

14. Juli 2011

BMF-010221/1163-IV/4/2011

EAS 3229

Österreichischer Architekt mit liechtensteinischem Architekturbüro

Hat ein in Österreich ansässiger Architekt in Liechtenstein die Bewilligung zur Ausübung des Berufes als Architekt erhalten und ist er Mitglied der Kammer der liechtensteinischen Architekten geworden und hat er schließlich zur Ausübung seiner Berufstätigkeit in Liechtenstein ein Architekturbüro eröffnet, so betreibt er damit gemäß [Art. 3 Abs. 1 lit. c DBA-Liechtenstein](#) nicht ein liechtensteinisches, sondern ein österreichisches Unternehmen, das allerdings in Liechtenstein über eine "feste Einrichtung" iS von Artikel 14 verfügt. Liechtenstein ist folglich auf der Grundlage von [Art. 14 DBA-FL](#) berechtigt, die Gewinne des österreichischen Unternehmens insoweit zu besteuern, als sie der liechtensteinischen "festen Einrichtung" zurechenbar sind.

Die Grundsätze für die Einkünftezurechnung an feste Einrichtungen (= "Freiberuflerbetriebsstätten") entsprechen jenen, die für die Einkünftezurechnung an gewerbliche Betriebsstätten im Sinn von Art. 5 DBA entwickelt wurden. Dies folgt aus dem Umstand, dass im OECD-Musterabkommen Artikel 14 entfernt worden ist, weil sich dieser auf Grund der gleichgerichteten Einkünftezurechnungsgrundsätze in Art. 7 als überflüssig erwiesen hat. Hierbei bestätigt der OECD Kommentar zu Artikel 14: "*... 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 ...*".

Für die Einkünftezurechnung an das liechtensteinische Architekturbüro gelten damit die Grundsätze des Kommentars zu Art. 7 (Update 2008) und die diesen zugrundeliegenden Regeln des AOA (VPR 2010 Rz 181). Danach hat in einem ersten Schritt eine Analyse der von der Betriebsstätte tatsächlich wahrgenommenen Funktionen und in einem zweiten Schritt die Betriebsstättengewinnermittlung stattzufinden, wobei die Betriebsstättengewinnermittlung auf dem "separate entity approach" beruht, der danach verlangt, der Betriebsstätte jene Gewinne zuzurechnen, die sie fiktiv als ein eigenständiges Fremdunternehmen erzielt hätte, wenn es die in der Funktionsanalyse festgestellten (tatsächlichen) Funktionen wahrnimmt.

Die Feststellung, welche Funktionen vom liechtensteinischen Architekturbüro tatsächlich wahrgenommen werden, setzt eingehende Sachverhaltsermittlungen und -würdigungen voraus, die nicht im Rahmen des nur auf die Klärung von Rechtsfragen ausgerichteten ministeriellen EAS-Verfahrens angestellt werden können. Anzumerken ist aber Folgendes: 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. Denn die Funktionsanalyse einer liechtensteinischen Betriebstätte darf sich nicht nur auf die in Liechtenstein ausgeübten Funktionen beschränken (siehe zB Z 91 in Teil I des AOA: "*However, it is important that the functional analysis include not just activities taking place in the jurisdiction of the PE, but all activities performed on behalf of the PE by other parts of the enterprise ...*").

Bei der Feststellung, welche Funktionen tatsächlich im liechtensteinischen Architekturbüro ausgeübt werden, wird zunächst auf die unternehmerischen Kernfunktionen Bedacht zu nehmen sein. Im Fall des Architekten werden diese in der Kundenakquisition und vor allem in den Vertragsverhandlungen und den Vertragsabschlüssen liegen. Denn ob aus einem Projekt ein Gewinn oder Verlust resultiert, wird zentral von den ausgehandelten Vertragskonditionen abhängen und es wird sich daher darin in besonderem Maße das Unternehmerrisiko manifestieren. Entscheidend wird auch sein, wo die schöpferische Gestaltungskraft des Architekten, die den Ruf und den Firmenwert des Unternehmens prägt, zum Einsatz gebracht wird. Dies wird vermutlich dort der Fall sein, wo die eigenschöpferischen Kreationen in das Planungsdesign inkl. der hier maßgebenden Vorentwürfe einfließen.

Aber selbst wenn in dem liechtensteinischen Büro nur reine Routinearbeiten (zB nur technische Konstruktionszeichnungen) angefertigt werden, kann das nicht zur steuerlichen Erfassung des gesamten Unternehmensgewinnes in Österreich führen, sondern es muss zumindest eine am Fremdverhaltensgrundsatz (bei Routinearbeiten) orientierte Gewinntangente der liechtensteinischen Einrichtung zugerechnet werden.

Es wird aber auch zu bedenken sein, dass in einem Besteuerungsfall, in dem die gewählte Gestaltung zu erheblichen Steuerersparnissen führt, die behördliche Sachverhaltsfeststellung nicht allein auf dem Parteivorbringen beruhen kann, sondern es wird dieses durch ausreichende Dokumentation glaubhaft zu machen sein. Die bloße Anmietung eines liechtensteinischen Bürozimmers durch einen nur in Österreich wirkenden Architekten wird

nicht als Dokumentation dafür ausreichen. Indizien, dass die unternehmerischen Kernaufgaben eines ohne Personal arbeitenden Architekten im Architekturbüro in Liechtenstein ausgeübt werden, könnten zB sein: Fotos, die das Vorhandensein standesgemäß adaptierter und für Kunden repräsentativ eingerichteter Räumlichkeiten belegen, die einen gesonderten und ausreichend attraktiven Besprechungsraum für die Abhaltung der Vertragsverhandlungen zeigen und die auch einen die Kunden ansprechenden straßenseitigen Zugang erkennen lassen. Kalendereintragungen oder anderweitige Unterlagen, die eine grundsätzlich arbeitstägliche Anwesenheit belegen, und zwar auch an Tagen, an denen vom Büro aus Kundenbesuche und Behördenwege in Österreich unternommen werden, könnten ebenfalls zur Glaubhaftmachung beitragen. Auch aus der Höhe der anfallenden Kosten wie Energiekosten, Raumpflegekosten uä. könnten Rückschlüsse auf die Anwesenheit im Büro gezogen werden. Wenn glaubhaft ist, dass tatsächlich unternehmerische Kernfunktionen im liechtensteinischen Büro wahrgenommen wurden, dann werden sich die in Österreich unternommenen Aktivitäten als Ergänzung hierzu darstellen und als bloße "outdoor activities" ebenfalls der liechtensteinischen Einrichtung zuzurechnen sein.

Sollte sich allerdings ein Sachverhaltsbild ergeben, demzufolge nur ein Teil der Kernfunktionen in dem liechtensteinischen Büro ausgeübt wurde, wird eine entsprechende Gewinnaufteilung (inkl. Residualgewinn) zwischen Liechtenstein und Österreich nötig sein, wobei aber keinesfalls die Notwendigkeit besteht, nun auch eine österreichische "Betriebsstätte" festzustellen, der die in Österreich zu versteuernden Gewinnanteile zuzurechnen sind. Denn Einkünfte, die nicht nach Art. 14 der liechtensteinischen Betriebsstätte zurechenbar sind, sind allein kraft inländischer Ansässigkeit des Architekten der österreichischen Besteuerung vorbehalten. "Residualgewinn" wäre jener Restgewinn, der nach fremdüblicher Abgeltung der Routinefunktionen verbleibt.

Im gegebenen Zusammenhang wird aber noch ein weiterer Aspekt zu beachten sein, nämlich jener, demzufolge die Bauplanung und -überwachung nach Z 17 letzter Satz des OECD-Kommentars zu Artikel 5 eine Baubetriebsstätte begründen kann, wenn die Mitwirkung an der Bauausführung länger als 12 Monate andauert (zur Berechnung dieser Frist siehe Z 14-120 des Kommentars Internationales Steuerrecht Philipp-Loukota-Jirousek). Wird solcherart eine österreichische Baubetriebsstätte begründet, dann stellt diese eine "Unterbetriebsstätte" zur liechtensteinischen "Hauptbetriebsstätte" dar. Da die der "Unterbetriebsstätte" zurechenbaren Gewinne aber nicht gleichzeitig zwei Betriebsstätten

zugeordnet werden können, scheiden sie aus dem Gewinn der Hauptbetriebstätte aus (siehe EAS 2007). Allerdings ist auch bei der Ermittlung der einer Unterbetriebstätte zuzuordnenden Gewinne nach dem AOA vorzugehen und vorweg eine Funktionsanalyse vorzunehmen, die im gegebenen Zusammenhang - sollten die Kernfunktionen in der liechtensteinischen Hauptbetriebstätte wahrgenommen werden - vermutlich nur eine Routinegewinnabgeltung zur Folge haben wird, um die sodann korrespondierend der liechtensteinische Gewinn zu kürzen ist. Ob die auf der Abkommensebene betriebstättenbegründende Mitwirkung an den inländischen Bauvorhaben durch den Architekten auch eine Betriebstätte nach [§ 29 BAO](#) begründet, kann dahingestellt bleiben, weil die inländische Besteuerung nicht kraft Inlandsbetriebstätte, sondern kraft Ansässigkeit des Abgabepflichtigen wahrgenommen wird.

Bundesministerium für Finanzen, 14. Juli 2011