

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

**Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein**

*Consequences of the Constitutional Court's Liechtenstein Decision*

Stefan Bendlinger

**Authorized OECD Approach bei Bau- / Montagebetriebsstätten**

*Authorized OECD Approach for Construction Permanent Establishments*

Alexander Stieglitz / Johannes Volpini de Maestri

**Quellensteuerentlastung bei Gewinnausschüttungen**

*Relief at Source from Dividend Withholding Tax*

Karl Waser

**Steuerabzug und grenzüberschreitende Arbeitskräfteüberlassung**

*Withholding Tax and Cross-Border Supply of Staff*

Daniel W. Blum / Eline Huisman

**Finalität und grenzüberschreitende Verlustverrechnung**

*Finality and Cross-Border Loss Utilization*

**News aus der EU, internationale Rechtsprechung**

*EU News, International Court Decisions*



# Linde

Michael Lang\*)

## Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein

### THE CONSEQUENCES OF THE CONSTITUTIONAL COURT'S DECISION ON THE TAX TREATY WITH LIECHTENSTEIN

The Austrian Constitutional Court had to decide whether Art. 14 of the tax treaty between Austria and Liechtenstein complies with constitutional requirements. The treaty provides for applying the credit method on business profits, whereas income from independent activities is exempt in the state of residence. The Supreme Administrative Court was concerned that this distinction could infringe the principle of equality and asked the Constitutional Court to end the application of Art. 14 of the treaty. The Constitutional Court held that Art. 14 of the treaty does not infringe constitutional requirements. The court applied the same standards as it always applies when it examines whether a domestic provision complies with the constitution. Therefore, one has to expect that that the court will have to examine other treaty provisions, as well. Michael *Lang* mentions several candidates for such examinations.

#### I. Die Abweisung des Antrags des VwGH

Der Antrag des VwGH vom 24. 10. 2013, der VfGH möge feststellen, dass Art. 14 DBA Liechtenstein verfassungswidrig ist,<sup>1)</sup> hat in der Fachwelt für Diskussionen gesorgt. Autoren aus der Wissenschaft und der Finanzverwaltung griffen rasch zur Feder. Während die der Verwaltung nahestehenden Autoren die vom VwGH angegriffene Regelung des DBA verteidigten,<sup>2)</sup> waren die Auffassungen der Steuerrechtswissenschaftler zum Anfechtungsbeschluss des VwGH und dessen Begründung geteilt.<sup>3)</sup>

Der VfGH hat den Antrag des VwGH letztlich abgewiesen.<sup>4)</sup> Mit mindestens so großer Spannung wie das Ergebnis des verfassungsgerichtlichen Verfahrens ist die vom VfGH gewählte Begründung erwartet worden. Denn Art. 14 DBA Liechtenstein ist keineswegs die einzige DBA-Vorschrift, gegen die verfassungsrechtliche Bedenken geäußert worden sind.<sup>5)</sup> Seit 1. 1. 2014 kann ein Normenprüfungsverfahren auf dem Gebiet des DBA-Rechts nicht mehr bloß durch den VwGH oder den VfGH selbst, sondern auch durch das BFG eingeleitet werden.<sup>6)</sup> Der Kreis der Anfechtungsberechtigten ist damit

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael *Lang* ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. – Herrn Mag. Lukas *Mechtler* danke ich für die kritische Durchsicht und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur

1) VwGH 24. 10. 2013, A 2013/0010.

2) Vgl. *Jirousek*, Ist Artikel 14 DBA-Liechtenstein verfassungswidrig? *ÖStZ* 2014, 64 (67); *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, *SWI* 2014, 2 (2 ff.).

3) Vgl. z. B. die verfassungsrechtlichen Bedenken bei *Sutter*, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode in einem DBA, *SWI* 2013, 514 (514 ff.); wohl auch bei *Beiser*, Die Befreiungs- und Anrechnungsmethode im Licht des Gleichheitssatzes, *SWI* 2014, 52 (52 ff.); dagegen aber *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, *SPRW* 2014, 1 (1 ff.); im Ergebnis offen *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitssatz, *SWI* 2014, 58 (58 ff.); *Staringer*, DBA-Politik und Verfassungsrecht, *SWI* 2014, 90 (90 ff.); siehe zur Diskussion auch *Binder/Wöhner*, *SWI*-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, *SWI* 2014, 10 (10 ff.).

4) → VfGH 23. 6. 2014, [SV 2/2013](#).

5) Vgl. z. B. *Geiger*, Die Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz aus gleichheitsrechtlicher Sicht, *SWI* 2011, 288 (288 ff.); siehe auch *Lang*, Die Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich-Schweiz, *SWI* 2011, 192 (197 f.).

6) Dazu *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normprüfungsverfahren, *ÖStZ* 2014, 347 (347 f.).

größer geworden. Von dem in diesem Erkenntnis angelegten Prüfungsmaßstab des VfGH hängt es ab, ob sich VwGH und BFG ermuntert erachten, weitere DBA-Normen anzufechten oder eher davon absehen werden.

## II. Der mögliche Sitz der Rechtswidrigkeit

Der VfGH hat sich in seinem Erkenntnis – entsprechend seiner üblichen Rechtsprechungslinie – zunächst mit der Zulässigkeit des Antrags des VwGH beschäftigt. Sie hängt u. a. davon ab, ob die vom VwGH angefochtene Norm präjudiziell ist<sup>7)</sup> und der VwGH mit Art. 14 des DBA auch den Sitz der seiner Auffassung nach bestehenden Verfassungswidrigkeit getroffen hat.<sup>8)</sup> Die Präjudizialität hat der VfGH mit nur kurzer aber zutreffender Begründung bejaht: „[...] im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof dargelegten Überlegungen [ist es] jedenfalls denkmöglich, dass er Art. 14 DBA Liechtenstein in der angefochtenen Fassung in dem dem Antrag zugrunde liegenden Verfahren anzuwenden hat.“<sup>9)</sup> Zweifellos können im Anfall zumindest einige der vom Steuerpflichtigen erbrachten Leistungen („Entwicklung, Gestaltung, Text für Messemagazin, Konzeption, Redaktion, Textierung eines zweisprachigen Kundenmagazins, Text für Technik-Buch“) Art. 14 des DBA zugeordnet werden.

Seinen Überlegungen zum Sitz der Rechtswidrigkeit hat der VfGH die von ihm entwickelten Formeln seiner eigenen Rechtsprechung vorangestellt: „Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu prüfenden Gesetzesbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg. 13.965/1994 m. w. N., 16.542/2002, 16.911/2003), notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden. Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Gesetzesprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. z. B. VfSlg. 8155/1977, 12.235/1989, 13.915/1994, 14.131/1995, 14.498/1996, 14.890/1997, 16.212/2002).“<sup>10)</sup>

An dieser Stelle wäre zu erwarten gewesen, dass der VfGH die von ihm gerade als notwendig erachtete Abwägung vornimmt und die dazu erforderlichen Überlegungen anstellt. Stattdessen hält er lapidar fest, dass sich vor „dem Hintergrund des Antragsvorbringens“ jedenfalls Art. 14 Abs. 1 DBA Liechtenstein als zulässiger Anfechtungsgegenstand erweist.<sup>11)</sup> Die Begründung besteht in einem Satz: „Die Nichtanwendung des Art. 14 Abs. 1 DBA Liechtenstein bewirkt, dass die nach geltender Rechtslage unter diese Bestimmung zu subsumierenden Einkünfte im Wege der Auslegung des Abkommens als Unternehmensgewinne der Regelung des Art 7 DBA Liechtenstein zu unterstellen wären (Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 [71]), womit auch für diese Einkünfte aus selbständiger Arbeit die Anrechnungsmethode anzuwenden wäre.“<sup>12)</sup> Damit sagt der VfGH aber nichts anderes, als dass die Beendigung der Anwen-

<sup>7)</sup> Vgl. allgemein zur Zulässigkeitsvoraussetzung der Präjudizialität Rohregger in Korinek/Holoubek (Hrsg.), Kommentar Österreichisches Bundesverfassungsrecht (2003) Art. 140 Rz. 113 ff.; Schäffer in Kneihls/Lienbacher (Hrsg.), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (2007) Art. 140 Rz. 58; Aichlreiter, Präjudizialität, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1998) 71 (71 ff.); Lang, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010), 269 (272 ff.).

<sup>8)</sup> Zur richtigen Abgrenzung des Prüfungsumfangs durch das antragstellende Gericht siehe Schäffer in Kneihls/Lienbacher, Bundesverfassungsrecht, Art. 140 Rz. 57; Rohregger in Korinek/Holoubek, Bundesverfassungsrecht, Art. 140 Rz. 213 ff.

<sup>9)</sup> Vgl. VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 18.

<sup>10)</sup> Vgl. VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 19.

<sup>11)</sup> VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 21.

<sup>12)</sup> VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 21.

dung des Art. 14 Abs. 1 DBA Liechtenstein dazu führen würde, dass die Anrechnungsmethode sowohl für Unternehmensgewinne als auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit zum Tragen kommen würde und die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken beseitigt wären. Die Gleichbehandlung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit wäre aber auch erreicht, wenn auf beide abkommensrechtlichen Einkunftsarten die Befreiungsmethode angewendet wird. Der Anfechtungsantrag hätte sich dann auf die Zahl 7 und den anschließenden Beistrich in Art. 23 Abs. 2 des DBA beschränken müssen.<sup>13)</sup> Der VfGH gibt keine Begründung, warum er den Sitz der allfälligen Rechtswidrigkeit nicht in dieser Vorschrift, sondern in Art. 14 des DBA gesehen hat. Offen bleibt damit auch, wie sich der VfGH verhalten hätte, wenn der VwGH die Zahl 7 und den anschließenden Beistrich in Art. 23 Abs. 2 des DBA bekämpft hätte. An der Präjudizialität der Regelung wäre es angesichts des weiten Verständnisses des VfGH auf diesem Gebiet gerade im Anlassfall – der Steuerpflichtige erbrachte auch Leistungen wie „z. B. Produktion und Gestaltung eines Buches, Gesamtkonzept Investor Relations PR, PR-Strategie, Produktion einer englischen Buchfassung“ – nicht unbedingt gescheitert.<sup>14)</sup> Kommt es dem VfGH tatsächlich ausschließlich darauf an, dass nach Beseitigung der angefochtenen Norm auf Art. 7 und Art. 14 des DBA dieselbe Methode anzuwenden wäre, hätte er auch diesen Antrag zulassen müssen. Angesichts der sonst strengen Rechtsprechung des VfGH zum Sitz der Rechtswidrigkeit würde es allerdings verblüffen, wenn der VfGH einen Gestaltungsspielraum des vorlegenden Gerichts annimmt und damit die Festlegung des Sitzes der Rechtswidrigkeit und letztlich auch die Gestaltung der im Fall einer Aufhebung verbleibenden Rechtslage weitgehend in die Hände eines anderen Gerichts legt.<sup>15)</sup> Dies wäre insbesondere dann bedenklich, wenn man berücksichtigt, dass Aufhebungsanträge auch von der Bundesregierung und Landesregierungen und Abgeordneten gestellt werden können und der VfGH bei derartigen Aufhebungsanträgen bisher in dieser Hinsicht dieselben Maßstäbe angelegt hat.

Der Antrag des VwGH erstreckt sich nicht nur auf Art. 14 Abs. 1 des DBA, sondern den gesamten Art. 14 und damit auch auf Abs. 2. Diese Vorschrift enthält die Definition des Ausdrucks „freier Beruf“. Der VfGH erachtet auch Abs 2 als zulässigen Anfechtungsgegenstand und begründet dies wiederum lediglich in einem Satz damit, dass mit Art. 14 Abs. 1 des DBA „[...] Art. 14 Abs. 2 DBA Liechtenstein in untrennbarem Zusammenhang [steht]“.<sup>16)</sup> Gerade das Vorliegen eines untrennbaren Zusammenhangs ist aber höchst zweifelhaft. Immerhin würde die Definition des Art. 14 Abs. 2 bei Aussetzung der Anwendung des Art. 14 Abs. 1 keineswegs ihren Anwendungsbereich verlieren. Die Art. 13 Abs. 2 und 22 Abs. 2 des Abkommens bedienen sich nämlich ebenfalls des Begriffs des freien Berufs. Daher ist die Definition des Art. 14 Abs. 2 auch für diese Vorschriften von Bedeutung.<sup>17)</sup> Auch wenn eine Beendigung der Anwendung des Art. 14 Abs. 2 vermutlich nicht dazu geführt hätte, dass der Begriff des freien Berufs für Zwecke des Art. 13 Abs. 2 und des Art. 22 Abs. 2 seinen Inhalt verändert,<sup>18)</sup> ist es doch vor diesem Hintergrund alles andere als naheliegend, die Definition des Art. 14 Abs. 2 in „untrennbarem Zusammenhang“ mit Abs. 1 zu sehen.

Die Großzügigkeit, mit der der VfGH die Zulässigkeit des Anfechtungsantrags geprüft hat, ist bloß vor dem Hintergrund zu erklären, dass der VfGH die Vorschrift letztlich ohnehin nicht als verfassungswidrig angesehen hat. Der VfGH wollte es dem VwGH vermutlich ersparen, einen neuen – diesmal zulässigen – Aufhebungsantrag einbringen zu müssen, der dann erst recht wieder als unbegründet abgewiesen worden wäre. Keineswegs ist gesichert, dass der VwGH diesen Antrag tatsächlich gestellt hätte: Der VwGH

---

<sup>13)</sup> Dazu Lang, SWI 2014, 72; D. Aigner/Kofler/Tumpel, SPRW 2014, 31.

<sup>14)</sup> Näher Lang, SWI 2014, 72.

<sup>15)</sup> Vgl. ausführlich Lang, Rechtswidrigkeit, in Holoubek/Lang, Steuersachen, 276.

<sup>16)</sup> VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz, 21.

<sup>17)</sup> So schon Lang, SWI 2014, 71.

<sup>18)</sup> Dazu auch Lang, SWI 2014, 71.



ist zwar zur Anfechtung verpflichtet, wenn er gegen eine Vorschrift verfassungsrechtliche Bedenken hat.<sup>19)</sup> Bisher hat er allerdings wenig Sympathie dafür gezeigt, den Anwendungsbereich der Befreiungsmethode im DBA Liechtenstein großzügig zu bemessen.<sup>20)</sup> Möglicherweise hätte er daher davon abgesehen, die Wortfolge „7,“ in Art. 23 Abs. 2 des DBA anzufechten, falls der VfGH dort den Sitz der Rechtswidrigkeit gesehen hätte. Dann wären die Bedenken so lange nicht ausgeräumt gewesen, bis ein anderes Gericht oder der VfGH selbst die Gelegenheit gehabt hätte, einen derartigen Beschluss zu fassen. Wenn das Ergebnis des Verfahrens für den Maßstab bei der Prüfung der Zulässigkeit des Anfechtungsantrags ausschlaggebend war, wäre es besser gewesen, der VfGH wäre – unter Berufung auf verfahrensökonomische Erwägungen – auf die Zulässigkeitsfrage gar nicht eingegangen und hätte nur in der Sache entschieden. Er hätte ja auch argumentieren können, dass eine nähere Prüfung der Zulässigkeitsfrage angesichts der für ihn auf der Hand liegenden negativen Sachentscheidung nicht notwendig ist. Mit der nunmehr gegebenen Begründung erweckt der VfGH den Eindruck, den Maßstab für die Bestimmung des Sitzes der Rechtswidrigkeit für alle Konstellationen – und damit auch für jene, in denen das Verfahren mit der Aufhebung oder der Feststellung der Verfassungswidrigkeit endet – vorzugeben. Die sorgfältige Prüfung des Sitzes der Rechtswidrigkeit macht es aber eben gelegentlich erforderlich, einen neuerlichen Aufhebungsantrag einzufordern. Die damit verbundene Verfahrensverzögerung hat den VfGH auch in anderen Fällen nicht davon abgehalten, die Zulässigkeit des Antrags gründlich zu prüfen. In Hinblick auf Art. 14 Abs. 2 des DBA könnte nicht einmal die sonst mögliche Verfahrensverzögerung ins Treffen geführt werden, um zu rechtfertigen, warum der VfGH nicht den Antrag als zu weit gefasst angesehen hat und Art. 14 Abs. 2 stattdessen – unzutreffend – in „*untrennbarem Zusammenhang*“ mit Abs. 1 gesehen hat: Eine zu weite Fassung des Antrags macht diesen nämlich nach der jüngeren Rechtsprechung nicht zur Gänze unzulässig, sondern führt, wenn der Antrag in der Sache begründet ist, im Fall der Aufhebung nur eines Teils der angefochtenen Bestimmungen im Übrigen zu seiner teilweisen Abweisung.<sup>21)</sup> Der VfGH hätte daher ohne Weiteres einräumen können, dass der Aufhebungsantrag zu weit gefasst ist, oder diese Frage im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung noch offenlassen können.

### III. Die Begründung der Sachentscheidung

In der Begründung seiner Sachentscheidung beschäftigt sich der VfGH zunächst mit dem vom VwGH aufgeworfenen Argument des internationalen Standards, wonach auf Basis des OECD-MA nicht mehr zwischen Art. 7 und Art. 14 differenziert wird. Im Zentrum stehen folgende Ausführungen: *„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 (Art. 14 UN-Musterabkommen) und Unternehmensgewinnen (Art. 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 Art. 7 B-VG verstoßen.“*<sup>22)</sup>

<sup>19)</sup> Dazu Lang, Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang*, Steuersachen, 276; in Hinblick auf das BFG auch Pfau, ÖStZ 2014, 347 f.

<sup>20)</sup> Zur bisherigen Rechtsprechung des VwGH, die dazu neigt, Art. 14 DBA Liechtenstein äußerst eng zu interpretieren, und zur Kritik daran Lang, SWI 2014, 58 ff.

<sup>21)</sup> VfGH 14. 3. 2013, G 65/12 u. a., VfSlg. 19.746/2013.

<sup>22)</sup> Vgl. VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 33.

Der im einleitenden Nebensatz enthaltene Hinweis auf das UN-Musterabkommen verwirrt: Zwar ist Liechtenstein tatsächlich mittlerweile Mitglied der Vereinten Nationen, doch ist das DBA Liechtenstein keineswegs auf Grundlage des UN-Musterabkommens abgeschlossen. Warum „für Liechtenstein [...] das Musterabkommen der Vereinten Nationen in Betracht zu ziehen ist“ – und zwar offenbar auch vom VfGH selbst –, bleibt unergründlich. Anders als im Falle des OECD-MA existiert im Hinblick auf das UN-Musterabkommen nicht einmal eine unverbindliche Empfehlung an die Mitgliedstaaten, den Abkommensverhandlungen das Musterabkommen zugrunde zu legen. Immerhin macht der VfGH mit dem Hinweis auf das UN-Musterabkommen, das auch heute noch zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit unterscheidet, deutlich, dass von einem „internationalen Standard“ gar nicht die Rede sein kann. Das klärt aber nicht, warum das Vorliegen eines „internationalen Standards“ überhaupt für die verfassungsrechtliche Beurteilung relevant sein soll.

In weiterer Folge legt der VfGH dar, dass die Abweichung einer Regelung vom „internationalen Standard“ noch keine Gleichheitswidrigkeit bewirkt. Damit stellt sich der VfGH gegen eine Position, die von niemandem – und auch nicht vom Antrag stellenden VwGH – vertreten wurde. Die Annahme, jede Abweichung einer bilateralen Regelung von einem wie auch immer definierten internationalen Standard sei *ipso iure* verfassungswidrig, wäre geradezu absurd. Der VwGH hatte ganz anders argumentiert: Die Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und selbständiger Arbeit könne nicht auf den „internationalen Standard“ gestützt werden und bedürfe daher einer anderen – vom VwGH aber auch nicht gesehenen – Rechtfertigung, um verfassungskonform zu sein. Der VfGH zielt somit auf einen – von ihm selbst aufgestellten – Pappkameraden.

Diese Kritik soll aber nicht überdecken, dass sich der VfGH im Kern seiner Entscheidung auf dem Boden traditioneller gleichheitsrechtlicher Argumentationsmuster bewegt: Der Gerichtshof verlangt eine sachliche Rechtfertigung für die Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit. Der Umstand, dass der VfGH in mehreren Erkenntnissen die Unterscheidung zwischen gewerblichen und selbständigen Einkünften nach dem EStG nicht als gerechtfertigt erachtet hat, bedeutet noch nicht, dass sich auch auf DBA-Ebene dafür keine Rechtfertigung finden lässt. Dem ist zuzustimmen: Die Einkunftsarten des EStG einerseits und die Verteilungsnormen der DBA andererseits sind voneinander zu unterscheiden und stehen in unterschiedlichen rechtlichen Zusammenhängen. Daher hat auch die Rechtfertigungsprüfung jeweils gesondert zu erfolgen und kann auch zu unterschiedlichen Ergebnissen führen. Dazu kommt noch, dass die Grenze zwischen gewerblichen und selbständigen Einkünften nach dem EStG anders als jene zwischen den Unternehmensgewinnen und den Einkünften aus selbständiger Arbeit auf Abkommensebene verlaufen kann. Dies gilt insbesondere dann, wenn man in dem auch vom VfGH angeführten Art. 3 Abs. 2 des DBA die abkommensautonome Interpretation bestätigt sieht.<sup>23)</sup>

Der VfGH ist dann – im Einklang mit den Gesetzesmaterialien<sup>24)</sup> – davon ausgegangen, dass die Anrechnungsmethode für aus Liechtenstein stammende Unternehmensgewinne vereinbart wurde, um dem „zu beobachtenden erheblich ansteigenden Trend zu Einkommens- und Vermögensverlagerungen aus Österreich nach Liechtenstein entgegenzuwirken“. <sup>25)</sup> Die Gründe für die Wahl der Anrechnungsmethode bei Unternehmensgewinnen treffen nach Auffassung des VfGH nicht in vergleichbarer Weise für selbständige Einkünfte zu. Für Art. 14 des DBA sei maßgebend, dass „die einkünfterzielende Tätigkeit vom Steuerpflichtigen im Regelfall persönlich unter Einsatz – zum Teil auch berufsrechtlich verankerter – besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten ausgeübt wird“. <sup>26)</sup> Die persönlich

---

<sup>23)</sup> Dazu Lang, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 (288).

<sup>24)</sup> ErlRV 19 B1gNR 12. GP, 11.

<sup>25)</sup> VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 36.

<sup>26)</sup> VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 38.

ausgeübte Tätigkeit müsse funktional einer festen Einrichtung zugeordnet werden: „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).“<sup>27)</sup>

Der VfGH betont somit den persönlichen Charakter der Tätigkeit, der Art. 14 OECD-MA und auch Art. 14 DBA Liechtenstein zugrunde liegt. Der VfGH spricht davon, dass dies bloß „im Regelfall“ zutrifft und ignoriert keineswegs, dass die Grenzen zwischen Art. 7 und Art. 14 fließend sind. Denn auch bei Unternehmensgewinnen kann der „persönlichen Tätigkeit“ maßgebliche Bedeutung zukommen, so wie auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die „Verlagerung bestimmter betriebswirtschaftlicher Funktionen unter Einsatz von Personal und sachlicher Ressourcen“ ausschlaggebend sein kann. Im Kern geht es somit darum, wie weit die mit beiden Vorschriften nach Auffassung des VfGH verbundenen Typisierungen verfassungsrechtlich tragfähig sind. Nicht zufällig betont der VfGH in diesem Erkenntnis mehr als einmal den „rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers“, den er hier verhältnismäßig großzügig bemisst.

Der VfGH macht jedenfalls klar, dass es nicht ausreicht, dass die Differenzierung zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses gerechtfertigt war.<sup>28)</sup> Er betont, dass die maßgebenden Gründe, einer zu beobachtenden Einkünfteverlagerung entgegenzuwirken, für Einkünfte aus selbständiger Arbeit „nach wie vor“ nicht in vergleichbarer Weise zutreffen. Auch für völkerrechtliche Verträge – und damit für DBA – gilt, dass sie zu jedem Zeitpunkt den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprechen müssen.<sup>29)</sup> Fällt ein ursprünglich gegebener Rechtfertigungsgrund im Laufe der Zeit weg und lässt sich die Differenzierung auch sonst nicht begründen, wird die Regelung gleichheitswidrig.

#### IV. Die Auswirkungen der Entscheidung

Jene Auffassung, nach der DBA-Normen vom VfGH nicht an verfassungsrechtlichen Maßstäben gemessen werden sollen,<sup>30)</sup> hat sich somit nicht durchgesetzt: Der VfGH hat die durch Art. 14 DBA Liechtenstein bewirkte Differenzierung als gerechtfertigt angesehen, dabei aber auch deutlich gemacht, dass er DBA-Normen in gleicher Weise einer verfassungsrechtlichen Prüfung unterzieht wie Normen des originär innerstaatlichen Steuerrechts. Im Kern seiner Begründung hat sich der Gerichtshof derselben Argumentationsmuster bedient wie auch sonst bei der von ihm vorzunehmenden Normenkontrolle. Damit hat er den Weg

<sup>27)</sup> Vgl. VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz. 39 f.

<sup>28)</sup> So auch Lang, SWI 2014, 67.

<sup>29)</sup> Offenbar zweifelnd Loukota, SWI, 6; eindeutig a. A. D. Aigner/Kofler/Tumpel, SPRW 2014, 8 ff.

<sup>30)</sup> Tendenziell in diese Richtung Loukota, SWI, 4.

für weitere Normenkontrollverfahren freigemacht, die nicht nur vom VwGH, sondern auch vom BFG initiiert werden können. Ob eine DBA-Vorschrift „*internationalen Standards*“ entspricht oder von ihnen abweicht, spielt keine Rolle: Die Übereinstimmung einer bilateralen DBA-Norm mit einer Vorschrift eines Musterabkommens kann genauso wenig eine Rechtfertigung für eine Differenzierung abgeben, wie eine von einem Musterabkommen abweichende Regelung *ipso iure* verfassungswidrig ist. Immer ist – wenn es um die Übereinstimmung mit dem Gleichheitsgrundsatz geht – nach der Vergleichbarkeit der Regelungen, der Rechtfertigung der Differenzierung und schließlich der Verhältnismäßigkeit zu fragen. Ob die Regelung Bestandteil des originär innerstaatlichen Rechts ist oder in ein DBA „verpackt“ wurde, spielt für die verfassungsrechtliche Prüfung keine Rolle.

In den Blick geraten daher DBA-Regelungen wie jene für Einkünfte aus öffentlichen Kassen: Historisch waren es Souveränitätsüberlegungen, die dazu geführt haben, dass Dienstnehmer von Gebietskörperschaften ihre Gehälter und Pensionen nur im Staat der Körperschaft besteuern mussten. Heute ist es kaum zu rechtfertigen, dass Dienstnehmer, die für ihre Dienstgeber identische Tätigkeiten ausführen, je nach der rechtlichen Qualifikation des Dienstgebers – juristische Person des privaten Rechts oder des öffentlichen Rechts – völlig unterschiedlich besteuert werden.<sup>31)</sup> Genauso wenig ist nachvollziehbar, dass der u. a. auch mit der Erlassung von Bescheiden befasste Sachbearbeiter einer Pensionsversicherungsanstalt seine eigene Pension auch dann in Österreich zu versteuern hat, wenn er in Spanien ansässig geworden ist,<sup>32)</sup> während sein früherer Kollege aus der Revisions- und dann aus der EDV-Abteilung nach Spanien übersiedeln und dort seine Pension ohne österreichische Steuerlast beziehen kann.<sup>33)</sup> Die durch die Art. 19 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften bewirkten Differenzierungen sind höchst fragwürdig.<sup>34)</sup>

Ähnliches gilt für Schifffahrts- und Luftfahrtsunternehmen, die nach den meisten DBA vom sonst üblichen Betriebsstättenprinzip ausgenommen sind.<sup>35)</sup> Derartige ausländische Unternehmen unterliegen daher – anders als andere ausländische Unternehmen – auch im Fall einer festen Einrichtung in Österreich hier nicht der Steuerpflicht. Ihre ausländischen Dienstnehmer werden ebenso wenig in Österreich besteuert: Der von einem ausländischen Unternehmen beschäftigte und dort wohnhafte und auch häufig in Österreich tätige Chauffeur eines Reisebusses kann daher der Steuerpflicht in Österreich unterliegen, der im Ausland wohnende Pilot eines im selben Staat ansässigen Luftfahrtunternehmens oft nicht, auch wenn er ebenfalls laufend in erheblichem Ausmaß auf oder über österreichischem Territorium tätig ist.

Noch gravierender sind oft Differenzierungen, die nicht auf eine Regelung eines Musterabkommens zurückgehen, sondern in Abweichung von ihnen in bilateralen Verhandlungen vereinbart wurden. Die Gefahr, dass die Auswirkungen der oft erst während der Verhandlungen formulierten Regelungen nicht hinreichend bedacht werden können, ist größer. Handwerkliche Fehler sind häufiger.<sup>36)</sup> Anschauungsmaterial dazu liefern das DBA Schweiz und die dort enthaltenen spezifischen Regelungen für Einkünfte aus öffentlichen Kassen:<sup>37)</sup> Wer für eine Schweizer juristische Person des öffentlichen Rechts

---

<sup>31)</sup> Ausführlich Lang, Möglichkeiten der Vereinfachung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen* (Hrsg.), Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, FS H. Kofler (2009) 127 (136 ff.); siehe auch Lang, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU – jüngste Initiativen der EU-Kommission, SWI 2013, 206 (209 f.).

<sup>32)</sup> VwGH 19. 9. 2007, 2007/13/0080; siehe dazu auch Lang, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, in *Rödler/Spindler/Tipke* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg (2009) 879 (884).

<sup>33)</sup> VwGH 17. 10. 2007, 2007/13/0088; siehe auch *Loukota*, Das Problem mit den öffentlichen Funktionen im DBA-Recht, SWI 2014, 42 (47, 49).

<sup>34)</sup> Näher Lang, Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, *Bulletin for International Taxation* 2007, 17 (17 ff.).

<sup>35)</sup> Lang, Vereinfachung, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 134 ff.

<sup>36)</sup> Dazu näher Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Redaktionsfehler, in *KWT – Fachsenat für Steuerrecht* (Hrsg.), Personengesellschaften, Gedenkschrift für Karl Bruckner (2013) 463 (463 ff.).

<sup>37)</sup> Näher Lang, SWI 2011, 194 ff.; kritisch zu den Differenzierungen Lang, Vereinfachung, in *Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen*, FS Kofler, 129 ff.



in der Schweiz tätig und in Österreich ansässig ist, kann in Österreich besteuert werden. Eine in der Schweiz erhobene Steuer ist auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen. Übt derselbe in Österreich Ansässige dieselbe Tätigkeit für dieselbe Schweizer juristische Person in Österreich aus, hat Österreich diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Warum die schwächere Nahebeziehung zu Österreich – Ausübung der Tätigkeit in der Schweiz – Besteuerung auslöst, während die stärkere Nahebeziehung zu Österreich – Ausübung der Tätigkeit in Österreich – die österreichische Besteuerung ausschließt, bleibt unergründlich. Eine gleichheitsrechtliche Prüfung kann diese Differenzierung wohl kaum bestehen.<sup>38)</sup>

## V. Zusammenfassung

Helmut Loukota hat befürchtet, dass nach der Entscheidung des VfGH die „Verfassungsjagd“ auf DBA eröffnet sein könnte.<sup>39)</sup> Wer DBA bisher von der verfassungsgerichtlichen Kontrolle ausgenommen gesehen hat, muss tatsächlich umlernen: Der VfGH hat deutlich gemacht, dass er gewillt ist, DBA-Normen in gleicher Weise seiner Prüfung zu unterziehen wie andere Normen. Der Rechtsstaat macht auch im DBA-Recht keine Pause. Der VfGH und das BFG werden daher in Hinkunft auf dem Gebiet des DBA-Rechts mit derselben Selbstverständlichkeit Normenkontrollverfahren einleiten wie in anderen Bereichen des Steuerrechts. Polemik ist dabei aber fehl am Platz. „Business as usual“ ist angesagt.<sup>40)</sup> Das internationale Steuerrecht ist ein in der Praxis immer wichtiger werdender Bereich des Steuerrechts. DBA-Normen sind aufgrund ihrer Schrankenwirkung eng mit den originär innerstaatlichen Tatbeständen verzahnt. Daher ist es nur folgerichtig, an diese Vorschriften die gleichen verfassungsrechtlichen Anforderungen wie an andere Vorschriften zu stellen.

Die österreichischen Vertreter in den OECD-Gremien sind daher gut beraten, bei der Formulierung von neuen Vorschriften des OECD-MA auf deren Übereinstimmung mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben zu achten und – wenn sie sich dabei nicht durchsetzen – gegebenenfalls einen Vorbehalt zur jeweiligen Vorschrift des OECD-MA zu machen oder zumindest bei bilateralen Verhandlungen von der Übernahme solcher Vorschriften in ein DBA abzusehen. Genauso große Sorgfalt ist geboten, wenn erwogen wird, in einem bilateralen DBA eigene Wege zu gehen und völlig von den Musterabkommen abzuweichen. Wenn der VfGH eine DBA-Vorschrift gelegentlich dennoch für verfassungswidrig erachtet und ihre Anwendung beendet, wird dies die internationalen Beziehungen nicht über Gebühr belasten: Zwar kann der VfGH den österreichischen Rechtsanwender damit zum *treaty override* verpflichten. Andere Staaten verstoßen aber – im Wege ihrer steuerlichen Gesetzgebung – oft aus viel weniger hehren Gründen gegen die von ihnen eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtungen. Vor allem kann aber der VfGH in solchen Fällen den zuständigen österreichischen Organen weitreichende zeitliche Spielräume gewähren und die Beendigung der Anwendung der verfassungswidrigen Vorschrift hinausschieben. Ihnen bleibt daher die Möglichkeit, die betroffene DBA-Vorschrift neu zu verhandeln. Die Erfahrungen der letzten Jahre zeigen auch, dass es vielen Staaten – darunter auch Österreich – häufig gelingt, Änderungen der DBA-Regelungen schneller als früher vorzunehmen, oft ohne Verhandlungsrunden und bloß im Korrespondenzweg. Die unter dem Druck der OECD erfolgten Änderungen auf dem Gebiet des Informationsaustauschs sind ein anschauliches Beispiel dafür. Wenn sich die OECD mit ihren Plänen zur weitreichenden Änderung der bisher geltenden DBA durchsetzt,<sup>41)</sup> werden solche kurzfristigen und das gesamte DBA-Netz eines Staates umfassenden Änderungen sogar der Regelfall werden.

<sup>38)</sup> Zu ähnlich bedenklichen Konstellationen näher Geiger, SWI 2011, 291 f.

<sup>39)</sup> Loukota, SWI 2014, 8.

<sup>40)</sup> So bereits Lang, SWI 2014, 74.

<sup>41)</sup> Zur BEPS-Diskussion und ihren möglichen Auswirkungen auf DBA vgl. z. B. Lang, BEPS Action 6: Introducing an Anti-Abuse Rule in Tax Treaties, Tax Notes International 2014, 655 (655 ff.).

# SWI-Quartal Sabo

inklusive **Onlinezugang**  
und **app** zum Heft-download



**Aktion**  
Jetzt **20%**  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Quartalsabo 2014 inkl. Onlinezugang und App**

(24. Jahrgang 2014, Heft 10-12)

**EUR 45,60**

Jahresabo 2014 EUR 228,-

**Das Angebot gilt nur für Neuabonnements.** Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort

E-Mail

Telefon (Fax)

Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.  
Scheydgasse 24  
PF 351, 1210 Wien  
Tel: 01 24 630-0  
Bestellen Sie online unter  
[www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)  
oder via E-Mail an  
[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  
oder per Fax  
**01/24 630-53**