

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2014/15/0001-9

(früher 2010/15/0039, A 2013/0010)

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Bregenz in 6900 Bregenz, Brielgasse 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 22. Jänner 2010, Zl. RV/0268-F/08, miterledigt RV/520-F/08, RV/525-F/08, betreffend (u.a.) Einkommensteuer 2005 und 2006 (mitbeteiligte Partei: M J z.Hd. Gantner Steuerberatung GmbH in 6700 Bludenz, Färberstraße 10a), zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Der Mitbeteiligte führte in den Einkommensteuererklärungen für 2005 und 2006 jeweils Einkünfte aus Liechtenstein als unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte an; er ordnete sie zur Gänze Artikel 14 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971, (in der Folge DBA) zu.

Das Finanzamt erließ - nach einem Vorhalteverfahren - Einkommensteuerbescheide, in welchen es diese Auslandseinkünfte als unter Artikel 7 DBA fallend beurteilte. Demnach seien diese Einkünfte in Österreich als dem Staat der Ansässigkeit des Mitbeteiligten unter Anrechnung der in Liechtenstein gezahlten Steuern zu besteuern.

(4. September 2014)

Der Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Berufungen. Er machte geltend, er erziele Einkünfte aus selbständiger Arbeit in einer Betriebsstätte in Liechtenstein. Gemäß Artikel 14 DBA dürften Einkünfte, welche aus einem freien Beruf erzielt würden, in dem Staat besteuert werden, in welchem der Steuerpflichtige über eine feste Einrichtung verfüge. Nach Artikel 23 DBA werde dem Wohnsitzstaat lediglich der Progressionsvorbehalt für diese Einkünfte eingeräumt. Seit Beginn der selbständigen Tätigkeit verfüge er über eine feste Einrichtung in Liechtenstein; dort werde die selbständige Arbeit ausgeübt. Er sei ausschließlich als Journalist, Texter und Drehbuchautor tätig. Die Einnahmen, die er in den Jahren 2005 und 2006 erzielt habe, stammten ausschließlich aus Honoraren für die Erstellung eines Buches sowie für die Verfassung von Artikeln in Fachzeitschriften. Seine Tätigkeit sei als schriftstellerisch zu werten und daher unter Artikel 14 DBA einzuordnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 teilweise Folge und setzte die Einkommensteuer neu fest.

Die belangte Behörde führte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Wesentlichen aus, gemäß Artikel 14 Abs. 2 DBA umfasse der Ausdruck "freier Beruf" insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder. Auch nach dem im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens in Geltung stehenden EStG 1967 zählten schriftstellerische Tätigkeiten zu den freien Berufen (§ 18 Abs. 1 Z 1 leg. cit.). Der Kreis der von der abkommensrechtlichen Zuteilungsnorm erfassten Einkünfte gehe über den ertragsteuerlich erfassten Kreis deutlich und erheblich hinaus. Nach Abkommensrecht fielen unter die zitierte Norm neben den beschriebenen fünf Berufsgruppen und den konkret angeführten Berufen auch alle selbständigen Einkünfte aus Berufen, die ähnlicher Art eines der in Absatz 2 aufgezählten freien Berufe oder Berufsgruppen seien (Artikel 14 Abs. 1 DBA). Unter die

Zuteilungsnorm des Artikel 14 DBA fielen somit auch Einkünfte aus einer literarisch-ähnlichen Betätigung.

Liege eine teils freiberufliche, teils gewerbliche Tätigkeit vor, sei eine getrennte Zuordnung vorzunehmen, wenn eine Trennung möglich sei. Der Mitbeteiligte habe verschiedene Einkunftsteile bezogen, die im Hinblick auf die Zuteilungsnorm der Artikel 7 und 14 DBA auseinander gehalten werden könnten und folglich auch getrennt zu beurteilen seien.

Im Einzelnen angeführte Tätigkeiten einzelner Rechnungen des Mitbeteiligten seien als freiberuflich im Sinne der Zuteilungsnorm des Artikel 14 DBA zu beurteilen; diese seien nach ihrem wirtschaftlichen Gewicht und der äußeren Erscheinungsform einer schriftstellerischen Tätigkeit (zumindest) ähnlich:

- Entwicklung, Gestaltung, Text für Messemagazin
- Konzeption, Redaktion, Textierung eines zweisprachigen Kundenmagazins
- Konzept, Redaktion, Projektleitung, Text für ein Technik-Buch
- Verfassen von sieben zweisprachigen Fachartikeln
- Redaktionskonzept, Texting, Redaktion einer Fachpublikation für ein Gestaltungs-Atelier
- Idee und Durchführung "Projekt Interview" für Firmenjournal
- Redaktionskonzept und Verfassen von Fachartikeln
- Redaktionskonzept, zweisprachige Fachartikel, Entwicklung Inhaltsstruktur, Textierung Pressemappe, Fach-Presseartikel
- Konzeption, Text, Redaktion, Änderungen, englische Resumees
- Interview
- diverse Leistungen für Gestaltungsatelier, Redaktion, Texte, Fachkommunikation
- diverse Leistungen für einen Gastrobetrieb, Textüberarbeitung in Deutsch, Englisch und Französisch.

Die übrigen Honorarteile seien hingegen den abkommensrechtlichen Unternehmensgewinnen zuzuordnen (Produktion und Gestaltung eines Buches, Gesamtkonzept Investor Relations PR, PR-Strategie, Produktion einer englischen

Buch-Fassung, PR-Beratung, Anzeigen-Texte, Einladungstext, Wording-Seminar, "Wording", Beratungsleistungen, PR-Konzept, Media-Strategie, Juroren-Honorar, PR-Workshop, Erstellung Filmkonzept, Text für Shopping-Fahrt, Redaktion (Geschäftsbedingungen).

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde - der Mitbeteiligte hat sich am verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht beteiligt - erwogen hat:

Das beschwerdeführende Finanzamt macht zunächst geltend, dass der Einkommensteuerbescheid des Finanzamtes für 2006 höhere Einkünfte ausweise als die belangte Behörde für dieses Jahr an Gesamteinkünften annehme. In der Berufung sei die Höhe der Einkünfte nicht bestritten worden; die belangte Behörde erwähne die Kürzung der Einkünfte mit keinem Wort.

Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Mitbeteiligte im erstinstanzlichen Verfahren Ausgaben offenkundig nicht geltend gemacht hatte, derartige Ausgaben - und deren Aufteilung auf die Einkunftsarten - wurden aber im Berufungsverfahren geltend gemacht. Hiezu hatte das Finanzamt kein Vorbringen im Berufungsverfahren erstattet; auch in der Beschwerde wird nicht geltend gemacht, dass insoweit keine Betriebsausgaben vorlägen.

Sodann macht die Beschwerde im Wesentlichen geltend, die Tätigkeit des Mitbeteiligten betreffe PR-Arbeiten bzw. Werbung; es handle sich um keine Fachinformation und um keine schriftstellerische Betätigung. Aufgrund des Ausbildungsweges und seines Auftretens nach außen hin als PR-Berater und als Subauftragnehmer der Werbebranche deute die allgemeine Lebenserfahrung dahin, dass es sich nicht um schriftstellerische Betätigung handle. Es liege ein im Ausland wurzelnder Sachverhalt vor, sodass den Mitbeteiligten eine verstärkte Mitwirkungspflicht treffe.

Artikel 3, 14 und 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971, lauten auszugsweise:

"Artikel 3

#### ALLGEMEINE DEFINITIONEN

(1) [...]

(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.

Artikel 7

#### UNTERNEHMENSGEWINNE

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) [...]

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 ihrer 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 festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck 'freier Beruf' umfaßt insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder.

## 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 wären.

(2) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12, 13 Absatz 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Liechtenstein gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Liechtenstein bezogen werden.

[...]"

Einkünfte von in Österreich ansässigen Personen, die nach Artikel 7 DBA (Unternehmensgewinne) in Liechtenstein besteuert werden dürfen, unterliegen demnach der Anrechnungsmethode, Einkünfte, die nach Artikel 14 DBA (selbständige Arbeit) in Liechtenstein besteuert werden dürfen, hingegen der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im vorliegenden Verfahren mit Beschluss vom 24. Oktober 2013, 2010/15/0039 (A 2013/0010), an den Verfassungsgerichtshof den Antrag gestellt, dieser möge feststellen, dass Artikel 14 DBA verfassungswidrig ist. Mit Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 23. Juni 2014, SV 2/2013-14, hat der Verfassungsgerichtshof diesen Antrag abgewiesen. Der Verfassungsgerichtshof hat insbesondere ausgeführt:

"2.3.1. Doppelbesteuerungsabkommen sind - idR bilaterale - völkerrechtliche Verträge, in denen die Vertragspartner innerhalb des persönlichen und des sachlichen Anwendungsbereichs des Abkommens die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten mit dem Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung regeln. Zu den zentralen Bestimmungen jedes Doppelbesteuerungsabkommens zählen Regelungen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte festlegen (Verteilungsnormen). Diese bestimmen für die jeweiligen im Abkommen

angeführten Einkünfte, ob der jeweilige Vertragsstaat völkerrechtlich berechtigt ist, einen innerstaatlich bestehenden Besteuerungsanspruch durchzusetzen, oder ob er nach diesem Vertrag verpflichtet ist, auf den innerstaatlich bestehenden Anspruch zu verzichten.

Das DBA Liechtenstein sieht in diesem Zusammenhang sowohl für Unternehmensgewinne (Artikel 7) wie auch für selbständige Einkünfte (Artikel 14) vor, dass das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zukommt und der andere Vertragsstaat (Quellenstaat) ein Besteuerungsrecht nur insoweit hat, als die Einkünfte einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte bzw. einer festen Einrichtung zugerechnet werden können.

Für jene Fälle, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen in einer Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, bestimmen die Methodenartikel eines Doppelbesteuerungsabkommens, nach welcher Methode die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat. Hierbei kommen grundsätzlich zwei Methoden in Betracht: Nach der Befreiungsmethode verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf die Besteuerung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt; nach der Anrechnungsmethode werden die im Quellenstaat erzielten Einkünfte vom Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer belastet. Welche der beiden Methoden zur Anwendung gelangt, richtet sich nach der völkerrechtlichen Vereinbarung der betroffenen Staaten.

Artikel 23 Abs. 1 des DBA Liechtenstein sieht als Ausgangsregelung für eine in Österreich ansässige Person die Befreiungsmethode vor: Soweit Einkünfte nach dem Abkommen in Liechtenstein besteuert werden, nimmt Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung aus. Für Unternehmensgewinne wird in Artikel 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein die Anrechnungsmethode vorgesehen, nach der Österreich die in Liechtenstein für dort steuerpflichtige Einkünfte bezahlte Steuer auf die in Österreich einzuhebende Steuer anrechnet. Für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger in Liechtenstein im Rahmen einer dort gelegenen festen Einrichtung erzielt, kommt somit die Befreiungsmethode zur Anwendung. Während Unternehmensgewinne unter Anrechnung der in Liechtenstein bezahlten Steuer in Österreich besteuert werden, unterliegen Einkünfte aus selbständiger Arbeit (lediglich) der - vergleichsweise weit geringeren - Besteuerung in Liechtenstein.

2.3.2. Soweit der Verwaltungsgerichtshof seinen Antrag zunächst damit begründet, dass die Grenzen zwischen selbständiger Tätigkeit und gewerblicher Tätigkeit fließend seien und sich ein internationaler Standard herausgebildet habe, wonach im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr zwischen selbständigen und gewerblichen Einkünften zu unterscheiden sei, ist Folgendes festzuhalten:

Abgesehen davon, dass für Liechtenstein als Mitglied der Vereinten Nationen, das nicht der OECD angehört, auch das Musterabkommen der Vereinten Nationen in Betracht zu ziehen ist und dieses in der zuletzt beschlossenen Fassung

aus 2011 weiter an der Unterscheidung zwischen selbständigen Einkünften (Artikel 14 UN-Musterabkommen) und Unternehmensgewinnen (Artikel 7 UN-Musterabkommen) festhält, kann aus dem vom Verwaltungsgerichtshof ins Treffen geführten Erkenntnis VfSlg. 12.326/1990 keinesfalls abgeleitet werden, dass eine Regelung schon deshalb verfassungswidrig sei, weil sie keinem internationalen Standard entspreche. Selbst wenn daher die Annahme des Verwaltungsgerichtshofes zuträfe, dass die betreffenden Regelungen des DBA Liechtenstein keinem internationalen Standard entsprechen, folgt allein aus diesem Umstand noch nicht, dass die Regelungen gegen den Gleichheitssatz des Artikel 7 B-VG verstoßen.

2.3.3. Wenn der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Methodenkombination für Unternehmensgewinne und Einkünfte aus selbständiger Arbeit meint, dass es einer sachlichen Rechtfertigung bedürfe, wenn innerhalb eines Abkommens von einem Vertragsstaat eine Kombination zwischen den beiden Methoden gewählt würde, um dadurch eine Gruppe in einem nicht nur untergeordneten Ausmaß zu privilegieren, und er eine solche Rechtfertigung nicht zu erkennen vermag, ist Folgendes zu berücksichtigen:

Der Verfassungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es dem Gesetzgeber frei steht, für die verschiedenen Einkunftsarten des EStG 1988 auch spezifische Regelungen zu treffen, wenn diese jeweils sachlich gerechtfertigt sind (VfSlg. 18.030/2006). Eine solche Rechtfertigung liegt entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im vorliegenden Fall vor.

Die Anrechnungsmethode wurde für in Liechtenstein gelegenen Betriebsstätten zuzurechnende Unternehmensgewinne mit dem Abkommen vom 5. November 1969, BGBl. 24/1971, in Abänderung der bis dahin geltenden Rechtslage eingeführt, um Steuergestaltungen vorzubeugen. Das Vorläufer-DBA vom 7. Dezember 1955, BGBl. 214/1956, sah für diese Einkünfte die Befreiungsmethode vor. Der Abschnitt II dieses Vorläufer-Abkommens war von Österreich mit Wirkung ab 1. Jänner 1969 aufgekündigt worden, um dem 'zu beobachtenden erheblich ansteigenden Trend zu Einkommens- und Vermögensverlagerungen aus Österreich nach Liechtenstein' entgegenzuwirken (vgl. EB zur RV 19 BlgNR 12. GP, 11). Mit dem unmittelbar nach der Kündigung neu abgeschlossenen Abkommen vom 5. November 1969, BGBl. 24/1971, das noch heute in Geltung steht, sollte einerseits den wirtschaftlichen Interessen beider Länder Rechnung getragen werden, zugleich aber durch eine Reihe von Bestimmungen der Anreiz zu Einkommens- und Vermögensverlagerungen, die vom Abkommen ausgehen können, beseitigt und die missbräuchliche Inanspruchnahme der Abkommensvorteile ausgeschaltet werden. Als eine dieser Maßnahmen wurde für verschiedene Einkünfte, darunter auch für Unternehmensgewinne, nicht aber für jene aus selbständiger Arbeit, in Artikel 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein die Anrechnungsmethode vorgesehen.



Unter Berücksichtigung des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers bei der Methodenwahl wäre die Beibehaltung der Befreiungsmethode für Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Sicht des Gleichheitssatzes dann bedenklich, wenn die Gründe, die für die Wahl der Anrechnungsmethode bei den Unternehmensgewinnen ausschlaggebend gewesen sind, in vergleichbarer Weise für selbständige Einkünfte zuträfen. Dies wird vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Antrag aber nicht ins Treffen geführt und ist auch nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofes nicht der Fall:

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

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

Während im Fall von Tätigkeiten, die zu Unternehmensgewinnen führen, die bloße Verlagerung bestimmter betriebswirtschaftlicher Funktionen unter Einsatz von Personal und sachlicher Ressourcen in eine im Quellenstaat gelegene Betriebsstätte zur Verlagerung von Einkünften führt, erfordert die Verlagerung selbständiger Einkünfte, dass die zu Einkünften führende persönliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen der im Quellenstaat gelegenen Einrichtung zuzurechnen ist, was im Regelfall voraussetzt, dass die Tätigkeit vom Steuerpflichtigen nicht nur persönlich im Quellenstaat auszuüben ist, sondern dieser auch funktional zuzurechnen sein muss. Dies zeigt auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum DBA Liechtenstein, die für die Frage einer Zurechnung der selbständigen Einkünfte eines in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhänders zu einer festen Einrichtung in Liechtenstein einen strengen Maßstab angelegt und Feststellungen darüber für erforderlich erachtet hat, ob und von wo aus der Steuerpflichtige seine in Österreich ansässigen Klienten betreut und wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfindet (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0076).

2.3.4. Dem Verwaltungsgerichtshof kann daher nicht gefolgt werden, wenn er aus der mit Blick auf eine Investitionsbegünstigung zur Stärkung des Eigenkapitals gebotenen Gleichbehandlung von - nur fließend abgrenzbaren - selbständigen und gewerblichen Einkünften ableitet, dass für die betreffenden Einkünfte eine Verankerung unterschiedlicher Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sachlich nicht gerechtfertigt sei. Der Gesetzgeber verletzt den Gleichheitssatz nicht, wenn er mit der Zielsetzung, Einkünfteverlagerungen vorzubeugen, im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes für Unternehmensgewinne die Anrechnungsmethode verankert und für in dieser Hinsicht in einer Durchschnittsbetrachtung nicht vergleichbare selbständige Einkünfte weiterhin die Befreiungsmethode vorsieht."

Unstrittig war der Mitbeteiligte im hier zu prüfenden Zeitraum in Österreich ansässig. Ebenso blieb im Verwaltungsverfahren unbestritten, dass die zu beurteilenden Einkünfte einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen sind; gegenteiliges Vorbringen in der Beschwerde hiezu verstößt gegen das Neuerungsverbot im verwaltungsgerichtlichen Verfahren.

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

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

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

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

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

In Anbetracht des Gesamtbildes der konkreten Verhältnisse ist daher von einem einheitlichen Betrieb auszugehen. Den gewerblichen (unternehmerischen) Tätigkeiten kommt dabei gegenüber den freiberuflichen (selbständigen) keinesfalls

nur untergeordnete Bedeutung zu. Damit ist aber von einem einheitlichen gewerblichen Betrieb auszugehen (vgl. *Wassermeyer in Wassermeyer* u.a., Doppelbesteuerung, Art. 14 MA Tz 29a). Vor diesem Hintergrund ist nicht mehr zu prüfen, ob überhaupt einzelne Leistungen des Mitbeteiligten als schriftstellerisch (literarisch) zu beurteilen sind. Die aus dem Betrieb erzielten Einkünfte unterliegen zur Gänze Artikel 7 DBA.

Der angefochtene Bescheid war demnach gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

W i e n , am 4. September 2014