

Verwaltungsgerichtshof

Zl. A 2013/0010-1

(2010/15/0039)

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

B e s c h l u s s

gefasst:

Der Verwaltungsgerichtshof stellt gemäß Art. 140a B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag,

der Verfassungsgerichtshof möge feststellen, dass Art. 14 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971, verfassungswidrig ist.

B e g r ü n d u n g :

Beim Verwaltungsgerichtshof ist zur Zl. 2010/15/0039 die Beschwerde des Finanzamtes Bregenz gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 22. Jänner 2010, Zl. RV/0268-F/08, miterledigt RV/520-F/08, RV/525-F/08, betreffend (u.a.) Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 der mitbeteiligten Partei Michael Jörg anhängig.

(24. Oktober 2013)

Der in den Streitjahren in Österreich ansässige Mitbeteiligte erzielte in diesen Jahren Einkünfte, die einer Betriebsstätte oder einer vergleichbaren festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen sind.

In den Einkommensteuererklärungen für 2005 und 2006 führte der Mitbeteiligte diese Einkünfte aus Liechtenstein als unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte an; er ordnete sie zur Gänze Art. 14 des im Spruch genannten Doppelbesteuerungsabkommens (in der Folge: DBA) zu.

Das Finanzamt erließ - nach einem Vorhalteverfahren - Einkommensteuerbescheide, in welchen es diese Auslandseinkünfte als unter Art. 7 DBA fallend beurteilte.

Der Mitbeteiligte erhob gegen diese Bescheide Berufung. Er machte geltend, er sei ausschließlich als Journalist, Texter und Drehbuchautor tätig.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab der unabhängige Finanzsenat (die belangte Behörde) der Berufung des Mitbeteiligten teilweise Folge. Begründend führte die belangte Behörde - soweit hier von Bedeutung - im Wesentlichen aus, im Einzelnen angeführte Tätigkeiten seien als freiberuflich (schriftstellerisch oder schriftstellerisch-ähnlich) zu beurteilen (z.B. Entwicklung, Gestaltung, Text für Messemagazin; Konzeption, Redaktion, Textierung eines zweisprachigen Kundenmagazins, Text für ein Technik-Buch); diese unterlägen der Zuteilungsnorm des Art. 14 DBA. Andere Leistungen (z.B. Produktion und Gestaltung eines Buches, Gesamtkonzept Investor Relations PR, PR-Strategie, Produktion einer englischen Buch-Fassung) unterlägen hingegen der Zuteilungsnorm des Art. 7 DBA.

Gegen diesen Bescheid (inhaltlich soweit damit der Berufung Folge gegeben wurde, also ein Teil der Einkünfte der Zuteilungsnorm des Art. 14 DBA unterfallend beurteilt wurde) wendet sich die vorliegende Beschwerde des Finanzamtes.

In Erledigung dieser Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof die Bestimmungen der Artikel 3, 7, 14 und 23 des - mit Genehmigung des Nationalrates abgeschlossenen - DBA anzuwenden.

Diese Bestimmungen lauten auszugsweise:

"Artikel 3

ALLGEMEINE DEFINITIONEN

(1) [...]

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

Artikel 7

UNTERNEHMENSGEWINNE

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

(2) [...]

Artikel 14

SELBSTÄNDIGE ARBEIT

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Vertragstaat regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. Verfügt sie über eine solche feste Einrichtung, so dürfen die Einkünfte in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

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

Artikel 23

METHODEN ZUR VERMEIDUNG DER DOPPELBESTEUERUNG

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

wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

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

(3) Bezieht eine in Liechtenstein ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in Österreich besteuert werden, so nimmt Liechtenstein, vorbehaltlich des Absatzes 4, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; Liechtenstein darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

(4) Bezieht eine in Liechtenstein ansässige Person Einkünfte, die nach den Artikeln 10, 11, 12 und 15 Absatz 4 in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Liechtenstein auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Österreich gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Österreich bezogen werden."

Beziehen also in Österreich ansässige Personen Einkünfte, die nach Art. 7 DBA (Unternehmensgewinne) in Liechtenstein besteuert werden dürfen, unterliegen diese der Anrechnungsmethode. Einkünfte, die nach Art. 14 DBA (selbständige Arbeit) in Liechtenstein besteuert werden dürfen, unterliegen hingegen der Befreiungsmethode. Aufgrund der stark divergierenden Steuersätze in Österreich und Liechtenstein wirkt sich eine Besteuerung in Liechtenstein mit Steuerfreistellung in Österreich stark zugunsten des Steuerpflichtigen aus (vgl. SWI 2009, 442).

Die Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen (Art. 7 DBA) und Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14 DBA) spiegelt die dem deutschen Rechtskreis eigentümliche Differenzierung der betrieblichen Einkünfte wider (vgl. *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht², Z 14 Anm. 1). Auch durch die Anknüpfung an das innerstaatliche Recht (Art. 3 Abs. 2 DBA) entspricht

diese Differenzierung im Kern der innerstaatlichen Unterscheidung zwischen selbständigen (§ 22 EStG 1988) und gewerblichen (§ 23 EStG 1988) Einkünften.

In seinem Erkenntnis vom 6. Dezember 2006, G 151/06, VfSlg. 18030, hat der Verfassungsgerichtshof ausgeführt, dass die Grenzen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten, speziell diejenigen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit, fließend und oft zufällig geworden sind und dass sich das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten dem von Gewerbebetrieben stark angenähert hat. Unter diesen Umständen sei die Beschränkung einer Begünstigung von der Art, wie sie § 11a EStG 1988 einräume, auf die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft unter generellem Ausschluss bilanzierender Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit sachlich nicht zu rechtfertigen.

Im hier vorliegenden Fall begründet die Regelung des Art. 14 iVm Art. 23 Abs. 1 und 2 DBA eine Begünstigung der Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit, da diese Einkünfte in Österreich von der Besteuerung (mit Progressionsvorbehalt) ausgenommen sind, während bei Unternehmensgewinnen lediglich die in Liechtenstein gezahlte Steuer angerechnet wird. Dass die Einkommensbesteuerung in Liechtenstein außerordentlich niedrig ist, muss als notorisch angenommen werden. Das Abkommen erreicht daher eine massive Begünstigung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Unterliegen die Einkünfte - als Einkünfte aus selbständiger Arbeit - der Befreiungsmethode, so ergibt sich (wie aus den vorgelegten Verwaltungsakten ersichtlich ist) für die vom Mitbeteiligten 2005 in Liechtenstein erzielten Einkünfte ("total steuerpflichtiger Erwerb" von 95.161 CHF abzüglich Versicherungsbeiträge) von 79.081 CHF (50.611,84 €) eine Steuerbelastung (unter Berücksichtigung weiterer steuerfreier Beträge; "Total Landes- und Gemeindesteuer"; Steuer-Rechnung der Gemeinde Eschen vom 23. November 2006) von 2.881,05 CHF (gemessen an den Einkünften also etwa 3,6 %). Unterliegen die Einkünfte hingegen als Unternehmensgewinne der Anrechnungsmethode, so ergibt sich (nach dem Bescheid des Finanzamtes vom

23. Jänner 2008) eine Belastung dieser Einkünfte mit einer Einkommensteuer von insgesamt 16.915,26 € (also etwa 33,4%).

Wie ebenfalls der vorliegende Fall zeigt, sind die Grenzen zwischen selbständiger Tätigkeit (hier als Werbeschriftsteller; vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Mai 1984, 83/13/0082, VwSlg. 5903 F) und gewerblicher Tätigkeit (Verfassung von Manuskripten für Inserate, Prospekte oder sonstige Werbemittel; PR-Berater; vgl. die hg. Erkenntnisse vom 2. Juni 1982, 82/13/40, ÖStZB 1983, 162, und vom 11. August 1993, 91/13/0201) fließend.

Im Erkenntnis vom 15. März 1990, B 758/88, B 759/88, VfSlg. 12326 (zu Art. 24 Abs. 3 des österreichisch-portugiesischen Doppelbesteuerungsabkommens) hat der Verfassungsgerichtshof ausgeführt, dass es im rechtspolitischen Ermessen des Gesetzgebers liege, die (in jener Bestimmung normierte) Gleichbehandlung nur in Fällen zu gewähren, für die sich ein internationaler Standard herausgebildet habe, sodass sie von besonderer Bedeutung erschienen und sich in bilateralen Verhandlungen auch durchsetzen ließen. Die Vertragspraxis auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen habe aber eine Gleichbehandlung im Bereich der einzelnen Einkunftsarten bisher nur auf dem Gebiet der gewerblichen Betriebsstättengewinne für erforderlich gehalten.

Dazu ist darauf zu verweisen, dass Art. 14 DBA dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens 1963 folgt; in der Fassung des Musterabkommens 1977 entfiel der Hinweis in Absatz 1 auf die "ähnliche Art" (vgl. hierzu *Philipp/Loukota/Jirousek*, aaO, Z 14: "bloß klarstellend"). Durch die Revision 2000 wurde sodann Art. 14 des Musterabkommens ersatzlos entfernt. Begründend wurde hierzu ausgeführt, es bestünden keine beabsichtigten Unterschiede zwischen der Konzeption der Betriebsstätte im Sinn von Art. 7 und der festen Einrichtung im Sinn von Art. 14 oder zwischen der Gewinnermittlung und der Steuerberechnung nach Art. 7 und 14. Hinzu komme, dass nicht immer Klarheit darüber bestanden habe, welche Aktivitäten unter Art. 7 und welche unter Art. 14 fielen. Als Folge der Streichung von Art. 14 fielen Einkünfte aus freiberuflichen Leistungen und aus

anderen Aktivitäten selbständiger Art als Unternehmensgewinne unter Art. 7 (vgl. neuerlich *Philipp/Loukota/Jirousek*, aaO, Anm. 4).

Es hat sich also ein internationaler Standard herausgebildet, im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr zwischen "selbständigen" und "gewerblichen" Einkünften zu unterscheiden.

Insbesondere ist aber nicht ersichtlich, dass es einem internationalen Standard entsprechen würde, eine unterschiedliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden, je nachdem, ob es sich um gewerbliche oder selbständige Einkünfte handelt, auch wenn das OECD-Musterabkommen in Art. 23A die Befreiungsmethode und in Art. 23B die Anrechnungsmethode vorsieht, wobei beide Methoden auch miteinander kombiniert werden können (vgl. insbesondere Anmerkung 31 zum OECD-Musterabkommen). Eine differenzierte Anwendung auf gewerbliche Einkünfte einerseits und selbständige Einkünfte andererseits erscheint aber - auch vor dem Hintergrund der Aufhebung des Art. 14 OECD-Musterabkommen - als ungewöhnlich. Überdies erfolgt eine derartige Differenzierung auch nicht in jenem Fall, in dem in Liechtenstein ansässige Personen Einkünfte beziehen, die in Österreich besteuert werden: Art. 23 Abs. 3 DBA sieht insoweit grundsätzlich die Befreiungsmethode vor; nach Art. 23 Abs. 4 DBA ist hingegen die Anrechnungsmethode nur für jene Einkünfte vorgesehen, die nach den Art. 10, 11, 12 und 15 Abs. 4 DBA in Österreich besteuert werden dürfen. Gewerbliche (Art. 7 DBA) und selbständige Einkünfte (Art. 14 DBA), die eine in Liechtenstein ansässige Person bezieht, werden demnach in Liechtenstein einheitlich nach der Befreiungsmethode behandelt.

Die Orientierung am OECD-Musterabkommen entspricht internationalen Gepflogenheiten des Ausverhandelns von Doppelbesteuerungsabkommen. Das OECD-Musterabkommen sieht einerseits die Anrechnungsmethode vor und andererseits die Befreiungsmethode. Der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Zweifel, dass von Verfassungs wegen die Möglichkeit sowohl für

Doppelbesteuerungsabkommen nach der Anrechnungsmethode wie auch für Doppelbesteuerungsabkommen nach der Befreiungsmethode offen steht.

Das OECD-Musterabkommen selbst schlägt allerdings nur entweder Art. 23A oder (nur) Art. 23B vor, also (im Wesentlichen, vgl. aber Art. 23A Abs. 2 OECD-Musterabkommen: gesonderte Behandlung von Dividenden und Zinsen) nicht die Kombination der Anrechnungs- und der Befreiungsmethode innerhalb eines Abkommens. Auch wenn nach der bereits oben erwähnten Anmerkung 31 zum Musterabkommen die Vertragsstaaten auch beide Methoden kombinieren können, so muss nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs eine derartige Kombination behutsam und mit Bedacht vorgenommen werden (vgl. hierzu auch die in der genannten Anmerkung angeführten Beispiele). Es bedarf jeweils einer sachlichen Rechtfertigung, wenn Österreich innerhalb eines Abkommens eine Kombination zwischen den beiden Methoden wählt, um dadurch eine konkrete Gruppe aus den in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen in einem nicht nur untergeordneten Ausmaß zu privilegieren. Dies insbesondere dann, wenn der andere Verhandlungspartner des Abkommens (hier also Liechtenstein) für seine Unternehmer eine Kombination aus Anrechnungs- und Befreiungsmethode gerade nicht will.

Insbesondere der Umstand, dass in Bezug auf die in Liechtenstein ansässigen Steuerpflichtigen das Abkommen keine unterschiedlichen Rechtsfolgen in Bezug auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorsieht, zeigt auf, dass Österreich die Ungleichbehandlung seiner Bürger nicht im Verhandlungsweg "aufgezwungen" worden ist. Die Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern mit Einkünften aus Gewerbebetrieb einerseits und solchen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit andererseits geht auf eine freie Entscheidung der österreichischen Seite (des Bundes beim Abschluss des Staatsvertrages, des Nationalrates bei der nach Art. 50 Abs. 1 B-VG erforderlichen Genehmigung) zurück.

Würde im originär innerstaatlichen Recht eine fundamental unterschiedliche Einkommensteuerbelastung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf der einen Seite und Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf der anderen Seite normiert, stünde dies im Konflikt mit dem den Gesetzgeber bindenden Gleichheitsgebot des Art. 7 Abs. 1 B-VG, weil Unterschiede in der Leistungsfähigkeit zwischen den Beziehern dieser beiden Arten von betrieblichen Einkünften nicht bestehen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs kann nichts anderes gelten, wenn sich die Ungleichbehandlung aus generell abstrakten Normen in gesetzändernden und Gesetzesergänzenden Staatsverträgen iSd Art. 50 Abs. 1 B-VG ergibt. Von Verfassungs wegen ist es nicht möglich, einen Verstoß gegen Art. 7 Abs. 1 B-VG durch den Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens zu immunisieren.

Eine vergleichende Betrachtung kann zwischen zwei in Österreich in der Nähe der Grenze zu Liechtenstein ansässigen Unternehmern, die jeweils die Betriebsstätte ihrer unternehmerischen Tätigkeit (Annahme: ihre einzige Einkunftsquelle) jenseits der Grenze in Liechtenstein errichtet haben, gezogen werden. Dabei ist auf den notorischen Umstand Bedacht zu nehmen, dass die Einkommensteuerbelastung in Liechtenstein stets auffällig niedriger ist als jene in Österreich. Es sei angenommen, dass die beiden Unternehmer Gewinne gleicher Höhe erzielen und solcherart ein gleiches Ausmaß an "Leistungsfähigkeit" aufweisen. Aus der österreichischen Rechtslage einschließlich des DBA ergibt sich: Wird der Gewinn des Unternehmers den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet, so unterliegt er der Besteuerung nach dem österreichischen Einkommensteuertarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 (im vorliegenden Fall: Steuerbelastung etwa 33%). Wird der Gewinn des Unternehmers den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet, kommt nicht der österreichische Einkommensteuertarif des § 33 Abs. 1 EStG 1988 zur Anwendung, sondern die schonende liechtensteinische Besteuerung (im vorliegenden Fall etwa 3,6%).

Die Einkommensteuer ist auf die Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen ausgerichtet. Die einkommensteuerliche

Ungleichbehandlung von Unternehmern mit Einkünften aus selbständiger Arbeit einerseits und von Unternehmern mit Einkünften aus Gewerbebetrieb andererseits bedarf somit einer sachlichen Rechtfertigung, die der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die aus dem DBA-Liechtenstein resultierenden Rechtsfolgen nicht erkennen kann.

Für Aktiveinkünfte steht nach dem DBA-Liechtenstein die Anrechnungsmethode im Vordergrund (vgl. den Diskussionsbeitrag von *M. Lang* in SWI 2009, 442 ff [443]: "Es ist für mich nicht nachvollziehbar, warum bei sonst genereller Anwendung der Anrechnungsmethode im DBA mit Liechtenstein nur für Einkünfte nach Art. 14 die Befreiungsmethode vereinbart wurde"). Das OECD-Musterabkommen sieht einen Art. 14 (selbständige Arbeit) nicht mehr vor.

Der Sitz der Verfassungswidrigkeit befindet sich daher in Art. 14 DBA: Wäre diese Bestimmung nicht (mehr) anzuwenden, wären die bisher diesem Artikel unterliegenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit - in Übereinstimmung mit dem internationalen Standard - ebenso wie gewerbliche Einkünfte dem Art. 7 DBA (Unternehmensgewinne) zu subsumieren, sodass diese Einkünfte ebenfalls nach Art. 23 Abs. 2 DBA nach der Anrechnungsmethode zu behandeln wären.

W i e n , am 24. Oktober 2013