

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Claus Staringer

DBA-Politik und Verfassungsrecht

Tax Treaty Policy and Constitutional Law

Martin Wagner

Wegzugsbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen

Exit Tax and Tax Treaties

Reinhold Beiser

Steuerfreie Übertragung stiller Reserven aus unionsrechtlicher Sicht

Tax-Free Transfer of Hidden Reserves from the Perspective of Union Law

Bernhard Renner

Verhältnis von nationalem Recht zu Unionsrecht

Relationship Between Domestic Law and Union Law

Viktoria Wöhrer / Alexander Zeiler

Vorschlag für eine Reform des Amtshilfedurchführungsgesetzes

Proposal for a Reform of the Administrative Assistance Implementation Act

News aus der EU

EU News

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

SWI-Jahresabo

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



Aktion
Jetzt **20%**
günstiger!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App
(24. Jahrgang 2014, Heft 1-12)

EUR 182,40
Statt 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
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Claus Staringer*)

DBA-Politik und Verfassungsrecht

TAX TREATY POLICY AND CONSTITUTIONAL LAW

Upon request of the Austrian Supreme Administrative Court, the Austrian Constitutional Court will have to decide on the constitutionality of Art. 14 of the tax treaty with Liechtenstein, whereby income from “*independent activities*” (in particular in the legal or medical profession) carried out in Liechtenstein by Austrian residents is tax-exempt in Austria. Claus Staringer explains how this exemption could be justified, and also analyzes the effects on Austrian tax treaty policy if the Constitutional Court were to declare this treaty exemption unconstitutional.


I. Die Anfechtung von Art. 14 DBA Österreich – Liechtenstein beim VfGH durch den VwGH

Der VwGH hat mit Beschluss vom 24. 10. 2013¹⁾ den Antrag an den VfGH gestellt, Art. 14 DBA Liechtenstein wegen Verstoßes gegen den Gleichheitssatz für verfassungswidrig zu erklären. Gegenstand der Anfechtung durch den VwGH ist somit jene Abkommensbestimmung des DBA Liechtenstein, die das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus selbständiger Arbeit eines in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen an Liechtenstein zuteilt, der seine selbständige Tätigkeit durch eine in Liechtenstein gelegene feste Einrichtung ausübt. Gleichzeitig ist Österreich in einem solchen Fall gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA Liechtenstein zur Befreiung solcher Einkünfte aus selbständiger Arbeit verpflichtet. In dieser Befreiung sieht der VwGH eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung gegenüber in Österreich ansässigen Beziehern von Unternehmensgewinnen im Sinne von Art. 7 DBA Liechtenstein, bei denen die einer liechtensteinischen festen Einrichtung bzw. Betriebsstätte zurechenbaren Einkünfte in Österreich nicht befreit sind. Vielmehr wird für solche Unternehmensgewinne die Doppelbesteuerung gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein durch die Anrechnungsmethode vermieden, was im Ergebnis für gewerbliche Unternehmer (die unter Art. 7 DBA Liechtenstein fallen) zu einer Steuerbelastung nach österreichischem Steuerniveau führt.²⁾ Dagegen unterliegen die von Art. 14 DBA Liechtenstein erfassten Selbständigen (insbesondere Freiberufler wie Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder etc.) mit den ihrer liechtensteinischen festen Einrichtung zurechenbaren Einkünften im Ergebnis nur in Liechtenstein der Besteuerung.³⁾

Der Anfechtungsantrag des VwGH ist insoweit nicht überraschend, als der VwGH schon in seiner bisherigen Rechtsprechung der Verteilungsnorm des Art. 14 DBA Liechtenstein keine Sympathie entgegengebracht hat. In einer Reihe von Fällen hat der VwGH den Anwendungsbereich dieser Vorschrift nämlich eng verstanden wissen wollen,⁴⁾ sodass sich ihre Bedeutung in der Praxis immer weiter reduziert hat und heute im Kern nur noch „klassische“ Freiberufler erfasst. Jetzt will der VwGH offenbar der Bestimmung gleichsam den Todesstoß versetzen⁵⁾ und bekämpft sie als verfassungswidrig vor dem VfGH.

Die Fachwelt hat sich mit dem beim VfGH anhängigen Fall bereits intensiv beschäftigt: Zunächst hat *Franz Philipp Sutter*, der dem antragstellenden Senat des VwGH angehört

*) Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer leitet die Abteilung Unternehmenssteuerrecht am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Der Autor dankt Mag. Anna Binder, BSc. (Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU) für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats.

¹⁾ →  VwGH 24. 10. 2013, A 2013/0010.

²⁾ Mit einer Einkommensteuerbelastung von maximal 50 %.

³⁾ Mit einer Erwerbssteuerbelastung von maximal ca. 28 %.

⁴⁾ Vgl. VwGH 19. 12. 2006, 2005/15/0158; 28. 11. 2007, 2006/14/0057; 19. 3. 2008, 2005/15/0076.

⁵⁾ In diesem Sinne auch Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 (59 f.).

hat, seine Überlegungen zur Verfassungswidrigkeit von Art. 14 DBA Liechtenstein offengelegt, die wohl auch in die Entscheidungsfindung des VfGH eingeflossen sind.⁶⁾ Dagegen hat *Helmut Loukota* unter Hinweis auf die historischen Abkommensverhandlungen zwischen Österreich und Liechtenstein im Jahr 1969 die Verfassungskonformität der Vorschrift verteidigt.⁷⁾ Ebenfalls für die Verfassungskonformität von Art. 14 DBA Liechtenstein haben sich *Dietmar Aigner*, *Georg Kofler* und *Michael Tumpel* in einer umfangreichen Untersuchung ausgesprochen.⁸⁾ *Reinhold Beiser* hat sich dem Fall im Prinzipiellen genähert, indem er die Anrechnungsmethode in einem DBA generell für verfassungsrechtlich bedenklich hält, wogegen die Befreiungsmethode sogar gleichheitsrechtlich geboten wäre.⁹⁾ Auch *Michael Lang* hat sich – im Ergebnis offen – intensiv mit den vom VfGH vorgebrachten Argumenten befasst.¹⁰⁾

Ein so geballtes Erscheinen von Literatur hohen Rangs lässt sich nicht bloß damit erklären, dass der VfGH selten mit Fällen aus dem Bereich des DBA-Rechts befasst wird.¹¹⁾ Der besondere wissenschaftliche Reiz – und auch die politische Spannung – des VfGH-Verfahrens zu Art. 14 DBA Liechtenstein liegt vielmehr darin, dass der VfGH dabei mit der Grundsatzfrage konfrontiert sein wird, welche Bedeutung der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz für die von Österreich in der Form völkerrechtlicher Staatsverträge abgeschlossenen DBA hat. Hier geht es um nichts weniger als die Frage, ob die DBA-Politik Österreichs einer nachträglichen verfassungsgerichtlichen Inhaltskontrolle zur Wahrung des Gleichheitssatzes unterliegt und – bejahendenfalls – welche konkreten gleichheitsrechtlichen Anforderungen an diese DBA-Politik zu stellen sind. Diese Grundsatzfragen gehen weit über den vorliegenden Anlassfall nach dem DBA Liechtenstein hinaus. Dies rechtfertigt es, das Thema erneut aufzugreifen.

II. Die Prüfungskompetenz des VfGH für DBA

1. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit von Staatsverträgen nach Art. 140a B-VG

Art. 140a B-VG enthält eine ausdrückliche verfassungsrechtliche Rechtsgrundlage, die dem VfGH die Prüfung von Staatsverträgen auf ihre Verfassungskonformität hin ermöglicht. Insoweit besteht ohne Zweifel eine Prüfungskompetenz des VfGH auch für als Staatsverträge geschlossene DBA.¹²⁾ Schon auf den ersten Blick eröffnet sich damit ein Spannungsverhältnis zum im Völkerrecht geltenden Grundsatz *pacta sunt servanda*, also der Verpflichtung der Vertragsstaaten zur Vertragstreue, da Art. 140a B-VG es letztlich der verfassungsgerichtlichen Kontrolle anheimstellt, ob Österreich als Vertragsstaat seiner völkerrechtlichen Verpflichtung zur Erfüllung eines Staatsvertrags nachkommen kann. Denn die Rechtsfolge einer vom VfGH im Verfahren nach Art. 140a B-VG festgestellten Verfassungswidrigkeit eines Staatsvertrags (oder einzelner seiner Bestimmungen) besteht in der – allenfalls mit Fristsetzung bis zu zwei Jahren eintreten-

⁶⁾ *Sutter*, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode in einem DBA, SWI 2013, 514 (514 ff.); vgl. auch die Aussagen von *Zorn*, Präsident des antragstellenden Senats, einerseits in *Stürzlinger*, SWI-Jahrestagung: Kanzleiverlegung nach Liechtenstein, SWI 2009, 442 (442 ff.), andererseits in *Binder/Wöhrer*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (10 ff.).

⁷⁾ *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (2 ff.).

⁸⁾ *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art. 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW 2014, 1 (1 ff.).

⁹⁾ *Beiser*, Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode im Licht des Gleichheitssatzes, SWI 2014, 52 (52 ff.).

¹⁰⁾ *Lang*, SWI 2014, 58 ff.

¹¹⁾ Vgl. VfGH 27. 6. 1960, B 390/59, VfSlg. 3.766/1960; 8. 6. 1966, B 43/66, VfSlg. 5.276/1966; 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990.

¹²⁾ So schon *H.-J. Aigner*, Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat, in *Gassner/Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 169 (174 f.).

den – Unanwendbarkeit der verfassungswidrigen Regelung.¹³⁾ Dieses Spannungsverhältnis nimmt die Bundesverfassung aber letztlich in Kauf.¹⁴⁾ Die Gegenauffassung, die nur Erzeugungsfehler bei der Rechtssetzung durch Staatsverträge (etwa durch Fehlen der entsprechenden Genehmigungsmehrheiten im Nationalrat) als aufhebungsrelevant für Zwecke des Art. 140a B-VG ansehen wollte, hat sich nicht durchgesetzt.¹⁵⁾

Aus der Sicht des Rechtsschutzes ist eine solche umfassende Prüfungscompetenz des VfGH für Staatsverträge (wie hier DBA) auch geboten.¹⁶⁾ Gerade DBA können die konkrete Steuerbelastung massiv beeinflussen, indem sie etwa für bestimmte Einkünfte eine Befreiung von der Besteuerung in Österreich anordnen, für andere Einkünfte aber nicht. Hier muss dem Betroffenen eine Möglichkeit zum verfassungsgerichtlichen Rechtsschutz eröffnet sein, weil ansonsten im Extremfall sogar völlig willkürliche Ungleichbehandlungen im Steuerrecht durch die Aufnahme einer diskriminierenden Regelung in ein DBA verfassungsrechtlich immunisiert wären. Eine solche Rechtsschutzlücke wäre nicht akzeptabel. Es ist daher überzeugend, auch für in DBA verankerte Regelungen eine gleichheitsrechtliche Prüfung durch den VfGH zuzulassen. Dies entspricht auch der ganz einhelligen Auffassung des Schrifttums.¹⁷⁾

2. Der Anfechtungsgegenstand im Fall des DBA Liechtenstein

Mit Rechtsschutz hat der vorliegende Fall zum DBA Liechtenstein aber nicht viel zu tun. Denn hier hat nicht der Steuerpflichtige den VfGH gegen eine gleichheitswidrige Besteuerung zu Hilfe gerufen. Vielmehr wurde der Prüfungsantrag vom VwGH in einem Verfahren gestellt, in dem dieser zu klären gehabt hätte, für welchen Teil der Einkünfte eines Journalisten und Schriftstellers Art. 14 (und nicht Art. 7) DBA Liechtenstein anzuwenden ist.¹⁸⁾ Diese schwierige Abgrenzung würde sich der VwGH ersparen, wenn er Art. 14 DBA Liechtenstein gar nicht anwenden müsste. Damit ist die Bestimmung zwar ohne Zweifel präjudiziell gewesen, was den VwGH zu ihrer Anfechtung vor dem VfGH nach Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a i. V. m. Art. 140a B-VG berechtigt hat.¹⁹⁾ Dennoch hat der Fall einen schalen Beigeschmack: Eine Verfassungswidrigkeit von Art. 14 DBA Liechtenstein hat im Ausgangsverfahren – soweit ersichtlich – außer dem VwGH niemand behauptet. Vielmehr hat sich der VwGH aus eigenem Antrieb dazu entschlossen, der sich aus Art. 14 (i. V. m. Art. 23 Abs. 1) DBA Liechtenstein in Österreich ergebenden Befreiung freiberuflicher Einkünfte, die vom VwGH offenkundig als ungerechtfertigtes „Freiberuflerprivileg“ verstanden wird, ein Ende zu bereiten.

Dieses Selbstverständnis des VwGH als „Privilegienjäger“ zeigt sich ganz klar in der von ihm getroffenen Wahl des Anfechtungsgegenstands: Der VwGH hat in seinem Antrag den Sitz der behaupteten Verfassungswidrigkeit in Art. 14 DBA Liechtenstein angesiedelt. Sollte diese Bestimmung nun wegfallen, würden die freiberuflichen Einkünfte

¹³⁾ Vgl. *Öhlinger in Korinek/Holoubek* (Hrsg.), Österreichisches Bundesverfassungsrecht II/2 B-VG (7. Lfg., 2005) Art. 140a Rz. 13 ff.; *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz. 1174.

¹⁴⁾ Vgl. *Miehsler*, Alfred Verdross' Theorie des gemäßigten Monismus und das Bundesverfassungsgesetz vom 4. März 1964, BGBl. Nr. 59, JBl 1965, 566 (572 f.); *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 71; *Öhlinger in Korinek/Holoubek*, B-VG (7. Lfg, 2005) Art. 140a Rz. 6.

¹⁵⁾ Vgl. *Balthasar*, „Pacta sunt servanda“ – Zur innerstaatlichen Relevanz von durch Staatsverträge eingegangenen Verpflichtungen Österreichs, ZÖR 1996, 161 (198). Dagegen für die herrschende Ansicht z. B. *Öhlinger in Korinek/Holoubek*, B-VG (7. Lfg, 2005) Art. 140a Rz. 11; *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz. 1172.

¹⁶⁾ Dazu ausführlich *Lang*, SWI 2014, 63 f.

¹⁷⁾ Vgl. *Lang*, DBA und innerstaatliches Recht, 82; *H.-J. Aigner*, Gleichheitsgrundsatz, in *Gassner/Lang/Schuch/Staringer*, Verteilung der Besteuerungsrechte, 174 f.; *Sutter*, SWI 2013, 518; *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 8 f.

¹⁸⁾ Zum Ausgangsfall UFS 22. 1. 2010, RV/0268-F/08; vgl. VwGH 24. 10. 2013, A 2013/0010, 2; *Sutter*, SWI 2013, 514 ff.

¹⁹⁾ Ebenso *Lang*, SWI 2014, 70 ff.

unter die Unternehmensgewinne im Sinne von Art. 7 DBA Liechtenstein fallen, was gemäß Art. 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein zur Anrechnungsmethode führt. Die Intention des VwGH ist somit, für inländische Freiberufler mit Betriebsstätteinkünften aus Liechtenstein die – höhere – Besteuerung in Österreich (unter Anrechnung der liechtensteinischen Steuer) zu erreichen. Dagegen hat insbesondere *Michael Lang* aufgezeigt, dass der Sitz der unterstellten Verfassungswidrigkeit ebenso gut in der Textfolge „7,“ in Art. 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein hätte gesehen werden können.²⁰⁾ Denn der Wegfall dieser Textfolge würde auch für Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 DBA Liechtenstein im Ergebnis zur Steuerbefreiung in Österreich führen (da diesfalls die in Art. 23 Abs. 1 DBA Liechtenstein als Generalklausel formulierte Befreiungsmethode eingreifen würde). Auch auf diese Weise würde sich für Unternehmensgewinne i. S. v. Art. 7 DBA Liechtenstein und Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. v. Art. 14 DBA Liechtenstein die gleiche Besteuerungsfolge erreichen lassen, allerdings auf dem – tieferen – Belastungsniveau des liechtensteinischen Steuerrechts. Dieses Ergebnis wäre aber offenkundig nicht im Sinne des VwGH. Stattdessen kämpft der VwGH ganz gezielt um die Herstellung von Gleichbehandlung auf dem – höheren – österreichischen Belastungsniveau.

Die vom VwGH getroffene Wahl des Anfechtungsgegenstands ist auch deshalb von Bedeutung, weil sich der VfGH nach seiner ständigen Rechtsprechung an den vom VwGH formulierten Antragsgegenstand gebunden erachtet.²¹⁾ Hier ist zu beachten, dass der VwGH in seinem Anfechtungsantrag die Vorschrift des Art. 14 DBA Liechtenstein in ihrer Gesamtheit (somit Abs. 1 und Abs. 2) angefochten hat. Tatsächlich könnte eine unterstellte Verfassungswidrigkeit aber allenfalls nur in Art. 14 Abs. 1 DBA Liechtenstein liegen, da dort für Einkünfte aus selbständiger Arbeit jener DBA-Verteilungstatbestand gebildet wird, für den Art. 23 Abs. 1 DBA Liechtenstein die Befreiung in Österreich anordnet. Die vom VwGH mitangefochtene Vorschrift des Art. 14 Abs. 2 DBA Liechtenstein erschöpft sich hingegen in einer Begriffsdefinition, was als „freier Beruf“ für Zwecke von Art. 14 Abs. 1 DBA Liechtenstein anzusehen ist. Diese Definition erscheint für sich verfassungsrechtlich aber unverdächtig.²²⁾ Der Antrag des VwGH wäre somit zu weit gefasst. Da der VfGH die Bindung an den Antragsgegenstand aber regelmäßig streng versteht,²³⁾ könnte dieser vermeintliche Formalfehler zur Zurückweisung des gesamten Antrags führen.²⁴⁾ Freilich dürfte eine solche Zurückweisung das Verfahren letztlich nur verzögern, da diesfalls wohl zu erwarten ist, dass der VwGH sodann einen verbesserten (d. h. nur noch auf Art. 14 Abs. 1 DBA Liechtenstein gerichteten) Antrag an den VfGH nachschiebt. Zur Verfahrensökonomie im Fall einer solchen Zurückweisung wäre es daher hilfreich, wenn der VfGH durch ein entsprechendes *obiter dictum* zu erkennen gibt, wie er die behauptete Gleichheitswidrigkeit von Art. 14 Abs. 1 des DBA in

²⁰⁾ *Lang*, SWI 2014, 72; ebenso auch *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 31.

²¹⁾ Vgl. VfGH 2. 7. 1981, G 31/79, VfSlg. 9.185/1981; 16. 12. 1983, G 46/82, VfSlg. 9.911/1983; 7. 3. 1986, V 9/82, VfSlg. 10.811/1986; 15. 12. 1990, G 33/89 u. a., VfSlg. 15.592/1990; 15. 3. 1991, G 36/90, VfSlg. 12.691/1991; 5. 3. 1994, G 67/93 u. a., VfSlg. 13.704/1994; *Haller*, Die Prüfung von Gesetzen (1979) 186 ff.; *Rohregger in Korinek/Holoubek*, B-VG (6. Lfg, 2003) Art. 140 Rz. 224; *Öhlinger*, Verfassungsrecht⁹ (2012) Rz. 1015; zur Anwendbarkeit der Vorschriften des Normenprüfungsverfahrens gem. Art. 139 und Art. 140 B-VG auf das Verfahren zur Prüfung von Staatsverträgen siehe den Verweis in Art. 140a B-VG; dazu *Öhlinger in Korinek/Holoubek*, B-VG (7. Lfg, 2005) Art. 140a Rz. 7.

²²⁾ *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 33, schlagen hingegen als möglichen Sitz der Verfassungswidrigkeit jene Wortfolgen in Art. 14 Abs. 1 („oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art“) und Abs. 2 („insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit“) DBA Liechtenstein vor, durch die der Anwendungsbereich des Art. 14 DBA Liechtenstein auf solche Tätigkeiten erstreckt wird, die keine freien Berufe im klassischen Sinn sind. Skeptisch dazu *Lang*, SWI 2014, 71 f.

²³⁾ Vgl. VfGH 12. 6. 1987, G 59/87 u. a., VfSlg. 11.345/1987; 25. 2. 1988, G 221/87, VfSlg. 11.610/1988; 8. 10. 1997, G 341/97, VfSlg. 14.967/1997; 26. 9. 2000, G 83/99, VfSlg. 15.935/2000.

²⁴⁾ Vgl. *Rohregger in Korinek/Holoubek*, B-VG (6. Lfg, 2003) Art. 140 Rz. 229.

der Sache sieht. Sollte der VfGH hier Skepsis zeigen, könnte dies einen neuerlichen Antrag des VwGH entbehrlich machen.²⁵⁾

III. Die unterschiedliche Behandlung von Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit nach dem DBA Liechtenstein

1. Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Unternehmensgewinne generell vergleichbar?

Ausgangspunkt der Auffassung des Antrags des VwGH ist die von ihm festgestellte Ungleichbehandlung von Beziehern von Unternehmensgewinnen (Art. 7 DBA Liechtenstein) und Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14 DBA Liechtenstein) nach dem DBA Liechtenstein. Diese Ungleichbehandlung ergibt sich aus dem Zusammenspiel der beiden Verteilungsnormen mit dem Methodenartikel (Art. 23 DBA Liechtenstein): Während in den beiden relevanten Verteilungsnormen de facto die gleiche Zuteilung des Besteuerungsrechts vorgenommen wird (nämlich an den Quellenstaat Liechtenstein, wenn der in Österreich ansässige Steuerpflichtige dort eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung hat), erfolgt durch den Methodenartikel eine Differenzierung. Nur für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wird die Befreiungsmethode angewendet, für Unternehmensgewinne dagegen die Anrechnungsmethode. In der Sache richten sich die Bedenken des VwGH daher gegen die unterschiedliche Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Die gesonderte Regelung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Art. 14 des DBA ist vielmehr nur die legistische Technik, die eine differenzierende Anknüpfung des Methodenartikels in Art. 23 Abs. 1 und 2 des DBA Liechtenstein ermöglicht. In einem Satz: Das Problem für den VwGH besteht schlicht darin, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit bei Vorliegen einer Betriebsstätte in Liechtenstein in Österreich befreit sind, Unternehmensgewinne dagegen nicht.²⁶⁾

Diese Differenzierung ist für den VwGH deshalb verfassungsrechtlich bedenklich, weil für ihn zwischen Gruppen von Steuerpflichtigen, die Einkünfte nach Art. 14 DBA Liechtenstein (Freiberufler) einerseits oder nach Art. 7 DBA Liechtenstein („normale“ gewerbliche Unternehmer) andererseits beziehen, kein relevanter Unterschied besteht. Vielmehr hegt der VwGH die Vorstellung, dass diese beiden Gruppen von Einkünftebeziehern zwar allenfalls historisch Unterschiede aufgewiesen haben, heute aber so sehr ineinanderfließen, dass ihre unterschiedliche steuerliche Behandlung unsachlich wäre.²⁷⁾ Dieses Bild des „Ineinanderfließens“ von Freiberuflern und sonstigen Unternehmern hat der VwGH aus dem Erkenntnis des VfGH zu § 11a EStG übernommen.²⁸⁾ Mit dieser Bestimmung wird eine begünstigte Besteuerung für nicht aus dem Unternehmen entnommene Gewinne ermöglicht, dies allerdings in der vor dem VfGH bekämpf-

²⁵⁾ Sollte der VfGH aber sogar zu erkennen geben, dass er die Ungleichbehandlung von Einkünften i. S. v. Art. 7 oder Art. 14 DBA Liechtenstein in die „andere Richtung“ aufzulösen wäre (sodass auch Unternehmensgewinne zu befreien wären), müsste der VwGH Farbe bekennen, ob ihm die Herstellung von Gleichheit auch dann am Herzen liegt, wenn sie zu einer Ausdehnung der Befreiung führen würde. Diesfalls müsste er einen auf die Wortfolge „7.“ in Art. 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein gerichteten neuerlichen Aufhebungsantrag stellen.

²⁶⁾ Der VwGH war bei seinem Antrag erkennbar durch das spürbare Steuersatzgefälle zwischen Österreich und Liechtenstein motiviert (vgl. Seite 4 des Antrags), das aufgrund der unterschiedlichen Methodenwahl im Ergebnis nur Bezieher selbständiger Einkünfte nutzen können. Dies sollte aber richtigerweise für die verfassungsrechtliche Analyse von Art. 14 DBA Liechtenstein keine Rolle spielen. Die Höhe des Steuerniveaus in Liechtenstein ist allein Sache der dortigen Gesetzgebung. Dieser souveränen Festlegung des liechtensteinischen Steuerniveaus hat sich Österreich durch die Befreiungsmethode – die im DBA Liechtenstein ohne das Erfordernis einer Mindestbesteuerung in Liechtenstein verankert wurde – unterworfen. Es würde daher nicht angehen, allein aus der niedrigeren Steuerlast in Liechtenstein nunmehr ein Gleichheitsproblem zu machen. Zudem hätte es dann Liechtenstein in der Hand seiner nationalen Steuergesetzgebung, eine Gleichheitswidrigkeit durch im Vergleich zu Österreich niedrige Steuersätze zu erzeugen oder umgekehrt durch Steuererhöhungen zu lindern oder ganz zu beseitigen.

²⁷⁾ Vgl. Sutter, SWI 2013, 516 ff.

²⁸⁾ VfGH 6. 12. 2006, G 151/06, VfSlg. 18.030/2006.

ten Fassung nur für die Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb, nicht aber aus selbständiger Arbeit. Diese Schlechterstellung insbesondere der Freiberufler war für den VfGH deshalb gleichheitswidrig, weil für eine Differenzierung ausreichende tatsächliche Unterschiede der Freiberufler einerseits zu den begünstigten Gruppen von Steuerpflichtigen (Land- und Forstwirte sowie Gewerbetreibende) andererseits nicht auszumachen waren.²⁹⁾

Wenn der VwGH diesen seinerzeit vom VfGH zu § 11a EStG entwickelten Gedanken nun auf den vorliegenden Fall des DBA Liechtenstein überträgt, so übersieht er dabei aber einen ganz wesentlichen Punkt: Ob einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen miteinander so sehr vergleichbar sind, dass auf sie auch die gleiche Rechtsfolge zur Anwendung gebracht werden muss, lässt sich nicht losgelöst von der Bestimmung sagen, um die es im Anlassfall geht. Vielmehr ist die Vergleichbarkeit der beiden Gruppen nicht abstrakt, sondern stets vor dem Hintergrund der *konkret* zur Prüfung anstehenden Norm zu prüfen. Aus dem Gesamtzusammenhang dieser Norm können sich ganz andere Gesichtspunkte ergeben, die gegen die Vergleichbarkeit der verschiedenen Gruppen von Steuerpflichtigen sprechen, die bei einer anderen Norm möglicherweise gar keine Rolle spielen. Aus diesem Grund ist Vorsicht geboten, wenn man – wie der VwGH dies getan hat – aus dem Umstand, dass der VfGH für die konkreten Zwecke der begünstigten Besteuerung des nicht entnommenen Gewinns nach § 11a EStG keinen relevanten Unterschied zwischen Selbständigen und Gewerbetreibenden (sowie Land- und Forstwirten) gesehen hat, *ganz allgemein* den Schluss zieht, dass auch an allen anderen Stellen der Steuerrechtsordnung diese Gruppen von Steuerpflichtigen gleichbehandelt werden müssen.

Dies lässt sich am vorliegenden Fall anschaulich zeigen: Bei § 11a EStG ging es um die Gewährung einer Thesaurierungsbegünstigung für im Unternehmen belassene Gewinne, deren Zielsetzung – wie der VfGH festgestellt hat – es letztlich unsachlich erscheinen lässt, gerade Selbständige von der Begünstigung auszunehmen, weil nicht erkennbar ist, warum das rechtspolitische Ziel der Eigenkapitalstärkung durch Gewinnthesaurierung nicht auch bei Selbständigen bestehen soll. Genau dies – und nicht mehr – hat der VfGH in der vom VwGH in Bezug genommenen Entscheidung ausgesprochen. Daraus den *generellen* Schluss einer verpflichtenden Gleichbehandlung von Gewerbetreibenden und Selbständigen zu ziehen, lässt sich mit der genannten Entscheidung des VfGH hingegen nicht begründen. Es ist auch nach der Entscheidung des VfGH zu § 11a EStG somit noch lange nicht gesagt, dass (und vielmehr noch zu erweisen, ob) die Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in einem DBA für Gewerbetreibende und Selbständige gleichmäßig erfolgen muss (oder ob in diesem Zusammenhang eine Differenzierung zulässig ist).

2. Die unterschiedlichen Konzepte von Anrechnungs- und Befreiungsmethode zur Herstellung von Wettbewerbsneutralität

In der Tat lassen sich bei der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in einem DBA triftige Gründe dafür ins Treffen führen, für Selbständige einerseits und Gewerbetreibende andererseits unterschiedliche Methoden zur Anwendung zu bringen. Hierfür ist es zunächst hilfreich, sich die mit Anrechnungsmethode und Befreiungsmethode verfolgten unterschiedlichen steuerpolitischen Konzepte zu vergegenwärtigen: Ziel der Anrechnungsmethode ist es, die Kapital- und Leistungsexportneutra-

²⁹⁾ Vgl. VfGH 6. 12. 2006, G 151/06, VfSlg. 18.030/2006 = GeS 2007, 43 (*Schneider*) = ÖStZ 2007, 40 = RdW 2007, 127 = SWK 2007, R 56; *Christian*, Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne auch für Freiberufler, AnwBl 2007, 112 (112); *Holoubek/Lang*, Rechtsprechungsübersicht Verfassungsgerichtshof, ecolox 2007, 297 (297 f.); *Kirchmayr/Achatz*, Nicht entnommene Gewinne auch für Bilanzierer mit selbständigen Einkünften begünstigt! taxlex 2007, 37 (37 ff.).

lität aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates sicherzustellen.³⁰⁾ Betrachtet man dies aus dem Blickwinkel der Wettbewerbsneutralität, soll durch die Anrechnungsmethode Wettbewerbsgleichheit zwischen solchen ansässigen Steuerpflichtigen, die nur von einem inländischen Stammhaus aus tätig werden, mit solchen ansässigen Steuerpflichtigen, die über ausländische Betriebsstätten tätig werden, hergestellt werden. Durch die Begründung einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat soll sich am Besteuerungsergebnis für den ansässigen Steuerpflichtigen nichts ändern. In der Logik der Anrechnungsmethode wird daher Wettbewerbsgleichheit zwischen ansässigen Steuerpflichtigen hergestellt, die sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im anderen Vertragsstaat tätig werden können oder – anders ausgedrückt – für die ein integrierter internationaler Markt besteht.³¹⁾

Dagegen verfolgt die Befreiungsmethode ein ganz anderes Konzept: Hier geht es um die Kapital- und Leistungsimportneutralität aus der Sicht des Tätigkeitsstaates, in dem der im Ansässigkeitsstaat ansässige Steuerpflichtige eine Betriebsstätte unterhält. Die Befreiungsmethode will Wettbewerbsgleichheit für solche Unternehmen im Vergleich zu ihren im Betriebsstättenstaat ansässigen Wettbewerbern schaffen, indem sie beide Gruppen (nur) der Besteuerung im Tätigkeitsstaat unterwirft.³²⁾ Der Befreiungsmethode liegt daher ein anderes Marktconcept als der Anrechnungsmethode zugrunde. Bei der Befreiungsmethode geht es stets um Wettbewerbsgleichheit am nationalen Markt des Tätigkeitsstaates mit den dort ansässigen Konkurrenten.³³⁾ Diese Methode hat daher den Vorzug, Wettbewerbsgleichheit dann herzustellen, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen gerade auf diesen Tätigkeitsstaat und den dort isolierten Markt beschränkt ist. Die Schwäche der Befreiungsmethode ist dagegen, dass gegenüber den übrigen Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat gerade keine Belastungsgleichheit erreicht wird. Dies ist aber unter Wettbewerbsgesichtspunkten dann unproblematisch, wenn die Märkte im Ansässigkeitsstaat und im Tätigkeitsstaat voneinander klar getrennt sind, zumal dann gar keine Wettbewerbsverzerrung droht.

3. Umsetzung dieser Konzepte im DBA Liechtenstein

Gerade bei der Methodenwahl für Einkünfte nach Art. 7 und Art. 14 DBA Liechtenstein werden diese unterschiedlichen Konzepte von Anrechnungs- und Befreiungsmethode besonders anschaulich vor Augen geführt. Bei den von Art. 7 DBA Liechtenstein erfassten gewerblichen Unternehmen ist die Gefahr nicht von der Hand zu weisen, dass diese in Liechtenstein Betriebsstätten gründen und sodann von diesen Betriebsstätten aus den

³⁰⁾ Vgl. *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 11 (14 f.); *Vogel*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions³ (1996) Art. 23 Rz. 40; *Tochackova*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in *Sutter/Wimpissinger* (Hrsg.), Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 17 (22); *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg.), Doppelbesteuerung (87. Lfg., 2002) Art. 23B Rz. 3; *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008) Art. 23 Rz. 7; OECD-MK 2010 Art. 23 Rz. 15; *Lang*, Introduction to the Law of Double Tax Conventions² (2013) Rz. 439 ff.

³¹⁾ Vgl. *Vogel*, Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? BIT 2002, 4 (4 f.); *Kofler/Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 626; *Spengel*, Neutralitätskonzepte und Anreizwirkungen im Internationalen Steuerrecht, in *Achatz* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2013) 39 (47 f.).

³²⁾ Vgl. *Lechner*, Befreiungsmethode und Einkünfteermittlung, in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden, 137 (139); *Vogel*, DTC³, Art. 23 Rz. 40; *Tochackova*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode, in *Sutter/Wimpissinger*, Freistellungs- und Anrechnungsmethode (2002) 17 (22); *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung (87. Lfg., 2002) Art. 23A Rz. 3; *Vogel* in *Vogel/Lehner*, DBA⁵ (2008) Art. 23 Rz. 7; OECD-MK 2010 Art. 23 Rz. 13; *Lang*, DTC² (2013) Rz. 420 ff.

³³⁾ Vgl. *Ettel/Seitz*, Die österreichische Politik beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1995, 294 (295); *Beitl*, Die Befreiungsmethode in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, taxlex 2007, 450 (450); *Kofler/Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 626; *Lang*, Überlegungen zur österreichischen Abkommenspolitik, SWI 2012, 108 (112); *Spengel*, Neutralitätskonzepte, in *Achatz*, Internationales Steuerrecht, 48 f.

österreichischen Markt bearbeiten. Gerade im speziellen Fall Liechtensteins kann dies ein wesentlicher Grund für die Errichtung einer Betriebsstätte sein, weil der liechtensteinische Markt für sich oft einfach zu klein sein wird, um eine solche lokale Präsenz in Liechtenstein zu erfordern. Wenn solche Betriebsstätten aber in Wettbewerb mit in Österreich ansässigen Unternehmen treten, besteht ein durchaus tragfähiges steuerpolitisches Argument, für solche Fälle die Anrechnungsmethode vorzusehen. Dass dies offenbar im Fall des DBA Liechtenstein tatsächlich die entscheidende Überlegung für die Verankerung der Anrechnungsmethode für Unternehmensgewinne war, wird durch den von *Helmut Loukota* gegebenen historischen Bericht zu den Verhandlungen dieses DBA bestätigt.³⁴⁾

Ganz anders ist die Lage aber beim Hauptfall des Art. 14 DBA Liechtenstein, nämlich den Freiberuflern (wie z. B. Ärzten, Rechtsanwälten oder Wirtschaftstreuhändern). Bei diesen Berufsgruppen ist regelmäßig schon der Marktzugang in Liechtenstein signifikant schwieriger, weil zur Ausübung eines solchen freien Berufs in Liechtenstein durch in Österreich ansässige Steuerpflichtige in aller Regel eine lokale Zulassung erforderlich ist. Solche Zulassungserfordernisse machen aber gerade deutlich, dass es bei den von Art. 14 DBA Liechtenstein erfassten freien Berufen regelmäßig um Tätigkeiten geht, die sich auf den liechtensteinischen Markt konzentrieren. Die Wettbewerbssituation in Österreich ansässiger Freiberufler, die in Liechtenstein in einer festen Einrichtung praktizieren, besteht daher gegenüber den in Liechtenstein ansässigen Freiberuflern, die am selben (liechtensteinischen) Markt tätig sind. Dagegen stehen in Liechtenstein praktizierende österreichische Freiberufler regelmäßig in keinem Wettbewerbsverhältnis zu ihren in Österreich tätigen Kollegen. Der in Liechtenstein praktizierende Arzt ist in das liechtensteinische Gesundheits- und Sozialsystem eingebunden, ganz gleich, ob er nun in Österreich oder in Liechtenstein wohnt. Gleiches gilt für Rechtsanwälte mit Kanzleisitz in Liechtenstein, die bei der Beratung nach liechtensteinischem Recht zueinander in Wettbewerb treten, gleichgültig, ob sie ihren Wohnsitz in Österreich oder in Liechtenstein haben. Umgekehrt konkurrieren solche in Liechtenstein praktizierenden Freiberufler mit ihren Kollegen mit Praxis in Österreich gerade nicht, weil dort (bei Ärzten) die Einbindung in das österreichische Gesundheits- und Sozialsystem besteht bzw. (bei Anwälten) zu einer anderen Rechtsordnung beraten wird.³⁵⁾

Diese Überlegungen machen deutlich, dass gerade beim Fall der Freiberufler eine Wettbewerbssituation gegeben ist, bei der die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch die Befreiungsmethode guten Sinn macht, weil es gerade diese Methode ist, die in auf den lokalen Tätigkeitsmarkt beschränkten Wettbewerbssituationen Belastungsneutralität sorgt. Genau diese Sachgerechtigkeit der Befreiungsmethode für Freiberufler unterstreicht mittelbar sogar der VwGH in seiner Rechtsprechung zu Art. 14 DBA Liechtenstein. Wenn der VwGH nämlich bei einem in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhänder dessen Kanzleisitzverlegung nach Liechtenstein (samt nachfolgender Einkünftezu-

³⁴⁾ Vgl. *Loukota*, SWI 2014, 4.

³⁵⁾ Aus diesem Grund ist der mitunter vorgebrachte Einwand (so z. B. *Zorn* in *Binder/Wöhler*, SWI 2014, 11) verfehlt, die Befreiungsmethode würde zu Ungleichbehandlungen innerhalb der in Grenznähe zu Liechtenstein wohnenden österreichischen Freiberufler führen, je nachdem, ob sie in Liechtenstein oder in Österreich praktizieren. Denn diese beiden Gruppen von Freiberuflern mögen zwar Tür an Tür wohnen, sie arbeiten aber auf unterschiedlichen Märkten. Diese Situation wird von Österreich in manchen (aber nicht allen) DBA mit Nachbarstaaten durch Grenzgängerregelungen adressiert, die dem Wohnsitzstaat bei arbeitstäglichem Rückkehr dorthin das Besteuerungsrecht zuweisen (vgl. zu diesen Regelungen *Dumser/Enz/Günther*, Die abkommensrechtlichen Grenzgängerbestimmungen zwischen den D-A-CH-Staaten [2012]; *Pistone/Stiastny*, Dienstnehmereinkünfte in den österreichischen DBA [Art. 15, 16, 18, 19 und 20 OECD-MA], in *Lang/Schuch/Staringer* [Hrsg.], Die österreichische DBA-Politik [2013] 233 [245 ff.]). Diese Grenzgängerregelungen erfassen aber regelmäßig – wie z. B. Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein – bloß Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Die dahinterstehende steuerpolitische Wertung wird darin liegen, bei Beziehern von Einkünften aus unselbständiger Arbeit dem Ziel der Wettbewerbsneutralität im Tätigkeitsstaat geringere Bedeutung beizumessen als im unternehmerischen Bereich.

rechnung dorthin) deshalb von vornherein gar nicht für möglich hält, weil dem betreffenden Wirtschaftstreuhänder die Zulassung in Liechtenstein gefehlt hat,³⁶⁾ dann wird daraus deutlich, dass der VfGH die Befreiungsmethode eben auf Fälle in Liechtenstein zugelassener österreichischer Freiberufler beschränken will. Für solche lokal zugelassenen Freiberufler kommt dann aber die Befreiungsmethode – wie dargelegt: mit gutem Grund – zur Anwendung.

Im Übrigen mag der Gedanke der beschränkten Marktzulassung und des damit verbundenen eingeschränkten Wettbewerbskreises bei den klassischen Freiberuflern besonders deutlich sein, aber auch bei den sonstigen Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne von Art. 14 DBA Liechtenstein spielen ähnliche Überlegungen eine Rolle. So sind die Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit generell gerade dadurch gekennzeichnet, dass sie ihre Tätigkeit unter besonderem persönlichem Engagement erbringen, was eine Vervielfältigung der selbständigen Dienstleistung durch Einsatz von Kapital oder Fremdpersonal regelmäßig verhindert.³⁷⁾ Diese fehlende Möglichkeit zur „Vervielfältigung“ bildet seit jeher den Charakter der Einkünfte aus selbständiger Arbeit.³⁸⁾ Im vorliegenden Fall zeigt sich dies darin, dass für solche Selbständigen im Regelfall eine Berufsausübung aus einer liechtensteinischen festen Einrichtung heraus überhaupt nur dann möglich ist, wenn der Selbständige dort in eigener Person tätig wird. Dies grenzt den erreichbaren räumlichen Wirkungskreis des Selbständigen regelmäßig auf den Markt des Tätigkeitsstaats ein. Auch in solchen Fällen besteht daher ein guter Grund für die Anwendung der Befreiungsmethode.

4. Der steuerpolitische Gestaltungsspielraum der Vertragsstaaten bei der Methodenwahl in einem DBA

Im Ergebnis hat sich am Fall des DBA Liechtenstein festmachen lassen, dass zwischen den Beziehern von Unternehmensgewinnen und jenen von Einkünften aus selbständiger Arbeit durchaus erhebliche Unterschiede im Hinblick auf deren konkrete Wettbewerbssituation bestehen, die eine unterschiedliche Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung rechtfertigen können. Dies lässt eine solche Methodenwahl auch im vor dem VfGH anhängigen Ausgangsfall verfassungskonform erscheinen.

Das bedeutet freilich keineswegs, dass Österreich umgekehrt in sämtlichen seiner DBA für Unternehmensgewinne und Einkünfte aus selbständiger Arbeit unterschiedliche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorzusehen hätte. Denn der Umstand, dass eine zwischen diesen Einkunftsarten differenzierende Methodenwahl in der spezifischen Konstellation des DBA Liechtenstein gerechtfertigt werden kann, ändert nichts daran, dass – zumindest nach ganz überwiegender Auffassung³⁹⁾ – die Wahl zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode in einem DBA im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum Österreichs liegt. Dies bezweifelt auch der VfGH in seinem Anfechtungsantrag zu Art. 14 DBA Liechtenstein nicht, denn er verlangt lediglich, dass die Methodenwahl „*behutsam und mit Bedacht*“ vorzunehmen ist.⁴⁰⁾ Diese Wendung heißt nichts

³⁶⁾ VfGH 19. 3. 2008, 2005/15/0076; vgl. *Beiser/Zorn*, Kanzleiverlegung nach Liechtenstein? RdW 2008, 357 (357 ff.); *Wiesner*, Besteuerung des Betriebstransfers in das Ausland, RWZ 2008, 138 (138 ff.); *Stürzlinger*, SWI 2009, 442 ff.

³⁷⁾ Vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg.), Kommentar zum Einkommensteuergesetz (2004) § 22 Rz. 1; *Büsser/Hofstätter* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Fellner/Sutter/Zorn* (Hrsg.), *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (40. Lfg., 2007) § 22 Rz. 3 f.

³⁸⁾ Vgl. *Jirkuff*, Die Grenzen der gewerblichen und freiberuflichen Tätigkeit im Abgabenrecht (1. Teil), ÖStZ 1982, 58 (61); *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, § 22 Rz. 97; *Ryda/Langheinrich*, Einkünfte aus Gewerbebetrieb – eine Abgrenzung zu den „anderen“ Einkunftsarten des EStG 1988 (Teil II), FJ 2006, 459 (459); *Büsser/Hofstätter* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Fellner/Sutter/Zorn*, EStG (40. Lfg., 2007) § 22 Rz. 10.

³⁹⁾ Anderer Ansicht offenbar *Beiser*, SWI 2014, 57.

⁴⁰⁾ VfGH 24. 10. 2013, A 2013/0010, 8.

anderes, als dass für die konkrete Methodenwahl in einem DBA eine tragfähige sachliche Rechtfertigung bestehen muss.⁴¹⁾ Diese Rechtfertigung ist für jedes DBA gesondert zu finden, zumal auch die mit dem einzelnen DBA verfolgten rechtspolitischen Zielsetzungen – die oben angesprochenen Überlegungen zur Herstellung steuerlicher Wettbewerbsneutralität⁴²⁾ – unterschiedlich sein können. Kommt etwa in einem DBA für Unternehmensgewinne und Einkünfte aus selbständiger Arbeit die gleiche Methode zur Anwendung (was in vielen jüngeren DBA schon allein wegen des Fehlens einer eigenen Regelung für selbständige Einkünfte der Fall ist), so kann dies den Umstand reflektieren, dass für beide Gruppen im konkreten bilateralen Verhältnis eine vergleichbare Marktabgrenzung besteht (etwa weil nicht zu erwarten ist, dass österreichische Unternehmen über Betriebsstätten im anderen Vertragsstaat den Heimatmarkt bearbeiten). Auch kann eine Rolle spielen, dass in einer konkreten bilateralen Situation nur wenige Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit überhaupt feste Einrichtungen im anderen Vertragsstaat errichten werden und daher nur ein untergeordnetes Regelungsbedürfnis besteht.

IV. Die Verteilung der Besteuerungsrechte als Rechtfertigungsgrund

Für die Differenzierung bei der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im DBA Liechtenstein lässt sich somit eine konkrete sachliche Rechtfertigung finden. Die insbesondere von *Helmut Loukota* aufgeworfene – und letztlich bejahte – Frage, ob das bei DBA-Verhandlungen zwangsläufig eintretende „*Geben und Nehmen*“ der Vertragspartner für sich einen tragfähigen Rechtfertigungsgrund bei der verfassungsrechtlichen Prüfung einer DBA-Vorschrift abgibt,⁴³⁾ muss daher für den konkreten Anlassfall zum DBA Liechtenstein nicht mehr gestellt werden. Zu Ende gedacht wäre eine solche „Verhandlungsrechtfertigung“ auch kritisch zu sehen, weil damit letztlich jede Unsachlichkeit bei der Rechtssetzung immunisiert werden könnte, wenn sie nur in ein DBA eingebettet ist.⁴⁴⁾ Hinzu kommt noch, dass ein allzu schneller Rückgriff auf eine solche Verhandlungsrechtfertigung leicht den Blick dafür verstellt, dass für auf den ersten Blick atypisch erscheinende DBA-Konstellationen bei näherem Hinsehen durchaus tragfähige sachliche Rechtfertigungen zu finden sind. Der vorliegende Fall zum DBA Liechtenstein stellt dies anschaulich unter Beweis.

Darüber hinaus kann die – letztlich den Gedanken von *Helmut Loukota* weiterführende – Überlegung dahingestellt bleiben, ob der „*Verteilung der Besteuerungsrechte*“, wie sie in einem DBA erfolgt, für sich Rechtfertigungskraft beizumessen ist.⁴⁵⁾ Dieser Gedanke hat seinen Ursprung in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in der im Ergebnis die durch ein DBA vorgenommene Zuteilung der Besteuerungsrechte für sich eine mögliche Diskriminierung unter den Grundfreiheiten des Unionsrechts rechtfertigt.⁴⁶⁾ So hat der EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtssache *D* mit dieser Begründung eine DBA-Vorschrift als gerechtfertigt angesehen.⁴⁷⁾ Allerdings ist diese Rechtsprechung des EuGH auf erhebliche Kritik gestoßen, zumal es im Fall *D* um eine ganz atypische Vorschrift eines DBA ging, die jedenfalls keine Verteilungsnorm im üblichen Sinn war und in Wahrheit ausschließlich deshalb als gerechtfertigt angesehen wurde,

⁴¹⁾ Ebenso *Lang*, SWI 2014, 69.

⁴²⁾ Vgl. oben Punkt III.2.

⁴³⁾ Vgl. *Loukota*, SWI 2014, 4 f.

⁴⁴⁾ Kritisch *Lang*, SWI 2014, 62 ff.

⁴⁵⁾ Vgl. *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 11 ff.

⁴⁶⁾ Vgl. EuGH 12. 5. 1998, Rs. C-336/96, *Gilly*, Rn. 24 ff.; 21. 9. 1999, Rs. C-307/97, *Saint Gobain*, Rn. 56; 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn. 45; 7. 9. 2006, Rs. C-470/04, *N*, Rn. 42; 18. 7. 2007, Rs. C-231/08, *Oy AA*, Rn. 51; 15. 5. 2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Rn. 31; 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 45; 6. 9. 2012, Rs. C-18/11, *Philips Electronics UK*, Rn. 23; 7. 11. 2013, Rs. C-322/11, *K*, Rn. 50 ff.; 23. 1. 2014, Rs. C-164/12, *DMC*, Rn. 46.

⁴⁷⁾ Vgl. EuGH 5. 7. 2005, Rs. C-376/03, *D*, Rn. 49 ff.

weil sie in ein DBA aufgenommen worden war.⁴⁸⁾ Immerhin für „echte“ DBA-Verteilungsnormen, wie sie etwa dem Vorbild des OECD-MA entsprechen, wird im Schrifttum eine Rechtfertigungskraft der „Verteilung der Besteuerungsrechte“ für möglich gehalten.⁴⁹⁾

Ob all dies nun auf die verfassungsrechtliche Prüfung einer DBA-Zuteilung von Besteuerungsrechten übertragbar ist, ist jedenfalls bislang nicht geklärt. Es ist daher offen, wie hoch in solchen Fällen die Latte für eine verfassungsrechtliche Rechtfertigung liegen würde. Jedenfalls beachtenswert erscheint aber, dass auch nach der Rechtsprechung des EuGH die Verteilung der Besteuerungsrechte durch ein DBA nur dann Rechtfertigungskraft hat, wenn diese „ausgewogen“ (im englischen Text: „balanced“) erfolgt.⁵⁰⁾ Wie eine solche Ausgewogenheit herzustellen ist, ist aber unklar. Jedenfalls wird ein reines Abwiegen von Besteuerungsrechten und -verzicht der Vertragsstaaten in einem konkreten DBA hier nicht weiterführen. Denn ansonsten wären für einen Vertragsstaat „schlechte“ DBA (mit weitgehenden Besteuerungsverzichten) verfassungsrechtlich genauso angreifbar wie „gute“ DBA (die einem Staat starke Besteuerungszugriffe gewähren), weil beide Gruppen von DBA von einem „ausgewogenen“ Niveau abweichen würden. Aus diesem Grund ist auch das etwa vom VwGH in seinem Abfertigungsantrag vorgebrachte Argument, wonach das DBA Liechtenstein durch die gesonderte Regelung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Art. 14 dem vom OECD-MA geschaffenen „internationalen Standard“ widerspräche,⁵¹⁾ schon im Ansatz verfehlt. *Michael Lang* hat ausführlich dargelegt, dass ein solcher internationaler Standard, wenn er überhaupt bestehen sollte, kein tauglicher Prüfungsmaßstab für die gleichheitsrechtliche Prüfung von DBA-Vorschriften ist.⁵²⁾ Dies kann hier nur nochmals unterstrichen werden: Nicht einmal das OECD-MA selbst nimmt für sich in Anspruch, einen solchen verpflichtenden Standard für die OECD-Mitgliedstaaten darzustellen, da es bei der Ausgestaltung konkreter DBA durchaus Gestaltungsspielräume gibt. So ist etwa gerade die Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom OECD-MA freigestellt, auch ein Methodenmix aus Befreiung und Anrechnung wird ausdrücklich zugelassen.⁵³⁾ Insgesamt lässt sich daher aus dem Vergleich mit einem behaupteten „internationalen Standard“ des DBA-Rechts für die Sachlichkeit einer Regelung gar nichts gewinnen.

Im Gegenteil ermöglichen im Einzelfall oft gerade als „Ausreißer“ erscheinende DBA-Bestimmungen erst sachgerechte Ergebnisse, weil sie die im konkreten Fall bestehenden steuerpolitischen Vorstellungen der Vertragsstaaten umsetzen. Der primäre Zweck eines DBA besteht eben nicht darin, irgendeinen „Standard“ zu erfüllen, sondern die konkreten steuerpolitischen Vorstellungen der Vertragsstaaten für die Aufteilung der Besteuerungsrechte umzusetzen. Dies spricht dafür, die „Ausgewogenheit“ der Verteilung der Besteuerungsrechte durch ein DBA aus der Perspektive dieser steuerpolitischen Ziele der Vertragsstaaten zu betrachten. Demnach wäre eine Verteilung der Besteuerungsrechte dann als „ausgewogen“ anzusehen, wenn sie genau dieses Streben der Vertragsstaaten nach Erreichen eines bestimmten steuerpolitischen Ziels folgerichtig umsetzt. Verfassungsrechtlich zu prüfen wäre dann allenfalls, ob hinter einer DBA-Regelung ein sachliches steuerpolitisches

⁴⁸⁾ Vgl. *Kofler/Schindler*, „Dancing with Mr D“: The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the „D“ case, *European Taxation* 2005, 530 (534 ff.); *Lang*, Der EuGH in der Rs D – Gerät der Motor der Harmonisierung ins Stocken? *SWI* 2005, 365 (368 ff.); *Van Thiel*, A Slip of the European Court in the D Case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity? *Intertax* 2005, 454 (455 ff.); *Cordewener/Reimer*, The Future of the Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2, *European Taxation* 2006, 291 (294 ff.); *Schuch*, Critical Notes on the European Court of Justice's D Case Decision on Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties, *EC Tax Review* 2006, 6 (7 f.); *Van den Hurk/Korving*, The „D“ Case against the Netherlands and the ECJ's Decision – Is There Still a Future for MFN Treatment? *BIT* 2006, 365 (368 ff.).

⁴⁹⁾ Vgl. *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, *SPRW* 2014, 13 f.

⁵⁰⁾ Vgl. EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn. 45; 18. 7. 2007, Rs. C-231/08, *Oy AA*, Rn. 51 15. 5. 2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Rn. 32; 7. 11. 2013, Rs. C-322/11, *K*, Rn. 50 ff.; 23. 1. 2014, Rs. C-164/12, *DMC*, Rn. 45 ff.

⁵¹⁾ VwGH 24. 10. 2013, A 2013/0010, 7.

⁵²⁾ Vgl. *Lang*, *SWI* 2014, 60 ff.

⁵³⁾ OECD-MK 2010 Art. 23 Rz. 31.

Ziel der Vertragsstaaten steckt. All dies macht im Ergebnis deutlich, dass es gar nichts bringt, sich bei der verfassungsrechtlichen Prüfung einer DBA-Vorschrift an formale Begründungsformeln (wie etwa die „*ausgewogene Verteilung der Besteuerungsrechte*“ oder einen „*internationalen Standard*“) zu halten. Vielmehr geht es schlicht darum, ob für eine DBA-Regelung eine konkrete sachliche Rechtfertigung besteht.

Dabei können auch solche steuerpolitischen Zielsetzungen zur Rechtfertigung herangezogen werden, die gar nicht von Österreich, sondern vom anderen Vertragsstaat verfolgt werden. Dafür gibt Art. 14 DBA Liechtenstein ein gutes Beispiel: Eine kleine Volkswirtschaft wie Liechtenstein könnte durchaus ein steuerpolitisches Interesse daran haben, durch die Befreiungsmethode fachlich hochqualifiziertes Personal (wie es insbesondere Freiberufler darstellen) aus dem Ausland anzulocken. Dies gilt umso mehr, als gerade für diese gut ausgebildeten Kräfte in Liechtenstein – wenn überhaupt – nur sehr begrenzte Ausbildungskapazitäten bestehen. In den entsprechenden Berufsgruppen wird Liechtenstein daher zu einem guten Teil darauf angewiesen sein, dass sich in Österreich ansässige Steuerpflichtige für ihre berufliche Tätigkeit in Liechtenstein niederlassen, was durch die Befreiungsmethode gefördert wird. Solchermaßen könnte ein veritables steuerpolitisches Interesse Liechtensteins bestehen, für solche Einkünfte die Befreiungsmethode im DBA zu verankern. Auch wenn dies für Österreich keine Bedeutung haben sollte oder die DBA-Befreiung von Österreich gar nur missliebig in Kauf genommen wurde, so kann eine solche Überlegung des ausländischen Vertragsstaates, wenn sie nun einmal in das DBA Eingang gefunden hat, dennoch rechtfertigend wirken. Aus diesem Grund trifft der von *Helmut Loukota* betonte „*Do-ut-des-Charakter*“ von DBA-Verhandlungen⁵⁴⁾ nicht ganz den Punkt, in dem die Rechtfertigung von Art. 14 DBA Liechtenstein liegt: Diese Rechtfertigung ergibt sich nämlich nicht aus dem bloßen Abtausch von DBA-Verhandlungswünschen (egal, ob diese nun sachlich gerechtfertigt sind oder nicht), sondern daraus, dass die Befreiungsmethode für Einkünfte aus selbständiger Arbeit ein nachvollziehbares steuerpolitisches Anliegen Liechtensteins umsetzt.⁵⁵⁾

V. Konsequenzen für die DBA-Politik

Es wird Aufgabe des VfGH sein, die Latte festzulegen, an der die Sachlichkeit der Abkommensvorschrift des Art. 14 DBA Liechtenstein (und der daran anknüpfenden Befreiungsmethode) für Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu messen sein wird. Es ist zu hoffen, dass der VfGH seine diesbezüglichen Überlegungen in seiner Entscheidung offenlegt, da sie die Richtschnur für zukünftige Verhandlungen von DBA abgeben werden. Ganz im Sinne von *Michael Lang* wäre es wichtig, wenn diese Richtschnur möglichst sorgfältig begründet wird,⁵⁶⁾ weil es letztlich um nichts weniger als das Abstecken des zukünftigen rechtspolitischen Spielraums der DBA-Politik Österreichs geht. Ich habe in diesem Beitrag am Beispiel des anhängigen Falls zu Art. 14 DBA Liechtenstein einige Anregungen dazu gegeben.

Sollte dieser Spielraum vom VfGH allzu eng gezogen (und Art. 14 DBA Liechtenstein als verfassungswidrig angesehen) werden, dürfen die damit verbundenen Folgen nicht übersehen werden. Diese Folgen liegen nur zum kleinen Teil bei den von einer Verfassungswidrigkeit von Art. 14 DBA Liechtenstein betroffenen Steuerpflichtigen. Diese Bestimmung betrifft nämlich nur einen relativ überschaubaren Personenkreis, der *pro futuro* in

⁵⁴⁾ *Loukota*, SWI 2014, 4 f.

⁵⁵⁾ An dieser Rechtfertigung der Befreiungsmethode für Einkünfte i. S. v. Art. 14 DBA Liechtenstein ändert auch nichts, dass Liechtenstein – ausweislich der Abkommenshistorie (dazu *Loukota*, SWI 2014, 4) – auch für Einkünfte i. S. v. Art. 7 DBA Liechtenstein wohl die Befreiungsmethode bevorzugen würde und daher in Wahrheit gar keine Differenzierung zwischen den beiden Gruppen von Einkünften anstrebt. Denn die Anrechnungsmethode für Einkünfte i. S. v. Art. 7 DBA Liechtenstein geht klar erkennbar (nochmals *Loukota*, SWI 2014, 4) auf einen nachvollziehbaren steuerpolitischen Wunsch Österreichs zurück. Solchermaßen sind es gerade die *unterschiedlichen* steuerpolitischen Zielsetzungen der Vertragsstaaten, die im Ergebnis die Differenzierung zwischen den Einkünften nach Art. 14 bzw. Art. 7 DBA Liechtenstein rechtfertigen.

⁵⁶⁾ Vgl. *Lang*, SWI 2014, 74.

die österreichische Steuerpflicht einbezogen würde. Deutlich gewichtiger wären aber schon die völkerrechtlichen Folgen, die sich aus einer Unanwendbarerklärung einer DBA-Bestimmung ergeben würden. Völkerrechtlich würde Österreich durch eine solche Rechtsprechung zum Vertragsbruch gezwungen werden. Daraus können sich völkerrechtliche Konsequenzen ergeben, auf die an dieser Stelle aber nicht weiter eingegangen werden soll. Jedenfalls wird dieser Vertragsbruch Österreichs beim Vertragspartner (hier Liechtenstein) wohl kritisch aufgenommen werden, zumal damit regelmäßig – wie hier im Fall des Art. 14 DBA Liechtenstein – ein mit dem DBA angestrebtes (und vermeintlich erreichtes) steuerpolitisches Ziel des ausländischen Vertragsstaates frustriert wird.

Besonders beachtet werden sollte aber auch, dass der eigentliche politische Verlierer eines solchen Vertragsbruchs am Ende Österreich selbst wäre. Rasch kann hier nämlich in der internationalen Staatengemeinschaft der Eindruck entstehen, dass Österreich beim Abschluss eines DBA gar nicht in der Lage ist, die Einhaltung der gegenüber dem anderen Vertragsstaat eingegangenen DBA-rechtlichen Verpflichtungen zu garantieren, weil dazu der VfGH das letzte Wort hat. Der vorliegende Fall zum DBA Liechtenstein zeigt das ganz deutlich: Wie soll sich ein ausländischer Staat mit Österreich auf ein DBA einlassen, wenn am Ende gar nicht sicher ist, ob Österreich tatsächlich die versprochene Befreiung bestimmter Einkünfte (oder einen anderen Besteuerungsverzicht) gewährt? Hier besteht die echte Gefahr, dass sich ausländische Staaten mit einem so unsicheren Partner, wie es Österreich dann wäre, nicht an einen Tisch setzen wollen. Österreich würde dann als schlicht nicht paktfähig angesehen werden, was nicht empfehlenswert erscheint.

Aber auch umgekehrt würde Österreich selbst darunter leiden, wenn für den inländischen Fiskus vorteilhafte (d. h. das Besteuerungsrecht sichernde) DBA-Regeln unter einem allzu lockeren Damoklesschwert der Unanwendbarerklärung durch den VfGH stehen müssten. Denn in einer solchen Konstellation werden sich rasch betroffene Steuerpflichtige finden, die solche DBA-Regelungen vor dem VfGH anfechten, um sich so von ihrer Steuerlast in Österreich zu befreien. Instinktiv hat bereits *Helmut Loukota* für diesen Fall das Ausrufen einer „*Verfassungsjagd*“ auf DBA befürchtet.⁵⁷⁾ In der Tat hätte eine solche Jagd deshalb besondere Brisanz, weil damit fiskalische Erfolge Österreichs bei DBA-Verhandlungen nachträglich zunichte gemacht würden, ohne dass die möglicherweise im Gegenzug gegenüber dem anderen Vertragsstaat gemachten Konzessionen wegfielen. Dies kann für die DBA-Politik unangenehme Schieflagen erzeugen.

⁵⁷⁾ *Loukota*, SWI 2014, 8.

Bedarfsprüfung bei Neuerrichtung von Apotheken in Österreich widerspricht Unionsrecht

In Österreich ist für die Neuerrichtung einer öffentlichen Apotheke eine Konzession erforderlich, die nur erteilt wird, wenn ein „*Bedarf*“ besteht. An einem Bedarf fehlt es, wenn die Neuerrichtung bewirkt, dass die Zahl der Kunden einer bestehenden öffentlichen Apotheke unter eine bestimmte Grenze sinkt. Konkret besteht ein Bedarf dann nicht, wenn die Zahl der von der bestehenden Apotheke „*weiterhin zu versorgenden Personen*“ (d. h. die Zahl der ständigen Einwohner in einem Umkreis von 4 Straßenkilometern) unter 5.500 sinkt. Erreicht die Einwohnerzahl diese Grenze nicht, sind die aufgrund der Beschäftigung, der Inanspruchnahme von Einrichtungen und des Verkehrs im Versorgungsgebiet der bestehenden Apotheke zu versorgenden Personen zu berücksichtigen. Die genannten Kriterien sind nach Ansicht des EuGH nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar und verstoßen gegen das Kohärenzgebot, weil sie keine Ausnahmen zur Berücksichtigung örtlicher Besonderheiten zulassen (EuGH 13. 2. 2014, Rs. C-367/12, *Sokoll-Seebacher*).