

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/11/28 2006/14/0057

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.11.2007

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
39/03 Doppelbesteuerung;

## Norm

BAO §198 Abs2;  
BAO §93 Abs2;  
DBAbk Liechtenstein 1971 Art14;  
DBAbk Liechtenstein 1971 Art27;  
DBAbk Liechtenstein 1971 Art3 Abs2;  
DBAbk Liechtenstein 1971 Art7;  
DBAbk Liechtenstein 1971;  
EStG 1967 §15;  
EStG 1967 §18;  
EStG 1972 §22;  
EStG 1972 §23 Z1;  
EStG 1988 §2 Abs3;

VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des JL in A, vertreten durch Dr. Klaus Grubhofer, Rechtsanwalt in 6850 Dornbirn, Riedgasse 20, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 27. November 2003, GZ. RV/0039-F/03, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001,

## Spruch

1.) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen;

2.) den Beschluss gefasst:

Der Antrag auf Abtretung der Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof wird zurückgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, das Finanzamt habe die Ansicht vertreten, dass die in Liechtenstein erzielten Einkünfte des in Österreich (Vorarlberg) ansässigen Beschwerdeführers als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren und in Österreich der Besteuerung zu unterziehen seien. Dazu habe der Beschwerdeführer in seiner Berufung vom 31. Oktober 2002 u. a. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vorgebracht, seine in Liechtenstein erzielten Einkünfte als selbständiger Unternehmensberater seien auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein (im Folgenden: DBA-Liechtenstein) nicht in Österreich, sondern in Liechtenstein steuerpflichtig. Nach innerstaatlichem Recht seien nämlich Einkünfte aus der Tätigkeit eines selbständigen Unternehmensberaters Einkünfte gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 und nach Art. 14 DBA-Liechtenstein seien Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Arbeit beziehe, in dem Staat steuerpflichtig, in dem regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt werde. Der Beschwerdeführer habe den in § 22 EStG 1988 genannten Befähigungsnachweis durch seine Praxis erbracht. Da der Befähigungsnachweis in Form des Gewerbescheines in Liechtenstein und ein Befähigungsnachweis in Form einer Nachsicht im Sinne der Unternehmensberater-Befähigungsnachweis-Verordnung (BGBl. Nr. 254/1978) vorliege, erziele der Beschwerdeführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1988.

Der in der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vertretenen Ansicht, Einkünfte nach § 22 EStG 1988 lägen wegen des Fehlens der gewerberechlichen Voraussetzungen für eine Berufstätigkeit eines Unternehmensberaters nicht vor, sei der Beschwerdeführer in seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz damit entgegengetreten, dass ihm vom Amt der Vorarlberger Landesregierung mit Bescheid vom 14. August 2001 die Nachsicht vom Befähigungsnachweis im Gewerbe der Unternehmensberater erteilt worden sei (sollte die Behörde der Auffassung sein, dass die Befugnis nur für Einkünfte nach dem 14. August 2001 und nicht für das gesamte Veranlagungsjahr 2001 wirksam sei, sei eine aliquote Aufteilung der Einkünfte des Jahres 2001 vorzunehmen).

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer vorgebracht, er habe die Hauptschule besucht und das Gymnasium mit Matura abgeschlossen. Er habe sowohl ein Betriebswirtschaftsstudium als auch ein Jusstudium begonnen, beide Studien aber nicht abgeschlossen. Seit seinem 23. Lebensjahr sei er im Bereich "Marketing und Kommunikation" tätig. Seit 1987 übe er seine Tätigkeit im Bereich "Kommunikation und Unternehmensberatung" (Spezialgebiet Sportsponsoring und Sportmarketing) aus. Die Tätigkeit werde ausschließlich in Liechtenstein ausgeübt.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides vertritt die belangte Behörde zunächst die Ansicht, mangels Befähigung durch ein abgeschlossenes Hochschulstudium oder eine Prüfung gemäß der Verordnung BGBl. Nr. 254/1978 sei die Tätigkeit des Beschwerdeführers zu Recht nicht unter § 22 Z 1 EStG 1988 subsumiert worden (auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - Erkenntnis vom 18. Juli 1995, 95/14/0026 - liege die im § 22 EStG 1988 genannte Berufstätigkeit eines Unternehmensberaters nicht vor, wenn der Steuerpflichtige zwar eine Tätigkeit ausübe, die dem Tätigkeitsbereich des Unternehmensberaters entspreche, aber die gewerberechlichen Voraussetzungen nicht erfülle). Die vorliegende Nachsicht vom Befähigungsnachweis, die auch nur aus dem Grund der "hinreichenden tatsächlichen Befähigung" (nicht jedoch der "vollen Befähigung") erteilt worden sei, habe einen tatsächlich erbrachten Befähigungsnachweis nicht ersetzen können.

Weiters führt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, für den Beschwerdeführer wäre auch nichts gewonnen, wenn seine Einkünfte den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG 1988 zuzuordnen wären. Auf Grund des statischen Verständnisses des Begriffes "selbständige Arbeit" in Art. 14 DBA-Liechtenstein wäre nämlich auch in diesem Fall die Zuteilungsregel des Art. 7 Abs. 1 DBA-Liechtenstein (und nicht diejenige des Art. 14) anzuwenden. Eine nach Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens eingetretene Änderung des innerstaatlichen Rechts könne keine Rückwirkung auf die Abkommensauslegung haben. Der Abkommensbegriff "selbständige Arbeit" sei demnach so zu interpretieren, wie sich die (innerstaatliche) Rechtslage bei Abschluss des Abkommens dargestellt habe. Auf Grund der Regelung des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zählten erst seit dem Jahr 1989 die Einkünfte aus der Tätigkeit als Unternehmensberater zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit. Nach der innerstaatlichen

Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA-Liechtenstein im Jahr 1970 habe eine derartige Tätigkeit nach Lehre und Rechtsprechung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt (vgl. Hofstätter/Reichel, "Die Einkommensteuer - EStG 1972, § 22 Tz 48 und die dort zitierte Judikatur"). Deshalb sei abkommensrechtlich auch nicht die Zuteilungsnorm für selbständige Arbeit im Sinne des Art. 14 DBA-Liechtenstein, sondern jene für Unternehmensgewinne im Sinne des Art. 7 DBA-Liechtenstein maßgebend. Somit habe Österreich als Wohnsitzstaat die gesamten in Liechtenstein erzielten Unternehmensgewinne des Beschwerdeführers zu besteuern. Gleichzeitig sei auf die darauf entfallende inländische Einkommensteuer die in Liechtenstein erhobene Steuer anzurechnen (vgl. Art. 7 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA-Liechtenstein).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Die belangte Behörde hat den angefochtenen Bescheid - alternativ - damit begründet, dass der Berufung selbst bei einer Qualifikation der Einkünfte des Beschwerdeführers als selbständige Einkünfte nach § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 auch deshalb kein Erfolg hätte zukommen können, weil die Zuteilungsregel des Art. 14 DBA-Liechtenstein, BGBl Nr. 24/1971, statisch zu interpretieren sei.

Schon diese Begründung vermag den angefochtenen Bescheid zu tragen:

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 99/14/0217, VwSlg. Nr. 5652/F).

Nach dem mit "selbständige Arbeit" überschriebenen Art. 14 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Der Ausdruck "freier Beruf" umfasst nach Art. 14 Abs. 2 DBA-Liechtenstein insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder.

Anders als für Unternehmensgewinne, für die nach Art. 7 Abs. 1 DBA Liechtenstein eine dem Art. 14 Abs. 1 DBA-Liechtenstein entsprechende Zuteilungsregel enthalten ist (Bestehen einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat), ist für unter Art. 14 DBA-Liechtenstein zu subsumierende Einkünfte in Art. 23 Abs. 1 DBA-Liechtenstein (Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) die Befreiungsmethode (mit Progressionsvorbehalt) vorgesehen. Für nach Art. 7 conv. cit. in Liechtenstein zu besteuernde Einkünfte ordnet Art. 23 Abs. 2 conv. cit. für die in Österreich ansässige Person die Anwendung der Anrechnungsmethode an.

Dass die in Liechtenstein erzielten Einkünfte des Beschwerdeführers als Unternehmensberater nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich in Österreich der Besteuerung unterliegen (vgl. § 1 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988), ist unstrittig. Inwiefern dieses Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, ist nach Maßgabe der Bestimmungen der Art. 7 und 14 DBA-Liechtenstein zu beurteilen, wobei anzumerken ist, dass beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens offensichtlich davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer für die Ausübung seiner Tätigkeit in Liechtenstein über eine feste Einrichtung bzw. Betriebsstätte verfügt.

Im Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2005/15/0158, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass in Ansehung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein (anders als nach dem auch in der Beschwerde angesprochenen Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens) Begriffe, deren Bedeutung aus dem Abkommen selbst nicht erschlossen werden kann, nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren sind (so genannte statische Betrachtung).

Die belangte Behörde hat somit zutreffend vor dem Hintergrund dieser statischen Betrachtung geprüft, ob die vom Beschwerdeführer ausgeübte Tätigkeit als Unternehmensberater dem Begriffsbild der selbständigen Arbeit nach Art. 14 DBA-Liechtenstein (das gemäß Art. 27 nach seinem Inkrafttreten mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden am 7. Dezember 1970 für nach dem 31. Dezember 1968 erhobene Steuern anzuwenden war) unterzuordnen war,

dessen Tätigkeits- bzw. Berufekatalog (Art. 14 Abs. 2) beispielsweise den Unternehmensberater nicht umfasst. Nach der innerstaatlichen Rechtslage zum EStG 1967 und auch zum EStG 1972 war die Tätigkeit als Betriebs- bzw. Unternehmensberater nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen (vgl. z.B. Zapletal/Hofstätter, Die Einkommensteuer III (EStG 1967), Tz. 45 zu § 18, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III (EStG 1972), Tz. 48 zu § 22, jeweils mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise zu Betriebs-, Marketing- und Werbeberatern). Dass nach der zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des DBA-Liechtenstein bestehenden innerstaatlichen Rechtslage die Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen war, bestreitet im Übrigen auch die Beschwerde nicht.

Wenn daher die belangte Behörde zur Anwendung der Zuteilungsnorm nicht des Art. 14, sondern des Art. 7 DBA-Liechtenstein gelangte, ist dies nicht zu beanstanden (vgl. dazu auch das Erkenntnis vom 21. Mai 1997, 96/14/0084, VwSlg. Nr. 7183/F, in dem der Verwaltungsgerichtshof zu dem - ebenfalls der statischen Betrachtungsweise folgenden - DBA-Schweiz, BGBl. Nr. 64/1975, bei im Wesentlichen mit dem DBA-Liechtenstein übereinstimmenden Formulierungen der Art. 7 und 14 zu der Ansicht gelangte, dass Einkünfte aus der Tätigkeit als Unternehmensberater aus der Sicht des Zeitpunktes des Abschlusses des DBA Schweiz im Jahr 1974 und im Hinblick auf den Wortlaut des Art. 14 DBA-Schweiz unter die Verteilungsregel des Art. 7 fallen).

Ungeachtet der Frage, ob wegen der durch das EStG 1988 geänderten innerstaatlichen Rechtslage Einkünfte eines Unternehmensberaters (unter bestimmten Voraussetzungen, vgl. beispielsweise Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Tz. 50 zu § 22) nunmehr den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden können, war daher aus Sicht des DBA-Liechtenstein die Zuteilungsnorm des Art. 7 (mit der sich daran anknüpfenden Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach Art. 23 Abs. 2 conv. cit.) auf die in Rede stehenden Einkünfte des Beschwerdeführers anzuwenden. Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass mit der ab der Veranlagung für das Jahr 2006 anzuwendenden Verordnung BGBl. II Nr. 437/2005 - im Ergebnis klarstellend - ebenfalls (als Ergebnis eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 3 DBA-Liechtenstein) bestimmt wird, dass die Tätigkeit eines Unternehmensberaters unter Art. 7 DBA-Liechtenstein fällt (§ 1 der Verordnung).

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, zumal die Qualifikation eines bestimmten wirtschaftlichen Erfolges unter eine bestimmte Einkunftsart auch kein Bestandteil des Spruches des Einkommensteuerbescheides ist und der Beschwerdeführer durch eine allenfalls unrichtige (innerstaatliche) Qualifikation der Einkünfte allein nicht in seinen Rechten verletzt werden konnte (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Juni 2003, 2001/13/0300).

Der in der Beschwerde gestellte, gesetzlich allerdings nicht vorgesehene (der in der Beschwerde angeführte Art. 144 Abs. 3 B-VG betrifft nur die Abtretung einer Verfassungsgerichtshofbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof) Antrag "auf Abtretung der Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof für den Fall der Abweisung oder Ablehnung" war - in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - als unzulässig zurückzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. November 2007

### **Schlagworte**

Verwaltungsrecht Internationales Rechtsbeziehungen zum Ausland VwRallg12Doppelbesteuerung; Schrankenwirkung

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140057.X00

### **Im RIS seit**

27.12.2007

### **Zuletzt aktualisiert am**

20.03.2015

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)