



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Walser Treuhand- und Revisionsges.m.b.H., 6900 Bregenz, Ölrainstraße 3, vom 30. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 nach der am 18. April 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) ist Steuerberater, Wirtschaftstreuhänder und Unternehmensberater mit Stammsitz in X.

Mit Schreiben vom 1. April 2003 gab er dem Finanzamt bekannt, er habe im März 2003 eine Betriebsstätte in FL-GD1, Adr.1, eröffnet. Sein Unternehmen sei ins liechtensteinische Handelsregister eingetragen und es sei ihm vom Amt für Volkswirtschaft des Fürstentums Liechtenstein am 12. März 2003 eine Gewerbebewilligung für die Unternehmensberatung und die Führung eines Buchhaltungsbüros erteilt worden. In den für diese Betriebsstätte

gemieteten Räumlichkeiten mitsamt Büroausstattung sei vorerst nur eine als Grenzgängerin angemeldete Mitarbeiterin tätig, eine weitere Buchhaltungskraft werde in Kürze dazukommen. Im Wesentlichen würden in dieser Betriebsstätte Buchhaltungen für in- und ausländische Unternehmen geführt. Es werde aber auch beabsichtigt, Lohnverrechnungen für Schweizer Unternehmen sowie Bilanzierungsarbeiten für österreichische Unternehmen in dieser Betriebsstätte durchführen zu lassen. Es werde aber nicht beabsichtigt, ein „großangelegtes“ Büro in Liechtenstein aufzubauen.

Der Bw. erklärte im Streitzeitraum 2003 bis 2007 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 26.324,03 € (2003), 32.426,43 € (2004), 51.006,44 € (2005), 34.342,39 € (2006) und 42.342,01 € (2007). Der Betriebstätte in Liechtenstein rechnete er Gewinne in Höhe von 23.182,91 € (2003), 33.985,38 € (2004), 70.462,01 € (2005), 46.681,46 € (2006) und 106.897,36 € (2007) zu und erklärte diese gegenüber der liechtensteinischen Steuerverwaltung.

Im Jahr 2009 fand eine Betriebsprüfung im Unternehmen des Bw. statt, bei der u.a. die steuerliche Behandlung der liechtensteinischen Betriebsstätte einer Prüfung unterzogen wurde. Dazu stellte der Prüfer unter Tz. 1 des Anhanges zum Prüfbericht vom 23. Oktober 2009 fest, der Bw. habe am Standort in Liechtenstein Buchhaltungen und Lohnverrechnungen für inländische und ausländische Unternehmen durchgeführt. Dabei sei er nach wie vor hauptsächlich für österreichische Kunden in Österreich tätig geworden, d.h., er habe diese in Österreich beraten und vor österreichischen Behörden vertreten. Die wesentliche Wertschöpfungsfunktion habe daher weiterhin in Österreich bestanden und komme dem liechtensteinischen Büro demgegenüber nur eine Hilfsfunktion zu.

Laut dem Erkenntnis des VwGH vom 19. März 2008, 2005/15/0076 und den dieses Erkenntnis präzisierenden Ausführungen von *Beiser/Zorn* in RdW 2008, 357, habe eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung in Liechtenstein nicht die Kraft, das Besteuerungsrecht für Funktionen eines in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhänders an sich zu ziehen, soweit die Funktionen in Österreich ausgeübt würden. Firmenwert und Kundenstock eines Wirtschaftstreuhänders seien an die Person gebunden, nicht an die Büroräume oder die Geschäftsausstattung. Bleibe ein Wirtschaftstreuhänder in Österreich ansässig und übe er seine Funktion in Österreich aus, so verbleibe sein Wirtschaftstreuhandbetrieb weiter in Österreich.

Die auf Leistungen an österreichische Klienten entfallenden Gewinnanteile der liechtensteinischen Betriebsstätte seien daher Österreich und nicht Liechtenstein zuzurechnen. Diese Gewinnanteile ermittelte der Prüfer, in dem er zunächst anhand der Erlöskonten aus der Buchhaltung der liechtensteinischen Betriebsstätte den Anteil der österreichischen und der

„ausländischen“ Umsätze an den Gesamtumsätzen dieser Betriebsstätte errechnete und sodann die vom Bw. für die liechtensteinische Betriebsstätte erklärten Gewinne nach dem zuvor ermittelten Umsatzsteuerschlüssel auf Österreich und Liechtenstein aufteilte (siehe untenstehende Tabelle).

	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Umsätze gesamt</i>					
<i>betragsmäßig (in Euro)</i>	51.782,41	181.127,29	217.688,12	246.143,60	280.333,97
<i>Anteil Umsätze Österreich</i>					
<i>betragsmäßig (in Euro)</i>	29.013,97	176.456,40	198.569,53	233.108,03	235.038,70
<i>in Prozentsätzen</i>	56,03%	97,42%	91,22%	94,70%	83,84%
<i>Anteil Umsätze Ausland</i>					
<i>betragsmäßig (in Euro)</i>	22.768,44	4.670,89	19.118,59	13.0353,57	45.295,27
<i>in Prozentsätzen</i>	43,97%	2,58%	8,78%	5,30%	16,16%
<i>Gewinn Liechtenstein (in Euro)</i>	23.182,91	33.985,36	70.462,01	46.681,46	106.897,36
<i>Anteil Österreich</i>	12.989,38	33.108,54	64.275,45	44.207,34	89.622,75
<i>Anteil Liechtenstein</i>	10.193,53	876,82	6.186,56	2.474,12	17.274,61

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erhöhte den bereits erklärten Gewinn um die laut Prüfbericht dem Stammsitz zuzurechnenden „liechtensteinischen“ Einkünften (sowie um weitere festgestellte Mehrerträge, die in diesem Zusammenhang aber ohne Relevanz sind) und setzte mit Einkommensteuerbescheiden vom 28. Oktober 2009 die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 (die Jahre 2003 bis 2006 im wiederaufgenommenen Verfahren) neu fest.

Der Bw. erhab gegen diese Bescheide am 27. November 2009 Berufung, die er wie folgt begründete:

Die Kanzleiräumlichkeiten am Stammsitz in X. seien zu eng geworden und der Bw. sei daher gezwungen gewesen, weitere Räumlichkeiten anzumieten. Aus dieser Situation heraus und begleitet von der Absicht, auch auf dem liechtensteinischen und Schweizer Markt tätig zu werden, habe er vorerst in M. ein Büro mit kompletter Infrastruktur angemietet und dort eigenes Personal beschäftigt. Selbstverständlich sei dieses Personal mit liechtensteinischen und Schweizer Mandanten nicht voll ausgelastet gewesen, weshalb er auch österreichische Buchhaltungen und Jahresabschlüsse an dieses Büro vergeben habe.

Bei der Leistungsverrechnung sei penibel auf den Fremdvergleich geachtet worden. So sei auf die vom liechtensteinischen Büro an das Stammbüro verrechneten Tarife ein Nachlass (Rabatt) in Höhe von 35% gewährt worden. Umgekehrt sei, wenn die österreichische Kanzlei

für das liechtensteinische Büro Leistungen erbracht habe, ebenfalls ein Nachlass von 35 % gewährt worden. Dieser Satz von 35 % beruhe auf einem Vergleich mit den Leistungsverrechnungen an die selbständigen Bilanzbuchhalter. Für Buchhaltungen z.B. werde ein Stundensatz von 40 € verrechnet. Nach Abzug des Nachlasses von 35% verbleibe dem Büro in Liechtenstein ein Stundensatz von 26 €, was nicht wesentlich über den Personal-Selbstkosten liege. Von den in- und ausländischen selbständigen (Bilanz)Buchhaltern würden vergleichsweise 20 € bis 30 € verrechnet. Die Kanzlei in X. erziele somit 14 € pro Stunde allein daraus, dass sie die Arbeit „fremd“ vergabe. Nach Abzug des Rabattes seien aus den Leistungen an österreichische Klienten keine wesentlichen Gewinne mehr übrig geblieben. Die Gewinne in Liechtenstein resultierten aus den höheren Tarifen für liechtensteinische Klienten. Die Aufteilung der Gewinne nach dem Verhältnis der Umsätze, wie sie der Prüfer vorgenommen habe, sei daher unrichtig. Wenn diese Methode aber schon angewandt werde, so müssten auch die direkt von der Kanzlei in X. fakturierten Umsätze an liechtensteinische und Schweizer Klienten aus den Gewinnen der X.er Kanzlei ausgeschieden werden. Auch die gesamten Umsätze an die deutschen Kunden seien der Einfachheit halber im Rechnungswesen des X.er Stammsitzes enthalten, obwohl diese Anteile in Deutschland besteuert werden müssten.

Er hätte aufgrund der Kapazitätsprobleme in seinem X.er Büro ohnehin Arbeiten an in- und ausländische (Bilanz)Buchhalter vergeben müssen und wäre dann zum selben wirtschaftlichen Ergebnis gelangt. Auch die Beschäftigung von österreichischem Personal hätte keinen Mehrertrag erbracht. Es sei somit zu keiner Gewinnverlagerung gekommen. Durch die niedrigeren Lohnnebenkosten in Liechtenstein sei sogar ein positiver Nebeneffekt erzielt worden. Auch habe das Büro von einem befreundeten Geschäftspartner angemietet werden können und seien die Mietkosten daher günstiger als in Vorarlberg. Auch eine Mitarbeiterin aus dem Vorarlberger Oberland habe nur deshalb gewonnen werden können, weil ihr Wohnsitz zur Arbeitsstätte in Liechtenstein näher gelegen sei als zum Stammsitz in X.. Alles in allem sei bei identen oder sogar geringeren Kosten eine Umsatzsteigerung und somit eine Gesamtgewinnsteigerung erzielt worden.

Die Tätigkeiten für die Klienten in der Schweiz und in Liechtenstein umfasse alle herkömmlichen Dienstleistungen eines Wirtschaftstreuhänders und trete er mit liechtensteinischen und Schweizer Kanzleien in Konkurrenz. Erst durch die jahrelange Tätigkeit in Liechtenstein und der Schweiz sei es ihm möglich geworden, in die Schweizer Treuhänderliste eingetragen zu werden. Das Erkenntnis des VwGH vom 19. März 2008, 2005/15/0076, sei in seinem Fall nicht einschlägig, weil er weder die österreichische Kanzlei aufgegeben noch Klienten an die Kanzlei in Liechtenstein abgetreten habe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2010 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, eine Gewinnzuteilung an die liechtensteinische Betriebsstätte sei in den Fällen, in denen weiterhin Dienstleistungen gegenüber österreichische Kunden erbracht würden, nur dann sachlich gerechtfertigt, wenn durch die Funktionsverlagerung der Gesamtgewinn erhöht werde, andernfalls ergebe ich für Liechtenstein kein Gewinnanteil, weil unter fremden Dritten in der Regel nur wirtschaftlich sinnvolle Leistungen mit einer Gewinntangente belohnt würden.

Der Gesamtgewinn des Bw. habe im Jahr 2002 141.444,82 € und in den Folgejahren (nach Korrektur durch die Außenprüfung) 57.642 € (2003), 74.572 € (2004), 129.659 € (2005), 85.906 € (2006) und 151.102 € (2007) betragen. Es sei somit klar ersichtlich, dass es durch die Funktionsverlagerung nicht zu einer Steigerung des Gesamtgewinnes gekommen sei, dieser habe sich durchschnittlich sogar verringert, wobei bis auf das Jahr 2003 nur ein geringer Prozentsatz der Umsätze der liechtensteinischen Betriebsstätte aus Leistungen an ausländische Kunden resultierten.

Der Bw. habe ab dem Jahr 2004 den überwiegenden Teil des Gewinnes der liechtensteinischen Betriebsstätte zugerechnet und als steuerfreie Progressionseinkünfte behandelt, wobei die „Fremdüblichkeit“ der vom Bw. vorgenommenen Gewinnaufteilung für das Jahr 2007 dadurch illustriert werde, dass in diesem Jahr lediglich durch die Vornahme von Um- und Nachbuchungen am 31.12.2007 (Verbuchung einer Umsatzprovision von 7 % auf die liechtensteinischen Erlöse für die Jahre 2005, 2006 und 2007) es überhaupt noch zu einer nennenswerten Gewinnzurechnung an die inländische Kanzlei gekommen sei.

Der Bw. unterliege im Übrigen einem Irrtum, wenn er meine, die direkt von der inländischen Kanzlei fakturierten Umsätze an Kunden mit Wohnsitz in der Schweiz, in Liechtenstein oder in Deutschland hätten zu einer Ausscheidung des insoweit erzielten Gewinnes führen müssen. Denn eine Gewinnausscheidung gemäß Art. 14 DBA-Liechtenstein und den gleichlautenden Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz und mit Deutschland könne eben nur dann erfolgen, wenn im anderen Staat eine feste Einrichtung bestehe und dieser die Gewinne zugerechnet werden könnten, was im Falle der unmittelbaren Betreuung eines Kunden durch die inländische Kanzlei von vornherein auszuschließen sei.

Die vom Finanzamt vorgenommene Gewinnaufteilung entspreche daher den vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19. März 2008, 2005/15/0076, entwickelten Grundsätzen.

Am 11. März 2010 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2011 richtete der zuständige Referent folgenden Vorhalt an den Bw:

„1. Laut Gewerbebewilligung des Fürstentums Liechtenstein vom 12. März 2003 besteht der Zweck Ihrer bewilligten Tätigkeit in Liechtenstein in der Unternehmensberatung und Führung eines Buchhaltungsbüros. Ausgenommen sind Tätigkeiten im Sinne des Gesetzes vom 9. Dezember 1992 über die Treuhänder, LGBI. 1993 Nr. 42. Dieser Bewilligung zufolge sind Sie somit nicht berechtigt, eine Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder iSd Art. 7 Abs. 2 DBA-Österreich/Liechtenstein auszuüben. Es können daher ebenso wenig Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Liechtenstein vorliegen wie die Befreiungsmethode gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA-Österreich/Liechtenstein zur Anwendung gelangen kann. Nehmen Sie dazu bitte Stellung.“

2. Zu Ihrer Kanzlei in Liechtenstein:

- an welcher Adresse befindet sich dieses Büro?*
- wie groß sind die Büroräumlichkeiten?*
- wie viele Angestellte arbeiten im Büro in Liechtenstein?*
- welche Tätigkeiten werden dort ausgeübt und für welche Klienten?*
- kamen im liechtensteinischen Büro neue Klienten hinzu und befinden sich darunter liechtensteinische oder internationale Klienten?*
- wo und durch wen wurden diese vertreten?*
- legen sie eine Liste der in den Streitjahren in Liechtenstein betreuten Klienten vor!*
- ergaben sich durch die Büroeröffnung in Liechtenstein Kostenersparnisse bzw. wurde der Gesamtgewinn dadurch gesteigert?*

3. Nach welchen Kriterien haben Sie die Gewinne den Betriebsstätten, va. jene in Liechtenstein, zugerechnet?"

Dieser Vorhalt wurde vom Bw. (zusammengefasst) am 12. April 2012 wie folgt beantwortet:

1. Die Ausübung der Tätigkeit eines liechtensteinischen Treuhänders sei von der liechtensteinischen Gewerbebewilligung deshalb ausgeschlossen, weil die Befugnis eines österreichischen Wirtschaftstreuhänders zwar fachlich anerkannt werde, jedoch eine mehrjährige Arbeit in einer Praxis eines liechtensteinischen Treuhänders nachgewiesen werden müsse. Tatsächlich habe er in Liechtenstein aber von Beginn an dieselbe Tätigkeit als Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder ausgeübt wie in Österreich. Es seien nicht nur Buchhaltungen, sondern auch liechtensteinische und Schweizer Lohnverrechnungen und liechtensteinische Jahresabschlüsse sowie Steuererklärungen erstellt worden. Man habe bei Revisionen assistiert, Kontakte zu liechtensteinischen Behörden, Ämtern und Gemeinden gepflegt, Firmengründungen abgewickelt etc.

2. Büro:

Zu Beginn habe er möblierte Räumlichkeiten in FL-GD1, Adr.1, mit einer Fläche von 40 m² gemietet. Mit 1. Juli 2004 sei das Büro dann nach FL-GD2, Adr.2 (später 21), verlegt worden.

Mit 1. September 2004 sei ein weiteres Büro dazugekommen, die Bürofläche habe insgesamt 60 m² betragen. Mit 1. Oktober 2005 sei die Fläche wieder auf 30 m² reduziert worden. Am 1. Februar 2008 sei ein weiteres Büro in CH-GD3 eröffnet worden.

3. Angestellte:

Die Zahl der in Liechtenstein beschäftigten Angestellten habe geschwankt, es werde eine Übersicht über die Personalkosten beigelegt.

4. In Liechtenstein betreute Klienten:

Eine Auflistung sämtlicher Liechtensteiner und Schweizer Kunden werde beigelegt. Die wichtigsten Gründe, Kunde der Kanzlei des Bw. zu werden, seien:

- a) der Kunde sei in Liechtenstein oder in der Schweiz präsent
- b) der Kunde sei in Österreich und in Liechtenstein präsent und habe nur einen Ansprechpartner
- c) der liechtensteinische oder Schweizer Kunde sei auch in Österreich präsent
- d) ein deutsches Unternehmen habe seine Kanzlei nur ausgesucht, weil sie sowohl im EU-Raum als auch in Liechtenstein und der Schweiz präsent sei
- e) die vergleichsweise geringeren Stundensätze durch die Beschäftigung österreichischen Personals.

5. Wo und durch wen wurden diese vertreten:

Die Angelegenheiten der Buchhaltung, der Steuererklärungen, der Lohnverrechnungen und der Jahresabschlüsse seien von den jeweils zuständigen Buchhaltern, Personalverrechnern und Bilanzierern des liechtensteinischen Büros durchgeführt worden. Die in Österreich beschäftigten Lohnverrechner verfügten über keinerlei Kenntnisse des liechtensteinischen oder Schweizer Arbeits- und Sozialrechtes. Fragen nach der Einreichung der Bilanz und den Steuererklärungen bei der Behörde seien immer im Stammbüro in X. oder vor Ort geklärt worden. Die Bilanzbesprechung sei immer durch den Bw. beim Klienten selbst erfolgt.

Rechtlich gesehen habe immer der Bw. die gesamte Klientel vertreten.

6. Steigerung des Gesamtgewinnes und Kostenersparnis:

Der Gesamtgewinn habe ganz klar gesteigert werden können, da durch die Präsenz in Liechtenstein und der Schweiz eine Anzahl von neuen ausländischen Klienten gewonnen werden konnten. Durch die guten Kontakte zu liechtensteinischen Treuhändern, Rechtsanwälten und Revisoren habe auch die X.er Kanzlei neue Kunden gewonnen, etwa wenn Probleme nach österreichischem Recht zu lösen waren. Eine Kostenersparnis habe durch die niedrigeren Lohnnebenkosten in Liechtenstein erzielt werden können.

7. Gewinnzurechnung:

Für jede Betriebsstätte werde eine eigene, unabhängige Buchhaltung geführt. Einnahmen oder Ausgaben einer Betriebsstätte, die zu einer anderen Betriebsstätte gehörten, würden

über ein buchhalterisches Verrechnungskonto erfasst.

Leistungen, die eine Betriebsstätte für andere erbringe, würden mit einem Rabattsatz von 35% auf einen Normaltarif weiter verrechnet

Werde eine in Liechtenstein erbrachte Leistung eines österreichischen Klienten direkt von Liechtenstein abgerechnet, erhalte die österreichische Kanzlei eine Vergütung in Höhe von 7 % des verrechneten Umsatzes.

Am 18. April 2012 fand vor dem Referenten die mündliche Berufungsverhandlung statt.

Befragt, wie es möglich sei, dass mit vergleichsweise wenigen Angestellten in Liechtenstein etwa die Hälfte des Gesamtgewinnes der Kanzlei erwirtschaftet werden könne, gab der Bw. zur Antwort, dies sei darauf zurückzuführen, dass er in Liechtenstein nur geringe Kosten habe. So habe er für den Stammsitz hohe Abschreibungen und hohe Zinsen zu berücksichtigen, was den Gewinn natürlich entsprechend senke.

Die Leistungen, die von der liechtensteinischen Betriebsstätte an österreichische Kunden erbracht worden seien, seien abzüglich eines Rabattes von 35% an den Stammsitz X. verrechnet worden. Die 35% entsprächen in etwa der Gewinnspanne bei solchen Leistungen, es seien daher lediglich die Selbstkosten verrechnet worden. Auf die Frage, wie dann mit den Leistungen an österreichische Kunden noch Gewinne erzielt werden konnten, gab der Bw. zur Antwort, in den verbleibenden 65% sei dennoch Raum für Gewinne verblieben. Die Honorarnoten an die Kunden seien zum Teil vom Stammhaus, zum Teil von der Betriebsstätte gelegt worden. Zwischenzeitig würde immer die Betriebstätte, welcher der Klient zuzurechnen sei, die Honorarnote legen.

Mit der Betriebsstätte in Liechtenstein habe der Gesamtgewinn gesteigert werden können, weil damit liechtensteinische Kunden hinzugewonnen werden konnten. Auch österreichische Kunden seien durch diese Betriebsstätte hinzugekommen. Zur Dokumentation der Gewinnsteigerung lege er Übersichten über die Jahresumsätze und Rohgewinne des Stammhauses in Österreich und der Betriebsstätte in Liechtenstein sowie eine Gesamtübersicht der in den Jahren 2003 bis 2007 in Österreich, in Liechtenstein und in der Schweiz erzielten Jahresumsätze und Rohgewinne. Seiner Ansicht nach sei vom Rohgewinn und nicht vom steuerlichen Gewinn auszugehen, weil dieser durch Abschreibungen und Zinsentwicklungen eine verfälschte Sicht gebe. Die Ergebnisse für das Jahr 2002 könne er nachreichen.

Zu allfälligen Kostenersparnissen gab er an, solche seien etwa durch niedrigere Lohnnebenkosten in Liechtenstein erzielt worden. Diese Ersparnis betrage ca. 20% des jeweiligen Bruttogehaltes.

Abschließend wurde vom Referenten die Rechtsmeinung geäußert, für die Beurteilung der Streitfrage seien das VwGH Erkenntnis vom 19.3.2008, 2005/15/0076 und die diesbezüglichen

Ausführungen von *Beiser/Zorn*, RdW 2008, 357, maßgeblich. Das bedeutet, dass die Verlagerung von Buchhaltungsarbeiten für österreichische Kunden in die Betriebsstätte in Liechtenstein für sich nicht ausreiche, die damit verbundenen Gewinne dieser Betriebsstätte zuzurechnen, weil die wesentliche Wertschöpfungsfunktion in der Vertretung dieser Kunden vor den österreichischen Behörden nach österreichischem Abgabenrecht bestehe. Nur in dem Maße, in dem durch die Verlegung der Buchhaltungsarbeiten der Gesamtgewinn steige, sei ein Teil dieses Gewinnes der Betriebsstätte zuzuweisen.

Dem Berufungswerber wurde angeboten, innerhalb einer zu setzenden Frist nachzuweisen, dass durch die Auslagerung von Arbeiten für österreichische Kunden in die Betriebsstätte in Liechtenstein der Gesamtgewinn gestiegen ist. Die Gewinnsteigerung könne durch eine Steigerung der verrechenbaren Leistungen oder durch Kostenreduktion erreicht werden. Dieses Angebot wurde vom Berufungswerber angenommen.

Gleichzeitig wurde klargestellt, dass die Gewinne aus den Leistungen, die an liechtensteinische Kunden erbracht wurden, jedenfalls der Betriebsstätte in Liechtenstein zuzurechnen seien, dass von dieser Beurteilung also nur die Gewinne aus Leistungen an österreichische Klienten betroffen seien.

Diese in der mündlichen Verhandlung ausgesprochene „Einladung“ wurde mit Vorhalt vom 23. April 2012 dahingehend präzisiert, dass im Falle der Erhöhung der verrechenbaren Leistungen die dadurch erzielten Gewinne und im Falle der Kostenreduktion insb. durch geringere Lohnnebenkosten die dadurch erzielte Kostenersparnis für jedes Jahr (2003 bis 2007) anzugeben sei.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw. am 8. Juni 2012.

Dazu legte er folgende Gesamtübersicht über die Umsatz und Rohgewinnentwicklung des österreichischen und liechtensteinischen Büros sowie der beiden Büros zusammen vor:

		2002	2003	2004	2005	2006	2007
<i>Jahresumsatz</i>	<i>Österreich</i>	817.255 €	796.088 €	776.088 €	816.799 €	801.161 €	731.267 €
	<i>FL</i>		35.088 €	181.111 €	217.659 €	246.103 €	271.546 €
	<i>Gesamt</i>	817.255 €	831.581 €	957.199 €	1.034.264 €	1.047.264 €	1.002.813 €
<i>Umsatzsteigerung</i>				+15%	+8%		
<i>Operativer Rohgewinn</i>	<i>Österreich</i>	194.472 €	156.323 €	84.488 €	109.172 €	135.874 €	107.356 €
	<i>FL</i>		7.224 €	61.228 €	79.884 €	83.201 €	107.771 €
<i>Gesamt</i>	<i>Gesamt</i>	194.472 €	163.547 €	145.716 €	189.056 €	219.075 €	215.127 €
<i>Rohgewinnsteigerung</i>					+30%	+16%	

Aus dieser Übersicht sei ersichtlich, dass in Österreich jährlich ein Umsatz in Höhe von ca. 800.000 € erzielt worden sei und durch die Gründung der Betriebsstätte in Liechtenstein keine Umsatzverlagerungen stattgefunden hätten. Demgegenüber hätten die liechtensteinischen Umsätze kräftig zugenommen und zu einer Gesamtumsatzsteigerung geführt. Die maßgebliche Größe für den Gewinnvergleich sei der operative Rohgewinn, das sei der Gewinn vor Anlagenabschreibung, Bankzinsen und -spesen und vor Abschreibungen und Wertberichtigungen von Forderungen, und nicht der Reingewinn. Der in den Jahren 2003 und 2004 in Österreich erfolgte Gewinneinbruch stehe in keinem Zusammenhang mit der Betriebsstätte in Liechtenstein. Er sei damit zu erklären, dass er Personal aufstocken haben müsse, womit die allgemeinen Aufwendungen im Jahr 2004 gestiegen seien. Der Gewinneinbruch habe durch den Gewinn in Liechtenstein ausgeglichen werden können. Im Jahr 2007 sei der operative Rohgewinn in Österreich um 28.518 € gesunken, gleichzeitig aber in Liechtenstein um 24.570 € gestiegen. Durch die erfolgreiche Tätigkeit in Liechtenstein habe somit der Gesamtgewinn gehalten werden können.

Zu den Kosteneinsparungen gab er an, durch die Betriebsstätte in Liechtenstein in den Jahren 2003 bis 2007 Personalnebenkosten in Höhe von 70.963,96 € eingespart zu haben. Diese Kostenreduktion ergebe sich aus einer Gegenüberstellung der tatsächlichen Personalnebenkosten in Liechtenstein (371.513,61 €) und jener Nebenkosten, die entstanden wären, wenn das in Liechtenstein beschäftigte Personal in Österreich angestellt gewesen wäre (442.477,57 €).

Darüber hinaus ergäben sich weitere (betraglich nicht konkretisierte) Einsparungen an Kammerumlage, Vorsorgebeiträge und Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft.

Zu den österreichischen Klienten, die durch die Betriebsstätte in Liechtenstein hinzugekommen seien, wurde ausgeführt, es bestünden insbesondere zu einer Treuhand- und Revisionsanwaltskanzlei in Vaduz enge Kontakte, bei formellen Gründungen und fast allen Revisionen der liechtensteinischen Jahresabschlüsse werde fast immer mit dieser Kanzlei zusammen gearbeitet. Selbstverständlich vermittele diese Kanzlei auch Geschäfte an den Bw. Diese (österreichischen und liechtensteinischen) Fälle würden in der Kanzlei in Österreich abgewickelt und fänden im Rechnungswesen der österreichischen Kanzlei ihren Niederschlag. Die Angaben zu den betreffenden Klienten würden in Anbetracht der ihn treffenden Verschwiegenheitspflicht bewusst kurz gehalten.

Es gebe auch eigene liechtensteinische und Schweizer Klienten, die in Österreich tätig werden wollten und die sich an die österreichische Kanzlei wendeten.

Ein liechtensteinisches Unternehmen habe die Kanzlei des Bw. gewählt, weil diese in beiden Ländern steuerlich vertreten sei. Die österreichischen Angelegenheiten würden in der österreichischen Kanzlei abgerechnet.

Ein weiteres Unternehmen habe in Deutschland eine Gesellschaft gründen wollen und habe sich an die österreichische Kanzlei des Bw. gewandt. Die Beratung und laufende deutsche Lohnverrechnung sei von der österreichischen Kanzlei abgerechnet worden.

Zudem unterhalte die Kanzlei des Bw. eine Außenstelle in Deutschland. Die für den Bw. dort anfallenden Arbeiten würden von einer deutschen Kanzlei abgewickelt, die dann Rechnungen über die erbachten Leistungen an den Bw. lege, der wiederum diese Leistungen mit einem Gewinnaufschlag an seine Klienten weiter verrechne. Diese Rechnungen würden in der österreichischen Kanzlei erfasst und somit der österreichischen Steuer unterworfen, obwohl steuerrechtlich Deutschland das Besteuerungsrecht habe. Dies sei von der Betriebsprüfung noch nie gewürdigt worden.

Ebensowenig sei beachtet worden, dass das Büro in Liechtenstein der österreichischen Kanzlei Vergütungen (7% der Umsätze) zukommen ließ, wenn das liechtensteinische Büro einen Fall gänzlich selbst abgerechnet habe. Diese Beträge würden in der österreichischen Kanzlei als Erträge und in der liechtensteinischen Buchhaltung als Aufwände erfasst. Die österreichische Kanzlei erhalte daher eine Gutschrift, ohne eine Leistung erbracht zu haben.

Mit einem weiteren Vorhalteschreiben vom 5. Juli 2012 teilte der Referent dem Bw. mit, der Nachweis einer Gesamtgewinnsteigerung durch eine Erhöhung der verrechenbaren Leistungen gegenüber österreichischen Klienten sei seiner Ansicht nicht gelungen. Es sei zwar eine Liste mit Klienten vorgelegt worden, dieser könne aber nicht entnommen werden, wie hoch die dadurch erzielten Gewinne bzw. Gewinnsteigerungen in den einzelnen Jahren gewesen seien. Was die angebliche Kostenreduktion durch niedrigere Lohnnebenkosten anlange werde er ersucht, Details zur Berechnung dieser Kostenersparnis vorzulegen. Abschließend werde er ersucht, das nunmehrige Berufungsbegehren zu konkretisieren.

Mit Schreiben vom 13. Juli 2012 legte der Bw. umfassende Unterlagen zur Berechnung der Kostenersparnis vor. Diese Unterlagen (wie auch schon die vorherigen Vorhaltsbeantwortungen) wurden dem Finanzamt zur Kenntnis und allfälliger Stellungnahme übermittelt. Zum Vorhaltschreiben selbst bemerkte der Bw., bei den in der Liste angeführten Klienten handle es sich um nunmehrige Stammkunden des Büros in X., die diesem Büro durch das Büro in Liechtenstein zugeführt worden seien. Es lasse sich aber nicht mehr feststellen, wie hoch die durch diese Klienten erzielten Gewinne in den einzelnen Jahren gewesen seien. Der Bw. sei aber auf Wunsch gerne bereit zu versuchen, für einige ausgewählte Klienten die

Umsätze und Rohgewinne nachträglich zu ermitteln. Es sei nicht richtig, Einzelfälle darauf zu untersuchen, ob ein positiver Deckungsbeitrag entstanden sei. Man müsse vielmehr das „Gesamtpaket“ sehen, und das über einen längeren Zeitraum. Es sei dargestellt worden, dass die Betriebsstätte in Liechtenstein nicht nur Buchhaltungen, Lohnverrechnungen und Jahresabschlüsse für österreichische Klienten erstellt habe, wie dies anfangs zur Kapazitätsauslastung zweifellos der Fall gewesen sei, sondern ein Eigenleben in Liechtenstein entwickelt habe. Nach wie vor sei er der Meinung, dass das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2008, 2005/15/00676 nicht einschlägig sei. Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus Liechtenstein gemäß Art. 14 DBA Liechtenstein unter Progressionsvorbehalt freizustellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, ob für die vom Bw. für die Betriebsstätte in Liechtenstein erklärtten Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur Gänze Liechtenstein das Besteuerungsrecht zusteht oder nicht.

Strittig sind dabei nur die Einkünfte, die im Zusammenhang mit Leistungen des liechtensteinischen Büros für österreichische Klienten stehen. Die Entgelte für diese Leistungen wurden zunächst vom X.er Büro den Kunden in Rechnung gestellt und von diesem auch vereinnahmt. Intern legte das liechtensteinische Büro über die Leistungserbringung an das X.er Stammbüro Rechnungen und stellte dabei die Gebühr laut Honorartarif („Gebührenordnung der Wirtschaftstreuhänder in der vom Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten aufsichtsbehördlich genehmigter Fassung“) in Rechnung, wobei sie laut Angaben des Bw. jeweils einen „Rabatt“ von 35% abzog.

Die Einkünfte, die aus Leistungen des liechtensteinischen Büros an „ausländische“ Kunden resultieren, wurden bereits von der Betriebsprüfung dem liechtensteinischen Büro zugerechnet und stehen außer Streit.

Der Bw. vertritt gegen das Finanzamt die Meinung, auch die Einkünfte aus Leistungen, die das liechtensteinische Büro für österreichische Klienten erbracht und dem Stammsitz verrechnet habe, seien diesem Büro zuzurechnen und gemäß Art. 14 DBA-Liechtenstein von der österreichischen Steuer auszunehmen.

Artikel 14 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, BGBl. 1971/24, lautet:

Artikel 14

Selbständige Arbeit

1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die

Person für die Ausübung Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Einrichtung zugrechnet werden können.

2) Der Ausdruck „freier Beruf“ umfasst insbesondere die selbständige ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder“.

Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit kommt zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt zur Anwendung. Dies ergibt sich aus Art. 23 Abs. 1 DBA-FL, welcher lautet:

Artikel 23

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

1) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden, so nimmt Österreich vorbehaltlich des Absatzes 2, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Österreich darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre.

Selbständige Arbeit

Der Bw. ist Wirtschaftstreuhänder, Steuerberater und Unternehmensberater. Zwar wurde die Gewerbebewilligung in Liechtenstein auf die Unternehmensberatung und Führung eines Buchhaltungsbüros eingeschränkt. Der Bw. konnte aber nachweisen, dass er in Liechtenstein tatsächlich die Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhänders und Steuerberaters ausgeübt hat und ausübt, in dem er durch das liechtensteinische Büro auch liechtensteinische oder Schweizer Klienten steuerlich beraten und vor liechtensteinischen oder Schweizer Behörden vertreten hat. Die aus diesen Tätigkeiten erzielten Einkünfte durch das liechtensteinische Büro wurden daher zu Recht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSd Art. 14 DBA-FL eingestuft. Die Arbeiten, die von Angestellten des Bw. im liechtensteinischen Büro für österreichische Kunden ausgeübt wurden - Buchhaltung, Jahresabschlüsse - sind Teil der Tätigkeit des Bw. als Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater in Österreich und somit ebenfalls als selbständige Tätigkeiten zu werten.

„Feste Einrichtung“ in Liechtenstein

Der in Art. 14 Abs. 1 DBA-Liechtenstein verwendete Begriff „feste Einrichtung“ ist weder im OECD-Musterabkommen (OECD-MA) noch im DBA-Liechtenstein definiert, entspricht aber im Wesentlichen jenem der Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA bzw. Art. 5 DBA-Liechtenstein. Danach ist unter Betriebstätte iSd DBA-Liechtenstein eine „*feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*“ zu verstehen.

Der Bw. hat seit dem Jahr 2003 eingerichtete und mit der notwendigen Infrastruktur ausgestattete Büros in Liechtenstein gemietet, und zwar zunächst in GD1 und ab 1.7.2004 in GD2, in welchen zwischen 2 und 6 Bedienstete für die Kanzlei des Bw. tätig waren. Diese Büros sind somit unzweifelhaft als „feste Einrichtungen“ im Sinne des Art. 14 Abs. 1 DBA-FL anzusehen.

Zurechnung der Einkünfte

Die strittige Frage ist nun, inwieweit die für die liechtensteinischen Büros erklärten Einkünfte auch diesen Büros zuzurechnen waren. Die Befreiung von der österreichischen Einkommensteuer gemäß Art. 14 iVm Art. 23 DBA-Liechtenstein besteht für diese Einkünfte nämlich nur insoweit, als sie diesen Büro auch zugerechnet werden können.

Zur Beurteilung der Frage der Zurechnung folgt der Unabhängige Finanzsenat dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 2008, Zl. 2005/15/0076, sowie den dieses Erkenntnis präzisierenden Ausführungen von *Beiser/Zorn*, RdW 2008/ 357.

Danach erfolgt die Zurechnung nach der sog. Funktionsnutzentheorie und dem „arm's length“ Prinzip. Nach der Funktionsnutzentheorie werden zunächst die in jedem Staat ausgeübten Funktionen ermittelt. Dann wird der Betriebsgewinn entsprechend den Funktionen aufgeteilt. Der Maßstab für die Bewertung der einzelnen Funktionsnutzen ergibt sich aus einem Fremdvergleich („arm's length“ Prinzip). Mit dieser Zurechnungsmethode soll eine systemkonsistente Ertragsbesteuerung im Verhältnis zwischen verschiedenen Staaten, in denen das Markteinkommen geschaffen wird, gesichert werden.

Funktionsanalyse

Bei der Funktionsanalyse ist entscheidend, wo die wesentliche Wertschöpfungsfunktion liegt. Diese liegt in jenem Staat, in dem die Berufsbefugnisse verwertet werden. Die Berufsbefugnisse eines Steuerberaters und Wirtschaftstreuhänders bestehen in der Beratung und Vertretung eines Klienten vor den Behörden. Die Führung der Buchhaltung, die Vornahme der Lohnverrechnung oder die Erstellung von Jahresabschlüssen und Steuererklärungen sind Teil der Beratungs- und Vertretungsleistungen eines Steuerberaters und Wirtschaftstreuhänders. Maßgeblich für die Frage der Zurechnung von Einkünften ist daher, wo die Berufsbefugnisse verwertet werden und nicht, wo Formulare ausgefüllt oder Steuererklärungen oder Jahresabschlüsse erstellt werden. Werden diese Leistungen in einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung eines Staates erbracht, erfolgt die Beratung und Vertretung von Klienten aber in einem anderen Staat nach dem Recht dieses Staates, so kommt den Leistungen in der Betriebsstätte oder festen Einrichtung lediglich eine Hilfsfunktion zu. Eine Betriebsstätte hat nicht die Kraft, im Falle des Fehlens einer festen

Betriebsstätte oder festen Einrichtung im Ansässigkeitsstaat das gesamte Besteuerungsrecht in den Staat des Betriebsstättenstaat zu ziehen (keine „vis attractiva“ einer festen Einrichtung).

Eine Funktionsnutzenanalyse führt im Berufungsfall zu folgendem Ergebnis:

In den Büros des Bw. in Liechtenstein wurden in den Streitjahren zum größten Teil Arbeiten wie die Führung der Buchhaltung und die Erstellung von Jahresabschlüssen für österreichische Klienten verrichtet. Diese Klienten wurden vor österreichischen Behörden nach österreichischem Recht beraten und vertreten. Auch die Bilanzbesprechungen hat der Bw. persönlich bei den Klienten und nicht in den Büros in Liechtenstein geführt. Der Bw. ist Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater nach österreichischem Berufsrecht und hat daher seine Berufsbefugnisse in Österreich verwertet. Dass er Teile der Leistungen für diese Klienten in eigene Büros in Liechtenstein ausgelagert hat, ändert nichts an der Tatsache, dass die wesentliche Wertschöpfungsfunktion weiter in Österreich lag. Die Büros erfüllten daher hinsichtlich der Betreuung der österreichischen Klienten lediglich eine Hilfsfunktion.

Wenn, wie oben ausgeführt, eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung allein nicht die Kraft hat, das gesamte Besteuerungsrecht in den Staat der Betriebsstätte oder festen Einrichtung zu ziehen, wenn im Ansässigkeitsstaat keine solche Betriebsstätte oder festen Einrichtung besteht, so muss das umso mehr gelten, wenn, wie im Berufungsfall, sich im Ansässigkeitsstaat nicht nur eine feste Einrichtung, sondern der Stammsitz der Kanzlei befindet. Der Einwand des Bw. in der Berufung vom 21. Jänner 2010, das Erkenntnis des VwGH vom 19.3.2008, 2005/15/0076 sowie die dieses Erkenntnis präzisierenden Ausführungen seien in seinem Fall nicht einschlägig, weil im Falle dieses Erkenntnisses eine ganze Kanzlei nach Liechtenstein verlegt worden sei, während er nur Arbeiten dorthin vergeben und er auch keine Klienten an die Kanzlei in Liechtenstein abgetreten habe, ist daher nicht nachvollziehbar.

Ebensowenig nachvollziehbar ist das Argument, die wesentliche Wertschöpfungsfunktion habe in Liechtenstein gelegen, weil von Liechtenstein aus zwar auch, aber keineswegs überwiegend Klienten des X.er Büros betreut worden seien und dieser Tätigkeitsbereich in den letzten Jahren geringer geworden sei. Für berufungsgegenständliche Frage ist nicht entscheidend, wo die wesentliche Wertschöpfungsfunktion der gesamten Tätigkeit des liechtensteinischen Büros, sondern der Tätigkeiten für die österreichischen Klienten liegt. Eine Zusammenfassung und Beurteilung nach dem Überwiegen, wie es dem Bw. offenbar vorschwebt, ist schon nach dem Wortlaut des Art. 14 letzter Satz DBA-Liechtenstein, wonach Einkünfte aus Tätigkeiten in Liechtenstein nur dann in Liechtenstein besteuert werden dürfen, *insoweit* sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können, ausgeschlossen. Die einschränkende Formulierung „*insoweit*“ gebietet geradezu eine gesonderte Beurteilung der Einkünfte bzw. der damit

verbundenen Tätigkeiten. Zudem ist aber auch nicht nachvollziehbar, weshalb in Liechtenstein „keineswegs überwiegend“ österreichische Klienten betreut worden sein sollen, wenn nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des Betriebsprüfers der Anteil der Umsätze für österreichische Klienten an den Gesamtumsätzen der Büros in Liechtenstein in den Jahren 2004 bis 2007 mit zwischen 83% und 97 % weit überwiegend und auch im Jahr 2003 mit 56,03% immer noch überwiegend war. Dass sich dieses Verhältnis in den Jahren nach 2007 möglicherweise zugunsten des „nichtösterreichischen“ Anteils verschoben hat, ist im Berufungsfall, in dem ausschließlich die Jahre 2003 bis 2007 zu beurteilen sind, ohne Relevanz.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt daher zum Zwischenergebnis, dass

1. für die Frage der Zurechnung der „liechtensteinischen“ Einkünfte zur festen Einrichtung in Liechtenstein die aus Tätigkeiten für österreichische Klienten gesondert zu beurteilen sind und dass
2. die wesentlich Wertschöpfungsfunktion hinsichtlich dieser Tätigkeiten in Österreich lag und die damit zusammenhängenden Einkünfte daher dem österreichischen Stammsitz in X. zuzurechnen sind.

Das bedeutet, dass das Besteuerungsrecht über die Einkünfte aus Leistungen an österreichische Klienten Österreich zusteht und Liechtenstein auf etwaige, der festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnende Gewinntangente, begrenzt ist.

Mit der Gewinntangente wird der Beitrag, den die liechtensteinischen Büros an der Steigerung des Gesamtgewinnes geleistet haben, abgegolten. Bei der Zuweisung des Gewinnanteiles ist nach einem Fremdvergleich vorzugehen: Gliedert ein Steuerberater Tätigkeiten wie Buchhaltung, Bilanzierung oder Lohnverrechnung an einen fremden Dritten aus, wird dieser Dritte ein Entgelt verlangen, das seinen Kosten und einen Gewinnaufschlag deckt. Der Steuerberater wiederum wird auf einen Gewinnanteil verzichten, soweit er von Arbeit und Mühen oder Risiken entlastet wird oder seine Kosten sinken oder die verrechenbaren Leistungen steigen. Wird der Gesamtgewinn durch die Funktionsverlagerung nach Liechtenstein nicht erhöht, so ergibt sich für Liechtenstein ein Gewinnanteil in Höhe von Null, weil unter fremden Dritten in der Regel nur wirtschaftlich sinnvolle Leistungen mit einer Gewinntangente belohnt werden (vgl. *Beiser/Zorn, RdW 2008/358*).

Dass der Bw. durch die Auslagerung von Arbeiten in die liechtensteinischen Büros Arbeit und Mühen oder Risiken gespart hätte, ist nicht erkennbar. Eine Steigerung des Gesamtgewinnes ist im Berufungsfall nur insoweit relevant, als diese Steigerung auf die Tätigkeit der festen Einrichtung in Liechtenstein zurückzuführen ist. Eine Steigerung des Gesamtgewinnes ist für sich nicht ausreichend, weil diese Steigerung auch auf Umsatzsteigerungen oder

Kostenreduktionen im Stammsitz bewirkt worden sein kann. Erst wenn klar erwiesen ist, dass die Gewinnsteigerung den liechtensteinischen Büros zuzurechnen sind, kommt eine Aufteilung dieses Gewinnes in Frage. Eine Gewinnsteigerung in diesem Sinne wäre etwa dann der festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen, wenn durch die Verlagerung von Arbeiten für österreichische Klienten in die liechtensteinischen Büros die verrechenbaren Leistungen erhöht oder die Kosten reduziert worden sind.

Steigerung des Gesamtgewinnes durch Erhöhung der verrechenbaren Leistungen

Dass durch die Auslagerung der Arbeiten in die liechtensteinischen Büros die verrechenbaren Leistungen erhöht und der Gesamtgewinn gesteigert worden wäre, konnte der Bw. nicht aufzeigen. Eine Gesamtumsatzsteigerung und, damit zusammenhängend, eine deutliche Umsatzsteigerung der liechtensteinischen Büros, wie sie der Bw. in der oben dargestellten Gesamtübersicht ins Treffen führt, belegt nicht, dass diese Steigerung kausal auf die liechtensteinische Betriebsstätte zurückzuführen ist. Diese Übersicht zeigt nur, dass vermehrt Arbeiten durch den X.er Stammsitz an diese Büros vergeben und dafür intern entsprechende Honorare verrechnet wurden. Diese Umsatzsteigerung wäre aber wohl ebenso erzielt worden, wenn die Arbeiten nicht in Büros in Liechtenstein, sondern am Stammsitz in X. oder einem zusätzlich in Österreich gemieteten Büro verrichtet worden wären.

Zu einer anderen Beurteilung gelangte man dann, wenn durch die liechtensteinischen Büros neue österreichische Klienten dazugewonnen oder durch ein besonderes Leistungsangebot der Umfang der bisherigen Leistungen erhöht und dadurch der Gesamtgewinn gesteigert worden wäre. Eine solcherart bewirkte Gewinnsteigerung konnte der Bw. aber nicht nachweisen. Der Bw. hat zwar „Fälle“ genannt, die über die liechtensteinschen Büros an das Stammbüro in X. vermittelt worden sein sollen, jedoch lassen diese Angaben nicht erkennen, ob diese Fälle in den Streitjahren angefallen sind, ob damit Gewinne verbunden waren und wie hoch diese waren. Solche konkrete Angaben zu machen, ist der Bw. mehrfach eingeladen worden (zB mit dem Vorhalt vom 23. April 2012). Die Zuteilung einer Gewinntangente aus Gründen der Umsatzsteigerung ist daher ausgeschlossen.

Steigerung des Gesamtgewinnes durch Kostenreduktion

Eine Steigerung des Gesamtgewinnes könnte auch dadurch erzielt worden sein, dass durch die Verlagerung von Arbeiten in die liechtensteinischen Büros die Kosten gespart wurden. Möglich wäre eine Kostenreduktion etwa durch im Vergleich zu Österreich niedrigere Personalkosten.

Eine solche Kostenreduktion konnte der Bw. nachweisen. Der Großteil der in den liechtensteinischen Büros beschäftigten Mitarbeiterinnen war ausschließlich in diesen Büros

tätig und wurde nach österreichischem Gehaltsniveau beschäftigt. Die vom Arbeitgeber neben dem Monatslohn zu tragenden Lohnnebenkosten betrugen in den Streitjahren in Österreich ca. 30% (Dienstgeberanteil zur Sozialversicherung, Kommunalsteuer, Beitrag zur Mitarbeitervorsorgekasse, Dienstgeberbeitrag zum Familienausgleichsfonds, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag), in Liechtenstein hingegen „nur“ zwischen 9% und 12 % (Arbeitgeberbeiträge zur Alters- und Hinterlassenenversicherung, Invalidenversicherung, Familienausgleichskasse, Arbeitslosenversicherung, Beiträge zur SFG). Es ist daher nachvollziehbar, dass bei auf österreichischem Gehaltsniveau bezahlten, aber in Liechtenstein beschäftigen Arbeitnehmer durch die dort in geringerer Höhe anfallenden Lohnnebenkosten eine Kostenersparnis erzielt werden kann.

Die durch diese vergleichsweise geringeren Lohnnebenkosten in Liechtenstein bewirkte Kosteneinsparung hat der Bw. für jedes Jahr (2003 bis 2007) betragsmäßig angegeben. Die Berechnung erfolgte dergestalt, dass auf der Grundlage der den Arbeitnehmern bezahlten Bruttogehälter der gesamte Personalaufwand in Liechtenstein dem vergleichsweise in Österreich anfallenden gesamten Personalaufwand gegenübergestellt wurde.

Die Berechnung lässt sich zusammengefasst wie folgt darstellen:

Jahr	Bruttogehälter Liechtenstein/Österreich	Personalaufwand gesamt Liechtenstein	Personalaufwand Österreich	Kostenersparnis
2003	12.038,75 €	13.190,50 €	15.636,16 €	2.445,66 €
2004	77.262,61 €	84.208,56 €	101.012,63 €	16.804,07 €
2005	90.479,14 €	93.337,40 €	118.400,69 €	25.063,29 €
2006	78.012,50 €	89.609,55 €	102.086,73 €	12.477,18 €
2007	80.500,00 €	91.167,60 €	105.341,36 €	14.173,76 €
Gesamt	338.293,06 €	371.513,61 €	442.477,57 €	70.963,96 €

Die in der Tabelle angegebenen Bruttogehälter und Personalaufwendungen wurden ebenso wie des fiktiven Personalaufwendungen in Österreich mit umfangreichen Unterlagen belegt. Die Berechnung der Kostenersparnis ist daher bis auf jene für das Jahr 2005 nachvollziehbar. Für dieses Jahr wurde, offenbar versehentlich, nicht der tatsächliche Personalaufwand für Liechtenstein (laut vorgelegter Übersicht über den Lohnaufwand 101.717,72 €), sondern die Summe der Bruttogehälter (90.479,14 €) zuzüglich des Arbeitgeberanteiles Krankenkasse (2.858,00 €) angesetzt. Bei dem richtigerweise angesetzten tatsächlichen Personalaufwand für Liechtenstein ergibt sich für das Jahr 2005 aber eine Kostenersparnis in Höhe von 16.682,47 € und nicht in Höhe von 25.063,29 €.

Dass durch die Verlagerung der Arbeiten in die liechtensteinischen Büros höhere Kosten (zB Mietkosten) entstanden wären, die die Kostenersparnis durch geringere Lohnnebenkosten

wieder verringert oder ganz egalisiert hätte, ist der vorliegenden Aktenlage nicht zu entnehmen. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Kostenersparnis zu einer Gewinnsteigerung geführt hat. Dafür ist Liechtenstein ein Gewinnanteil zuzugestehen.

Die ferner angeführten Kostenersparnisse bei der Kammerumlage, den Vorsorgebeiträgen und der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft konnte der Bw. trotz entsprechender Aufforderung nicht in konkrete Zahlen fassen. Der Nachweis einer Gewinnsteigerung durch derartige Kostenersparnisse ist daher nicht gelungen, weshalb Liechtenstein auch keine weitere Gewinntangente aus diesem Titel zugestanden werden kann.

Zusätzlich Gewinntangente für Liechtenstein

Die Frage ist nun, in welcher Höhe ein solcher Gewinnanteil anzusetzen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht eine Zurechnung der Hälfte der jeweiligen Kostenersparnis (zwischen 8% und 10% des Personalaufwandes in Liechtenstein) als zusätzliche Gewinntangente an die liechtensteinischen Büros für angemessen an. Dieser Ansatz berücksichtigt sowohl den Beitrag der liechtensteinischen Einrichtung an einer Gewinnsteigerung durch Kostenreduktion als auch den bei der Gewinnaufteilung zu beachtenden Fremdvergleich. Ein Unternehmer wird dann Arbeiten an fremde Dritte vergeben, wenn er dadurch Kosten spart. Eine Auslagerung von Arbeiten ohne wirtschaftlichen Nutzen für den Unternehmer macht keinen Sinn und hält einem Fremdvergleich daher nicht Stand. Die gänzliche Zurechnung der Kostenersparnis an die liechtensteinische Einrichtung scheidet daher aus, weil dann für den Stammsitz in X. kein Vorteil mehr verbliebe und unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten unsinnig wäre. Sinn macht die Auslagerung aus Sicht der X.er Kanzlei nur, wenn ihr ein nennenswerter Anteil des durch Auslagerung bewirkten Einsparungspotentials verbleibt.

Auch nach *Beiser/Zorn*, RdW 2008/359, ist im Fall einer Kostenreduktion durch eine Kanzleiverlegung über die Grenze der festen Einrichtung ein Gewinnanteil in Höhe lediglich einiger Prozentpunkte der bei ihr anfallenden Kosten anfallenden Kosten zuzuordnen. Ein höherer Gewinnanteil ist nach Meinung dieser Autoren aber ausgeschlossen, weil die Verlegung von Räumlichkeiten eines nach wie vor österreichischen Steuerberaters keinen Einfluss auf Kundenstock, Tätigkeitsbereich, Umsatz etc. seine Kanzlei habe.

Die Zurechnung von mehr als der Hälfte der Kostenersparnis an die liechtensteinische Einrichtung wäre unter diesem Gesichtspunkt nicht zu rechtfertigen, zumal im Berufungsfall auch zu berücksichtigen ist, dass sich die ersparten Personalkosten auch auf Leistungen für ausländische Klienten beziehen und die daraus erzielten Gewinne ohnehin bereits der

liechtensteinischen Einrichtung zugerechnet wurden. Ferner auch deshalb, weil die Arbeiten, um die es hier geht, für Klienten der X.er Kanzlei verrichtet wurden und die wesentliche Wertschöpfungsfunktion hinsichtlich dieser Tätigkeiten, wie oben ausgeführt wurde, in Österreich lag und ein Einfluss der liechtensteinischen Einrichtung auf den Kundenstock oder die Umsätze der Kanzlei in den hier relevanten Jahren 2003 bis 2007 nicht nachgewiesen werden konnte.

Es werden daher folgende zusätzlichen Gewinne der liechtensteinischen Einrichtung zugerechnet:

2003	1.222,83 €
2004	8.402,04 €
2005	8.341,49 €
2006	6.238,59 €
2007	7.086,88 €

Was die Aufteilung der vom Bw. für die liechtensteinischen Einrichtung erklärten Gewinne angeht, so folgt der Unabhängige Finanzsenat der vom Betriebsprüfer gewählten Aufteilung der Gewinne nach dem Verhältnis der österreichischen und „ausländischen“ Umsätze. Der in der Berufung gegen diese Aufteilung vorgebrachte Einwand, es sei streng nach dem Fremdvergleichssystem abgerechnet worden, überzeugt nicht, weil im Berufungsfall nicht die betriebsinterne Leistungsverrechnung, sondern die Zurechnung der Einkünfte zu den verschiedenen Einrichtungen/Betriebsstätten strittig ist.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung der liechtensteinischen Einrichtung zugerechneten Gewinne wird wie folgt geändert:

	Gesamt	Österreich	Liechtenstein	Anteil Österreich (in Prozent)	Anteil Liechtenstein (in Prozent)
2003	23.182,91 €	11.766,55 €	11.416,36 €	50,76	49,24
2004	33.985,36 €	24.706,50 €	9.278,86 €	72,70	27,30
2005	70.462,01 €	55.933,96 €	14.528,05 €	79,38	20,62
2006	46.681,46 €	37.968,75 €	8.712,71 €	81,34	18,66
2007	106.897,36 €	82.535,87 €	24.361,49 €	77,21	22,79

Die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Jahre 2003 bis 2007 werden um die obengenannten Beträge verringert und betragen:

2003	46.225,37 €	(bisher: 47.448,20 €)
2004	65.292,87 €	(bisher: 73.694,91 €)
2005	115.130,89 €	(bisher: 123.472,38 €)

2006	77.193,41 €	(bisher: 83.432,00 €)
2007	126.740,07 €	(bisher: 133.826,95 €)

Eine weitere Verringerung dieser Einkünfte kommt nicht in Frage. Mit dem Argument, der Bw. habe von einer deutschen Kanzlei Buchhaltungs- und Bilanzierungsarbeiten für eigene Klienten durchführen lassen, die von dieser Kanzlei an ihn in Rechnung gestellt und die von ihm an die Kunden mit einem Gewinnaufschlag weiterrechnet worden seien, wird weder aufgezeigt, dass es sich bei der deutschen Kanzlei um eine feste Einrichtung im Sinne des DBA-Deutschland gehandelt noch ob und welche Einkünfte dieser Einrichtung zugerechnet werden konnten (vgl. hiezu schon die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2010).

Auch der Umstand, dass dem X.er Büro eine Vergütung in Höhe von 7% zugeflossen sei, wenn das liechtensteinische Büro einen Fall gänzlich abgerechnet habe, ist nicht geeignet, eine weitere Gewinnreduktion zu rechtfertigen, zumal es unglaublich ist, dass diese 7% verrechnet wurden, ohne dass dafür eine Leistung des X.er Stammhauses abgegolten worden wäre. Der Bw. selbst hat ja immer wieder betont, dass die Leistungen intern streng nach den Fremdvergleichsgrundsätzen verrechnet wurden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 23. Oktober 2012