordnung bei (gewerblichen) Betriebsstätten entwickelt worden sind.<sup>10</sup> Mit der Begründung, dass sich aufgrund der **gleichgerichteten Grundsätze der Einkünftezurechnung** in Art 7 OECD-MA der Art 14 OECD-MA als überflüssig erwiesen habe, wurde diese Verteilungsnorm im Zuge des Update 2000 aus dem OECD-MA eliminiert.<sup>11</sup> So heißt es im Kommentar der OECD zu dieser Maßnahme,<sup>12</sup>

„...that the decision reflected the fact that there were no intended differences between the concepts of permanent establishment, as used in Article 7, and fixed base, as used in Article 14, or between how profits were computed and tax was calculated according to which of Art. 7 or 14 applied. In addition it was not always clear which activities fell within Art. 14 as opposed to Article 7. The effect of the deletion of Article 14 is that income derived from professional services or other activities of an independent character is now dealt with under Article 7 as business profits“.

Unterschiede zwischen Art 7 DBA-FL und Art 14 DBA-FL (alter Fassung) werden nur in den Tatbestandsmerkmalen gesehen. Während der Bestand einer Betriebsstätte iSd Art 7 DBA-FL „...eine feste Geschäftseinrichtung [voraussetzt] in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teil-

weise ausgeübt wird...“ erfordert Art 14 DBA-FL (nur) „...das die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt“. **Verfügen erfordert kein ständiges Benutzen.**<sup>13</sup> Aufgrund des rein terminologischen Unterschieds in der Anknüpfung an das Vorliegen einer „Betriebsstätte“ iSd Art 7 OECD-MA bzw einer „festen Einrichtung“ iSd Art 14 OECD-MA sei die Streichung des Art 14 OECD-MA und die Einbeziehung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Art 7 OECD-MA gerechtfertigt.<sup>14</sup>

#### 4.2. GEWINNABGRENZUNG NACH DBA-RECHTLICHEN GRUNDSÄTZEN

##### 4.2.1. Anwendung des AOA auf das DBA-FL

Die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 DBA-FL), die analog auf die Ergebnisabgrenzung bei „Freiberufler-Betriebsstätten“ iSd Art 14 DBA-FL angewandt werden kann, folgt den Vorgaben des OECD-MA idF vor 2010. Gemäß Art 7 Abs 1 letzter Satz DBA-FL dürfen Gewinne eines österreichischen Unternehmens insoweit in FL besteuert werden, als sie einer dort gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Art 14 Abs 1 DBA-FL bedient sich ebenso dieser Formulierung und bestimmt, dass Einkünfte nur insoweit im Quellenstaat besteuert werden dürfen, als sie einer festen Einrichtung zugerechnet werden können. Art 7 Abs 2 DBA-FL legt als Maßstab den Fremdverhaltensgrundsatz an, wonach der Betriebsstätte jene Gewinne zugerechnet werden können, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, **völlig unabhängig gewesen wäre**. Allerdings gilt diese Selbständigkeitsfiktion nicht schrankenlos, weil eine Betriebsstätte zivilrechtlich und tatsächlich unselbständiger Bestandteil des Gesamtunternehmens ist und schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht möglich sind.<sup>15</sup> Die vollinhaltliche Anwendung der uneingeschränkten Selbständigkeitsfiktion, wie sie sich in der Neufassung des Art 7 idF des Update 2010 zum OECD-MA findet und von der OECD als „Authorized OECD Approach“ (AOA) bezeichnet wird, ist nicht möglich, da Art 7 DBA-FL nach wie vor der Version des Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 folgt. Der AOA ist im Verhältnis zu FL daher nur insoweit von Relevanz, als er mit dem OECD-MK idF 2008 nicht im Widerspruch steht.<sup>16</sup>

##### 4.2.2. Funktionsanalyse als Ausgangspunkt

Der AOA beruht insoweit auf der traditionellen, auch auf Art 14 DBA-FL anzuwendenden Methodik, als er davon ausgeht, dass

<sup>9</sup> Verweis auf OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2010, Rz 62.

<sup>10</sup> EAS 3229 = SWI 2011, 418.

<sup>11</sup> Art 14 OECD-MA wurde im Zuge der durch den OECD-Steuerausschuss am 29. 4. 2000 beschlossenen Anpassung des OECD-MA und des OECD-MK (Update 2000) aus dem Wortlaut des OECD-MA gestrichen. Grundlage für diese Entscheidung war ein Bericht des OECD-Steuerausschusses zu Art 14 (OECD, Issues related to Art. 14 of the Model Tax Convention, 2000).

<sup>12</sup> OCD-MK zu Art 14 OECD-MA.

<sup>13</sup> Hemmelrath in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA<sup>9</sup> (2015) Art 14 OECD-MA, Rz 26.

<sup>14</sup> Technisch umgesetzt wurde die Einbeziehung des Art 14 OECD-MA in Art 7 OECD-MA durch eine Anpassung der Begriffsbestimmung in Art 3 Abs 1 lit c OECD-MA, wonach, sich der Ausdruck „Unternehmenstätigkeit“ seit dem Update 2000 (in deutscher Fassung) auf die Ausübung einer „Geschäfts“tätigkeit bezieht (die englische Fassung verweist nach wie vor auf „...carrying on of any business...“). Die „Geschäftstätigkeit“ schließt gemäß Art 3 Abs 1 lit h OECD-MA auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein. Hemmelrath in Vogel/Lehner, Art 7 OECD-MA, Rz 12.

<sup>15</sup> Wassermeyer, Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 278 (278 ff).

<sup>16</sup> Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (VPR 2010), AÖF 2010/102, Rz 181.



die Ermittlung des einer festen Einrichtung zuzurechnenden Gewinns einer **zweistufigen Vorgangsweise** bedarf. In **einem ersten Schritt** sind anhand einer **Funktionsanalyse** die von der Einrichtung tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten festzustellen. Maßgeblich sind diesbezüglich die von den Mitarbeitern des Unternehmens an der festen Einrichtung persönlich ausgeübten Funktionen („*significant people functions*“). Es ist festzustellen, welche Aktivitäten und Verantwortlichkeiten innerhalb des Gesamtunternehmens „durch“ die feste Einrichtung als hypothetisch selbständiges Unternehmen ausgeübt werden.<sup>17</sup> Von den ausgeübten Funktionen hängt es ab, welche Risiken, welche materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter und letztlich welches Dotationskapital dieser Einrichtung zuzuordnen sind.<sup>18</sup> Als Grundsatz gilt „*risk follows assets, capital follows risk*“.

#### 4.2.3. Anwendung eines Fremdvergleichs

In **einem zweiten Schritt** ist sodann der fremdübliche Gewinn durch Ansatz fremdüblicher Entgelte so zu ermitteln, wie er auch im Fall verbundener Unternehmen anzusetzen wäre.<sup>19</sup> Dabei sind alle in den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD<sup>20</sup> vorgesehenen Methoden, insbesondere die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis-, die Kostenaufschlags-, sowie die Gewinnteilungsmethoden anwendbar. Erbringt die Betriebsstätte (wie im konkreten Fall) Dienstleistungen, die zur Haupttätigkeit des Unternehmens zählen, ist der Fremdvergleichspreis aus jenen Preisen abzuleiten, die im Betriebsstättenstaat für eine gleiche oder ähnliche Leistung **an unabhängige Dritte** abgerechnet worden wären.<sup>21</sup> Auch der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA in der auf das DBA-FL anzuwendenden Fassung vor dessen Update im Jahr 2010 geht davon aus, dass dann, wenn die Haupttätigkeit der Betriebsstätte bzw festen Einrichtung darin besteht, ihrem Unternehmen **spezifische Dienstleistungen** zu erbringen, diese Leistungen einen Vorteil für das Unternehmen darstellen und die Kosten dafür einen bedeutsamen Teil des Aufwands bilden und der Betriebsstätte bzw festen Einrichtung deshalb neben den Kosten ein **fremdüblicher Gewinnaufschlag** zugeordnet werden muss.<sup>22</sup> Nur dann, wenn das Erbringen von Dienstleistungen Bestandteil der allgemeinen Unternehmensverwaltung ist, sei es angemessen, die Kosten für solche Dienstleistungen als Teil der allgemeinen Verwaltungskosten des Unternehmens als Ganzes zu behandeln und auf einen Gewinnaufschlag zu verzichten.<sup>23</sup> Wenn jedoch, wie im konkreten Fall die feste Einrichtung des österreichischen WT Leistungen erbringt, die **Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit des Unternehmens** sind, ist eine Aufteilung des Unternehmensgewinns zwischen Stammhaus und fester Einrichtung nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs vorzunehmen.<sup>24</sup> Ist ein Fremdvergleichspreis auf Grundlage der

Preisvergleichs oder Wiederverkaufspreismethode nicht feststellbar, kann der Betriebsstättengewinn auch anhand der **Kostenaufschlagsmethode** ermittelt werden.<sup>25</sup>

#### 4.3. BUCHHALTUNG, BILANZIERUNG, LOHNVERRECHNUNG, STEUERERKLÄRUNGEN ALS ROUTINETÄTIGKEIT?

Der VwGH geht davon aus, dass es für die Zurechnung von Einkünften nicht maßgeblich sein kann, wo Formulare ausgefüllt oder Steuererklärungen erstellt werden. In der Führung der Buchhaltung, der Vornahme der Lohnverrechnung oder der Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen sieht er einen **untergeordneten Teil** der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines WT. Entscheidend sei, **von wo aus Klienten betreut würden und wo Behördenkontakte** stattfinden. Der VwGH verkennt dabei, dass die von ihm als „Hilfsfunktionen“ bezeichneten Tätigkeiten, wie die Führung des Rechnungswesens, die Bilanzierung und die Erstellung von Steuererklärungen gerade zu den in § 3 WTBG<sup>26</sup> aufgelisteten **Kernaufgaben** eines WT zählen, denen auch ein entsprechender Anteil an der Wertschöpfung zuzurechnen ist. Dass es sich bei diesen Funktionen nicht um Routinetätigkeiten handeln kann, lässt sich auch durch Auswertungen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder belegen, wonach die Erstellung von Jahresabschlüssen im Durchschnitt sogar deutlich besser bezahlt wird, als Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung.<sup>27</sup>

Auch auf die Ergebnisabgrenzung zwischen dem „Stammsitz“ eines Steuerberaters und seiner liechtensteinischen Einrichtung sind die oben dargestellten, durch den OECD-MK gestützten Grundsätze der Ergebnisabgrenzung anzuwenden, wonach auf Grundlage einer Funktions- und Risikoanalyse der Betriebsstätte jener Gewinn zuzurechnen ist, den ein vom Stammsitz **unabhängiges Unternehmen**, hätte es die von der Betriebsstätte übernommenen Aufgaben wahrgenommen, erwirtschaftet hätte. Der vom VwGH für die Gewinnerzielung eines WT als maßgeblich angesehene **Behördenkontakt** ist **nur eine** (im Zuge der Funktionsanalyse wohl dem österreichischen Stammsitz zuzuordnende) **Funktion**, die aber nicht bewirken kann, dass auch jene Gewinne Österreich zur Besteuerung zuzuordnen sind, die auf tatsächlich in FL ausgeübte Funktionen entfallen.

Der VwGH hat daher die Sachlage verkannt, wenn er davon ausgeht, dass im Rahmen wirtschaftstreuhänderischer Tätigkeiten „...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 Wirtschaftstreuhänders [bilden].“ Auch die Aussage, dass einer Einrichtung, wo „...einzelne Hilfsaufgaben, wie das Ausfüllen von Formularen oder das Erstellen von Jahresabschlüssen oder Steuererklärungen...“ erledigt werden keine Einkünfte zugerechnet werden können, sondern diese dort steuerlich zu

<sup>17</sup> Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2013), 209.

<sup>18</sup> VPR 2010, Rz 183.

<sup>19</sup> VPR 2010, Rz 182.

<sup>20</sup> OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 22 July 2010.

<sup>21</sup> Rz 35 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF des Update 2008.

<sup>22</sup> Rz 36 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF des Update 2008.

<sup>23</sup> Rz 37 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF des Update 2008.

<sup>24</sup> Schreiben des deutschen BMF v. 24. 12. 1999, IV B 4 S 1300-111/99, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte

bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), BStBl I 1999, 1076.

<sup>25</sup> VPR 2010, Rz 230.

<sup>26</sup> BGBl I 1999/58.

<sup>27</sup> KWT-Newsletter 16. 10. 2014.

erfassen seien, „...wo der Kerninhalt des freiberuflichen Tätigkeitsfeldes verwirklicht wird und das wesentliche Unternehmensrisiko liegt...“, widerspricht dem tatsächlichen Berufsbild und Tätigkeitsumfang eines Steuerberaters. Gerade die **gesetzskonforme Erstellung von Steuererklärungen** auf Grundlage einer ordnungsgemäßen Buchführung **ist Kerninhalt wirtschaftstreuhandischer Tätigkeit** und nicht zuletzt deshalb eine Vorbehaltsaufgabe des WT. Es steht außer Zweifel, dass auch Kunden- und Behördenkontakten ein Teil der Wertschöpfung zuzuordnen ist, diese Funktionen bilden jedoch nicht den Kerninhalt der Tätigkeit eines Steuerberaters.<sup>28</sup> Im Fall eines in Österreich ansässigen Architekten mit Büro in FL ist das BMF sogar davon ausgegangen, dass dann, wenn in FL tatsächlich unternehmerische Kernfunktionen wahrgenommen werden, die in Österreich ausgeübten Aktivitäten eine Ergänzung hierzu darstellen und hält sogar fest, dass diese als bloße „**outdoor activities**“ ebenfalls der liechtensteinischen Einrichtung zugerechnet werden müssten.<sup>29</sup>

Der Umstand alleine, dass der Steuerberater unter Nutzung seiner Berufsbefugnis österreichische Kunden betreut, kann jedenfalls nicht dazu führen, dass jene Gewinne, die auf Tätigkeiten entfallen, die in FL ausgeübt werden, nach Österreich gezogen werden. Wo sich eine Berufsbefugnis **auswirkt**, ist DBA-rechtlich unbeachtlich. Das hat auch das BMF in der oben zitierten Einzelerledigung zur Frage der Zuordnung von Gewinnen eines österreichischen Architekten mit liechtensteinischem Architekturbüro bestätigt.<sup>30</sup>

#### 4.4. ART 14 DBA-FL KENNT KEINEN „VERWERTUNGSTATBESTAND“

Die Frage, wo die Ergebnisse unternehmerischer oder freiberuflicher Tätigkeit **genutzt oder verwertet** werden, ist für die Zuordnung von Besteuerungsrechten irrelevant. Das DBA-FL kennt **kein „Wirkungsprinzip“**. Art 14 Abs 1 DBA-FL stellt auf das „Ausüben“ einer freiberuflichen Tätigkeit ab und erfordert, dass die Person, die diese Tätigkeit ausübt, regelmäßig über eine solche Einrichtung verfügen kann. Art 14 OECD-MA kennt also nur einen „Ausübungstatbestand“ („Tätigkeitsprinzip“). Der Ort der Arbeitsausübung befindet sich dort, wo der freiberuflich Tätige bzw dessen Mitarbeiter physisch anwesend sind – wo also gearbeitet wird – und nicht wo die Arbeitsergebnisse verwertet werden.<sup>31</sup> Eine beratende Tätigkeit wird dort ausgeübt, wo sie unmittelbar (durch Telefon- oder Schriftverkehr) vollzogen wird oder wo wenigstens die wesentlichsten Vorarbeiten für die Beratung geleistet werden. Nicht entscheidend ist, wo sich der Berater nur gedanklich mit dem von ihm zu beurteilenden Problem befasst hat.<sup>32</sup> Anhand einer Funktions- und Risikoanalyse ist zu prüfen, **auf welche Tätigkeiten Einkünfte zurückzuführen**

**sind**, wer die Tätigkeiten ausgeübt hat und welchem Betriebsteil die ausgeübten Tätigkeiten tatsächlich zuzuordnen sind.<sup>33</sup> Auch das BMF hat in einer Einzelerledigung zur Einkünftezurechnung auf Grundlage des DBA-FL festgehalten, dass dafür die Grundsätze des OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 anzuwenden sind und auch der auf Art 14 DBA-FL anzuwendende „separate entity approach“ danach verlangt, dass der festen Einrichtung jener Gewinn zugerechnet wird, den die Einrichtung hypothetisch als eigenständiges Fremdunternehmen erzielt hätte, wenn es die in der Funktionsanalyse festgestellten Funktionen wahrgenommen hätte.<sup>34</sup> Ein „Verwertungsstatbestand“, wie er sich im nationalen Steuerrecht zB in § 98 Abs 1 Z 2 EStG für Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder in § 98 Abs 1 Z 4 EStG für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit findet, ist dem DBA-Recht fremd.<sup>35</sup> Art 14 DBA-FL stellt auch nicht darauf ab, ob freiberufliche Einkünfte unter Nutzung einer innerstaatlichen Berufsbefugnis erzielt werden und lässt es daher auch nicht zu, dass die unter Nutzung der Befugnis eines österreichischen Steuerberaters erzielten Einkünfte stets Österreich zuzuordnen wären.<sup>36</sup>

#### 4.5. FREMDÜBLICHE „ENTLOHNUNG“ DER BETRIEBSSTÄTTE

Es steht außer Zweifel, dass im streitgegenständlichen Fall der in FL gelegenen „festen Einrichtung“ ein fremdüblicher Gewinn zuzuordnen gewesen wäre. Maßstab dieses Fremdvergleichs könnten zB die von Berufskollegen für Buchhaltung, Bilanzierung, Lohnverrechnung und die Erstellung von Steuererklärungen durchschnittlich zum Ansatz gebrachten Stundensätze sein, die bei der Kammer der Wirtschaftstreuhand hinterfragt hätten werden können. Der zum Erkenntnis des VwGH vom 19. 3. 2008, 2005/15/0076 im Schrifttum<sup>37</sup> geäußerten Ansicht, wonach durch die Auslagerung solcher Arbeiten an eine liechtensteinische Betriebsstätte, dem in Österreich ansässigen Kanzleileihhaber **weder Arbeit noch Mühen erspart worden wären**, weil er ungeachtet dessen gegenüber seinen Klienten die **Leistungsverantwortung** tragen müsse, kann nicht gefolgt werden. Das würde konsequent zu Ende gedacht bedeuten, dass auch dem Unternehmer, der im Zuge der schlüsselfertigen Errichtung eines Wasserkraftwerks als Subunternehmer die Fundamentierungs- und Bauarbeiten abwickelt, kein Gewinnanteil überlassen werden dürfte, weil ja letztlich der Generalunternehmer die gesamte Projektverantwortung zu tragen hat und seinem Kunden gegenüber für die funktionstüchtige Übergabe des Kraftwerks haftet. Auch die Aussage, dass eine Gewinnzurechnung zur Betriebsstätte auszuschließen sei, wenn der Gesamtgewinn durch die Funktionsverlagerung nach FL nicht erhöht wird,<sup>38</sup> mag im „outbound-Fall“ fiskalpolitisch zweckmäßig sein, ist jedoch

28 Stürzlinger, SWI-Jahrestagung: Kanzleiverlegung nach Liechtenstein, SWI 2009, 442 (443).

29 EAS 3229 = SWI 2011, 418.

30 EAS 3229 = SWI 2011, 418. Darin heißt es: „...der bloße Umstand, dass sämtliche Aufträge von österreichischen Kunden stammen und sämtliche gewinnbringenden Bauvorhaben auf österreichischem Staatsgebiet realisiert werden, kann nicht als Begründung für die Besteuerung des gesamten Unternehmensgewinnes in Österreich dienen.“

31 BFH v. 28. 2. 1973, I R 145/70, BStBl II 1973, 660 f.

32 Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup>, Art 14, Rz 40.

33 BFH 18. 12. 2002, I R 92/1, BFHE 201, 447.

34 EAS 3229 = SWI 2011, 418.

35 Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2013), 178. Anderer Ansicht offenbar Beiser/Zorn, RdW 2008, 357 (358); Hemmelrath in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA<sup>6</sup> (2015), Art 14, Rz 18; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer (Hrsg), Doppelbesteuerung (2002) Art 14 OECD-MA Rz 95.

36 EAS 3229 = SWI 2011, 418.

37 Beiser/Zorn, RdW 2008, 357 (358).

38 Beiser/Zorn, RdW 2008, 357 (358)



mit dem auch für die Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten bzw festen Einrichtungen relevanten Fremdverhaltensgrundsatz nicht vereinbar. Selbst wenn in dem liechtensteinischen Büro tatsächlich nur reine Routinearbeiten durchgeführt worden wären, dürfte nicht der gesamte Unternehmensgewinn in Österreich besteuert werden. Es müsste zumindest eine am Fremdverhaltensgrundsatz orientierte Gewinn tangente der liechtensteinischen Einrichtung zugerechnet werden.<sup>39</sup> Dass Buchführung, Bilanzierung, Lohnverrechnung und die Erstellung von Jahresabschlüssen Steuererklärungen aber keine Routinetätigkeiten eines WT sind, bedarf keiner weiteren Erörterung.

## 5. ZUSAMMENFASSUNG

Aus der Sicht der Finanzverwaltung mag es verständlich sein, dass Betriebsstätten bzw festen Einrichtungen, die österreichische Unternehmen in **DBA-Staaten mit niedrigem Steuer niveau** unterhalten und denen gegenüber sich Österreich zur Steuerfreistellung der diesen Einrichtungen zuzurechnenden Gewinne verpflichtet hat, von der Finanzverwaltung erhöhte Aufmerksamkeit geschenkt wird. Dass aber auch der VwGH diesbezüglich besondere, DBA-rechtlich nicht nachvollziehbare Maßstäbe anlegt, ist unverständlich. Der dem Art 14 DBA-FL immanente „Ausübungstatbestand“ wird vom VwGH durch einen „Verwertungs-“ oder besser „Wirkungstatbestand“ ersetzt. Der Gewinn eines grenzüberschreitend tätigen Steuerberaters soll allein jenem Staat zukommen, in dem der Klienten- und Behördenkontakt stattfindet, während den vom VwGH als „Hilftätigkeiten“ qualifizierten Kernaufgaben eines Steuerberaters, nämlich der Führung der Buchhaltung, der Vornahme der Lohnverrechnung oder der Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen kein Gewinn zugeordnet werden soll. Entscheidend sei, „...wo der Kerninhalt des freiberuflichen Tätigkeitsfeldes und das wesentliche Unternehmerrisiko liegt,“ und das sei im Ansässigkeitsstaat des Mandanten bzw dort, wo die der Kontakt mit den Behörden stattfindet.

Der VwGH verkennt die Sachlage, wenn er eine der Kernaufgaben eines Steuerberaters, nämlich die Erstellung von Steuererklärungen dem „Ausfüllen von Formularen“ gleichsetzt und für die DBA-rechtliche Ergebniszuordnung nur darauf abstellt,

dass das Unternehmerrisiko eines berufsbefugten österreichischen Steuerberaters in Österreich gelegen sei. Das ist aber die Konsequenz jeglicher Auslandstätigkeit, die zur Begründung einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung führt, denn aufgrund des Umstands, dass **Stammhaus und Betriebsstätte eine rechtliche und tatsächliche Einheit** sind, müssen Risiken und Haftungsfolgen letztlich immer vom Träger des Unternehmens, also vom Stammhaus getragen werden. Dennoch ist eine dem Fremdverhaltensgrundsatz entsprechende Aufteilung des Gewinns auf Ansässigkeits- und Quellenstaat vorzunehmen. Der VwGH selbst hat bestätigt, dass bei der Aufspaltung und Zuweisung von Unternehmensgewinnen zu Auslandsbetriebsstätten so vorzugehen ist, als ob die im Ausland gelegene Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen und ohne jede Abhängigkeit von dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, tätig geworden wäre. Die DBA-rechtlichen Verteilungsnormen für Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA und für Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000) bedienen sich einer **bloßen Fiktion**, um eine möglichst wirklichkeitsnahe und den wirtschaftlichen Verhältnissen gerecht werdende Gewinnaufteilung zu erreichen.<sup>40</sup> Diese rein steuerliche Fiktion erfordert es, einer festen Einrichtung dem **Fremdverhaltensgrundsatz** entsprechend jenen Teil des Gewinns zuzuordnen, der ihrem **Beitrag zum Gesamterfolg** des Unternehmens entspricht. Zieht man als Vergleichsmaßstab einen Steuerberater heran, der die Führung der Mandanten-Buchführung, Lohnverrechnungsarbeiten, die Bilanzierung und die Erstellung von Steuererklärungen an einen anderen Berufskollegen vergibt, wird man wohl davon ausgehen müssen, dass dieser Kollege seine Leistungen wohl nicht ohne Berücksichtigung eines angemessenen Gewinnaufschlags an seinen „Generalunternehmer“ in Rechnung stellen würde. Gleiches muss gelten, wenn ein österreichischer WT solche Aufgaben durch ein Büro in FL erledigen lässt. Im Übrigen zeigen die vom Verfasser dieses Beitrags gesammelten praktischen Erfahrungen, dass es keinen DBA-Staat gibt, der bei vergleichbarem Sachverhalt auf eine Besteuerung eines fremdüblichen Gewinnanteils der in seinem Staatsgebiet gelegenen festen Einrichtung verzichten würde.<sup>41</sup>

<sup>39</sup> EAS 3229 = SWI 2011, 418.

<sup>40</sup> VwGH 29. 11. 1994, 89/14/0230.

<sup>41</sup> *Becker/van der Ham*, Doppelbesteuerungsrisiken bei Dienstleistungserbringung im Ausland und mögliche Gegenmaßnahmen, IStR 2014, 581 (581 ff).



Foto Herrmann Schmid

### Der Autor:

Prof. Dr. **Stefan Bendlinger** ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz.

lesen.lexisnexis.at/autor/Bendlinger/Stefan

### Publikationen des Autors:

Bendlinger

### Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>2</sup>

Wien 2012, 448 Seiten

Preis: € 59,-

ISBN: 978-3-7007-5403-9

