

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens



DIETMAR AIGNER, GEORG KOFLER, MICHAEL TUMPEL

Abstract

Der VwGH hegt in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013* verfassungsrechtliche Bedenken gegen die »Methodenkombination« im österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen und die darauf basierende Freistellung selbständiger Einkünfte unter gleichzeitiger Anwendung der Anrechnungsmethode für Unternehmensgewinne und richtete den Antrag an den Verfassungsgerichtshof (VfGH), dieser »möge feststellen, dass Art 14 [des Abkommens] verfassungswidrig ist«. Ausgehend von einem historischen Befund zum österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen analysiert der folgende Beitrag die vom VwGH vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken, geht auf den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab bei Doppelbesteuerungsabkommen ein und evaluiert mögliche sachliche Rechtfertigungen für eine Ungleichbehandlung. Abschließend geht der Beitrag auf Maßstab und Sitz einer möglichen Verfassungswidrigkeit sowie auf die Zulässigkeit der Vorlage an den VfGH sowie materielle und zeitliche Effekte einer Feststellung nach Art 140 a B-VG ein. Im Ergebnis greifen jedoch uE die Bedenken des VwGH bereits in der Sache nicht durch.

erungsabkommen analysiert der folgende Beitrag die vom VwGH vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken, geht auf den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab bei Doppelbesteuerungsabkommen ein und evaluiert mögliche sachliche Rechtfertigungen für eine Ungleichbehandlung. Abschließend geht der Beitrag auf Maßstab und Sitz einer möglichen Verfassungswidrigkeit sowie auf die Zulässigkeit der Vorlage an den VfGH sowie materielle und zeitliche Effekte einer Feststellung nach Art 140 a B-VG ein. Im Ergebnis greifen jedoch uE die Bedenken des VwGH bereits in der Sache nicht durch.

* VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039), vorgehend UFS 22.1.2010, RV/0268-F/08.

Schlagworte

Doppelsteuerungsabkommen, Gleichheitssatz, Methodenkombination, Wettbewerbsneutralität, Staatsvertrag

Rechtsquellen

Art 7, 9 Abs 1, 140 a B-VG, DBA Liechtenstein, §§ 22, 23 EStG, Art 26 WVK

Inhaltsübersicht

I.	Einleitung und Problemstellung	3
A.	Abkommensrechtliche Ausgangslage	3
B.	Verfassungsrechtliche Bedenken des VwGH gegen die Methodenkombination im DBA Liechtenstein	6
C.	Gang der Untersuchung	7
II.	Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab bei Doppelbesteuerungsabkommen	7
A.	Überblick	7
B.	Schranken der gleichheitsrechtlichen Prüfung von Doppelbesteuerungsabkommen	8
C.	Doppelbesteuerungsabkommen als »gleichheitsneutrale« Mechanismen zur Kompetenzverteilung	11
D.	Die Freistellungsmethode als »isoliertes Sachlichkeitsuniversum«	14
E.	Zusammenfassung	15
III.	Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen	15
A.	Überblick	15
B.	Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen	16
1.	Sachlichkeit von Differenzierungen im nationalen Steuerrecht	16
2.	Sachlichkeit von Differenzierungen im Außensteuerrecht	19
3.	Sachlichkeit von Differenzierungen im Abkommensrecht	20
C.	Sachlichkeit der Methodenkombination im DBA Liechtenstein	22
1.	Überblick	22
2.	Methodenkombination als Instrument zur Verhinderung von Einkommensverlagerungen und Missbräuchen	23
3.	Methodenkombination als Instrument zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen	24
4.	Methodenkombination und »internationaler Standard«	26
D.	Zusammenfassung	29
IV.	Maßstab und Sitz einer möglichen Verfassungswidrigkeit	30
A.	Überblick	30
B.	Anrechnungsmethode als »Maßstab« der Sachlichkeit?	30
C.	Nichtanwendbarkeit des (gesamten) Artikels 14 des Abkommens als Beseitigung der Gleichheitswidrigkeit?	32
D.	Zusammenfassung	33
V.	Zulässigkeit sowie materielle und zeitliche Effekte einer Feststellung nach Art 140 a B-VG	33
A.	Verfassungsgerichtliche Prüfung nach Art 140 a B-VG	33
B.	Zulässigkeit des Antrages nach Art 140 a B-VG	34
C.	Materielle und zeitliche Effekte einer Unanwendbarkeit nach Art 140 a B-VG	35
D.	Zusammenfassung	37
VI.	Zusammenfassung	37

I. Einleitung und Problemstellung

A. Abkommensrechtliche Ausgangslage

Zwischen Österreich und Liechtenstein bestehen seit **mehr als einhundert Jahren enge steuerrechtliche Beziehungen**. Bereits im **Jahr 1901** wurde – auf Basis des § 285 PersStG 1896,¹ einer der Vorgängerbestimmungen des heutigen § 48 BAO² – ein Übereinkommen zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen geschlossen.³ Nach dem Ersten Weltkrieg wurde der Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens in Staatsvertragsform in Aussicht genommen und im **Jahr 1929** übergangsweise – auf Basis des § 285 PersStG 1921⁴ – aufgrund erzielten Einvernehmens eine rudimentäre Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschaffen.⁵ Auch nach dem Zweiten Weltkrieg wurde im **Jahr 1950** vorerst – basierend auf § 15 AO⁶ – auf **Gegenseitigkeitsbasis die Doppelbesteuerung vermieden**,⁷ bevor schließlich im **Jahr 1955** ein **Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein** abgeschlossen wurde.⁸ Wie schon zuvor die Gegenseitigkeitsmaßnahmen beruhte dieses Abkommen auf der **Quellenausscheidungs- bzw synonym Befreiungs- oder Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt**.

Allerdings zeigte sich rasch ein Trend »zu **Einkommens- und Vermögensverlagerungen aus Österreich nach Liechtenstein**«, der »durch die **Möglichkeiten einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme**« des **Abkommens** des Jahres 1955 gefördert worden war.⁹ Österreich sah sich daher dazu veranlasst, den auf die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen bezogenen Teil jenes Abkommens **mit Wirkung ab 1. Jänner 1969 zu kündigen**,¹⁰ signalisierte aber sogleich die Bereitschaft zu neuen Abkommensverhandlungen. Ergebnis dieser Neuverhandlungen war das – bis heute gültige – **Doppelbesteuerungsabkommen vom 5. November 1969**,¹¹ das in zeitlicher Sicht nahtlos an das gekündigte Abkommen anschloss und für Steuern vom Einkommen anwendbar wurde, die »für die Zeit nach dem 31. Dezember 1968 erhoben werden« (Art 27 Abs 2 des Abkommens). Zu diesem Zeitpunkt war auch die wirtschaftliche Integration zwischen Liechtenstein und Österreich durch die Errichtung der **Europäischen Freihandelsassoziation** (»European Free Trade Association«, EFTA) noch weiter fortgeschritten.¹²

Das **Doppelbesteuerungsabkommen vom 5. November 1969** folgt zwar im Wesentlichen dem – damals aktuellen – OECD-MA 1963, sieht aber zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Österreich eine vom OECD-MA und auch der (damals wie heute)¹³ üblichen österreichischen Abkommenspraxis¹⁴ der Freistellung aktiver Auslandseinkünfte abweichende »**gespaltene**« **Anwendung der Methoden** (»**Methodenkombination**«) vor: Während in Art 23 Abs 1 des Abkommens grundsätzlich die Befreiung unter Progressionsvorbehalt angeordnet wird, enthält Abs 2 einen taxativen¹⁵ Katalog von Einkünften, die der Anrechnungsmethode unterliegen. Dieser Katalog erfasste bereits in der Stammfassung »Einkünfte, die nach den Artikeln 7, 10, 11, 12,

1 RgBl 1896/220.

2 Siehe dazu ErlRV 228 BlgNR IX. GP, 57 (zu § 48 BAO), wo auf § 285 PersStG 1921 (BGBl 1921/275) Bezug genommen wird, der wiederum sein Vorbild im weitgehend gleich formulierten § 285 PersStG 1896 (RgBl 1896/220) findet. Die Stammfassung des § 285 PersStG 1896 war noch auf Reziprozitätsmaßnahmen beschränkt und wurde durch die Personalsteuernovelle (RgBl 1914/13) auch auf die unilaterale Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausgedehnt.

3 Verordnung des Finanzministeriums vom 8. Mai 1901, betreffend das Übereinkommen zwischen der k. k. österreichischen und der fürstlich liechten'schen Regierung zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, RgBl 1901/68.

4 BGBl 1921/275.

5 Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 17. April 1929, betreffend die Einkommens- und Vermögensbesteuerung im Verhältnis zum Fürstentum Liechtenstein, BGBl 1929/168.

6 Nach § 15 der deutschen Reichsabgabenordnung 1931 (dRgBl 1931 I 161), die ab 1938 in Österreich galt (siehe die Verordnung dRgBl 1938 I 389 und die Kundmachung GBlÖ 1938/565) und als Abgabenordnung auch in die zweite Republik übernommen worden war (StGBl 1945/12), konnte die Reichsregierung mit Zustimmung des Reichsrats unter anderem »zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Anwendung eines Vergeltungsrechts die Steuerpflicht abweichend von den Gesetzen über die Reichssteuern« regeln. § 15 AO bildet gemeinsam mit § 285 PersStG die historische Wurzel für den heutigen § 48 BAO; siehe ErlRV 228 BlgNR IX. GP, 57 (zu § 48 BAO).

7 Erlaß des BMF vom 12. Juli 1950, Z. 48.052-8/50, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der einmaligen Abgaben vom Vermögenszuwachs und vom Vermögen im Verhältnis zum Fürstentum Liechtenstein, AÖF 1950/153.

8 BGBl 1956/212; die Erläuterungen zu diesem Abkommen finden sich in der RV 755 BlgNR VII. GP.

9 Siehe ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11.

10 BGBl 1968/325; siehe dazu auch *Philipp*, Neues österreichisch-liechtensteinisches Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl Nr 24/1971), ÖStZ 1971, 47 (47).

11 BGBl 1971/24, mittlerweile geändert durch das Protokoll BGBl III 2013/301; die Erläuterungen zur Stammfassung dieses Abkommens finden sich in der RV 1488 BlgNR XI. GP.

12 Siehe das Übereinkommen zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation, BGBl 1960/100.

13 *Jirousek*, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (22 f).

14 Zu Beginn der 1970er Jahre hatte Österreich mit 23 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, von denen bloß 5 – aus Reziprozitätsgründen – die Anrechnungsmethode generell als Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung auf österreichischer Seite vorsahen; dies waren die Abkommen mit Großbritannien, Irland, Japan, Schweden und den USA. Siehe dazu die Übersicht bei *Philipp*, Übersicht über die Besteuerung nach Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 1973, 110 (110 f).

15 Siehe auch ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11 (in »erschöpfend aufgezählten Fällen«)

13 Absatz 2, 15 und 16 in Liechtenstein besteuert werden dürfen«. Eine vergleichbare Vorgehensweise zur Entlastung trifft auch auf Liechtenstein zu, wenngleich die Ausnahmen zur grundsätzlichen Freistellung weniger weitgehend sind, als auf österreichischer Seite. So ist die Anrechnungsmethode »bei Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Dienstekünften der Grenzgänger auf Seiten beider Vertragsstaaten und bei Unternehmensgewinnen (einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung des beweglichen Betriebsvermögens), Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und bei Aufsichtsratsvergütungen¹⁶ nur auf Seiten Österreichs anzuwenden«.¹⁷

Im Lichte der Gründe für die Kündigung¹⁸ des Abkommens aus dem Jahr 1955¹⁹ wurde die »Methodenspaltung« bzw »Methodenkombination« im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen des Jahres 1969²⁰ daher **nicht irrational oder willkürlich gewählt**,²¹ sondern war **ein bewusstes sowie historisch, standortpolitisch und wirtschaftlich begründetes bilaterales Verhandlungsergebnis**. So führen die **Materialien im allgemeinen Teil** ausdrücklich auch Folgendes aus:

»Das neue Abkommen unterscheidet sich inhaltlich vom gekündigten Abkommen insbesondere dadurch, daß Anreize zur Einkommens- und Vermögensverlagerung, die vom Abkommen ausgehen könnten, nach Möglichkeit beseitigt wurden und daß mißbräuchliche Inanspruchnahmen der Abkommensvorteile durch eine Reihe von Bestimmungen von vornherein ausgeschaltet wurden; dieses Ziel verfolgen insbesondere die folgenden Regelungen: [...] Artikel 23 Absatz 2, betreffend die Ausweitung des Anwen-

dungsbereiches der Anrechnungsmethode auf Seiten Österreichs; [...]«²²

Dieser **Gedanke der Verhinderung der (missbräuchlichen) Einkünfteverlagerung** wird auch konkret in den **Erläuterungen zu Art 23 des Abkommens** wieder aufgegriffen, wo es heißt:

»Dieser Artikel bestimmt in seinen Absätzen 1 [für Österreich] und 3 [für Liechtenstein], daß der Wohnsitzstaat Einkünfte und Vermögensanteile, für die nach den vorhergehenden Artikeln dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht zugeteilt ist, von seiner Besteuerung auszunehmen hat (Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der »Befreiungsmethode«).

In Besteuerungsfällen, in denen Österreich die Stellung des Wohnsitzstaates zukommt, bleibt Österreich hinsichtlich der in Absatz 2 des Artikels genannten Einkünfte auch dann steuerberechtigt, wenn Liechtenstein ein Besteuerungsrecht daran zugeteilt ist; allerdings ist Österreich zur Anrechnung der in Liechtenstein im vertraglich zulässigen Ausmaß erhobenen Steuer verpflichtet (Vermeidung der Doppelbesteuerung nach der »Anrechnungsmethode«). Österreichischerseits wurde dieses Anrechnungsverfahren auf alle jene Einkünfte ausgedehnt, bei denen nach internationaler Erfahrung die Möglichkeit zu Abkommensmißbräuchen besteht, insbesondere auch auf Einkünfte aus gewerblichen Gewinnen, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Aufsichtsratsbezüge.«²³

Wie auch *Loukota* unlängst dargelegt hat, war Hintergrund der Methodenkombination der Umstand, dass das Abkommen des Jahres 1955,²⁴ das einheitlich die Befreiungsmethode vorgesehen hatte, **dazu ausgenutzt worden war, »durch Errichtung von Betrieben oder Betriebsstätten in Liechtenstein der österreichischen Besteuerung auszuweichen«**.²⁵ Die nach der Kündigung jenes Abkommens per Ende 1968²⁶ erforderliche Neuverhandlung des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens im Jahr 1969²⁷ erfolgte deshalb rasch, weil »die Gefahr zu groß gewesen wäre, dass vom Ausland über Liechtenstein in Österreich getätigte Investitionen im Fall eines abkommenslosen Zustands **aus Österreich wieder abgezogen**

16 Zu einer Übergangsregelung für Aufsichtsratsvergütungen siehe aber das Schlussprotokoll zum Abkommen (»Zu den Artikeln 16 und 23«), wonach »Artikel 23 Absatz 2 [...] keine Anwendung findet auf Einkünfte im Sinn des Artikels 16, die eine in Österreich ansässige natürliche Person von einer in Liechtenstein ansässigen Gesellschaft bezieht, wenn der Empfänger der Einkünfte in dem in Artikel 27 Absatz 2 genannten Zeitpunkt liechtensteinischer Staatsangehöriger war und das Rechtsverhältnis, aus dem diese Einkünfte gezahlt werden, in diesem Zeitpunkt bestanden hat.«

17 ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11.

18 BGBl 1968/325.

19 BGBl 1956/212.

20 BGBl 1971/24.

21 Zweifelnd wohl *Lang* in *Stürzlinger*, SWI-Jahrestagung: Kanzlei-Verlegung nach Liechtenstein, SWI 2009, 442 (443), wonach es »nicht nachvollziehbar [sei], warum bei sonst genereller Anwendung der Anrechnungsmethode im DBA mit Liechtenstein nur für Einkünfte nach Art 14 die Befreiungsmethode vereinbar wurde«. Diese Stellungnahme *Langs* war offenbar auch Anlass für den VwGH, dem VfGH diese Bestimmung zur Prüfung vorzulegen; siehe die Wortmeldungen von *Zorn* in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (10f und 14).

22 ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11; siehe auch *Philipp*, Neues österreichisch-liechtensteinisches Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl Nr 24/1971), ÖStZ 1971, 47 (47).

23 ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 14.

24 BGBl 1956/212.

25 *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4).

26 BGBl 1968/325.

27 BGBl 1971/24.

werden und solcherart ein **dauerhafter wirtschaftlicher Schaden in Österreich** verursacht wird.«²⁸ Der Kompromiss im österreichisch-liechtensteinischen Abkommens bestand nun darin, dass Liechtenstein bereit war, »[d]ort, wo die **größten Steuerausfälle zu korrigieren waren, nämlich im Bereich der Gewerbebetriebe**, [...] einem Wechsel in das Anrechnungsverfahren zuzustimmen«, wohingegen »[i]m Bereich der Freiberufler [...] dafür Österreich nachgegeben« hat.²⁹

Die Methodenkombination in Art 23 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens sieht somit aufgrund eines **völkerrechtlichen Kompromisses unterschiedliche Zugänge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung** vor. Unter anderem hat sie zur Folge, dass die in Art 7 des Abkommens genannten **»Unternehmensgewinne«** einer in Österreich ansässigen Person, soweit sie aufgrund einer Betriebsstätte in Liechtenstein dort besteuert werden, »auch in Österreich besteuert werden, jedoch ist Österreich in diesem Fall gemäß Artikel 23 Absatz 2 **zur Anrechnung der in Liechtenstein erhobenen Quellensteuer verpflichtet**«. ³⁰ Demgegenüber unterliegen nach Artikel 14 des Abkommens **Einkünfte aus selbständiger Arbeit** einer in Österreich ansässigen Person, die einer in Liechtenstein gelegenen festen, der Berufsausübung dienenden Einrichtung zuzurechnen sind, der Grundregel des Art 23 Abs 1 des Abkommens, also der **Befreiung unter Progressionsvorbehalt**.

Je nach Sachverhaltskonstellationen können bzw konnten diese beiden – von § 48 BAO, der OECD und der UNO,³¹ aber auch dem Unionsrecht³² als gleichwertig anerkannten – Methoden natürlich **zu unterschiedlichen Besteuerungsergebnissen führen**. So ist die **Freistellung unter Progressionsvorbehalt** aus dem Blickwinkel der materiellen Belastung insbesondere dann vorteilhaft, wenn in Liechtenstein Gewinne erzielt werden und diese niedriger als in Österreich besteuert werden; auch aus formeller Sicht ist die Freistellung dann vorteilhaft, wenn die grundsätzlich erforderliche »Umrechnung« des Auslandsergebnisses in das österreichische Recht für Zwecke des Progressionsvorbehalts³³ entbeh-

lich ist (zB bei proportionalem Steuersatz). Umgekehrt hatte die **Anrechnungsmethode** bis vor rund 10 Jahren den Vorteil, dass ausländische Verluste unmittelbar in die österreichische Bemessungsgrundlage eingingen, während Verluste aus abkommensrechtlich befreiten Einkunftsquellen nur im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts, nicht aber auf Ebene der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurden.³⁴ Zudem bringt die Anrechnungsmethode – neben der Verpflichtung zur Berechnung des Auslandsergebnisses nach österreichischem Steuerrecht – auch stets den Nachteil eines gegenüber der Freistellungsmethode erhöhten administrativen Aufwandes mit sich (zB Nachweis der Auslandssteuer, Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages etc).³⁵

Es bleibt also zusammenfassend festzuhalten:

Die Methodenkombination im 1969 abgeschlossenen österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen beruht auf konkreten, in den parlamentarischen Materialien auch ausführlich dargelegten Überlegungen zur Verhinderung der Einkünfteverlagerung und der missbräuchlichen Inanspruchnahme des Abkommens. Da sich die größten Steuerausfälle bei Gewerbebetrieben manifestiert hatten, konnte Österreich im Rahmen der Abkommensverhandlungen in diesem Bereich die Anrechnungsmethode durchsetzen (Art 7 iVm Art 23 Abs 2 des Abkommens); bei selbständigen Einkünften setzte sich Liechtenstein mit seinem Wunsch nach der Beibehaltung der – bereits im Abkommen von 1955 vorgesehenen – Befreiungsmethode durch (Art 14 iVm Art 23 Abs 1 des Abkommens).

wendbar ist; grundlegend dazu *Phillip*, Befreiungssystem mit Progressionsvorbehalt und Anrechnungsverfahren (1971) 48 f; ausführlich Rz 7598 ff EStR 2000, auch mit Hinweisen zu den Erklärungsspflichten nach §§ 41, 42 EStG.

34 Das österreichische Steuerrecht ermöglicht es seit dem StRefG 2005 (BGBl I 2004/57) in § 2 Abs 8 Z 3 EStG ausdrücklich, Verluste ausländischer, abkommensrechtlich befreiter Betriebsstätten, aber zB auch außerbetriebliche Verluste im Ausland (zB aus Vermietung und Verpachtung; siehe zB Rz 192 EStR 2000) bereits in der Verlustentstehungsperiode in Österreich gewinnmindernd zu verwerten, sofern im Ausland keine Berücksichtigung erfolgt. Zuvor hatte bereits der VwGH im Jahr 2001 eine solche Hereinnahmeverpflichtung aus der allgemeinen Systematik des innerstaatlichen Steuerrechts abgeleitet (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, und VwGH 25.10.2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732). Ausführlich dazu *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 636 ff; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010).

35 Siehe nur *Jirousek*, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (22 f); *Pamperl*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA (Art 23 OECD-MA), in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 307 (314).

28 *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4).

29 Siehe abermals *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4); siehe auch *Loukota* in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (12).

30 ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 12.

31 Dazu unten Kapitel III.C.4.

32 Ausführlich und mWN *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 619 ff.

33 Der Progressionsvorbehalt führt dazu, dass für seine Anwendung – ungeachtet der Ausscheidung der Auslandseinkünfte aus der österreichischen Bemessungsgrundlage – die Berechnung des Auslandseinkommens nach österreichischem Recht zu erfolgen hat, um darauf basierend den progressiven Steuersatz zu ermitteln, der auf das nicht befreite Einkommen an-

B. Verfassungsrechtliche Bedenken des VwGH gegen die Methodenkombination im DBA Liechtenstein

Wie schon zuvor vereinzelt das Schrifttum³⁶ hegt nun auch der VwGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013³⁷ **Bedenken gegen die »Methodenkombination« im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen** und stellte den Antrag an den Verfassungsgerichtshof (VfGH), dieser »möge feststellen, dass Art 14 [des Abkommens] verfassungswidrig ist«. Im konkreten Fall eines in Österreich ansässigen Journalisten, Texters und Drehbuchautors, dessen liechtensteinische Einkünfte zum Teil als (befreite) freiberufliche, zum Teil als (der Anrechnungsmethode unterliegende) gewerbliche Einkünfte qualifiziert wurden,³⁸ stützte der VwGH seine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Methodenkombination insbesondere auf folgende Überlegungen:³⁹

- ▷ Aufgrund der **stark divergierenden Steuersätze** in Österreich und Liechtenstein wirke sich eine Besteuerung in Liechtenstein mit **Steuerfreistellung in Österreich stark zugunsten des Steuerpflichtigen** aus.⁴⁰ Zwar spiegle sich die im Abkommen vorgenommene Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen (Art 7) und selbständigen Einkünften (Art 14) auch im innerstaatlichen Recht wider (§§ 22, 23 EStG), doch seien die **Grenzen zwischen diesen beiden Einkunftsarten** mittlerweile »fließend und oft zufällig geworden«. In diesem Sinne habe auch

VfSlg 18.030/2006⁴¹ einen Ausschluss der selbständig Tätigen von einer den sonstigen betrieblichen Einkünftebeziehern zustehenden Begünstigung für verfassungswidrig befunden.

- ▷ Unter Hinweis aus VfSlg 12.326/1990⁴² fokussiert der VwGH sodann den insbesondere durch das OECD MA geprägten »**internationalen Standard**« und verweist auf die im Jahr 2000 erfolgte Revision des OECD MA, durch die Art 14 ersatzlos entfernt und die selbständigen Einkünfte seither durch Art 7 erfasst werden. Es habe sich daher ein »internationaler Standard herausgebildet, **im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr zwischen »selbständigen« und »gewerblichen« Einkünften zu unterscheiden**«. Die Methodenkombination des DBA Liechtenstein entspreche nicht dem internationalen Standard, für aktive Einkünfte **entweder die Anrechnungs- oder die Befreiungsmethode, nicht aber eine Kombination** vorzusehen (Art 23A und 23B OECD MA), weshalb eine solche »Kombination behutsam und mit Bedacht vorgenommen werden« müsse und einer sachlichen Rechtfertigung bedürfte.
- ▷ Aus dem Umstand, dass Liechtenstein für Unternehmensgewinne und selbständige Einkünfte einheitlich die Befreiungsmethode anwende, sei ersichtlich, »dass Österreich die Ungleichbehandlung seiner Bürger nicht im Verhandlungsweg »aufgezwungen« worden ist«, sondern auf eine **freie Entscheidung der österreichischen Seite** zurückgehe. Würde aber 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«, käme dies im **Lichte der leistungsfähigkeitsorientierten Besteuerung in Konflikt mit dem Gleichheitssatz nach Art 7 B-VG**. Auch die Ungleichbehandlung durch das DBA Liechtenstein bedürfte daher einer **sachlichen Rechtfertigung**, die »in Bezug auf die aus dem DBA-Liechtenstein resultierenden Rechtsfolgen« aber nicht erkennbar sei.
- ▷ Für **Aktiveinkünfte** stehe nach dem Abkommen die Anrechnungsmethode im Vordergrund, weshalb sich der **Sitz der Verfassungswidrigkeit in Art 14 des Abkommens** befinde: Wäre diese Bestimmung nicht mehr anwendbar, fielen die selbständigen Einkünfte – in Übereinstimmung mit dem internationalen Standard – unter Art 7 und unterlägen ebenfalls der Anrechnungsmethode nach Art 23 Abs 2.

36 Aigner, H.-J., 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 (190 f).

37 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039), vorgehend UFS 22.1.2010, RV/0268-F/08.

38 Siehe UFS 22.1.2010, RV/0268-F/08.

39 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039). Der Beschluss des VwGH hat bereits zu literarischen Stellungnahmen durch Sutter, Richter am VwGH und Mitglied des befassten Senats (»Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode in einem DBA?«, SWI 2013, 514 (514 ff)), und durch Loukota, den ehemaligen Leiter der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF (»DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs«, SWI 2014, 2 (2 ff)), geführt. Siehe zudem auch den Diskussionsbericht von Binder/Wöhler, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (10 ff), und ausführlich Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014/2 [in Druck].

40 Der VwGH spricht davon, dass die niedrige liechtensteinische Besteuerung als »notorisch« angenommen werden muss, woraus eine massive Begünstigung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit folge; konkret ergebe sich für selbständige Einkünfte eine Belastung in Liechtenstein von 3,6 %, während bei gewerblichen Einkünften aufgrund der Anrechnungsmethode eine Belastung von rund 33,4 % gegeben wäre.

41 VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

42 VfGH 15.3.1990, B 758/88, VfSlg 12.326/1990.

Abgesehen davon, dass dem Beschluss des VwGH eine Reihe **nicht offengelegter Prämissen**⁴³ und teilweise auch **missverständliche Ausführungen zu einem »internationalen Standard«**⁴⁴ zu Grunde liegen, ist bereits an dieser Stelle zu bemerken, dass sich im Beschluss **weder eine Bezugnahme auf die in den Materialien zum Abkommen dargelegte Begründung der Methodenkombination noch eine Auseinandersetzung mit den dort präsentierten, die Einkünfteverlagerung betreffenden Argumenten** findet.⁴⁵

Es bleibt also zusammenfassend festzuhalten:

Ohne auf den historischen Hintergrund des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens einzugehen, hegt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013 verfassungsrechtliche Bedenken gegen die »Methodenkombination« in jenem Abkommen und die darauf basierende Freistellung selbständiger Einkünfte unter gleichzeitiger Anwendung der Anrechnungsmethode für Unternehmensgewinne. Er richtete daher auf Basis des Art 140a B-VG den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, dieser »möge feststellen, dass Art 14 [des Abkommens] verfassungswidrig ist«. Die Bedenken des VwGH basieren auf der Prämisse, dass auch einzelne Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens isoliert jederzeit dem Gleichheitssatz entsprechen müssen, und beruhen im Wesentlichen darauf, dass sich die Freistellung aufgrund des Steuergefälles stark zu Gunsten der Selbständigen auswirke, die Grenzen zwischen den beiden Einkunftsarten fließend und oft zufällig seien, eine Trennung der beiden Einkunftsarten und eine Anwendung unterschiedlicher Methoden nicht dem internationalen Standard entsprechen und die »Besserstellung« durch die Befreiungsmethode eine freie Entscheidung Österreichs gewesen sei.

C. Gang der Untersuchung

Dem Beschluss des VwGH vom 24. Oktober 2013⁴⁶ liegen eine **Reihe rechtlicher Prämissen und Argumente** zu Grunde, denen in mehreren Prüfschritten nachzugehen ist:

- ▷ Zunächst ist zu untersuchen, ob und in welchem Rahmen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens überhaupt der **Prüfung am Maßstab innerstaatlichen Gleichheitssatzes nach Art 7 B-VG** unterliegt (Kapitel II).

- ▷ Nur wenn – entgegen der hier vertretenen Ansicht – überhaupt eine strenge gleichheitsrechtliche Einzelnormprüfung nach heutiger Sachlichkeitsdogmatik vorzunehmen ist, stellt sich die Frage nach der **Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen** im Allgemeinen und hinsichtlich der **Methodenkombination im österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens** im Besonderen (Kapitel III).
- ▷ Käme man – wiederum entgegen der hier vertretenen Ansicht – zu dem Ergebnis, dass das österreichisch-liechtensteinische Doppelbesteuerungsabkommen aufgrund einer unsachlichen einkunftsartenbezogenen Differenzierung zu gleichheitswidrigen Rechtsfolgen führt, bleiben der **Sitz dieser Verfassungswidrigkeit** (Kapitel IV) sowie die **Zulässigkeit des Antrages** und die **materiellen und zeitlichen Effekte einer Feststellung der Rechtswidrigkeit und der Unanwendbarkeit nach Art 140a B-VG** durch den VfGH zu prüfen (Kapitel V).

Bereits an dieser Stelle ist zu bemerken, dass dem Beschluss des VwGH vom 24. Oktober 2013⁴⁷ auch eine Reihe eher **faktischer, wohl entscheidungserheblicher Prämissen** zugrunde liegen, die **nicht der Wirklichkeit** entsprechen und daher in der folgenden Analyse auch mehrfach aufgegriffen werden. Dabei handelt es sich einerseits um die Behauptung des VwGH, dass die konkrete »Methodenkombination« im österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen »nicht im Verhandlungsweg »aufgezwungen« worden ist«, sondern auf eine **freie Entscheidung der österreichischen Seite** zurückgehe.⁴⁸ Andererseits geht der VwGH mehrfach von einem **»internationalen Standard«** auf Basis des **OECD-Musterabkommens** (OECD MA) und einer darauf basierenden Umsetzbarkeit im Rahmen von konkreten Abkommensverhandlungen aus, was ebenfalls in mehrfacher Hinsicht nicht der Realität entspricht.⁴⁹

II. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab bei Doppelbesteuerungsabkommen

A. Überblick

Nach **Art 140a B-VG** erkennt der Verfassungsgerichtshof (VfGH) über die **Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen**.⁵⁰ Dabei ist auf gesetzesändernde Staatsverträge,

43 Dazu Kapitel II.

44 Dazu Kapitel III.C.4.

45 Siehe wiederum ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 12 und 12, und dazu ausführlich Kapitel I.A. sowie Kapitel III.C.2.

46 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

47 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

48 Dazu Kapitel I.A. und Kapitel II.B.

49 Dazu ausführlich Kapitel III.C.4.

50 Dazu weiterführend unten Kapitel V.

also auch auf Doppelbesteuerungsabkommen,⁵¹ der das Gesetzesprüfungsverfahren regelnde Art 140 B-VG sinn- gemäß – und im Sinne eines dynamischen Verweises⁵² – anzuwenden.⁵³ Wie in der Tat die Existenz des Art 140 a B-VG beweist, ist es zunächst sicher zutreffend, dass alleine die **Rechtssatzform des Staatsvertrages** nicht jede verfassungsrechtliche Prüfung ausschließt. Zu prüfen wird aber insbesondere sein,

- ▷ ob der **Maßstab der Prüfung nach Art 140 a B-VG** teleologisch auf eine Verletzung von Regeln über das **rechtmäßige Zustandekommen iSd Art 50 B-VG** zu reduzieren ist und, falls nicht, ob auch bei der Prüfung von Staatsverträgen am Gleichheitssatz **der relevante zeitliche Maßstab** der Zeitpunkt der verfassungsgerichtlichen Prüfung (und nicht etwa jener des Vertragsabschlusses) ist (Kapitel II.B.).
- ▷ ob die abkommensrechtliche **Zuteilung von Steuergut ein »gleichheitsneutraler« Mechanismus zur Kompetenzverteilung** ist, der zudem – analog der Legitimation durch Verhandlung im Rahmen des **finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebots nach § 4 F-VG** – die Vermutung der Sachlichkeit in sich trägt (Kapitel II.C.).
- ▷ ob die **Wahl der Freistellungsmethode** in Art 23 Abs 1 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens – im Lichte der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs (BFH)⁵⁴ – für sich ein **»isoliertes Sachlichkeitsuniversum«** bildet, das keiner weiteren gleichheitsrechtlichen Prüfung – etwa am Maßstab der Ausnahmen des Art 23 Abs 2 des Abkommens – zugänglich ist (Kapitel II.D.).

Diese Fragen stehen auch vor dem **Hintergrund der rechts- und realpolitischen Bedenken**, dass freilich eine – sich womöglich im Zeitablauf wandelnde – gleichheitsrechtliche Prüfung von Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen den **Verhandlungsspielraum der österreichischen Abkommensverhandler** einschränken würde, ja den österreichischen **Willen zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen** generell gefährden könnte, wenn jeder einzelnen Bestimmung eines gesamten Verhandlungsergebnisses, das zum insgesamt sachgerechten Ausgleich der beiden Staatsinteressen geführt hat, die isolierte Verfassungswidrigkeit drohte und solcherart **die einem Abkommen inhärente Balance** latent bedroht wäre. Es verbleibt daher hinsichtlich der materiell-verfassungs-

rechtlichen Prüfung eines Staatsvertrages ein gewisses Unbehagen, »dass dadurch ein Vertrag ausgehebelt werden könnte, auf den sich beide Vertragsparteien, die beide bestimmte Absichten vertreten haben, geeinigt haben.«⁵⁵

B. Schranken der gleichheitsrechtlichen Prüfung von Doppelbesteuerungsabkommen

Sowohl der VwGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013⁵⁶ als auch das vereinzelte Schrifttum⁵⁷ leiten aus der bloßen Existenz des – durch die B-VG-Novelle 1964⁵⁸ eingefügten – Art 140 a B-VG ohne weitere teleologische Prüfung ab, dass **Doppelbesteuerungsabkommen bzw einzelne Bestimmungen solcher Abkommen⁵⁹ wie jede andere einfachgesetzliche Bestimmung am Maßstab des Gleichheitssatzes zu prüfen seien.**⁶⁰ Wohl auf Basis der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung, wonach unterverfassungsrechtliche originär nationale Normen zu jeder Zeit dem Gleichheitsgrundsatz zu entsprechen haben,⁶¹ gehen VwGH und das vereinzelte Schrifttum implizit weiters davon aus, dass es für die gleichheitsrechtliche Prüfung von völkerrechtlichen Abkommen ebenfalls auf die **derzeitige Gleichheitskonformität** und nicht etwa **entstehungsgeschichtlich auf jene zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses** ankomme. Beide Prämissen sind im Folgenden zu prüfen.

55 *Lenneis in Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (12).

56 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039), vorgehend UFS 22.1.2010, RV/0268-F/08.

57 *Aigner, H.-J.*, Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat, in: *Gassner/Lang/Schuch/Starlinger* (Hrsg), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 169 (171 ff); *Sutter*, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode in einem DBA? SWI 2013, 514 (518); siehe auch *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 82 f; weiters wohl auch *Fellner*, Steuerabkommen mit der Schweiz: Strafamnestie verfassungswidrig? RdW 2012/319, 300 (304).

58 BGBl 1964/59; siehe zur Rechtsentwicklung *Öhlinger in Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 1 f.

59 Zur Überprüfung auch einzelner Bestimmungen eines Staatsvertrages nach Art 140 a B-VG siehe unten Kapitel V.

60 Allerdings gesteht auch *Lang* zu, dass abkommensrechtliche Differenzierungen wohl einem weniger strengen Prüfungsmaßstab als originär innerstaatliches Recht unterliegen kann; siehe *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 84 f.

61 Siehe zB VfGH 8.10.1986, G 91/86, VfSlg 11.048/1986; VfGH 16.6.1994, G 250/93, VfSlg 13.777/1994; VfGH 29.11.2001, G 190/01, VfSlg 16.374/2001; ausführlich und mwN *Schäffer/Kneiß* in *Kneiß/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 18.

51 Siehe nur *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 21 ff.

52 *Öhlinger in Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 8.

53 Siehe zu dieser Norm *Öhlinger in Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 1 ff.

54 BFH 10.1.2012, I R 66/09, BFHE 236, 304 = IStR 2012, 427.

Am Ausgangspunkt steht **Art 26** des – auf Gesetzesstufe stehenden⁶² – **Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WVK)**,⁶³ das im Wesentlichen **Völkergewohnheitsrecht** kodifiziert.⁶⁴ Nach dieser Bestimmung bindet ein in Kraft getretener Staatsvertrag »die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen«. Auf diesem unter der Überschrift »**Pacta sunt servanda**« stehenden **völkerrechtlichen Fundamentalprinzip der Vertragstreue** baut auch Art 27 WVK auf, wonach sich – abgesehen von offenkundigen Zuständigkeitsmängeln beim Vertragsabschluss nach Art 46 WVK⁶⁵ – »[e]ine Vertragspartei [...] nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen [kann], um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen«. Dem entspricht es auch, dass konkret für das österreichisch-liechtensteinische Doppelbesteuerungsabkommen der Bundespräsident »im Namen der Republik Österreich die **gewissenhafte Erfüllung der darin enthaltenen Bestimmungen**« zugesichert hat.⁶⁶ Der Grundsatz des »Pacta sunt servanda« erlangt auch staatsrechtliche Bedeutung, normiert doch **Art 9 Abs 1 B-VG**, dass »[d]ie allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts [...] als Bestandteile des Bundesrechts gelten«; zu diesen durch Art 9 Abs 1 B-VG rezipierten Regeln des Völkerrechts zählt **vor allem der Grundsatz der Vertragstreue**.⁶⁷ In der Tat ist eine verfassungsgerichtliche Prüfung eines Staatsvertrages auf innerstaatlicher Ebene aus völkerrechtlicher Sicht nicht unproblematisch.⁶⁸ Denn eine sofortige Nichtanwendbarkeitserklärung durch den VfGH würde im konkreten Fall eines Doppelbesteuerungsabkommens bei aufrechter völkerrechtlicher Gültigkeit dazu führen, dass Österreich **völkerrechtsbrüchig** würde und »Staatenverantwortlichkeit der Republik Österreich« einträte.⁶⁹

Einer im **Lichte des völkerrechtlichen Fundamentalprinzips der Vertragstreue nach Art 9 Abs 1 B-VG iVm Art 26 WVK** zu weitgehenden innerstaatlichen Vernichtbarkeit völkerrechtlichen Vertragsrechts auf Grundlage des Art 140a B-VG könnte nach *Balthasar* durch eine **teleologische Reduktion des Art 140a B-VG** begegnet werden: Aufgrund der **begrenzten historischen Absicht des Bundesverfassungsgesetzgebers**⁷⁰ sei es »vertretbar, den **Wortlaut des Art 140a B-VG teleologisch auf den Fall der Rechtswidrigkeit im Zusammenhang mit Verletzungen der Regeln über das rechtmäßige Zustandekommen iSd Art 50 Abs 1 B-VG zu reduzieren**«. ⁷¹ Trotz der Beachtlichkeit dieser Überlegungen ist es mittlerweile hA im Schrifttum, dass Prüfungsmaßstab in einem Verfahren nach Art 140a B-VG das **gesamte jeweils höherrangige innerstaatliche Recht** ist, im Falle eines gesetzesrangigen Staatsvertrages, also etwa eines Doppelbesteuerungsabkommens, also das gesamte Verfassungsrecht.⁷² Auch die **verfassungsgerichtliche Rechtsprechung** beschränkt sich offenkundig nicht auf eine Überprüfung am Maßstab der Regeln über das rechtmäßige Zustandekommen iSd Art 50 B-VG, sondern nimmt durchaus eine **materielle Prüfung** dahingehend vor, ob einzelne staatsvertragliche Bestimmungen dem höherrangigen materiellen Recht entsprechen.⁷³ Es ist daher wohl nicht ausgeschlossen, dass **auch staatsvertragliche Bestimmungen der Prüfung am Gleichheitssatz unterliegen**.⁷⁴

Allerdings ist damit ist noch nicht gesagt, dass ein »**altes**« **Doppelbesteuerungsabkommen** – konkret das vor knapp 45 Jahren abgeschlossene österreichisch-liechtensteinische Abkommen – auch der **gleichheitsrechtlichen Prüfung nach der heutigen Sachlichkeits-**

62 VwGH 9.4.1976, 1879/74, ÖStZB 1976, 176; VwGH 3.9.1987, 87/16/0071, ÖStZB 1988, 218.

63 BGBl 1980/40.

64 *Balthasar*, »pacta sunt servanda« – Zur innerstaatlichen Relevanz von durch Staatsverträge eingegangenen Verpflichtungen Österreichs, ZÖR 1996, 161 (169); *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (5. Lfg, 2002) Art 9 Rz 9. Zur Anwendung der WVK auf Abkommen, die vor ihrem Inkrafttreten geschlossen wurden, siehe zB VwGH 3.9.1987, 87/16/0071, ÖStZB 1988, 218; weiters zB *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ (2008) Einl Rz 105 mwN.

65 Dazu mwN *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140a Rz 6.

66 Siehe die entsprechende Formulierung im Anschluss an den Abkommenstext in BGBl 1971/24.

67 VwGH 18.9.1999, 98/17/0333; *Balthasar*, »pacta sunt servanda« – Zur innerstaatlichen Relevanz von durch Staatsverträge eingegangenen Verpflichtungen Österreichs, ZÖR 1996, 161 (169); *Mayer*, B-VG⁴ (2007) Anm I.3. zu Art 9 B-VG.

68 Siehe nur *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140a Rz 6.

69 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140a Rz 6; *Mayer*, B-VG⁴ (2007) Anm zu Art 140a B-VG.

70 In der Tat scheint auch der Bundesverfassungsgesetzgeber der B-VG-Novelle 1964 (BGBl 1964/59) einen engen Anwendungsbezug des Art 140a B-VG vor Augen gehabt zu haben, wenn er explizit auf »verfassungswidrig zustandegekommene Staatsverträge« rekurriert: Nachdem im Rahmen jener Novelle festgestellt wurde, »daß Staatsverträge, die unter Verletzung des Art 50 B-VG abgeschlossen wurden, nicht absolut nichtig, sondern bloß vernichtbar sind«, war es nämlich notwendig, »die bisher umstrittene Frage der Überprüfbarkeit von Staatsverträgen durch den Verfassungsgerichtshof im positiven Sinne klarzustellen«; diesem »Zweck dient die vorliegende Bestimmung« des Art 140a B-VG (ErlRV 287 BlgNR X. GP, 10). Die »Absage an die absolute Nichtigkeit unter Annahme einer Vernichtbarkeit verfassungswidrig zustandegekommener Staatsverträge« setzt nämlich »die Existenz eines besonderen Verfahrens zur Überprüfung von Staatsverträgen voraus« (ErlRV 287 BlgNR X. GP, 7).

71 *Balthasar*, »pacta sunt servanda« – Zur innerstaatlichen Relevanz von durch Staatsverträge eingegangenen Verpflichtungen Österreichs, ZÖR 1996, 161 (189).

72 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140a Rz 11; *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ (2007) Rz 1172.

73 Siehe zuletzt zum Fiskalpakt VfGH 3.10.2013, SV 1/2013.

74 Siehe auch *Zorn* und *Lang* in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (13), wonach es keinen »grundrechtsfreien Raum« geben dürfe.

dogmatik unterliegt,⁷⁵ zumal es sich schließlich um ein als Verhandlungsergebnis entstandenes, durch Kompromisse und wirtschaftspolitische Erwägungen geprägtes Vertragswerk handelt.⁷⁶ Es ist zwar richtig, dass nach der Judikatur des VfGH unterverfassungsrechtliche originär nationale Normen zu jeder Zeit dem Gleichheitssatz zu entsprechen haben,⁷⁷ eine Übereinstimmung mit übergeordneten materiellen⁷⁸ Normen **also nicht entstehungsgeschichtlich, sondern im Lichte der Verfassungsmäßigkeit im Rahmen der Einheit der Rechtsordnung dauerhaft gewährleistet** sein muss.⁷⁹ Dieser Ansatz ist zudem nicht impraktikabel, steht es doch bei originär innerstaatlichen Normen dem österreichischen Gesetzgeber stets offen, eine verfassungskonforme Neuregelung zu schaffen. Der Rechtsprechung lässt sich aber nicht entnehmen, dass die dauerhafte Übereinstimmung mit der Verfassung auch für staatsvertragliche Normen geboten ist. Vielmehr spricht gerade der durch Art 9 Abs 1 B-VG rezipierte **Grundsatz des »pacta sunt servanda«**, der auch in Art 26 WVK Ausdruck findet, dafür, dass eine **zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses verfassungskonforme völkervertragliche Regelung diese Verfassungskonformität nicht im Zeitablauf verliert**.⁸⁰ Es wäre diesfalls Aufgabe der Abkommensverhandler und des Gesetzgebers, den sich nach einem Abkommensabschluss wandelnden Rahmenbedingungen **völkerrechtskonform** durch eine **Neuverhandlung des Staatsvertrages**, al-

lenfalls auch eine zulässige Kündigung, Rechnung zu tragen. Denn bei einem beidseitig völkerrechtlich verbindlichen Staatsvertrag handelt es sich um ein Verhandlungsergebnis, das die Vertragsverhandler **im Lichte der zum Zeitpunkt des Abschlusses bestehenden rechtlichen (und auch verfassungsrechtlichen) Rahmenbedingungen** nach bestem Wissen und Gewissen und unter Bindung an die Verfassung⁸¹ geschlossen haben, der Nationalrat nach Art 50 B-VG unter Verfassungsbindung genehmigt hat und das sich nach dem Grundsatz des »pacta sunt servanda« schon seiner Natur nach der jederzeitigen einseitigen Änderung entzieht. Überdies ist eine **spezifische Zurückhaltung bei der verfassungsgerichtlichen Prüfung** von Staatsverträgen auch international nicht unüblich.⁸²

Legt man aber für die gleichheitsrechtliche Analyse eines Doppelbesteuerungsabkommens zutreffend einen **entstehungsgeschichtlichen Maßstab** an, so zeigt sich, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens am 5. November 1969⁸³ der **Status der gleichheitsrechtlichen Dogmatik** noch durch die sogenannte »Exzess-Judikatur« geprägt war, wonach der Gleichheitsgrundsatz nicht verletzt war, solange der Gesetzgeber sich **im Rahmen vertretbarer Zielsetzungen bewegt und keinen Exzess begeht**.⁸⁴ Diesem Maßstab entspricht die ausführlich mit **Missbrauchsüberlegungen** begründete Methodenkombination im österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen jedenfalls.⁸⁵

Gegen die Heranziehung eines entstehungsgeschichtlichen Maßstabes der gleichheitsrechtlichen Prüfung von Staatsverträgen spricht im konkreten Fall des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens auch nicht die Behauptung des VfGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013,⁸⁶ dass die konkrete »Methodenkombination« im österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen **»nicht im Verhandlungsweg »aufgezwungen« worden ist«, sondern auf eine freie Entscheidung der österreichischen Seite zurückgehe**.⁸⁷ Diese Annahme entspricht wohl **nicht der historischen Entwicklung**.⁸⁸ Wenngleich sich

75 So aber Aigner, H.-J., 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 (174f); Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitssatz, SWI 2014/2 [in Druck].

76 Deutlich zuletzt auch Loukota, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4f).

77 Siehe zB VfGH 8.10.1986, G 91/86, VfSlg 11.048/1986; VfGH 16.6.1994, G 250/93, VfSlg 13.777/1994; VfGH 29.11.2001, G 190/01, VfSlg 16.374/2001; ausführlich und mwN Schöffner/Kneihls in Kneihls/Lienbacher (Hrsg.), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 18.

78 Für die Übereinstimmung mit den Erzeugungsbedingungen ieS kommt es hingegen nach hA auf den Zeitpunkt der Gesetzeserlassung an; siehe nur Schöffner/Kneihls in Kneihls/Lienbacher (Hrsg.), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 18. Insofern hat zB auch die durch die B-VG-Novelle BGBl I 2008/2 erfolgte Änderung des Art 50 Abs 3 B-VG, wonach die Änderung bzw Erlassung von Verfassungsrecht durch Staatsverträge nicht mehr erfolgen kann, den »Verfassungsrang derjenigen staatsvertraglichen Bestimmungen, die nicht durch das Erste Bundesverfassungsrechtsbereinigungsgesetz aufgehoben bzw. ihres Verfassungsranges entkleidet werden (wie etwa die EMRK), [...] unberührt« gelassen; siehe ErlRV 314 BlgNR XXIII. GP, 10.

79 Dazu etwa Schöffner/Kneihls in Kneihls/Lienbacher (Hrsg.), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 18.

80 In diese Richtung auch Loukota, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (6).

81 Siehe nur Loukota, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4).

82 Dazu Öhlinger in Korinek/Holoubek (Hrsg.), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 6.

83 BGBl 1971/24, mittlerweile geändert durch das Protokoll BGBl III 2013/301; die Erläuterungen zur Stammfassung dieses Abkommens finden sich in der RV 1488 BlgNR XI. GP.

84 Siehe zB VfSlg 7010/1973; VfSlg 7864/1976; VfSlg 9280/1981.

85 Zur Begründung der Methodenkombination siehe Kapitel I.A. VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

86 Ebenso auch Sutter, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Befreiungsmethode in einem DBA? SWI 2013, 514 (519).

87 Loukota, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (3f).

die **Materialien zum österreichisch-liechtensteinischen Abkommen**⁸⁹ dazu nicht explizit äußern, hätte Liechtenstein offenbar bereits bei Abkommensabschluss im Jahr 1969 – ebenso wie heute⁹⁰ und entsprechend seiner eigenen grundsätzlichen Wahl der Befreiungsmethode für österreichische Einkünfte liechtensteinischer Steuerpflichtiger (Art 23 Abs 3)⁹¹ – eine **prinzipielle Freistellung sowohl gewerblicher wie selbständiger Einkünfte in Österreich vorgezogen**; Österreich konnte sich aber (nur) für **Unternehmensgewinne mit der Wahl der Anrechnungsmethode** durchsetzen.⁹² Es ist also keineswegs so, dass die Methodenwahl unilateral erfolgt wäre; vielmehr ist offenbar auch jüngst eine von **Österreich angestrebte diesbezügliche Revision des Abkommens** durch Streichung des Art 14 des Abkommens am Widerstand Liechtensteins gescheitert.⁹³

C. Doppelbesteuerungsabkommen als »gleichheitsneutrale« Mechanismen zur Kompetenzverteilung

Durch Doppelbesteuerungsabkommen werden innerstaatlich keine neuen Steuertatbestände geschaffen, die über das innerstaatliche Steuerrecht hinausgehen: **Doppelbesteuerungsabkommen schaffen keine Besteuerungsrechte, sondern schränken nationale Besteuerungsrechte ein**, es besteht also eine sogenannte

»**Schrankenwirkung**« der **Doppelbesteuerungsabkommen**.⁹⁴ So betont auch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen nur den Zweck hat, »eine doppelte Erfassung steuerlicher Tatbestände in beiden Vertragsstaaten zu verhindern, die **Einkünfte je nach ihrer Herkunft dem einen oder anderen Staat zur Besteuerung zuzuteilen**«. ⁹⁵ Diesen Effekt der **Zuteilung von Besteuerungskompetenzen** hebt der VfGH auch deutlich hervor:

»Aufgabe dieser Abkommen ist die Zuteilung der vertragsgegenständlichen Steuergüter zur ausschließlichen Besteuerung entweder durch den einen oder den anderen der vertragsschließenden Staaten (Methode der Aufteilung der Steuergüter) oder allenfalls zur Besteuerung durch beide Staaten gegen Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuern auf die im Wohnsitzstaat erhobenen (Methode der Steueranrechnung). Über dieser Abgrenzung der Steuergewalt durch Zuteilung der Steuergüter gehen die durch die Doppelbesteuerungsabkommen bewirkten Einschränkungen der nationalen Steuerrechte grundsätzlich nicht hinaus. Daher richten sich insbesondere die Zurechnung der Einkünfte zu bestimmten Einkunftsarten, sowie die Art und der Umfang der Besteuerung nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates, dem das Steuergut durch das Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesen ist.«⁹⁶

Vor diesem Hintergrund ist es auch unstrittig, dass Doppelbesteuerungsabkommen das **Ergebnis von Verhandlungen zwischen souveränen Staaten** sind. Diese Verhandlungen sind wiederum durch Kompromisse geprägt, deren Gesamtergebnis aus dem Blickwinkel der beiden Staaten eine **ausgewogene Verteilung der Besteuerungsrechte** widerspiegelt, und zwar – konkret zum österreichisch-liechtensteinischen Abkommen – auch im Hinblick auf den Methodenartikel.⁹⁷ Das ist – wie die Urteile des **Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in den Rechtssachen *Gottardo***⁹⁸ und *D*⁹⁹ demonstrieren – auch grundfreiheitsrechtlich aner-

89 Dazu oben Kapitel I.A.

90 Siehe insbesondere *Kommenda*, Freiberufler als Pendler in Liechtenstein: VfGH ortet verfassungswidrigen Vorteil, Die Presse vom 17. 11. 2013 (Rechtspanorma).

91 Diesen Umstand, wonach Liechtenstein für Unternehmensgewinne und selbständige Einkünfte einheitlich die Befreiungsmethode anwendet, verkehrt der VfGH in seinem Beschluss vom 24. 10. 2013, A 2013/0010 (2010/15/0039), in einen »Beweis« dafür, dass Österreich die Methodenkombination ohne liechtensteinischen »Zwang« gewählt habe. Kritisch dazu auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (7), der dem VfGH vorwirft, dass »[v]erfassungsrechtliches Unbehagen [...] damit offensichtlich bereits dann [entsteht], wenn Österreich eine andere Entlastungsmethodik wählt als sein DBA-Partner, was aber international häufig vorkommt. Viele österreichische Abkommen sehen auf österreichischer Seite eine andere Entlastungsmethodik als auf Seiten des DBA-Partners vor. Eine Unterschiedlichkeit der Entlastungsmethoden kann im Übrigen für sich allein schon deshalb keine Verletzung des Gleichheitsgebots nach sich ziehen, da das österreichische Entlastungsverfahren die Steuerinländer, das ausländische hingegen die Steuerländer trifft und Unterschiedlichkeiten zwischen In- und Ausländern vom Gleichheitsgebot des Art 7 B-VG (Art 2 StGG) nicht betroffen sind«.

92 Siehe auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4).

93 Siehe *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4); *Loukota* in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (12); weiters auch *Kommenda*, Freiberufler als Pendler in Liechtenstein: VfGH ortet verfassungswidrigen Vorteil, Die Presse vom 17. 11. 2013 (Rechtspanorma).

94 VfGH 11. 3. 1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965; VfGH 11. 3. 1965, B 210/64, VfSlg 4928/1965; VfGH 25. 4. 1978, 813/75, ÖStZB 1978, 265; VfGH 14. 3. 1990, 86/13/0179, ÖStZB 1990, 347; VfGH 22. 4. 1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833; VfGH 16. 11. 1993, 90/14/0222, ÖStZB 1994, 390. Dazu allgemein *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 33 f; *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ (2008) Einl Rz 67 ff. Siehe aber zu einer möglicherweise höheren Steuerschuld aufgrund der Anwendbarkeit eines Abkommens Art 1 Tz. 9.2 OECD MK.

95 VfGH 8. 6. 1966, B 43/66, VfSlg 5276/1966.

96 VfGH 11. 3. 1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965.

97 Dazu soeben oben Kapitel I.A. und Kapitel II.B.

98 EuGH 15. 1. 2002, C-55/00, Slg 2002, I-413, *Gottardo*.

99 EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, Slg 2005, I-5821, *D*.

kannt. Solcherart lässt sich nämlich eine einzelne Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens auch »nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von dem übrigen Abkommen losgelöst werden könnte, sondern bildet einen integralen Bestandteil des Abkommens und trägt zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit bei.«¹⁰⁰

Diese **Überlegung der Balance bzw Legitimation durch Verhandlung** ist auch dem nationalen Verfassungsrecht nicht fremd.¹⁰¹ So hat der VfGH beginnend mit **VfSlg 12.505/1990**¹⁰² das spezifisch **finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebot des § 4 F-VG** – im Sinne einer »**Legitimation durch Verhandlung**«¹⁰³ – in Zusammenhang mit den Finanzausgleichsverhandlungen und dem Finanzausgleichspaktum gebracht.¹⁰⁴ Diese Rechtsprechung basiert auf der Überlegung, dass bei einem komplexen Regelungsgefüge, wie es der dem Finanzausgleichsgesetz (FAG) zugrundeliegende Finanzausgleich zwischen dem Bund und den übrigen Gebietskörperschaften darstellt, eine **isolierte Sachlichkeitsprüfung** einzelner Normen nicht in Betracht kommt, weil die Regelungen einen Interessenausgleich zum Ausdruck bringen und daher nur als **Einheit** beurteilt werden kann.¹⁰⁵ Beruht daher dieser Regelungskomplex auf Verhandlungen, dem **Finanzausgleichspaktum**, dann hat er insgesamt die **Vermutung der Richtigkeitsgewähr**

auch unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes für sich.¹⁰⁶ Diese **Vermutung der Richtigkeitsgewähr** greift nach dem VfGH selbst dann, wenn die einzelne Regel isoliert betrachtet unsachlich wäre.¹⁰⁷ Die Einigung bildet daher ein **sachlichkeitsbegründendes Element**, das eine weitere Sachlichkeitsprüfung weitgehend entbehrlich macht. Lediglich **besonders qualifizierte Fehler** lassen den VfGH von der Sachlichkeitsvermutung paktierter Lösungen abweichen.¹⁰⁸ Die Finanzausgleichspartner dürfen sich damit grundsätzlich auch darauf verlassen, dass der paktierte Finanzausgleich während der **Laufzeit des jeweiligen FAG** Bestand haben werde und Änderungen im Tatsächlichen erst beim nächsten Finanzausgleich Rechnung getragen wird, und auch dann haben die gebotenen Anpassungen vielfach nur allmählich mit entsprechenden Übergangsvorschriften zu erfolgen.¹⁰⁹ Die Paktierung bedeutet dementsprechend nach **VfSlg 12.784/1991**¹¹⁰ nicht, dass finanzausgleichsrechtliche Regelungen, die auf eine Paktierung zurückgehen, auch **verfassungsrechtlich permanent unangreifbar** werden;¹¹¹ die Sachlichkeitsvermutung kann vielmehr auch dann entfallen, »wenn die notwendigen **Anpassungen an die geänderten tatsächlichen Verhältnisse** nicht vorgenommen oder in die Wege geleitet wurden.«¹¹²

100 EuGH 5.7.2005, C-376/03, Slg 2005, I-5821, D – Tz 62.

101 Siehe zum Folgenden *Ruppe in Korinek/Holoubek* (Hrsg), Österreichisches Bundesverfassungsrecht (3. Lfg, 2000) § 4 F-VG Rz 3 ff; *Kofler in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 4 F-VG Rn 7 ff. Ablehnend zur Fruchtbarmachung dieser Überlegungen für das Abkommensrecht *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014/2 [in Druck].

102 VfGH 12.10.1990, G 66/90, VfSlg 12.505/1990.

103 *Schäffer*, Das Finanzsystem im österreichischen Bundesstaat, in: *Merten* (Hrsg), Der Bundesrat in Deutschland und Österreich (2001) 71 (88).

104 Siehe nachfolgend zB VfGH 27.6.1991, G 158/91, VfSlg 12.784/1991 (zur verfassungswidrigen finanzausgleichsrechtlichen Begünstigung der Wiener Randgemeinden); VfGH 2.10.1991, G 39/90, VfSlg 12.832/1991 (zum verfassungskonformen paktierten Anknüpfen von Zuschüssen nach an den abgestuften Bevölkerungsschlüssel im Wohnbauförderungs-ZweckzuschußG 1989); VfGH 28.9.1995, G 296/94, VfSlg 14.262/1995 (zum verfassungswidrigen nicht paktierten Anknüpfen von Zuschüssen nach an den abgestuften Bevölkerungsschlüssel im Wohnbauförderungs-ZweckzuschußG 1989); VfGH 9.12.1997, G 17/97, VfSlg 15.039/1997 (zur verfassungskonformen Kostentragung für den OÖ Verkehrsverbund); VfGH 4.12.1999, G 481/97, VfSlg 15.681/1999 (zum verfassungskonformen Vorwegabzug des Bundes bei der Kraftfahrzeugsteuer); VfGH 28.9.2000, A 10/00, VfSlg 15.938/2000 (zur verfassungskonformen Verteilung der Gemeindertragsanteile nach dem abgestuften Bevölkerungsschlüssel); VfGH 1.3.2002, A 6/01, VfSlg 16.457/2002, und VfGH 1.3.2002, A 7/01, VfSlg 16.458/2002 (zur – als Übergangsrecht – verfassungskonformen »Getränksteuer-Ersatzlösung«); VfGH 13.3.2003, G 248/02, VfSlg 16.849/2003 (zur verfassungswidrigen Ungleichbehandlung zweier Länder durch die Regelung eines Zweckzuschusses); VfGH 23.6.2005, G 150/04, VfSlg 17.603/2005 (zur verfassungskonformen Begrenzung des Erstattungsanspruchs der Träger der Sozialhilfe).

105 Zusammenfassend VfGH 9.12.1997, G 17/97, VfSlg 15.039/1997.

106 Siehe zB VfGH 9.12.1997, G 17/97, VfSlg 15.039/1997; VfGH 1.3.2002, A 6/01, VfSlg 16.457/2002; VfGH 13.3.2003, G 248/02, VfSlg 16.849/2003.

107 Siehe einerseits VfGH 2.10.1991, G 39/90, VfSlg 12.832/1991 (keine Aufhebung der isoliert unsachlichen Anknüpfung an den abgestuften Bevölkerungsschlüssel für Wohnbauförderungs-Zweckzuschüsse aufgrund der Paktierung) und andererseits VfGH 28.9.1995, G 296/94, VfSlg 14.262/1995 5 (Aufhebung der identischen Regelung mangels Paktierung); siehe zu dieser Differenzierung auch VfGH 13.3.2003, G 248/02, VfSlg 16.849/2003.

108 Diese gleichheitsrechtlichen Regelungsmuster – der Widerspruch einzelner Bestimmungen, die völlig verfehlten Prämissen oder die grobe Missachtung der artikulierten Interessenslage eines Partners – erscheinen freilich bei einer paktierten Lösung lediglich als theoretisch mögliche Grenzfälle; dazu mwN *Kofler in Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 4 F-VG Rn 8.

109 Siehe auch VfGH 27.6.1991, G 158/91, VfSlg 12.784/1991; VfGH 4.12.1999, G 481/97, VfSlg 15.681/1999; VfGH 1.3.2002, A 6/01, VfSlg 16.457/2002.

110 VfGH 27.6.1991, G 158/91, VfSlg 12.784/1991, konkret zur gleichheitswidrigen finanzausgleichsrechtlichen Begünstigung der »Wiener Randgemeinden«, die zu einer Aufhebung des § 8 Abs 3 vorletzter Satz FAG 1985 führte (kundgemacht in BGBl 1991/428). In Reaktion darauf wurde durch die FAG-Novelle 1991, BGBl 1991/693, eine pauschale Abgeltung im Verfassungsrang eingeführt.

111 Ebenso nachfolgend zB VfGH 2.10.1991, G 39/90, VfSlg 12.832/1991; VfGH 28.9.1995, G 296/94, VfSlg 14.262/1995; VfGH 4.12.1999, G 481/97, VfSlg 15.681/1999; VfGH 28.9.2000, A 10/00, VfSlg 15.938/2000.

112 VfGH 12.10.1990, G 66/90, VfSlg 12.505/1990; VfGH 27.6.1991, G 158/91, VfSlg 12.784/1991; siehe auch VfGH 11.3.2010, G 276/09, VfSlg 19.032/2010 (Getränksteuer ausgleich), betreffend eine finanzausgleichsrechtliche Regelung, die bestimmte Gebietskörperschaften gezielt bevorzugte, und die als Übergangsregelung zu rechtfertigen war, aber inzwischen zu Dauerrecht wurde, das auf geänderte Verhältnisse nicht Rücksicht nahm.

Diese Überlegungen des VfGH zum **finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebot des § 4 F-VG** lassen sich zwanglos auch auf **Doppelbesteuerungsabkommen übertragen**, deren Hauptaufgabe letztlich materiell in einer »Zuteilung« bzw »Einschränkung« **von Besteuerungskompetenzen zwischen souveränen Staaten** liegt. Ebenso wie bei der Verteilung der Abgabehoheit¹¹³ zwischen den Gebietskörperschaften im innerstaatlichen Finanzausgleich geht es bei Doppelbesteuerungsabkommen auf völkerrechtlicher Ebene um eine **sachgerechte Verteilung von Steuergut, um einen Interessenausgleich**. Diese Verteilung ist in beiden Rechtsgebieten – dem Finanzausgleichsrecht und dem Abkommensrecht – freilich so komplex, dass sich eine einzelne Bestimmungen einer umfassenden Regelungseinheit **der isolierten Gleichheitsprüfung weitgehend entzieht**. Ebenso wie bei einer Paktierung des innerstaatlichen Finanzausgleichs muss daher auch der gefundene völkerrechtliche, auf eine sachgerechte Verteilung abzielende Kompromiss in einem Doppelbesteuerungsabkommen eine **Legitimation durch (völkerrechtliche) Verhandlung** und damit eine grundsätzliche **Vermutung der Sachlichkeit** implizieren. Um von dieser Vermutung abweichen zu können, müsste ein **besonders qualifizierter Fehler** vorliegen.

Es muss freilich bezweifelt werden, ob ein **derart qualifizierter Fehler** im konkreten Fall einer Steuergutverteilung realistischer Weise überhaupt vorliegen kann. Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass eine Verteilungsnorm in ihrem Zusammenhang mit der Befreiungsmethode lediglich eine »Zuteilung der **vertragsgegenständlichen Steuergüter** zur ausschließlichen Besteuerung entweder durch den einen oder den anderen der vertragschließenden Staaten« bewirkt,¹¹⁴ sich also gewissermaßen – wie eine innerstaatliche Kompetenzverteilungsnorm – auf einer **juristischen Metaebene** abspielt, deren **konkrete materiell-steuerrechtliche Auswirkung** durch das Abkommen gerade nicht geregelt wird. Zu Recht weist der VfGH daher auch darauf hin, dass »sich insbesondere die Zurechnung der Einkünfte zu bestimmten Einkunftsarten, sowie die Art und der Umfang der Besteuerung nach dem Steuerrecht des Vertragsstaates [richten], dem das Steuergut durch das Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesen ist.«¹¹⁵ Es mag daher – wie der VfGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013¹¹⁶ unterstellt – **notorisch** sein, dass eine Befreiung liechtensteinischer Einkünfte in Österreich »begünstigend« *wirke*, doch ist

diese **Begünstigung nicht unmittelbare Rechtsfolge des lediglich eine »Schrankenwirkung« entfaltenden Abkommens**, sondern liegt vielmehr in der **Zufälligkeit der Besteuerungsunterschiede zwischen Österreich und Liechtenstein** begründet.¹¹⁷ Anders gewendet: Der VfGH erhebt den **faktischen Umstand** der – aus seiner Perspektive – »notorischen« Niedrigbesteuerung in Liechtenstein zum **Maßstab für eine gleichheitsrechtliche Prüfung** nach österreichischem Verfassungsrecht. Das **Ausmaß der ausländischen Besteuerung** unterliegt jedoch dem ausländischen Souverän, sodass nach der Logik des VfGH die **innerstaatliche Gleichheitsprüfung letztlich von der autonomen Entscheidung des Auslandes über das Ausmaß seiner Besteuerung abhinge** und somit – je nach steuerpolitischer Entscheidung des Auslandes (zB Steuerreform, Gewährung von Investitionsbegünstigungen, »Tax Holidays« etc) – einer **extern-induzierten Änderung der österreichischen Verfassungsrechtslage im Zeitablauf** unterläge. Würde etwa Liechtenstein seine Steuer auf das österreichische Niveau erhöhen, würde der VfGH wohl keine Bedenken gegen die Freistellung hegen und die in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013¹¹⁸ unterstellte Gleichheitswidrigkeit offenbar wieder entfallen. Die **Verfassungswidrigkeit oder Verfassungskonformität wäre damit in die Hände des DBA-Partnerstaates gelegt**. Ungeachtet der wohl kaum lösbaren Abgrenzungsfrage, wann ein ausländisches Besteuerungs niveau bedenklich niedrig sein könnte, demonstrieren diese Überlegungen bereits, dass sich **Metanormen auf Abkommensebene im Grunde der gleichheitsrechtlichen Prüfung entziehen**. Es liegt nämlich gerade in der Natur der Freistellungsmethode, dass sie – sofern nicht zB eine »Subject-to-Tax«-Klausel besteht – sogar die »**virtuelle« Doppelbesteuerung** erfasst, wenn die Einkünfte im Ausland – aus welchen Gründen auch immer – unbesteuert bleiben.¹¹⁹

Wenngleich die Judikatur des **Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH)** zu den Grundfreiheiten des Primärrechts in einem anderen rechtlichen Rahmen existiert, sei dennoch darauf hingewiesen, dass auch unionsrechtlich die **abkommensrechtliche Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten** als **grundfreiheitsimmunisiert** betrachtet wird.¹²⁰ In diesem Sinne hat der EuGH insbesondere in seinem Urteil

113 Siehe zum Begriff zB Kofler in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (7. Lfg, 2011) § 3 F-VG Rn 7.

114 VfGH 11.3.1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965.

115 VfGH 11.3.1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965.

116 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

117 Wie hier kritisch auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (7).

118 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

119 BFH 10.1.2012, I R 66/09, BFHE 236, 304 = IStR 2012, 427.

120 EuGH 12.5.1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly* – Tz 24 ff; vgl weiters EuGH 21.9.1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 56; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 837; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 530 ff.

in der Rechtssache *Gilly*¹²¹ die Souveränität der Mitgliedstaaten bestätigt, in einem Doppelbesteuerungsabkommen die »Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit« zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung festzulegen,¹²² zumal eine solche aus der Sicht des Unionsrechts deshalb »neutrale« Effekte hat,¹²³ weil allfällige Nachteile für den Steuerpflichtigen aus einer solchen Allokation aus **bloßen Disparitäten zwischen den mitgliedstaatlichen Steuersystemen** resultieren.¹²⁴ Bestimmungen auf der abkommensrechtlichen Metaebene der Allokation von Rechten oder Pflichten zwischen den Mitgliedstaaten auf völkerrechtlicher Ebene führen somit keine unionsrelevanten Beschränkungen ein, sondern resultieren – insbesondere im Hinblick auf Doppelbesteuerungsabkommen – regelmäßig in einem **staatlichen Verzicht auf die vollständige Anwendung nationaler Bestimmungen**.

D. Die Freistellungsmethode als »isoliertes Sachlichkeitsuniversum«

Die Freistellungsmethode führt – anders als die Anrechnungsmethode – bereits in ihrem theoretischen Ansatz naturgemäß stets **zu gravierenden Belastungsunterschieden** zwischen Einkommen, das von unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einem Staat mit geringerer als der inländischen Steuerbelastung erzielt wird, und inländischem Einkommen. Dies führt freilich **nicht zu verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf eine Verletzung der leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung**, sondern lässt sich nach ganz hA vor allem aus **Gründen der Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Staaten**, vor allem aber aus **äquivalenztheoretischen Gründen** rechtfertigen.¹²⁵

Der Steuergerechtigkeit wird also durch eine **territoriale Radizierung der Leistungsfähigkeit** Rechnung getragen. In der Tat hat auch der VfGH bisher offenkundig **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** gegen die Freistellungsmethode gehegt.¹²⁶ Hinzu tritt, dass die österreichische Verfassungsordnung des B-VG 1920 die Freistellungsmethode als Mechanismus zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung **aus vorkonstitutioneller Zeit** bereits vorgefunden hat.¹²⁷

Diese **Sachgerechtigkeit der Freistellungsmethode** scheint VwGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013¹²⁸ allerdings in Frage zu stellen, wenn er (implizit) einer leistungsfähigkeitsorientierte Überprüfung der Besteuerung von Einkünften, die unterschiedlichen Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unterliegen, das Wort redet. Dem VwGH ist in diesem Punkt mit dem deutschen Bundesfinanzhof (BFH) allerdings entgegenzuhalten, dass die **Wahl der Freistellungsmethode** – auch in Niedrig- oder Nichtbesteuerungssituationen – bereits die **maßgebende Vergleichsgruppe verschiebt**. So führt der BFH¹²⁹ in seinem Vorlagebeschluss an das BVerfG¹³⁰ vom 10. Jänner 2012 zur **Vergleichspaarbildung im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Prüfung** treffend aus:

»Hier darf nicht außer Acht gelassen werden, dass ausschließlich im Inland tätige Steuerpflichtige in einem anderen Regelungszusammenhang agieren. Gleiches gilt für Steuerpflichtige, welche zwar im Ausland agieren, jedoch in einem Staat, mit dem Deutschland sich abkommensrechtlich auf die sog. Anrechnungsmethode verständigt hat. Solchen Steuerpflichtigen steht keine Steuerfreistellung zu. Richtigerweise muss deswegen auch die maßgebende Vergleichsgruppe eine andere sein: Derjenige Steuerpflichtige, der unter den Voraussetzungen der abkommensrechtlich vereinbarten Freistellungsmethode auf Basis der sog. virtuellen Doppelbesteuerung im Ausland [...] arbeitet, muss – und das nur – mit ebensolchen Personen verglichen werden. Mit Steuerpflichtigen, die ausschließlich über entsprechende Inlandsbeziehungen verfügen oder die mit ihren Auslandseinkünften unter Anrechnung einer ausländischen Steuer im Inland besteuert werden, sind Steuerpflichtige mit einschlägigen, freigestellten Auslandseinkünften so gesehen bereits im Ausgangspunkt ebenso wenig vergleichbar, wie dies beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sind [...]. Es ist hier wie dort allein sachgerecht, die inländische (Gesamt-)Leistungsfähigkeit von der ausländischen (Teil-)Leistungsfähigkeit zu trennen und beide Leistungsfähigkeiten im jeweiligen Kontext einerseits mit dem Welteinkommensprinzip, andererseits mit dem Territorialitätsprinzip und als deren Konkretisierung und Ausformung zu erkennen [...]«¹³¹

121 EuGH 12.5.1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*.

122 EuGH 12.5.1998, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly*; siehe zB auch EuGH 19.1.2006, C-265/04, Slg 2006, I-923, *Bouanich* – Tz 49.

123 Siehe auch Schlussanträge GA Colomer 20.11.1997, C-336/96, Slg 1998, I-2793, *Gilly* – Tz 44.

124 So ausdrücklich EuGH 5.7.2005, C-376/03, Slg 2005, I-5821, *D* – Tz 52.

125 Siehe dazu mwN *Lehner*, Die Reform der Kapitaleinkommensbesteuerung im Rahmen des Verfassungs- und Europarechts, in: *Schön* (Hrsg), Einkommen aus Kapital, DSTJG 30 (2007) 61 (73 ff).

126 Siehe zB VfGH 11.3.1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965.

127 Siehe konkret insbesondere die Verordnung des Finanzministeriums vom 8. Mai 1901, betreffend das Übereinkom-

men zwischen der k. k. österreichischen und der fürstlich liechten'schen Regierung zum Zwecke der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, RGBl 1901/68.

128 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

129 BFH 10.1.2012, I R 66/09, BFHE 236, 304 = IStR 2012, 427.

Anhängig als 2 BvL 1/12.

130 BFH 10.1.2012, I R 66/09, BFHE 236, 304 = IStR 2012, 427.

Daraus folgt auch für das österreichisch-liechtensteinische Verhältnis, dass die Wahl der Freistellungsmethode in Art 23 Abs 1 des Abkommens für sich ein »isoliertes Sachlichkeitsuniversum« bildet, das keiner weiteren gleichheitsrechtlichen Prüfung – etwa am Maßstab der Ausnahmen des Art 23 Abs 2 des Abkommens – zugänglich ist. Eine Divergenz des durch die Methodenwahl geschaffenen Regelungszusammenhangs macht diese Gruppen von Steuerpflichtigen schon am Ausgangspunkt wesentlich ungleich. Die Frage, ob die Freistellung im Einzelfall relativ betrachtet gerechtfertigt ist, stellt sich daher nicht;¹³² sie liegt vollständig im Gestaltungsspielraum der beiden Vertragsstaaten.

E. Zusammenfassung

Hinsichtlich des verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstabes bei Doppelbesteuerungsabkommen lässt sich zusammenfassend festhalten:

Nach Art 140 a B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen. Hierbei sind allerdings mehrere Schranken der gleichheitsrechtlichen Prüfung von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, die jede für sich zum Ergebnis der Gleichheitskonformität des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens führt:

a. Wenngleich der Maßstab der Prüfung nach Art 140 a B-VG wohl nicht teleologisch auf eine Verletzung von Regeln über das rechtmäßige Zustandekommen iSd Art 50 B-VG zu reduzieren ist, ist vor dem Hintergrund des über Art 9 Abs 1 B-VG rezipierten völkerrechtlichen Fundamentalgrundsatz der Vertragstreue – im Unterschied zum Gesetzesprüfungsverfahren – bei der Prüfung von Staatsverträgen am Gleichheitssatz der relevante zeitliche Maßstab entstellungsgeschichtlich zu bestimmen. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens am 5. November 1969 war der Status der gleichheitsrechtlichen Dogmatik aber noch durch die sogenannte »Exzess-Judikatur« geprägt. Diesem Maßstab entspricht das Abkommen. Gegen die Heranziehung eines entstellungsgeschichtlichen Maßstabes der gleichheitsrechtlichen Prüfung spricht auch nicht die Behauptung des VwGH, dass die konkrete »Methodenkombination« auf eine freie Entscheidung der österreichischen Seite zurückgehe. Diese Behauptung entspricht nämlich weder der histori-

schen Entwicklung noch der gegenwärtigen Position Liechtensteins.

- b. Zudem ist die abkommensrechtliche Zuteilung von Steuergut ein »gleichheitsneutraler« Mechanismus zur Kompetenzverteilung. Er trägt überdies – analog der Legitimation durch Verhandlung im Rahmen des finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebots nach § 4 F-VG – die Vermutung der Sachlichkeit in sich. Auch ein besonders qualifizierter Fehler, der diese Vermutung in Frage ziehen würde, liegt nicht vor. Vielmehr darf überhaupt bezweifelt werden, ob die – auf einer juristischen Metaebene erfolgende – Verteilung von Steuergut zwischen Abkommenspartnern gleichheitsrechtlichen Bedenken unterliegen kann, zumal die Wirkung dieser Verteilung im Grunde von der Zufälligkeit der Besteuerungsunterschiede zwischen Österreich und Liechtenstein abhängt. Da nämlich die Festlegung des Ausmaßes der ausländischen Besteuerung dem ausländischen Souverän obliegt, wäre bei einer anderen Sichtweise auch die innerstaatliche Gleichheitsprüfung letztlich von der autonomen Entscheidung des Auslandes über das Ausmaß seiner Besteuerung abhängig, sodass in Abhängigkeit von ausländischen steuerpolitischen Entscheidungen (zB Steuerreform, Investitionsbegünstigungen etc) eine extern-induzierte Änderung der österreichischen Verfassungsrechtslage im Zeitablauf erfolgen könnte. Die Verfassungswidrigkeit oder Verfassungskonformität einer Metanorm wäre damit in die Hände des DBA-Partnerstaates gelegt.
- c. Schließlich bildet die Wahl der Freistellungsmethode in Art 23 Abs 1 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens – im Sinne der jüngsten Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs – für sich ein »isoliertes Sachlichkeitsuniversum«, das keiner weiteren gleichheitsrechtlichen Prüfung – etwa am Maßstab der Ausnahmen des Art 23 Abs 2 des Abkommens – zugänglich ist. Die Methodenwahl liegt vielmehr vollständig im Gestaltungsspielraum der beiden Vertragsstaaten.

III. Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen

A. Überblick

Geht man – entgegen der hier vertretenen Auffassung¹³³ – davon aus, dass auch Verteilungsnormen eines Abkommens in ihrem Zusammenspiel mit dem Methodenartikel und dessen Effekten im nationalen

¹³² Kritisch dazu *Lampert*, Die Wahl der zutreffenden Vergleichsgruppe bei der Anwendung des allgemeinen Gleichheitssatzes auf grenzüberschreitende Sachverhalte, NVwZ 2013, 195 (195 ff).

¹³³ Dazu oben Kapitel II.

Recht der gleichheitsrechtlichen Prüfung zu jedem Zeitpunkt unterliegen, so wäre weiters zu prüfen, ob die Differenzierung des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens zwischen **Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit** – ähnlich einer vergleichbaren Differenzierung im nationalen Recht – **durch hinreichende Unterschiede im Tatsächlichen gerechtfertigt werden kann.**¹³⁴ So bindet der Gleichheitsgrundsatz gem Art 7 B-VG auch den Gesetzgeber und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er **verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen** zu treffen; innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassung wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen.¹³⁵

Diese **Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers** besteht sowohl in Ansehung der angestrebten Ziele als auch bezüglich der Auswahl der zur Zielerreichung einzusetzenden Mittel. Dies zeigt bereits das Bemühen der Rechtsprechung, den notwendigen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nicht zu massiv zu beschränken.¹³⁶ Im Folgenden wird daher zunächst die Judikatur des VfGH zur **Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen** aufgearbeitet (Kapitel III.B.), bevor sodann die konkrete **Sachlichkeit der Methodenkombination im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen** dargelegt wird (Kapitel III.C.). Die Methodenkombination ist uE schon deshalb gerechtfertigt, weil sie – wie schon die historische Entwicklung zeigt¹³⁷ – als **Instrument zur Verhinderung von Einkünfteverlagerungen und missbräuchlichen Inanspruchnahmen des Abkommens** konzipiert ist (Kapitel III.C.2.), **Wettbewerbsverzerrungen verhindert** (Kapitel III.C.3.) und auch **einem »internationalen Standard« nicht widerspricht** (Kapitel III.C.4.).

B. Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen

1. Sachlichkeit von Differenzierungen im nationalen Steuerrecht

Das **originär innerstaatliche Recht** enthält vielfältige **Differenzierungen zwischen den verschiedenen Einkunftsarten**, die naturgemäß zu Abgrenzungsschwierigkeiten nicht nur innerhalb der betrieblichen Einkünfte, sondern auch zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften führen.¹³⁸ Trotz des grundsätzlich synthetischen Einkommensbegriffs hat der VfGH angesichts der **gesetzlich angelegten Einkunftsartendifferenzierung** und deren Unterschiede in tatsächlicher Hinsicht weitgehende Differenzierungen zugelassen:

»Dem österreichischen Einkommensteuergesetz liegt zwar ein einheitlicher, grundsätzlich synthetischer Einkommensbegriff zugrunde. Dieses Einkommen wird aber nicht unmittelbar als einheitliche Größe, sondern auf dem Umweg über die 7 Einkunftsarten ermittelt. Diese Einkunftsarten betreffen jeweils Fallgruppen, die sich in tatsächlicher Hinsicht deutlich voneinander unterscheiden und daher auch vom Gesetzgeber seit jeher in vielfältiger Weise verschieden behandelt werden. Es bestehen Unterschiede hinsichtlich des grundsätzlichen Umfangs der zu erfassenden Einkünfte (etwa im Zusammenhang mit Veräußerungsgewinnen), hinsichtlich der sachlichen Steuerbefreiungen und -begünstigungen, der Ermittlungstechnik (Gewinnermittlungsarten einerseits, Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten andererseits, jeweils mit verschiedenen Wahlrechten, Möglichkeiten der Voll- und Teilpauschalierung) sowie schließlich der Erhebungsformen, die auch notwendigerweise zu unterschiedlichen Praktiken der Rechtsanwendung führen. Durch die Einbeziehung der wichtigsten Formen der Kapitalerträge in den Kapitalertragsteuerabzug hat der Gesetzgeber zwar einerseits für eine gleichmäßigere Erfassung dieser Einkünfte gesorgt, andererseits aber durch die Abgeltungswirkung (Endbesteuerung) die Synthetik der Einkommensteuer

¹³⁴ Siehe auch *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 85; *Aigner, H.-J.*, 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 (175).

¹³⁵ ZB VfGH 12. 6. 2001, B 917/00, VfSlg 16.176/2001; VfGH 10. 6. 2002, B 1326/01, VfSlg 16.504/2002; VfGH 10. 6. 2010, B 887/09, VfSlg 19.077/2010 mwN.

¹³⁶ Siehe aus steuerrechtlicher Sicht nur *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 82; *Aigner, H.-J.*, 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 (173).

¹³⁷ Dazu Kapitel I.A.

¹³⁸ Siehe nur zur Abgrenzung zwischen privatem und gewerblichem Grundstückshandel jüngst VwGH 28. 6. 2012, 2009/15/0113, ÖStZB 2013/315, 610. Hingewiesen sei auch auf die bewegte Geschichte der steuerlichen Einordnung wesentlich beteiligter Geschäftsführer; siehe dazu die Entscheidung des verstärkten Senats des VwGH vom 9. 12. 1980, 1666, 2223, 224/79, ÖStZB 1981, 140, sowie die darauf basierende Einführung des § 22 Z 2 EStG per 1. 1. 1982 durch das AbgÄG 1981, BGBl 1981/620.

weiter ausgehöhlt. Dazu kommen die den verschiedenen Einkunftsarten typischerweise im unterschiedlichen Maße offenstehenden Möglichkeiten, durch Wahl entsprechender Rechtsformen und Gestaltungen (etwa Kapitalgesellschaften, Privatstiftungen) das Konzept einer homogenen Besteuerung von Einkommen zu durchbrechen.¹³⁹

Insbesondere in seiner älteren Rechtsprechung hat der Gerichtshof stets judiziert, dass aufgrund der **in der Wirtschaftsverfassung begründeten mannigfaltigen Unterschiede** zwischen den verschiedenen Einkunftsarten auch steuerliche Differenzierungen grundsätzlich unbedenklich sind, sofern diese sachlich gerechtfertigt sind.¹⁴⁰ Der **weite Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers** zu einkunftsartenbezogenen Differenzierungen wird aber auch in der jüngeren Rechtsprechung darin besonders augenscheinlich, dass der VfGH keine Bedenken dagegen hegt, dass bei unselbständig Beschäftigten bis zu einem Zwölftel des Jahresbezuges einer begünstigten Besteuerung nach § 67 Abs 1 EStG unterliegt und damit eine **generelle Ermäßigung des Einkommensteuertarifs**¹⁴¹ bewirkt wird, selbständig Beschäftigten aber – bis vor kurzem¹⁴² – keine vergleich-

bare Verschonung zu Teil wurde.¹⁴³ So führte der VfGH zu den **Unterschieden zwischen den Einkunftsarten und deren sachlicher Rechtfertigung** aus:

»In welchem Maße diese nach Einkunftsarten unterschiedlichen Regelungen und Möglichkeiten sich auf die effektive Steuerbelastung auswirken, läßt sich bei der Vielzahl der in Betracht zu ziehenden Faktoren rechtlicher wie tatsächlicher Art nicht quantifizieren. Insgesamt bietet sich jedoch das Bild einer gewissen sozialen Symmetrie der Begünstigungen. Der Verfassungsgerichtshof ist daher der [...] Auffassung, daß im Rahmen dieser differenzierten Behandlung der Einkunftsarten dem auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogenen § 67 Abs 1 EStG bei einer – gebotenen – Durchschnittsbetrachtung die Funktion eines Ausgleiches der für andere Einkunftsarten geltenden begünstigenden Regelungen und Dispositionsmöglichkeiten zugeschrieben werden kann und er insofern auch eine sachliche Rechtfertigung findet. Daß die entlastende Wirkung dieser Begünstigung mit der Höhe des Einkommens steigt, ist die Folge des progressiven ESt-Tarifes und nur dessen Kehrseite; auch bei den anderen Einkunftsarten ist die Entlastungswirkung von Steuerbefreiungen oder -begünstigungen, soweit sie nicht in Form von Steuerabsetzbeträgen gewährt werden, stets von der Höhe des Gesamteinkommens abhängig.

Daß die differenzierende Behandlung der Einkunftsarten im Laufe der letzten Jahrzehnte außerhalb der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zugunsten einer gleichmäßigeren, homogenen Erfassung des Einkommens soweit abgebaut worden sei, daß auch die Rechtfertigung für eine generelle Begünstigung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte in Frage gestellt werden könnte, kann der Verfassungsgerichtshof nicht finden. Es mag sein, daß manche Steuerreformen der vergangenen Jahre (auch) von dem Gedanken getragen waren, Befreiungen und Begünstigungen abzubauen und sich dem Konzept einer umfassenden Einkommensbesteuerung (comprehensive income tax) anzunähern. Derartige Reformen betrafen jedoch in der Regel alle Einkunftsarten. [...] Daß die verschiedenen Sonderregelungen und Dispositionsmöglichkeiten nur im Gesamtkontext ein einigermaßen ausgewogenes Bild bieten, es hingegen aus der

139 VfGH 18.6.2001, B 1437/00, VfSlg 16.196/2001.

140 Dazu nur VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006. Einige Beispiele mögen dies verdeutlichen: So ist der gänzliche Ausschluss von selbständig Tätigen vom Verlustvortrag unabhängig davon, ob sie freiwillig Bücher führen, ist auch in einer Durchschnittsbetrachtung gleichheitswidrig, wenn der Verlustvortrag buchführenden Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden zusteht (VfGH 30.6.1966, G 31/65, VfSlg 5316/1966). Umgekehrt ist die Beschränkung des Verlustvortrags auf buchführende Steuerpflichtige (unter weitgehendem Ausschluss der den Gewinn typischerweise durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelnden freiberuflich Tätigen) gleichheitsrechtlich zulässig, da die Gewinnermittlungsarten grundlegend verschieden seien und für Einnahmen-Ausgaben-Rechner auch zur Buchführung übergehen könne (VfGH 3.3.1987, G 170/86, VfSlg 11.260/1987). Die Beschränkung einer Begünstigung in Form einer steuerfreien Rücklagenbildung auf Land- und Forstwirte und Gewerbetreibende (unter Ausschluss der Selbständigen) ist nicht unsachlich, weil in einer Durchschnittsbetrachtung es gerade in dort an ausreichendem Betriebskapital fehle und der steuerliche Anreiz eine Stärkung des Betriebskapitals bewirken solle (VfGH 24.2.1972, B 356/71, VfSlg 6644/1972). Es ist auch nicht gleichheitswidrig, wenn Veräußerungsgewinne des Grund und Bodens nur bei jenen Steuerpflichtigen erfasst werden, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, da diese Bestimmung einerseits basierend auf dem Rechnungslegungsrecht einen umfassenderen Vermögensvergleich als § 4 Abs 1 EStG fordere und andererseits keine einseitige Schlechterstellung bewirke, zumal sich allfällige Veräußerungsverluste auch gewinnmindernd auswirken (VfGH 13.12.1972, B 145/72, VfSlg 6928/1972; bestätigt in VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994).

141 Siehe zu dieser Charakterisierung VfGH 18.6.2001, B 1437/00, VfSlg 16.196/2001.

142 Siehe zum ab 2010 eingeführten Gewinnfreibetrag gem § 10 EStG zB *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁴ (2013) Rz 462/1 ff.

143 Zuletzt VfGH 18.6.2001, B 1437/00, VfSlg 16.196/2001; zuvor im Ergebnis bereits ebenso zB VfGH 30.9.1982, B 646/78, VfSlg 9519/1982, und VfGH 27.9.1984, G 38/82, VfSlg 10.155/1984.

Sicht eines einzelnen Steuerpflichtigen zu Härten kommen kann, weil er von den begünstigenden Sonderregelungen oder Dispositionsmöglichkeiten ›seiner‹ Einkunftsart im Einzelfall nicht oder nur eingeschränkt Gebrauch machen kann, bezweifelt der Gerichtshof nicht. Dies ändert angesichts der gebotenen Durchschnittsbetrachtung aber nichts am Ergebnis.«¹⁴⁴

Es kommt daher bei steuerrechtlichen Differenzierungen zwischen den Einkunftsarten darauf an, ob die **bestehenden Unterschiede zwischen den Einkunftsarten in einer Durchschnittsbetrachtung eine konkrete steuerliche Differenzierung zu rechtfertigen vermögen**. Dabei ist naturgemäß die konkrete Differenzierungsmaßgeblich. In diesem Lichte es ist auch verständlich, warum VfSlg 18.030/2006¹⁴⁵ – auf die sich der VfGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013¹⁴⁶ maßgeblich stützt – die Beschränkung einer **Steuerbegünstigung für nicht entnommenen Gewinn** auf Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Forstwirtschaft unter generellem Ausschluss bilanzierender Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit für gleichheitswidrig befunden hat.¹⁴⁷

Diese Entscheidung liegt nicht nur auf einer Linie mit der älteren Vorjudikatur in VfSlg 5316/1966,¹⁴⁸ sondern erklärt sich auch daraus, dass eine Stärkung des Eigenkapitals, die durch die Steuerbegünstigung gefördert werden sollte, **gleichermaßen auch bei selbständig Erwerbstätigen bedeutsam ist**, stehen doch auch diese **untereinander im Wettbewerb** und können hohen Sachanlagebedarf haben.¹⁴⁹ In diesem Sinne betont auch VfSlg 18.030/2006,¹⁵⁰ dass die »Grenzen zwischen den betrieblichen Einkunftsarten, speziell denjenigen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit, fließend und oft zufällig geworden« seien und »dass sich das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten dem von Gewerbetreibenden stark angenähert« habe. Anders gewendet: Unterliegen (branchenspezifisch) **Freiberufler untereinander einem vergleichbaren Wettbewerbsdruck, Umstrukturierungsbedarf und Berufsrisiko** wie Gewerbetreibende *untereinander* oder

Land- und Forstwirte *untereinander*, lässt sich eine Veragung einer Steuerbegünstigung nicht auf einen vermeintlichen Unterschied im Wettbewerbsdruck etc innerhalb der jeweiligen Einkunftsart stützen.

Dies bedeutet aber – auch nach VfSlg 18.030/2006¹⁵¹ – keineswegs, dass **Divergenzen dieser Faktoren zwischen den Einkunftsarten relativ zueinander nicht berücksichtigt werden dürften**, dass es also zB irrelevant wäre, dass **Freiberufler und Gewerbetreibende nicht zueinander im Wettbewerb stehen** oder unter **divergierenden rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen tätig werden**. Dies wird darin besonders deutlich, dass nicht nur der österreichische VfGH zur – Ende 1993 ausgelaufenen¹⁵² – **Gewerbsteuer** keine verfassungsrechtlichen Bedenken gehegt hatte, dass diese nur die gewerbebetrieblichen Einkünfte nach § 23 EStG traf,¹⁵³ sondern es auch das **deutsche BVerfG** weiterhin als mit dem Gleichheitssatz als vereinbar ansieht, dass die Einkünfte der freien Berufe, der anderen Selbstständigen und der Land- und Forstwirte nicht der – in Deutschland weiterhin bestehenden – **Gewerbsteuer** unterliegen.¹⁵⁴

Gerade zur **vermeintlichen Angleichung zwischen den Berufsgruppen** führt das BVerfG im Jahr 2008¹⁵⁵ zur Gewerbsteuer treffend aus:

»Zwar weisen die freien Berufe, die sonstigen Selbstständigen und die Land- und Forstwirte zunächst alle Merkmale auf, welche auch die der Gewerbsteuer unterliegenden Gewerbetreibenden kennzeichnen. Sie betätigen sich mit Gewinnerzielungsabsicht selbständig und nachhaltig und beteiligen sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr [...]. Die freien Berufe und die ihnen gleichgestellten sonstigen Selbstständigen werden daneben jedoch durch eine Reihe von Besonderheiten in der Ausbildung, der staatlichen und berufsautonomen Regelung ihrer Berufsausübung, ihrer Stellung im Sozialgefüge, der Art und Weise der Erbringung ihrer Dienstleistungen und auch des Einsatzes der Produktionsmittel Arbeit und Kapital geprägt, die sie in ihrem Typus als Berufsgruppe von den sonstigen Gewerbetreibenden unterscheiden. [...]

Auch wenn eine [...] Konvergenz der Berufsbilder von freien Berufen und Gewerbetreibenden zur maßgeblichen Zeit des Veranlagungszeit-

144 VfGH 18.6.2001, B 1437/00, VfSlg 16.196/2001.

145 VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

146 VfGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

147 VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

148 Nach VfGH 30.6.1966, G 31/65, VfSlg 5316/1966, ist der gänzliche Ausschluss von selbständig Tätigen vom Verlustvortrag unabhängig davon, ob sie freiwillig Bücher führen, auch in einer Durchschnittsbetrachtung gleichheitswidrig, wenn der Verlustvortrag buchführenden Land- und Forstwirten und Gewerbetreibenden zusteht.

149 Ausführlich VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

150 VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

151 VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

152 Siehe Art VII StRefG 1993, BGBl 1993/818.

153 Siehe zB VfGH 28.11.1980, B 318/77, VfSlg 8958/1980; VfGH 26.2.1982, B 527/80, VfSlg 9324/1982.

154 BVerfG 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 mwN; siehe zuvor zB BVerfG 17.11.1998, 1 BvL 10/98, BStBl II 1999, 509.

155 BVerfG 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

raums 1988 in einzelnen Berufsfeldern ein bereits durchaus beachtliches Ausmaß erreicht haben und die Entwicklung seither noch weiter fortgeschritten sein mag, ist doch nicht erkennbar, dass der Typus des freien Berufs insgesamt seine Struktur prägenden, ihn von den Gewerbetreibenden unterscheidenden Merkmale verloren hat. Die im Regelfall akademische oder vergleichbare besondere berufliche Qualifikation oder schöpferische Begabung als Voraussetzung für die Erlernung und Ausübung eines freien Berufs, die besondere Bedeutung der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Erbringung der Arbeit, verbunden mit einem häufig höchstpersönlichen Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber, aber auch die spezifische staatliche, vielfach auch berufsautonome Reglementierung zahlreicher freier Berufe, insbesondere im Hinblick auf berufliche Pflichten und Honorarbedingungen, lassen bei der gebotenen typisierenden Betrachtung nach wie vor signifikante Unterschiede zwischen freien Berufen und Gewerbetreibenden erkennen. Die vom vorlegenden Finanzgericht und im rechtswissenschaftlichen Schrifttum [...] beschriebenen Annäherungen des Erscheinungsbilds einzelner Berufszweige reichen nicht aus, um den insgesamt fortbestehenden Typusunterschied zwischen Gewerbetreibenden und freien Berufen auszuräumen.

Den besonderen Berufsbedingungen der freien Berufe trägt der Gesetzgeber auch sonst in der Rechtsordnung durch zahlreiche Sonderregelungen Rechnung und bestätigt so ihren eigenen Status. So unterfallen die freien Berufe beispielsweise nicht dem handelsrechtlichen Gewerbebegriff mit der Folge, dass sie von der die Kaufleute treffenden Pflicht zur Buchführung und Aufstellung von Abschlüssen befreit sind [...]. Im Handelsrechtsreformgesetz vom 22. Juni 1998 (BGBl I S. 1474) hat der Gesetzgeber an der Sonderstellung der freien Berufe festgehalten und diese bewusst aus dem handelsrechtlichen Gewerbebegriff ausgeklammert [...]. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung wird den freien Berufen die Möglichkeit der vereinfachten Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG eingeräumt. Auch wird bei der Umsatzsteuer den freien Berufen nach § 20 Abs 1 Satz 1 Nr 3 UStG die Möglichkeit der Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten statt nach vereinbarten Entgelten ermöglicht. [...]

Die Sonderstellung der freien Berufe findet jenseits des wirtschaftlich-steuerlichen Bereichs auch in zahlreichen anderen Regelungen der Rechtsordnung Ausdruck, wie insbesondere in den umfangreichen Normierungen des Berufsrechts vieler freier Berufe (beispielsweise der Rechtsanwälte in der Bundesrechtsanwaltsordnung und der Berufsordnung für Rechtsanwälte), aber etwa auch dem Recht der baulichen Bodennutzung. So ist den freien Berufen in reinen und allgemeinen Wohngebieten, anders als selbst nicht störenden Gewerbebetrieben, in einzelnen Räumen der Betrieb von Praxen gestattet (§ 13 Baunutzungsverordnung).¹⁵⁶

Diese vom deutschen BVerfG hervorgehobenen **Unterschiede zwischen den Berufsgruppen** bestehen gleichermaßen auch in der österreichischen Rechtsordnung (zB § 4 Abs 2 und § 189 Abs 4 UGB) und führen zur **Befugnis des Gesetzgebers, bei typisierender Betrachtungsweise nach wie vor von hinreichenden Unterschieden zwischen freien Berufen und Gewerbebetrieben auszugehen** und solcherart auch prinzipiell verschiedene Steuerrechtsfolgen an die unterschiedlichen Einkunftsarten zu knüpfen. Lediglich dann, wenn das vom Gesetzgeber zB durch eine Begünstigung in Angriff genommene Problem (zB Eigenkapitalstärkung,¹⁵⁷ Periodenglättung durch Verlustvortrag¹⁵⁸) **gleichermaßen auf alle betrieblichen Einkunftsarten** zutrifft, besteht aus Sachlichkeitsüberlegungen insofern (und nicht etwa generell) eine Gleichbehandlungspflicht. Besteht eine solcherart spezifische Problematik hingegen **nicht bei allen betrieblichen Einkunftsarten**, steht es dem Gesetzgeber auch frei, entsprechend unterschiedliche Rechtsfolgen vorzusehen (zB Anhängigmachen des Verlustvortrags von der Buchführung,¹⁵⁹ Beschränkungen der Betriebskapitalförderung,¹⁶⁰ divergierende Behandlung der Wertänderungen des Grund und Bodens¹⁶¹).

2. Sachlichkeit von Differenzierungen im Außensteuerrecht

Die – vereinzelt gebliebene – Judikatur des VfGH zur Sachlichkeitsprüfung im nationalen Außensteuerrecht ist eher zurückhaltend. Für das **grenzüberschreitende Handeln unbeschränkt Steuerpflichtiger** ist insbesondere zu bemerken, dass die Wegzugsbesteuerung nach

¹⁵⁶ BVerfG 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

¹⁵⁷ VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

¹⁵⁸ VfGH 30.6.1966, G 31/65, VfSlg 5316/1966.

¹⁵⁹ VfGH 3.3.1987, G 170/86, VfSlg 11.260/1987.

¹⁶⁰ VfGH 24.2.1972, B 356/71, VfSlg 6644/1972.

¹⁶¹ VfGH 13.12.1972, B 145/72, VfSlg 6928/1972; VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994.

§ 6 Z 6 EStG für den Fall des grenzüberschreitenden Überführens von Wirtschaftsgütern für verfassungskonform erachtet wurde.¹⁶² Was freilich die mannigfachen **Ungleichbehandlungen der beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber den unbeschränkt Steuerpflichtigen** betrifft, hat der VfGH bisher an seiner in den 1960er und 1970er Jahren gefestigten Judikaturlinie festgehalten, dass die im österreichischen Einkommensteuerrecht bestehenden **Unterschiede zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht** durchwegs als verfassungsrechtlich gerechtfertigt anzusehen sind.¹⁶³ Folgende **Leitlinien dieser Rechtsprechung** lassen sich identifizieren:

- ▷ So ist es nicht gleichheitswidrig, wenn beschränkt Steuerpflichtige aus steuerpolitischen Gründen von einem **besonderen, begünstigenden Steuersatz** ausgeschlossen sind.¹⁶⁴
- ▷ Es bestehen auch keine Bedenken, wenn eine Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen durch **abkommensrechtliche Diskriminierungsverbote** nur punktuell beseitigt wird.¹⁶⁵
- ▷ Auch die unterschiedlichen Regelungen zur **Verlustberücksichtigung** für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige und die diesbezüglichen Einschränkungen des § 102 Abs 2 Z 2 EStG sind gleichheitsrechtlich zu akzeptieren.¹⁶⁶
- ▷ Auch Differenzierungen innerhalb der beschränkten Steuerpflicht wie die **unterschiedliche Erfassung der einzelnen Einkunftsarten** und die damit einhergehende unterschiedliche Behandlung verschiedener Gruppen beschränkt Steuerpflichtiger wurden nicht als unsachlich beurteilt.¹⁶⁷

162 VfGH 20.6.1994, B 473/92, VfSlg 13.785/1994.

163 Siehe zB VfGH 27.6.1960, B 390/59, VfSlg 3766/1960; VfGH 11.3.1965, B 210/64, B 211/64, VfSlg 4928/1965; VfGH 8.6.1966, B 43/66, VfSlg 5276/1966; VfGH 15.3.1990, B 758/88, B 759/88, VfSlg 12.326/1990.

164 VfGH 27.6.1960, B 390/59, VfSlg 3766/1960, und VfGH 8.6.1966, B 43/66, VfSlg 5276/1966 (zum Ausschluss des begünstigten Steuersatzes bei außerordentlichen Einkünften nach § 34 EStG 1953, BGBl 1954/1).

165 VfGH 15.3.1990, B 758/88, B 759/88, VfSlg 12326/1990.

166 VfGH 22.6.1967, B 25/67, VfSlg 5513/1967; VfGH 16.6.1995, G 191/94, G 192/94, ÖStZB 1995, 661 = VfSlg 14.149/1995; siehe auch VwGH 26.1.1999, 98/14/0059, ÖStZB 1999, 510. Die durch das AbgÄG 1989 (BGBl 1989/660) rückwirkend (Art II Z 6 BGBl 1989/660) in Kraft gesetzte Beschränkung der Verlustverwertung in § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG wurde vom VfGH lediglich aufgrund der ungerechtfertigten Enttäuschung berechtigten Vertrauens auf eine gegebene Rechtslage als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH 16.6.1995, G 191/94, G 192/94, ÖStZB 1995, 661 = VfSlg 14.149/1995, kundgemacht in BGBl 1995/499); nicht geteilt hat der VfGH jedoch die darüber hinausgehenden Bedenken, dass die Einschränkung der Berücksichtigung von Verlustvorträgen als Sonderausgabe für beschränkt Steuerpflichtige durch das Erfordernis eines das Welteinkommen übersteigenden inländischen Betriebsstättenverlustes *per se* dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche.

167 VfGH 11.3.1965, B 210, 211/64; ÖStZB 1965, 258 = VfSlg 4928/1965; VfGH 11.3.1977, B 274/74, ÖStZB 1977, 182 = VfSlg 7996/1977.

- ▷ In diesem Sinne verstoßen auch die **Differenzierungen bei der Steuererhebung** und die daraus resultierenden Durchbrechungen des Nettoprinzips beim Bruttosteuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz.¹⁶⁸
- ▷ Schließlich begegnet offenbar auch die haftungsbeehrte Verpflichtung des Vergütungsschuldners zur Durchführung eines **Steuerabzugs nach § 99 EStG** keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.¹⁶⁹

3. Sachlichkeit von Differenzierungen im Abkommensrecht

Doppelbesteuerungsabkommen sind als **Bestandteil des österreichischen Rechts** unmittelbar anwendbar.¹⁷⁰ Sie stehen im **Stufenbau der Rechtsordnung auf Ebene einfacher Gesetze**, gehen allerdings innerstaatlichen einfachgesetzlichen Steuerregelungen grundsätzlich als *leges speciales* vor.¹⁷¹ Die Zuteilungsregeln (Verteilungsnormen; Art 6 bis 21 OECD MA) sind der Kernabschnitt jedes Doppelbesteuerungsabkommens. Sie legen unter anderem fest, welche Besteuerungsverzichte geleistet werden müssen (**»Zuteilung der Steuergüter«¹⁷²**); solcherart entziehen oder beschränken sie vorhandene Besteuerungsrechte (**»Schränkenwirkung«¹⁷³**). Belässt das Doppelbesteuerungsabkommen dem Quellenstaat ein – unbeschränktes oder beschränktes – Besteuerungsrecht, kommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung grundsätzlich zwei Methoden in Frage: Nach der **Befreiungsmethode** gewährt der Wohnsitzstaat – unter Progressionsvorbehalt – für jene Einkünfte, die nach dem Abkommen im anderen Staat (**»Quellenstaat«**) besteuert werden dürfen, eine Steuerbefreiung (Art 23A OECD MA); wird die **Anrechnungsmethode** angewendet, besteuert der Wohnsitzstaat das gesamte Einkommen, rechnet jedoch jene Steuer, die

168 VfGH 11.3.1965, B 210, 211/64; ÖStZB 1965, 258 = VfSlg 4928/1965; VfGH 11.3.1977, B 274/74, ÖStZB 1977, 182 = VfSlg 7996/1977; siehe auch VwGH 20.2.1997, 95/15/0135, ÖStZB 1998, 141; kritisch zB Hey in Gassner et al (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 15 (30 ff).

169 VfGH 11.3.1965, B 210, 211/64; ÖStZB 1965, 258 = VfSlg 4928/1965. Siehe allgemein zu Abzugssteuern VfGH 10.5.1971, A 12/70, VfSlg 6425/1971, VfGH 9.10.1973, B 148/73, VfSlg 7158/1973 und VfGH 27.1.1977, B 112/75, VfSlg 7975/1977 (zur Lohnsteuer), sowie VfGH 16.6.2011, G 18/11, VfSlg 19.412/2011 (zur Kapitalertragsteuer).

170 Siehe nur Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 21 ff.

171 VwGH 28.6.1963, 2312/61, ÖStZB 1963, 215; VwGH 7.9.1989, 89/16/0085, VwSlg 6424 F/1989

172 VfGH 11.3.1965, B 210, 211/64; ÖStZB 1965, 258 = VfSlg 4928/1965.

173 Siehe zB VwGH 25.4.1978, 813/75, ÖStZB 1978, 265; VwGH 14.3.1990, 86/13/0179, ÖStZB 1990, 347; VwGH 27.8.1991, 90/14/0237, ÖStZB 1992, 127; VwGH 22.4.1992, 91/14/0048, ÖStZB 1992, 833; VwGH 16.11.1993, 90/14/0222, ÖStZB 1994, 390; VwGH 25.9.2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474.

im anderen Staat erhoben wird, auf seine eigene Steuer an (Art 23B OECD MA).

Eine erste augenscheinliche **Differenzierung im Abkommensrecht** besteht darin, dass Österreich einerseits – etwa aus politischen Gründen, aber womöglich auch aufgrund mangelnder Personalressourcen zur Verhandlungsführung – **nicht mit allen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen** geschlossen hat, andererseits die mehr als 90 **bestehenden österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen voneinander teilweise erheblich abweichen**. Dieser Zustand ruft jedoch **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** hervor: Nach zutreffender Rechtsprechung¹⁷⁴ und hA im Schrifttum¹⁷⁵ ergibt sich nämlich bereits aus der Natur der Staatsverträge im Ertragsteuerrecht, dass es **gleichheitsrechtlich unbedenklich ist, in Österreich ansässige Personen, die Einkünfte aus einem DBA-Partnerstaat beziehen, steuerrechtlich anders zu behandeln, als Personen, die Einkünfte aus einem anderen DBA-Partnerstaat oder einem Staat beziehen, mit dem Österreich kein Abkommen geschlossen hat**.¹⁷⁶

Eine zweite, auch im konkreten Fall aufgeworfene **Differenzierung** besteht in der **unterschiedlichen Behandlung verschiedener Einkünfte innerhalb ein- und desselben Abkommens**. Dies ergibt sich einerseits aus den **einkunftstypenspezifischen Verteilungsnormen**, andererseits aus der – auch nach Art 23A OECD MA – **differenzierten Methodenanwendung**, unterliegen doch auch nach dem OECD MA bei grundsätzlicher Wahl der Befreiungsmethode Dividenden und Zinsen der Anrechnungsmethode (Art 23A Abs 2 OECD MA). Ob diese Differenzierungen gleichheitsrechtlichen Bedenken ausgesetzt sind, wurde bisher kaum untersucht.¹⁷⁷

Aus der **Perspektive des Ansässigkeitsstaates** wurden bislang lediglich zur **Unterscheidung zwischen privaten und öffentlichen Dienst- und Ruhebezügen nach Art 15, 18 und 19 OECD MA** wiederholt Bedenken angemeldet,¹⁷⁸ die aber insbesondere vom VwGH zu einem Fall des Doppelwohnsitzes **nicht geteilt wurden**:

»Ein Anlass für verfassungsrechtliche Bedenken besteht vor dem Hintergrund der Zuteilungsregeln des internationalen Steuerrechts im Fall eines Doppelwohnsitzes nicht. Hat nämlich eine natürliche Person in verschiedenen Staaten einen Wohnsitz, so weisen regelmäßig Doppelbesteuerungsabkommen den beteiligten Staaten Teile des Welteinkommens zur Besteuerung zu. Der eine Staat erhält dabei die Position des Wohnsitzstaates und grundsätzlich das umfassende Besteuerungsrecht, der andere die Position des Quellenstaates und sohin grundsätzlich ein auf inländische Quellen beschränktes Besteuerungsrecht. Der Wohnsitzstaat besteuert das Welteinkommen, rechnet jedoch die ausländische Quellensteuer an (Anrechnungsmethode) oder stellt Einkünfte aus ausländischen Quellen steuerfrei (Befreiungsmethode). Vor dem Hintergrund dieses grundsätzlichen Modells sieht der Verwaltungsgerichtshof keinen Grund, an den Verfassungsgerichtshof wegen einer Verfassungswidrigkeit des Art 19 DBA Schweiz heranzutreten.«¹⁷⁹

Auch die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung hat sich zu einer solchen Differenzierung innerhalb eines Abkommens in **VfSlg 12.326/1990**¹⁸⁰ aus der **Perspektive des Quellenstaates** bereits deutlich geäußert. In diesem Fall hatte der Gerichtshof zu beurteilen, ob die Versagung des Verlustabzuges bei beschränkt steuerpflichtigen Beziehern von Einkünften aus land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit deshalb verfassungsrechtlich problematisch ist, weil das Diskriminierungsverbot des österreichisch-portugiesischen Doppelbesteuerungsabkommens nur auf gewerbliche Betriebsstättengewinne Anwendung findet und bei diesen Einkünften zu einem

174 VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, ÖStZB 2008/538, 691, wonach ein Unterschied zwischen zwei Abkommen zu keinen verfassungsrechtlichen Bedenken führe; siehe auch BFH 10.1.2012, I R 66/09, BFHE 236, 304 = IStR 2012, 427.

175 Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 85; siehe auch Aigner, H.-J., 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 (175 ff).

176 In der Besteuerungspraxis bietet freilich für den Fall des Fehlens eines Doppelbesteuerungsabkommens seit rund einem Jahrzehnt die auf § 48 BAO basierende DoppelbesteuerungsVO (BGBl II 2002/474) eine quasi-automatische Entlastung von der Doppelbesteuerung für unbeschränkt Steuerpflichtige. Ausführlich zu dieser Verordnung Jirousek, Verordnung zur Durchführung von § 48 BAO, ÖStZ 2003/35, 29 (29 ff); Bauer et al (Hrsg), Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO (2004); Stoll/Bramerdorfer, Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO, FJ-Sonderbeilage zu FJ 7–8/2009, Rz 78 ff.

177 Siehe aber die Analyse von Aigner, H.-J., 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 (177 ff).

178 Aigner, H.-J., 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 (184 ff); Lang, Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, BIT 2007, 17 (20 ff).

179 VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135, ÖStZB 2008/538, 691.

180 VfGH 15.3.1990, B 758/88, VfSlg 12.326/1990.

Verlustabzug berechtigt. Der VfGH **bejahte die Verfassungskonformität** auf Basis folgender Überlegungen:

»Das Gleichbehandlungsgebot der Doppelbesteuerungsabkommen für Betriebstätten bewirkt typischerweise die Gleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtigen mit unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im innerstaatlichen Recht (in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise: VfSlg. 3766/1960, 5276/1966) traditionell unterschiedlichen Besteuerungsregeln unterworfen sind, wobei die Sonderstellung sich im Einzelfall sowohl zu Lasten als auch zugunsten des beschränkt Steuerpflichtigen auswirken kann. Wenn sich der Gesetzgeber entschließt, im Zuge des Abschlusses von Doppelbesteuerungsabkommen diese Ungleichbehandlung in bestimmten Bereichen einzuschränken, so liegt es in seinem rechtspolitischen Ermessen, die Gleichbehandlung nur in Fällen zu gewähren, für die sich ein internationaler Standard herausgebildet hat, sodaß sie von besonderer Bedeutung erscheinen und sich in bilateralen Verhandlungen auch durchsetzen lassen. Die internationale Vertragspraxis auf dem Gebiet der Doppelbesteuerungsabkommen hat nun aber eine Gleichbehandlung im Bereich der einzelnen Einkunftsarten bisher nur auf dem Gebiet der gewerblichen Betriebsstättengewinne für erforderlich gehalten; dies möglicherweise deshalb, weil hier der Wettbewerb zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen am ehesten in Erscheinung tritt und eine Ungleichbehandlung zu schwer erträglichen Wettbewerbsverzerrungen führt. Wenn der Gesetzgeber davon ausgeht, daß wirtschaftspolitisch bedenkliche oder international unhaltbare Verzerrungen bei anderen Einkunftsarten – insbesondere bei Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, dessen enge Beziehung zum Lagestaat schon in der allgemeinen Vorschrift über die Besteuerung (Art 6 des österreichisch-portugiesischen Abkommens) zum Ausdruck kommt – (noch) nicht oder doch nur als Randerscheinung auftreten, ist das nicht unsachlich.«¹⁸¹

Diese Begründung ist im Schrifttum als **gedanklicher »Zirkelschluss«** kritisiert worden:¹⁸² Wenn nämlich der

¹⁸¹ VfGH 15. 3. 1990, B 758/88, VfSlg 12.326/1990.

¹⁸² Lang, Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1990, 19 (19 ff); Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 82 f; siehe auch Aigner, H.-J., Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat, in: Gassner/Lang/Schuch/

Gerichtshof auf den internationalen Standard verweise, der sich in bilateralen Verhandlungen auch durchsetzen lasse, werde letztlich der internationale Standard aus dem konkreten Abkommen abgeleitet, wodurch die **Gleichheitskonformität schon aus der bloßen Existenz der Regelung** folgen würde. Diese **Analyse greift zu kurz**: Der Gerichtshof zieht den internationalen Standard und die Durchsetzbarkeit bei Verhandlungen nämlich **nicht unmittelbar als Rechtfertigungsgrund** heran, sondern stellt schon an der Wurzel darauf ab, **dass die internationale Vertragspraxis in einer Ungleichbehandlung bisher offensichtlich noch keine unerträglichen Wettbewerbsverzerrungen erblickt hat und daher die Differenzierung im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liege**.¹⁸³ Es kommt daher maßgeblich darauf an, ob die **Wettbewerbsverzerrungen aufgrund einer Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Unternehmen** durch den Quellenstaat, an den das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot adressiert ist, (noch) von geringer Intensität sind.

C. Sachlichkeit der Methodenkombination im DBA Liechtenstein

1. Überblick

Der Gleichheitsgrundsatz gem Art 7 B-VG bindet auch den Gesetzgeber und setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er **verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen** zu treffen; innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassung wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende Art zu verfolgen.¹⁸⁴ Aus der soeben dargelegten Judikatur des VfGH zur **Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen** im innerstaatlichen Steuerrecht, im Außensteuerrecht und im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen zeigt sich ein **weiter Spielraum des Gesetzgebers**, wobei die **Einkünftetypologie und die ihr zu Grunde liegenden Unterschiede in den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen weitgehende Differenzierungen, insbesondere im internationalen Steuerrecht, gestatten**.

Staringer (Hrsg), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2005) 169 (174 f).

¹⁸³ Siehe auch Aigner, H.-J., 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).

¹⁸⁴ ZB VfGH 12. 6. 2001, B 917/00, VfSlg 16.176/2001; VfGH 10. 6. 2002, B 1326/01, VfSlg 16.504/2002; VfGH 10. 6. 2010, B 887/09, VfSlg 19.077/2010 mwN.

Was nun die konkrete **Sachlichkeit der Methodenkombination im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen** betrifft, ist zudem zu bedenken, dass eine »eigenständige Prüfung sämtlicher Sachgegebenheiten im Fall des DBA Liechtenstein erfolgen« muss.¹⁸⁵ Zu diesen Sachgegebenheiten zählen die (historische) Zielsetzung der Methodenkombination¹⁸⁶ als **Instrument zur Verhinderung von Einkünfteverlagerungen und missbräuchlichen Inanspruchnahmen des Abkommens** (Kapitel III.C.2.) ebenso wie der Umstand, dass gerade bei Freiberuflern und Selbständigen, die schon aus regulatorischen Gründen tief in den Markt des Gaststaates integriert sind, die Freistellungsmethode der **Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen** im Sinne der Kapitalimportneutralität dient (Kapitel III.C.3.). Hinzu tritt, dass weder die Methodenkombination noch die abkommensrechtliche Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit einem **internationalen Standard** widerspricht (Kapitel III.C.4.).

2. Methodenkombination als Instrument zur Verhinderung von Einkommensverlagerungen und Missbräuchen

Die Methodenkombination in Art 23 Abs 1 und 2 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens beruht – wie die Materialien belegen¹⁸⁷ – auf dem Umstand, dass sich nach dem zuvor bestehenden Abkommen ein **Trend »zu Einkommens- und Vermögensverlagerungen aus Österreich nach Liechtenstein«** zeigte, der »durch die **Möglichkeiten einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme des Abkommens** gefördert worden war.¹⁸⁸ Durch das Vorsehen der Anrechnungsmethode für Unternehmensgewinne **solte der »mißbräuchlichen Inanspruchnahme der Abkommensvorteile« Einhaltung** geboten werden.¹⁸⁹ Diese Probleme traten **überwiegend bei Gewerbetreibenden**, weniger oder nicht bei Selbständigen auf. So bestand auch der Kompromiss im österreichisch-liechtensteinischen Abkommens darin, dass Liechtenstein bereit war, »[d]ort, wo die **größten Steuerausfälle zu korrigieren waren, nämlich im Bereich der Gewerbebetriebe**, [...] einem Wechsel in das Anrechnungsverfahren zuzustimmen«, wohingegen »[i]m Bereich der Freiberufler [...] dafür Österreich nachgegeben« und weiterhin die Befreiungsmethode hat.¹⁹⁰ Die Methodenkombination

wurde **daher nicht irrational oder willkürlich** gewählt,¹⁹¹ sondern war ein **bewusstes sowie rechtshistorisch, standortpolitisch und wirtschaftlich begründetes bilaterales Verhandlungsergebnis**. Die der Methodenkombination zu Grunde liegenden Bedenken im Hinblick auf Einkommens- und Vermögensverlagerungen und mögliche »missbräuchliche« Inanspruchnahmen des Abkommens im Bereich der Gewerbebetriebe bieten auch einen **tragfähigen Rechtfertigungsgrund im Rahmen der Sachlichkeitsprüfung**.

Verprobt man nämlich diese historische Begründung am Gleichheitssatz, wird erneut der **Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bzw der Abkommensverhandler** deutlich. So hatte der VfGH etwa unlängst die Frage zu behandeln, ob die **Versagung der Abzugsfähigkeit von Darlehenszinsen für den Erwerb von Beteiligungen im Konzern** durch § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011¹⁹² dem Gleichheitssatz entspricht. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer solchen Einschränkung des Zinsenabzugs im Konzern, die ihrem objektiven Tatbestandsbild freilich weit über die Verhinderung unerwünschter Gestaltungen im Konzern und die künstliche Generierung von fremdfinanzierten Beteiligungsverkäufen hinausgeht, wurde vom VfGH in **VfSlg 19.615/2012**¹⁹³ dennoch typisierend bejaht: So sei der Gesetzgeber nicht daran gehindert,

»die Abzugsfähigkeit einzuschränken, sofern für diese Einschränkung sachliche Gründe ins Treffen geführt werden können. Die Zielsetzung, unerwünschte, rein steuerlich motivierte Gestaltungen in Konzernen zu vermeiden, ist dabei grundsätzlich als sachliches Motiv für eine derartige Einschränkung anzusehen [...]. Dabei ist von Bedeutung, dass es sich um Erwerbs- und Finanzierungsvorgänge handelt, die sich innerhalb einer unter einheitlicher Leitung stehenden, finanziell verflochtenen Unternehmensgruppe abspielen. Entgegen dem Beschwerdevorbringen darf der Gesetzgeber in diesem Fall, in dem

kota in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (12).

191 Zweifelnd wohl *Lang* in *Stürzlinger*, SWI-Jahrestagung: Kanzlei-Verlegung nach Liechtenstein, SWI 2009, 442 (443), wonach es »nicht nachvollziehbar [sei], warum bei sonst genereller Anwendung der Anrechnungsmethode im DBA mit Liechtenstein nur für Einkünfte nach Art 14 die Befreiungsmethode vereinbar wurde«.

192 BGBl I 2010/111; dazu zB *Plott*, Einschränkungen des Zinsabzugs in § 11 Abs 1 Z 4 KStG – Auswirkungen des Budgetbegleitgesetzes 2011 auf die Konzernfinanzierung, ÖStZ 2011, 18 (18 ff); *Lehner*, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Kommentar zu § 11 Abs 1 Z 4 KStG, GES 2011, 121 (121 ff); *Lehner*, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Fragen und Antworten, taxlex 2011, 358 (358 ff).

193 VfGH 29.2.2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012.

185 *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (5).

186 Dazu Kapitel I.A.

187 Dazu ausführlich Kapitel I.A.

188 Siehe ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11.

189 ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11; siehe auch *Philipp*, Neues österreichisch-liechtensteinisches Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl Nr 24/1971), ÖStZ 1971, 47 (47).

190 Siehe abermals *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4); siehe auch *Lou-*

es um die Beurteilung der Angemessenheit der Finanzierung von Beteiligungserwerben geht, davon ausgehen, dass das einzelfallbezogene Instrument des § 22 BAO für eine effiziente Missbrauchsbekämpfung nicht ausreicht. [...]«¹⁹⁴

Zeigt sich daher – wie im historischen und auch gegenwärtigen – Kontext der Wirtschaftsbeziehungen zwischen Österreich und Liechtenstein, dass vor allem **Einkünfteverlagerungen im gewerbebetrieblichen Bereich** zu befürchten waren bzw sind, die freilich idR nicht die Missbrauchsschwelle des § 22 BAO erreichen, so steht dem **Abkommensrechtssetzer im Lichte von VfSlg 19.615/2012**¹⁹⁵ **offenkundig der Spielraum zu, derartigen unerwünschten Gestaltungen durch spezifische Maßnahmen entgegenzutreten**. Sind hingegen derartige Gestaltungen in anderen Bereichen, wie etwa bei selbständig Tätigen, nicht oder nicht in gleichem Maße zu befürchten, muss es aber umgekehrt auch im **Freiraum des Abkommensrechtssetzers stehen, eine solche Maßnahme nicht auf jene auszudehnen**. Denn – wie im Folgenden zur Wettbewerbssituation darzulegen ist¹⁹⁶ – es basieren die unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten der Gewerbetreibenden einerseits und der Selbständigen andererseits in der maßgeblich **unterschiedlichen Integrationstiefe in den Gastmarkt** und die daraus resultierenden unterschiedlichen (auch) steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten.

3. Methodenkombination als Instrument zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen

Der in der Befreiungsmethode zum Ausdruck kommende **Gedanke der Kapitalimportneutralität** zielt auf eine **Wettbewerbsneutralität am Gastmarkt** ab und erfordert, dass die **effektive Grenzbelastung eines Steuerpflichtigen im Staat der Investition bzw Tätigkeit** identisch zu sein hat, während die in der Anrechnungsmethode zum Ausdruck kommende Kapitalexportneutralität zugrundeliegende Überlegung auf die Wettbewerbsgleichheit am Heimatmarkt abzielt und auch Einkommen aus Auslandsinvestments oder Tätigkeiten im Ausland von ansässigen Steuerpflichtigen zumindest – und idealtypisch auch höchstens¹⁹⁷ – der inländischen Steuerbelastung unterwirft.¹⁹⁸ Der dogmatische

Streit zwischen den reinen Formen der Kapitalimport- und Kapitalexporthneutralität lässt sich letztlich mangels eindeutiger Ergebnisse auch aus den vielschichtigen Gerechtigkeitsüberlegungen nicht final klären, wenngleich das Schrifttum unter diesen Gesichtspunkten überwiegend **eine ausschließliche Besteuerung im Quellenstaat** präferiert.¹⁹⁹

Vor allem im Bereich der betrieblichen Einkünfte wird daher auch im österreichisch-deutschen Schrifttum überwiegend die Ansicht vertreten, dass es die **Effizienz im Licht der Kapitalimportneutralität** gebiete, zumindest **Unternehmenseinkünfte** ausschließlich im Quellenstaat zu besteuern.²⁰⁰ In diesem Lichte hat die Anrechnungsmethode ihren Ursprung auch nur darin, eine **unerwünschte doppelte Nichtbesteuerung** zu verhindern.²⁰¹ Vor diesem Hintergrund fasst *Jirousek* die

and residence: new configuration of their principles, CDFI 90a (2005) 21 (34 ff); siehe aus der umfangreichen steuerlichen Literatur exemplarisch etwa *Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa als Alternative zur Harmonisierung des (materiellen) Körperschaftsteuerrechts, *StuW* 1993, 380 (386 ff); *Lehner*, Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, *StuW* 1998, 159 (164 ff); *Vogel*, Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? *BIFD* 2002, 4 (4 ff); zu den beiden Konzepten aus der Sicht des Wettbewerbs der Steuersysteme in Europa siehe zB *Schön*, Der »Wettbewerb« der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, in: *Pelka* (Hrsg), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, *DStJG* 23 (2000) 191 (191 ff, insbesondere 200 ff).

199 Dazu ausführlich *Schindel/Atchabahan*, General Report, in: *IFA* (Hrsg), Source and residence: new configuration of their principles, CDFI 90a (2005) 21 (31 ff); siehe auch *Kaufman*, Equity Considerations in International Taxation, 26 *Brook. J. Int'l L.* 1465 (1465 ff mwN) (2000–2001), die pointiert darauf hinweist, dass unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten die Besteuerung des weltweiten Einkommens zwar notwendig ist, nicht aber durch nur *einen* Hoheitsträger – den Ansässigkeitsstaat – erfolgen muss; vgl zusammenfassend auch *Lehner*, Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, *StuW* 1998, 159 (165); *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ (2008) Einl Rz 26.

200 Dazu mwN *Vogel* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ (2008) Einl Rz 25; siehe aber auch *Avi-Yonah*, The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification, 74 *Tex. L. Rev.* 1301 (1331) (1995–1996), der sich in seiner Diskussion internationaler Besteuerungsstandards für passive Einkünfte nur wähle, um eine »source based taxation of portfolio income« ausspricht. Siehe auch die umfassende Analyse zur Quellensteuerung bei *Schindel/Atchabahan*, General Report, in: *IFA* (Hrsg), Source and residence: new configuration of their principles, CDFI 90a (2005) 21 (21 ff, insbesondere 28 ff zu den Grunde liegenden Effizienz- und Gerechtigkeitsüberlegungen).

201 In der literarischen Diskussion wird zB darauf hingewiesen, dass auch der »Erfinder« des US-amerikanischen Anrechnungssystems, *Thomas Sewall Adams*, aus Gerechtigkeitsüberlegungen dem Quellenstaat den Besteuerungsvorrang gegeben wollte und die Anrechnungsmethode nur wählte, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden; siehe dazu die ausführliche Untersuchung von *Graetz/O'Hear*, The Original Intent of U.S. International Taxation, 46 *Duke L. J.* 1021 (1021 ff, insbesondere 1102 ff) (1996–1997); weiters etwa *Kaufman*, Equity Considerations in International Taxation, 26 *Brook. J. Int'l L.* 1465 (1465 ff mwN) (2000–2001); *Vogel*, Which Method Should

194 VfGH 29.2.2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012.

195 VfGH 29.2.2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012.

196 Siehe Kapitel III.C.3.

197 Siehe nur *Ault*, Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practises, 47 *Tax L. Rev.* 565 (571 mwN) (1991–1992).

198 Siehe ausführlich *Graetz*, Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, 54 *Tax L. Rev.* 261 (270 ff) (2000–2001); weiters auch *Schindel/Atchabahan*, General Report, in: *IFA* (Hrsg), Source

Vorzüge der Befreiungsmethode auch treffend so zusammen, dass diese insbesondere

»in der sog. Kapitalimportneutralität, der Wettbewerbsneutralität bei Erwerbstätigkeiten im Quellenstaat, im Entfall der ›Wegbesteuerung‹ ausländischer Investitionsanreize des Quellenstaates im Ansässigkeitsstaat sowie in der grundsätzlich einfacheren Administration dieser Methode [liegen]. Nur die Befreiungsmethode ermöglicht es österreichischen Unternehmen, bei Auslandsprojekten ausschließlich dem Steuerebene des Quellenstaates unterworfen zu sein und damit ein Hochschleusen der Auslandseinkünfte auf das Niveau der inländischen Besteuerung zu vermeiden.«²⁰²

Durch die Befreiungsmethode soll den österreichischen Unternehmen also ermöglicht werden, ihre **wirtschaftlichen Aktivitäten auf ausländischen Märkten zu denselben steuerlichen Rahmenbedingungen zu entfalten wie dort ansässige Personen**,²⁰³ es soll eine **Wettbewerbsgleichheit am Gastmarkt** hergestellt werden. Gerade auch Wettbewerbsargumenten verschließt sich die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung nicht. So betont der VfGH in ständiger Rechtsprechung zum Gleichheitssatz zunächst, dass der Gesetzgeber in seinem rechtspolitischen Gestaltungsspielraum von einer **Durchschnittsbetrachtung** ausgehen und auf den **Regelfall** abstellen kann²⁰⁴ und dabei auch Härtefälle in Kauf nehmen darf.²⁰⁵ Auf dieser Basis hat der VfGH auch in **VfSlg 16.771/2002**²⁰⁶ die **Energieabgabenvergütung**, die nur Betriebe, die körperliche Wirtschaftsgüter produzieren, nicht aber für Dienstleistungsbetriebe

vorgesehen war bzw ist, für verfassungskonform befunden. Denn die abgabepflichtigen und nicht vergütungsberechtigten

»Dienstleistungsbetriebe stehen typischerweise mit in Österreich tätigen Dienstleistungsbetrieben, die ebenso durch die Elektrizitätsabgabe belastet sind, in Konkurrenz. Wird hingegen ein österreichischer Dienstleistungsbetrieb im Ausland tätig, so wird er typischerweise auch dort – außerhalb des österreichischen Steuergebietes – die elektrische Energie beziehen und ist nicht mit der österreichischen Energieabgabe belastet. Der Fall, dass ein schwerpunktmäßig Dienstleistungen anbietender, energieintensiver Betrieb, der in Österreich aufgrund seines Standortes elektrische Energie innerhalb des österreichischen Steuergebietes bezieht, jedoch seine Dienstleistungen auf dem europäischen Markt in Konkurrenz zu im Ausland tätigen Dienstleistungsbetrieben anbietet, wäre ein Härtefall.«²⁰⁷

Der Gerichtshof verfeinerte dieses Argument zur Energieabgabenvergütung weiter in **VfSlg 19.678/2012**.²⁰⁸ So sei – wie auch das deutsche BVerfG²⁰⁹ befunden habe – entscheidend, dass im Hinblick auf die **grundsätzliche Wettbewerbssituation** im Regelfall nach wie vor deutliche tatsächliche Unterschiede zwischen Produktions- und Dienstleistungsbetrieben bestehen. So ist es »[u]nter dem **Aspekt des internationalen Wettbewerbs** [...] von Bedeutung, dass energieintensive Dienstleistungsbetriebe [...] nach wie vor durch Standort- und Personengebundenheit sowie durch das Zusammenfallen von ›Produktion‹ und ›Verbrauch‹ gekennzeichnet sind, auch wenn es – nicht zuletzt im Hinblick auf die moderne Informationstechnologie – bei einzelnen Dienstleistungen zu einer Trennung von ›Produktion‹ und ›Verbrauch‹ kommen kann.«²¹⁰

Diese **wettbewerbsorientierte Logik** bietet zugleich eine **tragende Rechtfertigung für die Methodenkombination im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen**. Gerade bei Selbständigen und insbesondere bei den auch in Art 14 Abs 2 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens genannten klassischen freien Berufen (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder) zeigt sich die tiefe, teilweise isolationistische **Integration in den Gaststaat** schon an den **Ausbildungs- und Berufszugangsregeln und dem Berufs- bzw Standesrecht**.²¹¹ Angehörige freier

the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation? BIFD 2002, 4 (5 f); Vogel in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA³ (2008) Einl Rz 26.

202 Jirousek, Die österreichische DBA-Politik, in: Lang/Weinzierl (Hrsg), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 409 (412 f); Jirousek, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (22).

203 Siehe zB Ettl/Seitz, Die österreichische Politik beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1995, 294 (295); Gassner, Die Abkommenspolitik Österreichs, SWI 1999, 195 (197); Jirousek, Die österreichische DBA-Politik, in: Lang/Weinzierl (Hrsg), Europäisches Steuerrecht, FS Rödler (2010) 409 (412 f); Beitzl, die Befreiungsmethode in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, taxlex 2007, 450 (450); Lang, Überlegungen zur österreichischen Abkommenspolitik, SWI 2012, 108 (112); Jirousek, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (22).

204 ZB VfGH 2.10.1987, G 164/86, VfSlg 11.469/1987; VfGH 26.2.1988, B 552/87, VfSlg 11.615/1988; VfGH 9.3.2001, G 267/99, VfSlg 16.124/2001; VfGH 12.12.2002, B 1348/02, VfSlg 16.771/2002.

205 ZB VfGH 16.12.1983, B 392/79, VfSlg 9908/1983; VfGH 29.11.1984, B 211/81, VfSlg 10.276/1984; VfGH 26.2.1988, B 552/87, VfSlg 11.615/1988; VfGH 12.12.2002, B 1348/02, VfSlg 16.771/2002.

206 VfGH 12.12.2002, B 1348/02, VfSlg 16.771/2002.

207 VfGH 12.12.2002, B 1348/02, VfSlg 16.771/2002.

208 VfGH 4.10.2012, B 321/12, VfSlg 19.678/2012.

209 BVerfG 20.4.2004, 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00.

210 VfGH 4.10.2012, B 321/12, VfSlg 19.678/2012.

211 Für eine Übersicht zu den gesetzlichen Grundlagen in Österreich siehe Rz 5211 EStR 2000.

Berufe erbringen auf Grund besonderer Qualifikation persönlich, eigenverantwortlich und fachlich unabhängig geistige Leistungen im Interesse ihrer Auftraggeber und der Allgemeinheit. Ihre Berufsausübung unterliegt spezifischen berufs- und standesrechtlichen Bedingungen nach Maßgabe der staatlichen Gesetzgebung und des von der jeweiligen Berufsvertretung autonom gesetzten Rechts. So bestimmt bei Freiberuflern auch regelmäßig der Gaststaat allein die **rechtlichen Rahmenbedingungen**, unter denen eine Berufsausübung erfolgen kann. Dies wird nicht zuletzt darin deutlich, dass auch im europäischen Binnenmarkt mit diesen Rahmenbedingungen für Freiberufler und deren eingeschränkter Mobilität gerungen wird: So bedurfte es zB der Verfahren in den Rechtssachen *Vlassopoulou*,²¹² *Gebhard*²¹³ und *Fernández*,²¹⁴ um festzustellen, dass der Gaststaat zwar unionsrechtlich die Einhaltung seiner Vorschriften verlangen kann, es ist ihm aber nicht gestattet ist, »die von dem Betroffenen in einem anderen Mitgliedstaat bereits erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten« unberücksichtigt zu lassen.²¹⁵ GleichermäÙen hat erst die Rechtsprechung seit der Rechtssache *Klopp*²¹⁶ dargelegt, dass so genannte »single practice rules«, wonach Freiberufler nur eine einzige Kanzlei haben dürfen, es ihnen also *vice versa* untersagt ist, in einem weiteren Mitgliedstaat eine zweite Kanzlei zu eröffnen, unionsrechtlich problematisch sind.²¹⁷

So hat auch das BVerfG zum **Typus der selbständig Tätigen** unter anderem die besondere Bedeutung der persönlichen, eigenverantwortlichen und fachlich unabhängigen Erbringung der Arbeit, dem häufig höchstpersönlichen Vertrauensverhältnis zum Auftraggeber und die spezifische staatliche, vielfach auch berufsaunome Reglementierung zahlreicher freier Berufe hervorgehoben.²¹⁸ Anders als bei **gewerblichen Tätigkeiten**, die typischerweise weniger vom Berufsträger abhängen und **bis zu einem gewissen Grad »multiplizierbar« sind** und deren Ergebnisse – nicht zuletzt aufgrund des internationalen Freihandels – gleichsam beliebig **auf fremde Märkte abzielen und dort konkurrieren** können, ist der Selbständige und insbesondere der Freiberufler mit seiner Tätigkeit typischerweise **vollständig in die Volkswirtschaft des Gastlandes eingebunden, bie-**

tet seine Dienste nur mit Bezug auf die dortigen Gegebenheiten (zB Klienten, Investitionen, Tätigkeiten) an und tritt daher typischerweise nur mit den ebenfalls im Gastland tätigen Freiberuflern in Konkurrenz. Um eine wettbewerbsorientierte Gleichheit am Gastmarkt zu erreichen, wählt Österreich in **gefestigter Abkommenspolitik daher auch typischerweise die Freistellungsmethode.** In dieser **Konkurrenzsituation** liegt zudem der wesentliche Unterschied zu der vom VwGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013²¹⁹ herangezogenen und bereits näher untersuchten²²⁰ Entscheidung des VfGH in **VfSlg 18.030/2006.**²²¹ Das hier gefundene Ergebnis findet auch Bestätigung in der ebenfalls zuvor beleuchteten²²² Entscheidung des VfGH in **VfSlg 12.326/1990,**²²³ wonach es darauf ankommt, ob eine **Ungleichbehandlung zu unerträglichen Wettbewerbsverzerrungen** führt; nur wenn dies nämlich der Fall wäre, läge die Differenzierung außerhalb des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers. Dass dies im Hinblick auf Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens aber gerade nicht der Fall ist, zeigt schon die historische Entwicklung und die dieser zu Grunde liegenden Überlegungen zur Einkünfteverlagerung bei Gewerbebetrieben.

4. Methodenkombination und »internationaler Standard«

Der VwGH scheint in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013²²⁴ einen **internationalen – wohl auch für die Verfassungsprüfung relevanten – Standard** daraus ableiten zu wollen, dass das OECD MA – abgesehen von der Anrechnungsmethode für Dividenden und Zinsen – in Art 23A und Art 23B jeweils nur die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode vorschlägt, nicht aber die **Kombination der Anrechnungs- und der Befreiungsmethode** innerhalb eines Abkommens. Diese Überlegung greift freilich schon deshalb zu kurz, weil weder das OECD MA²²⁵ noch das Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN MA)²²⁶ eine Methodenkombination ablehnt.²²⁷ Es ist auch keineswegs so, dass diese beiden Musterabkommen den Abkommensverhandlern **Spielraum zur Methodenwahl** nehmen würden, es also einen zwingenden internationalen Standard gäbe, der eine Me-

212 EuGH 7.5.1991, C-340/89, Slg 1991, I-2357, *Vlassopoulou*.

213 EuGH 30.11.1995, C-55/94, Slg 1995, I-4165, *Gebhard*.

214 EuGH 8.7.1999, C-234/97, Slg 1999, I-4773, *Fernández*.

215 Siehe zB EuGH 7.5.1991, C-340/89, Slg 1991, I-2357, *Vlassopoulou* – Tz 15; deutlich auch bereits EuGH 28.11.1978, 16/78, Slg 1978, 2293, *Choquet*, zum Verbot des nochmaligen Abverlangens der Führerscheinprüfung.

216 EuGH 12.7.1984, 107/83, Slg 1984, 2971, *Klopp*.

217 Siehe auch EuGH 30.4.1986, 96/85, Slg 1986, 1475, *Kommission/Frankreich*; EuGH 20.5.1992, C-106/91, Slg 1992, I-3351, *Ramrath*; EuGH 16.6.1992, C-351/90, Slg 1992, I-3945, *Kommission/Luxemburg*.

218 BVerfG 15.1.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1.

219 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

220 Siehe Kapitel III.B.1.

221 VfGH 6.12.2006, G 151/06, VfSlg 18.030/2006.

222 Siehe Kapitel III.B.3.

223 VfGH 15.3.1990, B 758/88, VfSlg 12.326/1990.

224 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

225 Siehe Art 23 Rz 31 OECD MK.

226 Siehe Art 23 Rz 14 UN MK 2011, der Art 23 Rz 31 OECD MK wörtlich wiedergibt.

227 Ebenso auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (6).

thodenkombination ausschliesse. Vielmehr weist der **OECD Musterkommentar (OECD MK) in Rz 31 zu Art 23** deutlich darauf hin, dass »[d]ie Vertragsstaaten [...] auch beide Methoden kombinieren können«. ²²⁸ Neben der typischen Einbeziehung von Dividenden und Zinsen in die Anrechnungsmethode auch bei grundsätzlicher Wahl der Befreiungsmethode (Art 23A Abs 2 OECD MA) führt der OECD MK weiters aus, dass

»Staaten, die sich im Allgemeinen der Befreiungsmethode bedienen, Wert darauf legen [können], bestimmte Einkünfte von der Befreiung auszunehmen und auf diese Einkünfte die Anrechnungsmethode anzuwenden. In einem solchen Fall lässt sich Artikel 23A Absatz 2 durch einen Hinweis auf die betreffenden Einkünfte ergänzen«. ²²⁹

Der (derzeitige) OECD MK zu Art 23 nennt in Rz 31.1 als **Beispiel für eine solche Methodenkombination** die Einschränkung der Befreiungsmethode bei steuerlicher Vorzugsbehandlung im Quellenstaat durch eine »**Methodenwechselklausel**«, doch bedeutet dieses Beispiel – entgegen der Ansicht des VwGH – **keineswegs eine Einschränkung der allgemeinen Aussage**: Dies wird nicht nur in der Formulierung der Rz 31.1 deutlich, ²³⁰ sondern vielmehr auch darin, dass die grundsätzliche Aussage zur Methodenkombination in Rz 31 zu Art 23 bereits in der Stammfassung des **Musterkommentars des Jahres 1977** ²³¹ enthalten war, das Beispiel in der Rz 31.1 jedoch erst durch die **Revision des Jahres 2003** eingefügt wurde und sich im **UN MK 2011** ²³² auch weiterhin nicht findet. ²³³ Diese Revision des OECD MK im Jahr 2003 sollte auch nicht die Bedeutung der Rz 31 beschneiden, sondern basierte auf der Überlegung des OECD Fiskal Ausschusses, den Mitgliedstaaten die Einführung einer »Methodenwechselklausel« zu empfehlen und einen konkreten Formulierungsvorschlag zu geben. ²³⁴

Offen bleibt daher, warum der VwGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013 ²³⁵ vermeint, aus dem OECD MA selbst und dem Beispiel in Rz 31.1 des Kommentars zu Art 23 ableiten zu können, dass – abkom-

menspolitisch oder gar abkommensrechtlich – eine **Methodenkombination »behutsam und mit Bedacht vorgenommen werden« müsse**. Ganz im Gegenteil stellt es die OECD **den Mitgliedstaaten nämlich frei, »auch beide Methoden zu kombinieren«, wenn sie »Wert darauf legen«**. ²³⁶ Eine darüber hinausgehende Vorgabe oder Einschränkung besteht nicht. Die »Methodenkombination« ist auch **international durchaus üblich**. Sie tritt oft als »Subject-to-Tax«-Klausel oder »Methodenwechselklausel« (»Switch-over«-Klausel) ²³⁷ auf, die die Befreiung von gewissen Besteuerungs- oder Aktivitätsanforderungen im Quellenstaat abhängig machen. ²³⁸ Konkret sieht zB auch Art 28 des **österreichisch-deutschen Abkommens** ²³⁹ einen solchen Mechanismus vor. ²⁴⁰ Zudem ist das österreichisch-deutsche Abkommen auch ein schönes Beispiel für eine Methodendifferenzierung innerhalb einer einzigen Verteilungsnorm: So befreit Deutschland Geschäftsführervergütungen (Art 16 Abs 2 iVm Art 23 Abs 1 lit a), während bei Aufsichtsratsvergütungen »nur« die österreichische Steuer angerechnet wird (Art 16 Abs 1 iVm Art 23 Abs 1 lit b sublit ff). ²⁴¹

Schließlich vermeint der VwGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013 ²⁴² aus einer **Annäherung der Einkunftsarten im OECD MA** einen »internationalen Standard« der abkommensrechtlichen Angleichung von Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit ableiten zu können, der aufgrund seiner – konkret zu Unrecht ²⁴³ – unterstellten Durchsetzbarkeit in konkreten Abkommensverhandlungen zugleich Relevanz für die verfassungsrechtliche Verprobung am Gleichheitssatz haben könnte. Allerdings verfangen – wie bereits dargelegt ²⁴⁴ – weder die Überlegungen zur **Relevanz »internationaler Standards«**

228 Art 23 Rz 31 OECD MK.

229 Art 23 Rz 31 OECD MK.

230 Art 23 Rz 31.1 OECD MK spricht deutlich davon, dass es sich um »[e]in Beispiel« handelt.

231 Eine vergleichbare Kommentaraussage fand sich auch bereits in Art 23 Rz 31 des OECD MK 1963.

232 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011).

233 Siehe Art 23 Rz 14 UN MK 2011, der zwar Art 23 Rz 31 OECD MK wörtlich wiedergibt, nicht aber Art 23 Rz 31.1 OECD MK.

234 So deutlich der der Revision des Jahres 2003 zu Grunde liegende Bericht *OECD, 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention – Part I: Restricting the Entitlement to Treaty Benefits, Issues in International Taxation No. 8 (2003) Rz 18 ff.*

235 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

236 Siehe abermals Art 23 Rz 31 OECD MK.

237 Siehe zu dieser Art 23 Rz 31.1 OECD MK und dazu den Bericht *OECD, 2002 Reports Related to the OECD Model Tax Convention – Part I: Restricting the Entitlement to Treaty Benefits, Issues in International Taxation No. 8 (2003) Rz 18 ff.*

238 Ausführlich zur deutschen Abkommenspolitik *Lüdicke*, Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schmitzer*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –, IFSt Schrift Nr 492 (2013) 97 (124 ff).

239 BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

240 Für weitere Beispiele siehe zB *Beitl*, die Befreiungsmethode in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, *taxlex* 2007, 450 (452 f); *Pamperl*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA (Art 23 OECD-MA), in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013) 307 (321 ff).

241 Siehe auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, *SWI* 2014, 2 (6).

242 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

243 Siehe oben zur Entstehungsgeschichte des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens Kapitel I.A. und auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, *SWI* 2014, 2 (6).

244 Siehe Kapitel III.B.3.

als Maßstab für die gleichheitsrechtliche Prüfung, die vielmehr auf Wettbewerbsargumente abzielt,²⁴⁵ noch jene zur abkommensrechtlichen Angleichung von Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit: So ist es zwar zunächst richtig, dass mit der **Revision des OECD MA im Jahr 2000** der Art 14 ersatzlos entfallen ist.²⁴⁶ Diese Änderung erfolgte allerdings rund 30 Jahre nach dem Abschluss des konkreten österreichisch-liechtensteinischen Abkommens.²⁴⁷ Zudem sieht nach wie vor die **weitaus überwiegende Mehrzahl der österreichischen Abkommen** einen Art 14 (neben einem Art 7) vor.²⁴⁸ So findet sich auch in 36²⁴⁹ der insgesamt seit dem Jahr 2000 abgeschlossenen 49 Doppelbesteuerungsabkommen ein Art 14, **also in fast drei Viertel der seither abgeschlossenen Abkommen**; lediglich in 13²⁵⁰ Abkommen fehlt ein Art 14. Diese Praxis ist

zudem kein auf Nicht-OECD-Partnerstaaten isoliertes Phänomen: So findet sich in den seit dem Jahr 2000 mit OECD-Mitgliedstaaten abgeschlossenen 9 Abkommen in 6²⁵¹ ein Art 14, lediglich in 3²⁵² fehlt er. Zudem wurde **im Zuge der Abkommensrevisionen der letzten Jahre** in keinem einzigen der vor dem Jahr 2000 abgeschlossenen Abkommen die Notwendigkeit erblickt, die Trennung zwischen Art 7 und Art 14 aufgrund des geänderten OECD MA aufzugeben.

Hinzu tritt, dass **Liechtenstein kein Mitglied der OECD** ist, sehr wohl aber (seit dem Jahr 1990) Mitglied der Vereinten Nationen. Nun sieht aber das **Musterabkommen der Vereinten Nationen (UN MA) in seiner zuletzt 2011 überarbeiteten Fassung²⁵³ zur Stärkung der Quellenbesteuerungsrechte nach wie vor die Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14 vor** und hat daher die »Verschmelzung« der beiden Bestimmungen im OECD MA nicht nachvollzogen.²⁵⁴

Es ist es zwar richtig, dass das DBA Liechtenstein ausweislich der Gesetzesmaterialien »im wesentlichen dem vom Fiskalkomitee der OECD ausgearbeiteten Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens« folgt,²⁵⁵ doch lässt dies noch nicht den Schluss zu, dass das OECD MA 1963 bzw 1977 und seine nachfolgenden Änderungen **der einzige Maßstab zur Identifikation eines »internationalen Standards«** wären. Ganz im Gegenteil ist hervorzuheben, dass weder das **UN MA 2011** noch die **faktische österreichische Abkommenspolitik** die durch die Revision des OECD MA im Jahr 2000 erfolgte »Zusammenlegung« von Art 7 und Art 14 auch nur überwiegend nachvollzogen hätte. Schließlich darf das OECD MA und der – auch aus österreichischer Sicht überaus bedeutsame OECD MK²⁵⁶ – aus abkommenspolitischer Sicht gerade in **ökonomisch integrierten Regionen** nicht überbewertet werden. Insbesondere geht die österreichische Abkommenspolitik auch davon aus, dass eine Abweichung vom

245 VfGH 15. 3. 1990, B 758/88, VfSlg 12.326/1990.

246 Siehe zuvor auch den Bericht *OECD, Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, Issues in International Taxation No. 7* (2000).

247 Dazu auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (6), der zu den Überlegungen des VwGH kritisch Folgendes anmerkt: »Abgesehen davon, dass diese Schlussfolgerung [der Durchsetzbarkeit von Vorschlägen des OECD MA in Abkommensverhandlungen] an der Realität vorbeigeht, führt sie im gegebenen Zusammenhang zu einem interessanten Ergebnis: Denn der Vorwurf einer Abweichung von dem in der OECD erst ab 2000 geltenden neuen internationalen Standard kann nicht die Aushandlung des DBA Liechtenstein im Jahr 1969 betreffen. Da dieser Vorwurf aber ein wesentliches Argument des nunmehrigen VwGH-Beschlusses bildet, dürfte der VwGH mit diesem Argument offenbar implizit die Ansicht vertreten, dass das DBA Liechtenstein ab 2000 – ohne jegliches Zutun der Vertragsparteien – in die Verfassungswidrigkeit abgeglitten ist.«

248 Für die vergleichbare Situation in Deutschland siehe nur *Hemmelrath in Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ (2008) Art 14 Rz 2.

249 Es sind dies die DBA Albanien, BGBl III 2008/107; DBA Algerien, BGBl III 2006/176; DBA Armenien, BGBl III 2004/29; DBA Aserbaidschan, BGBl III 2001/176; DBA Barbados, BGBl III 2007/40; DBA Dänemark, BGBl III 2008/41 idF BGBl III 2010/27; DBA Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32; DBA Estland, BGBl III 2003/11; DBA Finnland, BGBl III 2001/42 idF BGBl III 2011/159; DBA Griechenland, BGBl III 2009/16; DBA Iran, BGBl III 2004/81; DBA Kasachstan, BGBl III 2006/69; DBA Katar, BGBl III 2012/52; DBA Kirgisistan, BGBl III 2003/89; DBA Korea, BGBl 1987/486 idF BGBl III 2002/68 (Änderung des Art 14); DBA Kroatien, BGBl III 2001/119; DBA Kuba, BGBl III 2006/149; DBA Kuwait, BGBl III 2004/30; DBA Lettland, BGBl III 2007/76; DBA Litauen, BGBl III 2005/209; DBA Marokko, BGBl III 2006/168; DBA Mongolei, BGBl III 2004/92; DBA Nepal, BGBl III 2002/26; DBA Pakistan, BGBl III 2007/49; DBA Polen, BGBl III 2005/12 idF BGBl III 2008/161; DBA Rumänien, BGBl III 2006/29; DBA Russland, BGBl III 2003/10; DBA Saudi Arabien, BGBl III 2007/62; DBA Serbien, BGBl III 2011/8; DBA Singapur, BGBl III 2002/248 idF BGBl III 2010/39; DBA Türkei, BGBl III 2009/96; DBA Usbekistan, BGBl III 2001/150; DBA Venezuela, BGBl III 2007/33; DBA Vereinigte Arabische Emirate, BGBl III 2004/88; DBA Vietnam, BGBl III 2009/135; DBA Weißrussland, BGBl III 2002/69.

250 Es sind dies die DBA Bahrain, BGBl III 2011/14; DBA Belize, BGBl III 2003/132; DBA Bosnien und Herzegowina, BGBl III 2011/168; DBA Bulgarien, BGBl III 2011/30; DBA Georgien, BGBl III 2006/60; DBA Hongkong, BGBl III 2011/9; DBA Mazedonien, BGBl III 2008/9; DBA Mexiko, BGBl III 2004/142 idF

BGBl III 2010/45; DBA Moldau, BGBl III 2004/160; DBA Neuseeland, BGBl III 2007/127; DBA San Marino, BGBl III 2005/208 idF BGBl III 2010/38; DBA Tadschikistan, BGBl III 2012/76; DBA Tschechische Republik, BGBl III 2007/39 idF BGBl III 2012/172. 251 DBA Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32; DBA Estland, BGBl III 2003/11 (allerdings erst 2010 der OECD beigetreten); Finnland, BGBl III 2001/42 idF BGBl III 2011/159; DBA Griechenland, BGBl III 2009/16; DBA Korea, BGBl 1987/486 idF BGBl III 2002/68 (Änderung des Art 14); DBA Polen, BGBl III 2005/12 idF BGBl III 2008/161.

252 DBA Mexiko, BGBl III 2004/142 idF BGBl III 2010/45; DBA Neuseeland, BGBl III 2007/127; DBA Tschechische Republik, BGBl III 2007/39 idF BGBl III 2012/172

253 United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011).

254 Siehe auch *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (6).

255 ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11.

256 Siehe nur *Jirousek*, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in: *Lang/Schuch/Starlinger* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (23 f).

OECD MA dann notwendig sein kann, wenn dadurch Nachteile für den Wirtschaftsstandort Österreich abgewendet werden können.²⁵⁷ So zeigt auch im konkreten Fall des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens die Rechtsentwicklung deutlich, dass bereits die im Jahr 1955 geschaffene **Abkommensrechtslage mit Liechtenstein stark am österreichisch-schweizerischen Verhältnis orientiert war**. So führen die Materialien zu jenem Abkommen auch einleitend aus, dass nach der Übergangslösung mit Liechtenstein im Jahr 1950²⁵⁸

»mit der Schweiz, mit der Liechtenstein in Zoll- und Währungsunion verbunden ist, am 12. November 1953 ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Erbschaftsteuern abgeschlossen [wurde] (BGBl. Nr 251/1954). Um diesem modernen Doppelbesteuerungsabkommen die Vereinbarungen mit Liechtenstein möglichst anzugleichen, ergab sich die Notwendigkeit, die nur vorläufig geltende Gegenrechtsvereinbarung vom 28. Juni 1950 durch einen auf Dauer bestimmten Staatsvertrag zu ersetzen.

Das neue Abkommen vom 7. Dezember 1955 ist in der Hauptsache nach dem Muster des österreichisch-schweizerischen Abkommen vom 12. November 1953 (BGBl. Nr 251/1954) abgefasst. Es weicht von den Bestimmungen dieses Abkommens nur insoweit ab, als dies infolge anders gearteter rechtlicher und wirtschaftlicher Verhältnisse Liechtensteins erforderlich ist.«²⁵⁹

In der Tat besteht auch im derzeitigen österreichisch-schweizerischen Abkommen²⁶⁰ eine **Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit** und das grundsätzliche **Bekennnis zur Befreiungsmethode**. Es kann daher – entgegen der Annahme des VwGH – keine Rede davon sein, dass die Aufgabe der Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14 im OECD MA bereits zum »internationalen Standard« geworden wäre, der jegliche Differenzierung aus Sachlichkeitsgesichtspunkten verbieten würde.

D. Zusammenfassung

Hinsichtlich der **Sachlichkeit einkunftsartenbezogener Differenzierungen** im österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen lässt sich zusammenfassend festhalten:

Geht man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – davon aus, dass auch Verteilungsnormen eines Abkommens in ihrem Zusammenspiel mit dem Methodenartikel und dessen Effekten im nationalen Recht der gleichheitsrechtlichen Prüfung zu jedem Zeitpunkt unterliegen, so wäre die Differenzierung des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit dennoch sachlich gerechtfertigt:

- a. **Erstens zeigt die historische Entwicklung, dass die Methodenkombination als Instrument zur Verhinderung von Einkünfteverlagerungen und missbräuchlichen Inanspruchnahmen des Abkommens konzipiert ist. Es steht aber dem Abkommensrechtssetzer der Spielraum zu, unerwünschten Gestaltungen durch spezifische Maßnahmen entgegenzutreten. Dies ist im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen auch im Hinblick auf befürchtete Einkünfteverlagerungen bei Gewerbebetrieben durch die verhandelte Normierung der Anrechnungsmethode geschehen. Sind hingegen derartige Gestaltungen in anderen Bereichen, wie etwa bei selbständig Tätigen, aufgrund der divergierenden Integrationstiefe in den Gastmarkt nicht oder nicht in gleichem Maße zu befürchten, muss es aber umgekehrt auch im Freiraum des Abkommensrechtssetzers stehen, solche Maßnahmen nicht auf jene auszudehnen, also insofern weiterhin die Befreiungsmethode vorzusehen.**
- b. **Zweitens ermöglicht es die Befreiungsmethode den österreichischen Unternehmen, ihre wirtschaftlichen Aktivitäten auf ausländischen Märkten zu denselben steuerlichen Rahmenbedingungen zu entfalten wie dort ansässige Personen; es wird also eine Wettbewerbsgleichheit am Gastmarkt erreicht. Gerade bei Selbständigen und insbesondere bei den auch in Art 14 Abs 2 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens genannten klassischen freien Berufen (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder) zeigt sich dabei die tiefe Integration in den Gaststaat schon an den Ausbildungs- und Berufszugangsregeln und dem Berufs- bzw Standesrecht. So bestimmt bei Freiberuflern auch regelmäßig der Gaststaat allein die rechtlichen Rahmenbedingungen, unter denen eine Berufsausübung erfolgen kann. Anders als bei gewerblichen Tätigkeiten, die typischerweise weni-**

257 *Jirousek*, Anmerkungen zur DBA-Politik Österreichs: eine Republik, SWI 2012, 157 (157f).

258 Erlaß des BMF vom 12. Juli 1950, Z. 48.052-8/50, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der einmaligen Abgaben vom Vermögenszuwachs und vom Vermögen im Verhältnis zum Fürstentum Liechtenstein, AÖF 1950/153.

259 ErlRV 755 BlgNR VII. GP, 9.

260 BGBl 1975/65 idF BGBl III 2012/169.

ger vom Berufsträger abhängen und bis zu einem gewissen Grad »multiplizierbar« sind und deren Ergebnisse gleichsam beliebig auf fremde Märkte abzielen und dort konkurrieren können, ist der Selbständige und insbesondere der Freiberufler mit seiner Tätigkeit typischerweise vollständig in die Volkswirtschaft des Gastlandes eingebunden, bietet seine Dienste nur dort mit Bezug auf die dortigen Gegebenheiten (zB Klienten, Investitionen, Tätigkeiten) an und tritt daher typischerweise nur mit den ebenfalls im Gastland tätigen Freiberuflern in Konkurrenz. Dieser wettbewerbsorientierte Unterschied bietet zugleich eine tragende Rechtfertigung für die Methodenkombination im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen, wonach Gewerbetreibende der Anrechnungsmethode, Selbständige aber aufgrund deren höherer Integrationstiefe in den Gastmarkt der Befreiungsmethode unterliegen.

- c. Schließlich widerspricht die Methodenkombination auch nicht einem – bei Vertragsverhandlungen vermeintlich leichter durchsetzbaren – »internationalen Standard«. Einerseits nehmen weder das OECD MA noch das UN MA den Abkommensverhandlern Spielraum zur Methodenwahl. Vielmehr weist der OECD MK deutlich darauf hin, dass »[d]ie Vertragsstaaten [...] auch beide Methoden kombinieren können«, wenn sie »Wert darauf legen«. Andererseits wurden zwar durch die Revision des OECD MA im Jahr 2000 die Bestimmungen für Unternehmensgewinne (Art 7) und selbständige Arbeit (Art 14) »verschmolzen«. Diese Änderung erfolgte allerdings rund 30 Jahre nach dem Abschluss des konkreten österreichisch-liechtensteinischen Abkommens. Zudem spiegelt sich die Revision des OECD MA im Jahr 2000 auch in der österreichischen Abkommenspraxis seit dem Jahr 2000 nicht wider, enthalten doch weiterhin fast drei Viertel der seither geschlossenen Abkommen die Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14. Zudem ist Liechtenstein kein Mitglied der OECD, sehr wohl aber Mitglied der Vereinten Nationen, deren Musterabkommen auch in seiner zuletzt 2011 überarbeiteten Fassung zur Stärkung der Quellenbesteuerungsrechte nach wie vor die Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14 vorsieht und daher die »Verschmelzung« der beiden Bestimmungen im OECD MA nicht nachvollzogen hat. Hinzu tritt auch, dass sich das österreichisch-liechtensteinische Abkommen historisch an das österreichisch-schweizerische Abkommen anlehnt; in jenem besteht aber ebenso eine Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit wie das grundsätzliche Bekenntnis zur Befreiungsmethode.

IV. Maßstab und Sitz einer möglichen Verfassungswidrigkeit

A. Überblick

In seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013²⁶¹ geht der VwGH davon aus, dass der **Sitz der Verfassungswidrigkeit** in Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens liege, weshalb er auch den Antrag an den VfGH stellte, dieser »möge feststellen, dass Art 14 [des Abkommens] verfassungswidrig ist«. Den so identifizierten Sitz der Verfassungswidrigkeit leitet der VwGH aus der – nicht näher begründeten – Behauptung ab, dass »[f]ür Activeinkünfte [...] nach dem DBA-Liechtenstein die **Anrechnungsmethode im Vordergrund**« stehe und das »OECD-Musterabkommen [...] **einen Art 14 (selbständige Arbeit) nicht mehr**« vorsehe:

»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.«²⁶²

Diese Folgerung des VwGH lässt **zumindest zweierlei Zweifel** aufkommen: Einerseits ist zu klären, ob für Activeinkünfte tatsächlich die Anrechnungsmethode »im Vordergrund« steht und nicht die – unterstellte – Verfassungswidrigkeit in Art 23 Abs 2 des Abkommens zu beseitigen wäre (Kapitel IV.B.), andererseits, ob die materielle Begründung des VwGH die Feststellung der Rechtswidrigkeit des gesamten Art 14 des Abkommens zu tragen vermag (Kapitel IV.C.).

B. Anrechnungsmethode als »Maßstab« der Sachlichkeit?

Art 23 des österreichisch-liechtensteinischen **Doppelbesteuerungsabkommens** steht unter der Überschrift »**Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung**« und lautet in seinen beiden ersten Absätzen:

»(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

261 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

262 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

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.«

Die **Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt** ist schon nach dem formalen Aufbau des österreichisch-liechtensteinischen Abkommen – entsprechend der österreichischen Abkommenspolitik²⁶³ – der **Regelfall (Art 23 Abs 1)**, die **Anrechnungsmethode die durch Missbrauchsvermeidungsüberlegungen geprägte Ausnahme (Art 23 Abs 2)**:

- ▷ In der Tat erfasst die Befreiungsmethode auch materiell nicht nur die **Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Art 14)**, sondern auch **Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art 6)**, die **Veräußerung von unbeweglichem Vermögen (Art 13 Abs 1)**, **Einkünfte aus künstlerischer und sportlicher Tätigkeit (Art 17)**, **bestimmte Aufsichtsratsbezüge**²⁶⁴ sowie **Einkünfte aus öffentlichen Kassen (Art 19)**, durchwegs also »Aktiveinkünfte«.
- ▷ Lässt man die – auch nach dem OECD MA bzw UN MA der stets der Anrechnung unterliegenden – **Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren (Art 10, 11 und 12)** außer Betracht (Art 23A Abs 2 OECD MA), verbleiben für die Anrechnungsmethode noch die **Unternehmensgewinne (Art 7)** samt den dazugehörenden **Veräußerungsgewinnen (Art 13 Abs 2)**, die **nichtselbständigen Einkünfte (Art 15)** und die

Aufsichtsratsbezüge (Art 16). Die – im Vergleich zu anderen Abkommen eher atypische – Einbeziehung aller nichtselbständigen Einkünfte (Art 15) in die Anrechnungsmethode darf aber schon deshalb nicht überschätzt werden, weil einerseits für nichtselbständige Einkünfte auch mit der Schweiz die Anrechnungsmethode besteht,²⁶⁵ andererseits die nach Liechtenstein einpendelnden österreichischen Arbeitnehmer nicht zuletzt aufgrund der geographischen Kleinheit Liechtensteins oftmals **Grenzgänger** sein werden, für die sich Österreich – wie umgekehrt auch Liechtenstein (Art 15 Abs 4 iVm Art 23 Abs 4) – eben das volle Besteuerungsrecht sichert.²⁶⁶

Schon dieser kurze Befund lässt die Behauptung des VwGH, dass »[f]ür Aktiveinkünfte [...] nach dem DBA-Liechtenstein die **Anrechnungsmethode im Vordergrund**« stehe, fragwürdig erscheinen. So ist nämlich die **Befreiungsmethode der legitime Regelfall** und die Anrechnungsmethode – soweit sie sich nicht ohnehin auf Passiveinkünfte und die aus anderen Gründen verständliche Erfassung von nichtselbständig Tätigen bezieht – eine **Ausnahme für taxativ aufgezählte**,²⁶⁷ **gestaltungsanfällige Einkünftekategorien**. Insofern ist auch die daraus gezogene Schlussfolgerung womöglich nicht tragfähig: In der Tat hat *Lenneis* bereits die Frage aufgeworfen, **warum der Sitz der Verfassungswidrigkeit in Art 14 des Abkommens liegen solle**, und nicht umgekehrt die – unterstellte – Verfassungswidrigkeit durch einen Wechsel der Unternehmensgewinne in die Befreiungsmethode zu beseitigen wäre.²⁶⁸ Hält man daher mit dem VwGH die Freistellung von selbständigen Einkünften tatsächlich für verfassungsrechtlich problematisch, könnte mit – zumindest – gleicher Berechtigung die **Nichtfreistellung der Unternehmensgewinne** kritisiert werden. Einer »**Bereinigungsaufgabe**«,²⁶⁹ würde es dann aber auch entsprechen, die Unternehmensgewinne durch **Feststellung der Nichtanwendbarkeit des Ausdrucks »7,« in Art 23 Abs 2 des Abkommens** in die Grundregel der Befreiung nach Art 23 Abs 1 des Abkommens einzubeziehen.

²⁶³ Siehe nur *Jirousek*, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in: *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 15 (22 f).

²⁶⁴ Siehe zu Aufsichtsratsvergütungen das Schlussprotokoll zum Abkommen (»Zu den Artikeln 16 und 23«), wonach »Artikel 23 Absatz 2 [...] keine Anwendung findet auf Einkünfte im Sinn des Artikels 16, die eine in Österreich ansässige natürliche Person von einer in Liechtenstein ansässigen Gesellschaft bezieht, wenn der Empfänger der Einkünfte in dem in Artikel 27 Absatz 2 genannten Zeitpunkt liechtensteinischer Staatsangehöriger war und das Rechtsverhältnis, aus dem diese Einkünfte gezahlt werden, in diesem Zeitpunkt bestanden hat.«

²⁶⁵ Siehe Art 23 Z 2 DBA Schweiz, BGBl 1975/64 idF BGBl III 2007/22.

²⁶⁶ Siehe zB auch die Grenzgängerregel in Art 15 Abs 4 DBA Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32.

²⁶⁷ Siehe auch ErlRV 1488 BlgNR XI. GP, 11 (in »erschöpfend aufgezählten Fällen«)

²⁶⁸ *Lenneis* in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (13); siehe zu diesen Überlegungen auch *Lang*, Doppelsteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014/2 [in Druck]

²⁶⁹ Siehe zum Gesetzesprüfungsverfahren nach Art 140 B-VG *Schäffer/Kneiss* in *Kneiss/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 48 und Rn 72.

Für diese Sichtweise könnte auch die **wettbewerbsorientierte und standortpolitisch geprägte österreichische Präferenz für die Befreiungsmethode** und die deklarierte Position Liechtensteins sprechen.²⁷⁰ Diesbezüglich ist zunächst darauf hinzuweisen, dass auch in **Abkommen mit Niedrigsteuerländern** oftmals die Freistellung gewählt wird,²⁷¹ zB im Verhältnis zu Zypern.²⁷² Im Übrigen liegt es in der Natur der Freistellungsmethode, dass sie – sofern nicht zB eine »Subject-to-Tax«-Klausel besteht – sogar die »virtuelle« **Doppelbesteuerung** erfasst, wenn die Einkünfte im Ausland – aus welchen Gründen auch immer – unbesteuert bleiben.²⁷³ Dies lässt sich auch daraus erklären, dass der **Wettbewerbsdruck im Verhältnis zu anderen OECD-Staaten**, die bereits vor Österreich mit Niedrigsteuerländern Abkommen mit Befreiungsmethode abgeschlossen haben, Österreich maßgeblich zu einem »Gleichziehen« bewegt hat,²⁷⁴ insbesondere im Hinblick auf Staaten, mit denen eine **enge wirtschaftliche Verflechtung** besteht,²⁷⁵ was typischerweise bei Nachbarstaaten der Fall ist. In der Tat sieht zB auch das **deutsch-liechtensteinische Abkommen** auf deutscher Seite grundsätzlich die Befreiungsmethode vor.²⁷⁶ Es ist damit auch keinesfalls ein »internationaler Standard«, dass im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern stets die Anrechnungsmethode zu wählen wäre.

C. Nichtanwendbarkeit des (gesamten) Artikels 14 des Abkommens als Beseitigung der Gleichheitswidrigkeit?

Selbst wenn man mit der vom VfGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013²⁷⁷ vertretenen Ansicht konform geht, dass die **Grenzen zwischen gewerbebetrieblichen und selbständigen Einkünften in relevanter Weise verschwommen wären**,²⁷⁸ schießt der Antrag auf

Feststellung der Rechtswidrigkeit des gesamten Art 14 des Abkommens wohl **über das Ziel** hinaus. Der vom VfGH beanstandete Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens steht unter der Überschrift »**Selbständige Arbeit**« und lautet:

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

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

Aus der »**Bereinigungsaufgabe**« des VfGH folgt, dass durch eine Feststellung nach Art 140a B-VG nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden werden soll, als **zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit im Lichte der möglichen Bedeutungswahrung unbedingt erforderlich** ist.²⁷⁹ In diesem Lichte vermögen die Überlegungen des VfGH in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013²⁸⁰ aber **nicht die Nichtanwendbarkeit des gesamten Art 14 zu tragen**: Möchte man – entgegen der hier vertretenen Ansicht²⁸¹ – den verfassungsrechtlichen Bedenken des VfGH grundsätzlich folgen und ginge man zudem – und insofern zutreffend – davon aus, dass die unter die *lex specialis* des Art 14 des Abkommens fallenden Einkünfte bei dessen Entfall von der Generalklausel des Art 7 erfasst wären, wäre nämlich dennoch zu fragen, ob sich die verfassungsrechtlichen Überlegungen des VfGH **pauschal auf alle von Art 14 des Abkommens erfassten Tätigkeiten** beziehen können.

270 Zu dieser bereits Kapitel I.A. und Kapitel II.B.

271 Siehe auch Pamperl, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA (Art 23 OECD-MA), in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 307 (315f).

272 Art 23 DBA Zypern, BGBl 1990/709.

273 BFH 10.1.2012, I R 66/09, BFHE 236, 304 = IStR 2012, 427.

274 Lang, Überlegungen zur österreichischen Abkommenspolitik, SWI 2012, 108 (115).

275 Pamperl, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA (Art 23 OECD-MA), in: Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die österreichische DBA-Politik (2013) 307 (317f).

276 Siehe das Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, dBGBI II 2012, 1462.

277 VfGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

278 Gegen die andauernde Relevanz solcher Schwierigkeit spricht wohl auch, dass die Vertragsstaaten im Einvernehmen Interpretationslösungen finden können, die diese Abgrenzungs-

schwierigkeiten beseitigen; siehe zB die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Besteuerung von Einkünften von Unternehmensberatern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein, BGBl II 2005/437, wonach die Tätigkeit eines Unternehmensberaters unter Art 7 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens fällt.

279 Siehe zum Gesetzesprüfungsverfahren nach Art 140 B-VG Schäffer/Kneihls in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 48 und Rn 72.

280 VfGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039).

281 Siehe Kapitel II und – in eventu – Kapitel III.

Denn die vom VwGH begründend herangezogenen **fließenden Grenzen zwischen selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb** treffen evidenterweise nicht gleichermaßen auf alle von Art 14 angesprochenen Tätigkeiten zu. So werden womöglich Abgrenzungsfragen zum Gewerbebetrieb bei den **sonstigen selbständigen Tätigkeiten ähnlicher Art (Art 14 Abs 1), womöglich auch bei den wissenschaftlichen, literarischen, künstlerischen, erzieherischen oder unterrichtenden Tätigkeiten (Art 14 Abs 2)** auftreten können,²⁸² wenngleich gerade in diesen Bereichen umfassende Judikatur und Praxis zur **Abgrenzung zwischen §§ 22, 23 EStG** besteht²⁸³ und **abkommensrechtliche Abgrenzungsfragen im Einvernehmen** mit dem Partnerstaat geklärt werden können.²⁸⁴ Gerade bei den **klassischen Freiberuflern**, die in **Art 14 Abs 2 des Abkommens angesprochen sind (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder)**, bestehen diese **Abgrenzungsprobleme** wenn überhaupt dann nur in untergeordnetem Ausmaß. Zudem entfalten gerade im Hinblick auf diese Berufsgruppen die oben dargelegten **Argumente der fehlenden Missbrauchsproblematik und der Wettbewerbsneutralität** besondere Tragkraft.²⁸⁵ Auch die Ausführungen des BVerfG zur **Einkunftsartentypologie und der Spezifika der freien Berufe** besitzen hier in hohem Ausmaß rechtfertigende Gültigkeit.²⁸⁶

Vor diesem Hintergrund und dem Fundamentalprinzip der Vertragstreue nach Art 9 Abs 1 B-VG iVm Art 26 WVK wäre es daher im Lichte der – hier nicht geteilten – verfassungsrechtlichen Bedenken des VwGH sachgerecht gewesen, den **Antrag nach Art 140 a B-VG** – allenfalls eventualiter – auf die **Feststellung der Rechtswidrigkeit** der Wortfolge »oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art« in Art 14 Abs 1 des Abkommens bzw der Wortfolge »insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie« in Art 14 Abs 2 des Abkommens **zu beschränken**. Eine Beschränkung der Feststellung nach Art 140 a B-VG würde auch als **geringstmöglicher Eingriff** einer-

seits den – hier nicht geteilten – Bedenken des VwGH Rechnung tragen und hinterlasse andererseits auch **keinen »legislativen Torso«**, sondern ganz im Gegenteil eine **voll funktionstüchtige, verfassungskonforme Verteilungsnorm**, die zB auf die klassischen freien Berufe eingeschränkt wäre.

D. Zusammenfassung

Hinsichtlich des **Sitzes einer möglichen Verfassungswidrigkeit** im österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen lässt sich zusammenfassend festhalten:

Wenn man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Methodenkombination folgen möchte, ist der Sitz der Verfassungswidrigkeit zu bestimmen. Der VwGH erblickt diesen in Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens. Dies kann bezweifelt werden: Erstens sprechen gute Gründe dafür, dass die Beseitigung der Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und selbständigen Einkünften durch eine Einbeziehung der Erstgenannten in die Befreiung nach Art 23 Abs 1 des Abkommens erfolgen müsste. Und selbst wenn man diese Auffassung nicht teilte, vermag auch die materielle Begründung des VwGH die Nichtanwendbarkeit des gesamten Art 14 des Abkommens, insbesondere im Hinblick auf die in Art 14 Abs 2 des Abkommens angesprochenen klassischen Freiberuflern (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder), nicht zu tragen.

V. Zulässigkeit sowie materielle und zeitliche Effekte einer Feststellung nach Art 140 a B-VG

A. Verfassungsgerichtliche Prüfung nach Art 140 a B-VG

Nach **Art 140 a B-VG** erkennt der Verfassungsgerichtshof (VfGH) über die **Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen**. Dabei ist auf gesetzesändernde Staatsverträge, also auch auf **Doppelbesteuerungsabkommen**,²⁸⁷ der das Gesetzesprüfungsverfahren regelnde Art 140 B-VG sinngemäß – und im Sinne eines dynamischen Verweises²⁸⁸ – anzuwenden.²⁸⁹ Ein Staatsvertrag, dessen Verfassungswidrigkeit der Verfassungsgerichtshof feststellt, ist mit Ablauf des

282 Der VwGH demonstriert die fließenden Grenzen dadurch, dass die Einkünfte eines Werbeschriftstellers aus selbständiger Arbeit stammen (VwGH 30.5.1984, 83/13/0082, VwSlg 5903 F/1984), jene für die Verfassung von Manuskripten für Inserate, Prospekte oder sonstige Werbemittel aber aus Gewerbebetrieb (VwGH 2.6.1982, 82/13/0040, ÖStZB 1983, 162, und VwGH 11.8.1993, 91/13/0201).

283 Siehe zB Rz 5211 ff EStR 2000.

284 Siehe zB die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Besteuerung von Einkünften von Unternehmensberatern nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Liechtenstein, BGBl II 2005/437, wonach die Tätigkeit eines Unternehmensberaters unter Art 7 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens fällt.

285 Dazu oben Kapitel III.C.2. und Kapitel III.C.3.

286 Dazu oben Kapitel III.C.1.

287 Siehe nur *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 21 ff.

288 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 8.

289 Siehe zu dieser Norm *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 1 ff.

Tages der Kundmachung des Erkenntnisses von den zu seiner Vollziehung berufenen Organen **nicht mehr anzuwenden**, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof **eine höchstens zweijährige Frist bestimmt, innerhalb der der Staatsvertrag weiterhin anzuwenden ist.**²⁹⁰

Der hier relevante Teil des **Art 140 a B-VG** lautet in seiner gegenwärtigen Fassung:²⁹¹

»Der Verfassungsgerichtshof erkennt über Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen. Auf die politischen, gesetzändernden und gesetzergänzenden Staatsverträge und auf die Staatsverträge, durch die die vertraglichen Grundlagen der Europäischen Union geändert werden, ist Art 140, auf alle anderen Staatsverträge Art 139 sinngemäß mit folgenden Maßgaben anzuwenden:

1. Ein Staatsvertrag, dessen Verfassungs- oder Gesetzswidrigkeit der Verfassungsgerichtshof feststellt, ist mit Ablauf des Tages der Kundmachung des Erkenntnisses von den zu seiner Vollziehung berufenen Organen nicht mehr anzuwenden, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof eine Frist bestimmt, innerhalb der der Staatsvertrag weiterhin anzuwenden ist; diese Frist darf bei den politischen, gesetzändernden und gesetzergänzenden Staatsverträgen und bei den Staatsverträgen, durch die die vertraglichen Grundlagen der Europäischen Union geändert werden, zwei Jahre, bei allen anderen Staatsverträgen ein Jahr nicht überschreiten. [...].«

Der VfGH sieht sich in seinem Prüfungsverfahren aus prozessökonomischen Gründen auf die **Erörterung der aufgeworfenen Bedenken** beschränkt und beurteilt ausschließlich, ob die fraglichen Bestimmungen aus den in der **Begründung des Antrags dargelegten Gründen verfassungswidrig** sind.²⁹² Ob eine Bestimmung aus anderen Gründen verfassungswidrig sein kann, bleibt daher ungeprüft.

B. Zulässigkeit des Antrages nach Art 140 a B-VG

Voraussetzung für ein Verfahren nach Art 140 a B-VG ist unter anderem, dass es sich bei dem **Staatsvertrag um ein »taugliches Anfechtungsobjekt« handelt**, er also völkerrechtlich in Kraft ist und innerstaatlich im Bun-

desgesetzblatt kundgemacht wurde.²⁹³ Dies ist beim österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen, das am 5. November 1969 völkerrechtlich abgeschlossen, nach erfolgter Genehmigung durch den Nationalrat vom Bundespräsidenten ratifiziert und am 28. Jänner 1971 im Bundesgesetzblatt²⁹⁴ veröffentlicht wurde, zweifelsfrei der Fall.

Auch an der **Zulässigkeit der Prüfungsinitiative durch den VwGH** bestehen – wegen des Verweises des Art 140 a B-VG auf Art 140 Abs 1 B-VG²⁹⁵ – wohl keine Zweifel. Gleichermäßen dürfte von der **Präjudizialität** des Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens im Verfahren vor dem VwGH auszugehen sein (Art 89 Abs 2 B-VG).²⁹⁶ Ebenso ist es prinzipiell zulässig, die **Prüfung einer einzelnen Bestimmung eines Staatsvertrages** – hier des Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens – zu beantragen: In ständiger Rechtsprechung geht der Verfassungsgerichtshof nämlich davon aus, dass im Falle der **Rechtswidrigkeit nur einzelner Bestimmungen eines Staatsvertrages** nicht der gesamte Staatsvertrag für unanwendbar zu erklären ist, sondern die Rechtswidrigkeit auch nur in Bezug auf einzelne Bestimmungen des Staatsvertrags festzustellen ist.²⁹⁷ Dies entspricht **§ 66 Z 2 VfGG**, wonach ein diesbezügliches Erkenntnis auszusprechen hat, »ob der ganze Inhalt des Staatsvertrages oder bestimmte Stellen wegen Rechtswidrigkeit von den zu seiner Vollziehung berufenen Organen nicht anzuwenden sind«.

Fraglich könnte allenfalls sein, ob der VwGH mit dem Antrag an den Verfassungsgerichtshof, dieser »möge feststellen, dass Art 14 [des Abkommens] verfassungswidrig ist«, den **Prüfungsgegenstand nach § 62 Abs 1 VfGG richtig abgegrenzt** hat oder aber »über das Ziel hinausgeschossen ist«. Die Abgrenzung nach § 62 Abs 1 VfGG stellt dabei **eine eigene, von der Präjudizialität zu unterscheidende Prozessvoraussetzung** dar.²⁹⁸ So sind die **Grenzen der Aufhebung** einer auf ihre Verfassungsmäßigkeit hin zu prüfenden Gesetzesvorschrift für auf Gerichtsantrag iSd Art 140 B-VG eingeleitete Gesetzesprüfungsverfahren notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Gesetzesteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt

290 Siehe zB auch VfGH 3.10.2013, SV 1/2013.

291 In der Fassung der B-VG-Novelle BGBl I 2012/51.

292 Schöffert/Kneihls in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 46 mwN.

293 VfGH 11.3.2009, G 149/08, SV 5/08, VfSlg 18.740/2009.

294 BGBl 1971/24.

295 Siehe auch Öhlinger in Korinek/Holoubek (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 12.

296 Dazu allgemein Schöffert/Kneihls in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 39 f und Rn 44.

297 Siehe VfGH 16.3.2013, SV 2/2012, und VfGH 3.10.2013, SV 1/2013, zu Art 140 a B-VG idF nach der B-VG-Novelle BGBl I 2012/51; ebenso zu Fassung vor dieser Novelle bereits VfSlg 12.717/1991; VfSlg 14.533/1996; VfGH 26.9.2002, SV 2/02, VfSlg 16.628/2002.

298 Schöffert/Kneihls in Kneihls/Lienbacher (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 48.

und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Gesetzesstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen (mit)erfasst werden.²⁹⁹ Ein Antrag iSd Art 140 B-VG, der diese Grundsätze missachtet, **ist formell unzulässig**. Diese Judikatur hat der VfGH auch auf **Gerichtsanträge iSd Art 140a B-VG** übertragen.³⁰⁰ Ein Antrag nach Art 140 a B-VG muss daher genau **jenen Teil des Normtextes** (Worte, Wortfolgen, Sätze, Absätze etc) bezeichnen, aus dem sich die **behauptete Verfassungswidrigkeit** ergibt.³⁰¹ Ist der Antrag **zu eng** oder **zu weit** (»**überschießend**«) gefasst, wird er vom VfGH als **unzulässig zurückgewiesen**.³⁰² Im Hinblick auf den **Antrag des VwGH vom 24. Oktober 2013**³⁰³ könnte daher fraglich sein, ob die **vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken tatsächlich eine Nichtanwendbarkeit des gesamten Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens** zu tragen vermögen. Ist dies – wie oben dargelegt³⁰⁴ – nicht der Fall, könnte dies womöglich ein **zur sofortigen Zurückweisung führender Mangel des Antrages** sein.

C. Materielle und zeitliche Effekte einer Unanwendbarkeit nach Art 140 a B-VG

Sollte der VfGH – entgegen der hier vertretenen Auffassung³⁰⁵ – aber letztlich zu dem Ergebnis kommen, dass sowohl der Antrag des VwGH zulässig ist als auch die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens in der Sache zutreffen, würde eine nach Art 140 a B-VG festgestellte Verfassungswidrigkeit dazu führen, dass **die zur Vollziehung berufenen Organe (zB Verwaltungsbehörden und Gerichte)**³⁰⁶ diese Bestimmung **nicht mehr an-**

wenden dürfen, wodurch insbesondere die »unmittelbare Anwendbarkeit« im engeren Sinne unterbunden wird.³⁰⁷ Der Verweis des Art 140 a B-VG auch auf Art 140 Abs 5 bis 7 B-VG spricht aber dafür, die dem VfGH offen stehenden Möglichkeiten zur **Gestaltung der zeitlichen Wirkungen** seiner »aufhebenden« Erkenntnisse auf die »**Feststellung« nach Art 140 a B-VG** zu übertragen.³⁰⁸ Sieht man vom konkreten Anlassfall im verfassungsgerichtlichen Verfahren ab,³⁰⁹ so bedeutet dies:

- ▷ Stellt der VfGH die Verfassungswidrigkeit einer Bestimmung eines Staatsvertrages fest, so ist diese Bestimmung mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt (§ 5 Abs 1 Z 3 BGBlG iVm § 66 Z 4 VfGG) von den zur Vollziehung berufenen Organen **nicht mehr anzuwenden** (Art 140 a Z 1 B-VG). Eine **absolute Nichtanwendbarkeit – auch für bereits vor der Kundmachung verwirklichte Sachverhalte** – hätte das aber nach hA³¹⁰ nur dann zur Folge, wenn der VfGH – in sinngemäßer Anwendung des Art 140 Abs 7 B-VG³¹¹ – **nicht »anderes ausspricht«**. Der VfGH könnte mit einem solchen »anderen« Ausspruch die Rückwirkung der **Nichtanwendbarkeit somit zB auf jene Fälle einschränken, die erst nach der Kundmachung verwirklicht werden**.
- ▷ Art 140 a Z 1 B-VG ermächtigt den VfGH überdies – ebenso wie Art 140 Abs 5 B-VG³¹² – zur **Setzung einer Frist, innerhalb derer die Feststellung nicht nur nicht auf verwirklichte Sachverhalte zurückwirkt**, sondern die rechtswidrige staatsvertragliche Bestimmung weiterhin anzuwenden ist. Die **Dauer dieser Frist** darf bei gesetzesrangigen Staatsverträgen, also auch bei Doppelbesteuerungsabkommen, **zwei Jahre** nicht überschreiten.

299 ZB VfGH 27.9.1990, G 155/87, VfSlg 12.464/1990; VfGH 27.9.1990, G 170/88, VfSlg 12.465/1990; VfGH 20.6.1996, G 1218/95, VfSlg 14.533/1996.

300 VfGH 20.6.1996, G 1218/95, VfSlg 14.533/1996.

301 *Schäffer/Kneihls* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 48.

302 Siehe konkret zu einem Verfahren nach Art 140 a B-VG VfGH 20.6.1996, G 1218/95, VfSlg 14.533/1996 (zu einem zu eng gefassten Antragsbegehren); zu überschießenden Antragsbegehren zB VfGH 25.2.1988, G 221/87, VfSlg 11.610/1988; VfGH 27.9.1990, G 155/87, VfSlg 12.464/1990; VfGH 27.9.1990, G 170/88, VfSlg 12.465/1990; VfGH 2.10.2007, G 19/07, VfSlg 18.235/2007; siehe auch *Schäffer/Kneihls* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 48 m FN 245, der darauf hinweist, dass die Rechtsprechung teilweise bei überschießenden Anträgen nur insoweit zurückweist, als sie über das zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit Notwendige hinausgehen.

303 VwGH 24.10.2013, A 2013/0010 (2010/15/0039), vorgehend UFS 22.1.2010, RV/0268-F/08.

304 Dazu Kapitel IV.C.

305 Siehe zu dem Bedenken hinsichtlich der Zulässigkeit des Antrags Kapitel V.B. und zur mangelnden Verfassungswidrigkeit in der Sache Kapitel II und – *in eventu* – Kapitel III.

306 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 14.

307 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 14.

308 Ausführlich *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 17. Darüber hinaus spricht auch der Verweis des § 66 Z 4 VfGG auf Art 140 Abs 5 B-VG für die Möglichkeit

309 Zu diesem im Gesetzesprüfungsverfahren mwN *Schäffer/Kneihls* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 92.

310 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 17.

311 Nach dieser Bestimmung wird eine aufgehobene Gesetzesbestimmung schon grundsätzlich nur für die Zukunft aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, gilt aber – sofern der VfGH nicht »anderes ausspricht« – für die Vergangenheit weiter und ist in diesem zeitlichen Anwendungsbereich für seinerzeit konkretisierte Sachverhalte von allen Rechtsanwendungsorganen anzuwenden; siehe nur *Mairinger/Twardosz*, Die maßgebende Rechtslage im Abgabenrecht – Teil II, ÖStZ 2007/106, 49 (52 ff); *Schäffer/Kneihls* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 90 ff.

312 Dazu ausführlich *Schäffer/Kneihls* in *Kneihls/Lienbacher* (Hrsg), Rill-Schäffer-Kommentar Bundesverfassungsrecht (12. Lfg, 2013) Art 140 Rn 95.

Die – gegenüber Art 140 Abs 5 B-VG (18 Monate) – deutlich längere Fristsetzungsmöglichkeit zeigt auch den **weitreichenden Gestaltungsspielraum des VfGH**, den ihm der Verfassungsgesetzgeber offenbar vor dem Hintergrund der völkerrechtlichen Problematik der verfassungsgerichtlichen Prüfung von Staatsverträgen eingeräumt hat.³¹³ Denn die Feststellung der Rechtswidrigkeit eines völkerrechtlichen Vertrages, an die die Rechtsfolge der Nichtanwendbarkeit geknüpft ist, ändert nichts an der **völkerrechtlichen Verbindlichkeit des Staatsvertrages**. Dieser ist vielmehr weiterhin gültig und wäre – wie sich aus dem Grundsatz der Vertragstreue nach Art 9 Abs 1 B-VG iVm Art 26 WVK ergibt – einzuhalten. Die Verfassungsdogmatik erachtet Art 140 a B-VG aber deshalb als prinzipiell völkerrechtskonform, weil nicht nur die Einordnung als »self-executing treaty«, sondern auch die Methode der speziellen Transformation zulässig ist. Es wäre also auch die Herstellung eines völkerrechtskonformen Zustandes durch spezielle Umsetzung der völkerrechtlichen Verpflichtung in verfassungskonformes innerstaatliches Recht möglich.³¹⁴ Könnte eine solche verfassungskonforme Umsetzung der völkerrechtlichen Verpflichtung aber entweder nicht bewerkstelligt werden oder würde die Feststellung nach Art 140 a B-VG eine sofortige Nichtanwendbarkeit im konkreten Fall eines Doppelbesteuerungsabkommens bei aufrechter völkerrechtlicher Gültigkeit zur Folge haben, würde Österreich **völkerrechtsbrüchig** und womöglich »**Staatenverantwortlichkeit der Republik Österreich**« eintreten.³¹⁵ Diese völkerrechtliche und auch realpolitische Problematik wird im konkreten Fall des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens noch dadurch verschärft, dass erst unlängst ein **Revisionsprotokoll zum österreichisch-liechtensteinischen Abkommen**³¹⁶ abgeschlossen wurde und auch das **Steuerabkommen mit Liechtenstein**³¹⁷ in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Abkommen steht.

Aus dieser in Art 140 a B-VG angelegten Flexibilität und dem über **Art 9 Abs 1 B-VG verankerten völkerrechtlichen Fundamentalprinzip des »pacta sunt servanda«**

(Art 26 WVK)³¹⁸ und der »Völkerrechtsfreundlichkeit« der Bundesverfassung wird man mit *Öhlinger* daher »eine **verfassungsrechtliche Verpflichtung des VfGH ableiten können, eine Frist in jenem Ausmaß (bis zu zwei Jahren) vorzusehen, die voraussichtlich zur Bereinigung der völkerrechtlichen Konsequenzen seines Erkenntnisses erforderlich ist.**«³¹⁹ Konkrete Erfahrungswerte bestehen allerdings nicht, zumal der VfGH in seiner jüngeren Judikatur bisher spezifische Zurückhaltung bei der Prüfung von Staatsverträgen geübt und – soweit ersichtlich – keine Feststellung der Nichtanwendbarkeit nach Art 140 a B-VG getroffen hat.

Bei der Wahl der Fristsetzung wird auf die Möglichkeiten der **Bereinigung der völkerrechtlichen Konsequenzen** Bedacht zu nehmen sein, die zwei Formen annehmen kann: Eine **Kündigung des Abkommens** scheint freilich angesichts der soeben abgeschlossenen Revisionsprotokoll zum österreichisch-liechtensteinischen Abkommen³²⁰ und des damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Steuerabkommens mit Liechtenstein³²¹ als rechts- und wirtschaftspolitisch besonders schädlich; sie könnte auch nur unter **Einhaltung einer sechsmonatigen Frist zum Ende eines Kalenderjahres** erfolgen.³²² Eine **Neuverhandlung** wird wohl auf die grundsätzliche Kooperationsbereitschaft Liechtensteins stoßen,³²³ doch bedarf es zur Vorbereitung und Durchführung der Verhandlungen und der innerstaatlichen Genehmigung **eines ausreichenden Zeitfensters**, zumal sich gerade die Abkehr Österreichs von der Befreiungsmethode bei Einkünften iSd Art 14 des Abkommens bereits bei der unlängst erfolgten Ab-

313 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 18.

314 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 6.

315 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 6; *Mayer*, B-VG⁴ (2007) Anm zu Art 140 a B-VG.

316 Protokoll zur Abänderung des am 5. November 1969 in Vaduz unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2013/302.

317 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern samt Schlussakte einschließlich der dieser beigefügten Erklärungen, BGBl I 2013/301.

318 Siehe dazu bereits oben Kapitel II.B.

319 *Öhlinger* in *Korinek/Holoubek* (Hrsg), B-VG (7. Lfg, 2005) Art 140 a Rz 18.

320 Protokoll zur Abänderung des am 5. November 1969 in Vaduz unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 2013/302.

321 Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit im Bereich der Steuern samt Schlussakte einschließlich der dieser beigefügten Erklärungen, BGBl I 2013/301.

322 Art 28 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens regelt das »Außerkräfttreten« folgendermaßen: »Dieses Abkommen bleibt in Kraft, solange es nicht von einem der Vertragsstaaten gekündigt worden ist. Jeder Vertragsstaat kann das Abkommen auf diplomatischem Wege unter Einhaltung einer Frist von mindestens sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres kündigen. In diesem Fall findet das Abkommen nicht mehr Anwendung auf die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für die Zeit nach Ablauf des Kalenderjahres erhoben werden, auf dessen Ende die Kündigung erfolgt ist.«

323 *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (8), weist darauf hin, dass sich »kein DBA-Vertragspartner [...] einer Abkommensrevision verschließen [könne], die den Makel einer verfassungswidrigen Abkommensbestimmung bei seinem Partner beseitigen muss«.

kommensrevision als nicht möglich erwiesen hat³²⁴ und von liechtensteinischer Seite zuletzt als »politisch nicht durchsetzbar« bezeichnet wurde.³²⁵

D. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann daher zur **Zulässigkeit des Antrages** und den **materiellen und zeitlichen Effekten einer Unanwendbarkeit nach Art 140 aa B-VG** festgehalten werden:

Die erforderlichen Prozessvoraussetzungen für ein Verfahren nach Art 140 aa B-VG dürften insoweit vorliegen, als eine Prüfungsinitiative des VwGH zulässig ist, das österreichisch-liechtensteinische Abkommen ein »taugliches Anfechtungsobjekt« darstellt, die Antragstellung auch eine einzelne Bestimmung eines Staatsvertrages betreffen kann und schließlich die Präjudizialität dieser Bestimmung im Verfahren vor dem VwGH gegeben war. Fraglich könnte im Hinblick auf das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen allenfalls sein, ob der Prüfungsgegenstand nach § 62 Abs 1 VfGG richtig abgegrenzt wurde.

Sollte der VfGH letztlich zu dem Ergebnis kommen, dass sowohl der Antrag des VwGH zulässig ist als auch die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens in der Sache zutreffen, würde eine nach Art 140 aa B-VG festgestellte Verfassungswidrigkeit dazu führen, dass die zur Vollziehung berufenen Organe (zB Verwaltungsbehörden und Gerichte) diese Bestimmung nicht mehr anwenden dürfen. Bei der Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Bestimmung eines Staatsvertrages nach

Art 140 aa B-VG und der daraus folgenden innerstaatlichen Nichtanwendbarkeit kommen dem VfGH aber weitreichend Möglichkeiten zur Gestaltung der zeitlichen Wirkungen seiner Erkenntnisse zu. Aus der in Art 140 aa B-VG angelegten Flexibilität und dem über Art 9 Abs 1 B-VG verankerten völkerrechtlichen Fundamentalprinzip der Vertragstreue wird man auch eine verfassungsrechtliche Verpflichtung des VfGH ableiten können, eine Frist in jenem Ausmaß (bis zu zwei Jahren) vorzusehen, die voraussichtlich zur Bereinigung der völkerrechtlichen Konsequenzen seines Erkenntnisses erforderlich ist. Bis dahin bliebe es bei der unveränderten Anwendbarkeit des Abkommens.

VI. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich daher zur Vereinbarkeit von Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Gleichheitssatz nach Art 7 B-VG festhalten:

1. Die Methodenkombination im 1969 abgeschlossenen österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen beruht auf konkreten, in den parlamentarischen Materialien auch ausführlich dargelegten Überlegungen zur Verhinderung der Einkünfteverlagerung und der missbräuchlichen Inanspruchnahme des Abkommens. Da sich die größten Steuerausfälle bei Gewerbebetrieben manifestiert hatten, konnte Österreich im Rahmen der Abkommensverhandlungen in diesem Bereich die Anrechnungsmethode durchsetzen (Art 7 iVm Art 23 Abs 2 des Abkommens); bei selbständigen Einkünften setzte sich Liechtenstein mit seinem Wunsch nach der Beibehaltung der – bereits im Abkommen von 1955 vorgesehenen – Befreiungsmethode durch (Art 14 iVm Art 23 Abs 1 des Abkommens).
2. Ohne auf den historischen Hintergrund des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens einzugehen, hegt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 24. Oktober 2013 verfassungsrechtliche Bedenken gegen die »Methodenkombination« in jenem Abkommen und die darauf basierende Freistellung selbständiger Einkünfte unter gleichzeitiger Anwendung der Anrechnungsmethode für Unternehmensgewinne. Er richtete daher auf Basis des Art 140 aa B-VG den Antrag an den Verfassungsgerichtshof, dieser »möge feststellen, dass Art 14 [des Abkommens] verfassungswidrig ist«. Die Bedenken des VwGH basieren auf der Prämisse, dass auch einzelne Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens isoliert jederzeit dem Gleichheitssatz entsprechen müssen,

³²⁴ Dazu oben Kapitel I.A.

³²⁵ Siehe *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (4 m FN 6). Allerdings spekuliert *Loukota*, dass es vorhersehbar sei, dass Liechtenstein bei Neuverhandlungen »einen anderen Weg für die Beseitigung der Verfassungswidrigkeit vorschlagen wird. Liechtenstein wird gerne bereit sein, einer Abkommensrevision zuzustimmen, mit der wie im DBA ex 1955 wieder für beide Einkunftsarten einheitlich das Befreiungssystem angewendet wird. Liechtenstein wird sich mit einem solchen Ansinnen sogar auf den VwGH-Beschluss selbst berufen können, weil der Gerichtshof die liechtensteinische Vorgangsweise darin gleichsam lobend dem verfassungswidrigen österreichischen Methodenmix gegenübergestellt hat. Die Folgewirkung einer Feststellung einer Verfassungswidrigkeit wäre diesfalls nicht die Beseitigung der »Privilegierung« der Freiberufler, sondern die Ausdehnung dieser Privilegierung auf die Gewerbetreibenden«; siehe *Loukota*, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (8); weiters auch *Loukota* in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (12); von einem liechtensteinischen Verständnis für die generelle Anwendung der Anrechnungsmethode durch Österreich ausgehend aber *Lang* in *Binder/Wöhler*, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (14).

und beruhen im Wesentlichen darauf, dass sich die Freistellung aufgrund des Steuergefälles stark zu Gunsten der Selbständigen auswirke, die Grenzen zwischen den beiden Einkunftsarten fließend und oft zufällig seien, eine Trennung der beiden Einkunftsarten und eine Anwendung unterschiedlicher Methoden nicht dem internationalen Standard entspreche und die »Besserstellung« durch die Befreiungsmethode eine freie Entscheidung Österreichs gewesen sei.

3. Nach Art 140aa B-VG erkennt der Verfassungsgerichtshof über die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen. Hierbei sind allerdings mehrere Schranken der gleichheitsrechtlichen Prüfung von Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, die jede für sich zum Ergebnis der Gleichheitskonformität des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens führt:

- a. Wenngleich der Maßstab der Prüfung nach Art 140aa B-VG wohl nicht teleologisch auf eine Verletzung von Regeln über das rechtmäßige Zustandekommen iSd Art 50 B-VG zu reduzieren ist, ist vor dem Hintergrund des über Art 9 Abs 1 B-VG rezipierten völkerrechtlichen Fundamentalsatz der Vertragstreue – im Unterschied zum Gesetzesprüfungsverfahren – bei der Prüfung von Staatsverträgen am Gleichheitssatz der relevante zeitliche Maßstab entstehungsgeschichtlich zu bestimmen. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens am 5. November 1969 war der Status der gleichheitsrechtlichen Dogmatik aber noch durch die sogenannte »Exzess-Judikatur« geprägt. Diesem Maßstab entspricht das Abkommen. Gegen die Heranziehung eines entstehungsgeschichtlichen Maßstabes der gleichheitsrechtlichen Prüfung spricht auch nicht die Behauptung des VwGH, dass die konkrete »Methodenkombination« auf eine freie Entscheidung der österreichischen Seite zurückgehe. Diese Behauptung entspricht nämlich weder der historischen Entwicklung noch der gegenwärtigen Position Liechtensteins.

- b. Zudem ist die abkommensrechtliche Zuteilung von Steuergut ein »gleichheitsneutraler« Mechanismus zur Kompetenzverteilung. Er trägt überdies – analog der Legitimation durch Verhandlung im Rahmen des finanzausgleichsrechtlichen Sachlichkeitsgebots nach § 4 F-VG – die Vermutung der Sachlichkeit in sich. Auch ein besonders qualifizierter Fehler, der diese Vermutung in Frage ziehen würde, liegt nicht vor. Vielmehr darf überhaupt bezweifelt werden,

ob die – auf einer juristischen Metaebene erfolgende – Verteilung von Steuergut zwischen Abkommenspartnern gleichheitsrechtlichen Bedenken unterliegen kann, zumal die Wirkung dieser Verteilung im Grunde von der Zufälligkeit der Besteuerungsunterschiede zwischen Österreich und Liechtenstein abhängt. Da nämlich die Festlegung des Ausmaßes der ausländischen Besteuerung dem ausländischen Souverän obliegt, wäre bei einer anderen Sichtweise auch die innerstaatliche Gleichheitsprüfung letztlich von der autonomen Entscheidung des Auslandes über das Ausmaß seiner Besteuerung abhängig, sodass in Abhängigkeit von ausländischen steuerpolitischen Entscheidungen (zB Steuerreform, Investitionsbegünstigungen etc) eine extern-induzierte Änderung der österreichischen Verfassungsrechtslage im Zeitablauf erfolgen könnte. Die Verfassungswidrigkeit oder Verfassungskonformität einer Metanorm wäre damit in die Hände des DBA-Partnerstaates gelegt.

- c. Schließlich bildet die Wahl der Freistellungsmethode in Art 23 Abs 1 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens – im Sinne der jüngsten Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofs – für sich ein »isoliertes Sachlichkeitsuniversum«, das keiner weiteren gleichheitsrechtlichen Prüfung – etwa am Maßstab der Ausnahmen des Art 23 Abs 2 des Abkommens – zugänglich ist. Die Methodenwahl liegt vielmehr vollständig im Gestaltungsspielraum der beiden Vertragsstaaten.
4. Geht man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – aber davon aus, dass auch Verteilungsnormen eines Abkommens in ihrem Zusammenspiel mit dem Methodenartikel und dessen Effekten im nationalen Recht der gleichheitsrechtlichen Prüfung zu jedem Zeitpunkt unterliegen, so wäre die Differenzierung des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit dennoch sachlich gerechtfertigt:
 - a. Erstens zeigt die historische Entwicklung, dass die Methodenkombination als Instrument zur Verhinderung von Einkünfteverlagerungen und missbräuchlichen Inanspruchnahmen des Abkommens konzipiert ist. Es steht aber dem Abkommensrechtsetzer der Spielraum zu, unerwünschten Gestaltungen durch spezifische Maßnahmen entgegenzutreten. Dies ist im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen auch im Hinblick auf befürchtete Einkünfteverlagerungen bei Gewerbebetrieben durch die verhandelte Normierung der Anrechnungsmethode

geschehen. Sind hingegen derartige Gestaltungen in anderen Bereichen, wie etwa bei selbständig Tätigen, aufgrund der divergierenden Integrationstiefe in den Gastmarkt nicht oder nicht in gleichem Maße zu befürchten, muss es aber umgekehrt auch im Freiraum des Abkommensrechtssetzers stehen, solche Maßnahmen nicht auf jene auszudehnen, also insofern weiterhin die Befreiungsmethode vorzusehen.

- b. Zweitens ermöglicht es die Befreiungsmethode den österreichischen Unternehmen, ihre wirtschaftlichen Aktivitäten auf ausländischen Märkten zu denselben steuerlichen Rahmenbedingungen zu entfalten wie dort ansässige Personen; es wird also eine Wettbewerbsgleichheit am Gastmarkt erreicht. Gerade bei Selbständigen und insbesondere bei den auch in Art 14 Abs 2 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens genannten klassischen freien Berufen (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstrehänder) zeigt sich dabei die tiefe Integration in den Gaststaat schon an den Ausbildungs- und Berufszugangsregeln und dem Berufs- bzw Standesrecht. So bestimmt bei Freiberuflern auch regelmäßig der Gaststaat allein die rechtlichen Rahmenbedingungen, unter denen eine Berufsausübung erfolgen kann. Anders als bei gewerblichen Tätigkeiten, die typischerweise weniger vom Berufsträger abhängen und bis zu einem gewissen Grad »multiplizierbar« sind und deren Ergebnisse gleichsam beliebig auf fremde Märkte abzielen und dort konkurrieren können, ist der Selbständige und insbesondere der Freiberufler mit seiner Tätigkeit typischerweise vollständig in die Volkswirtschaft des Gastlandes eingebunden, bietet seine Dienste nur dort mit Bezug auf die dortigen Gegebenheiten (zB Klienten, Investitionen, Tätigkeiten) an und tritt daher typischerweise nur mit den ebenfalls im Gastland tätigen Freiberuflern in Konkurrenz. Dieser wettbewerbsorientierte Unterschied bietet zugleich eine tragende Rechtfertigung für die Methodenkombination im österreichisch-liechtensteinischen Abkommen, wonach Gewerbetreibende der Anrechnungsmethode, Selbständige aber aufgrund deren höherer Integrationstiefe in den Gastmarkt der Befreiungsmethode unterliegen.
- c. Schließlich widerspricht die Methodenkombination auch nicht einem – bei Vertragsverhandlungen vermeintlich leichter durchsetzbaren – »internationalen Standard«. Einerseits nehmen weder das OECD MA noch das UN MA den Abkommensverhandlern Spielraum zur Metho-

denwahl. Vielmehr weist der OECD MK deutlich darauf hin, dass »[d]ie Vertragsstaaten [...] auch beide Methoden kombinieren können«, wenn sie »Wert darauf legen«. Andererseits wurden zwar durch die Revision des OECD MA im Jahr 2000 die Bestimmungen für Unternehmensgewinne (Art 7) und selbständige Arbeit (Art 14) »verschmolzen«. Diese Änderung erfolgte allerdings rund 30 Jahre nach dem Abschluss des konkreten österreichisch-liechtensteinischen Abkommens. Zudem spiegelt sich die Revision des OECD MA im Jahr 2000 auch in der österreichischen Abkommenspraxis seit dem Jahr 2000 nicht wider, enthalten doch weiterhin fast drei Viertel der seither geschlossenen Abkommen die Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14. Zudem ist Liechtenstein kein Mitglied der OECD, sehr wohl aber Mitglied der Vereinten Nationen, deren Musterabkommen auch in seiner zuletzt 2011 überarbeiteten Fassung zur Stärkung der Quellenbesteuerungsrechte nach wie vor die Unterscheidung zwischen Art 7 und Art 14 vorsieht und daher die »Verschmelzung« der beiden Bestimmungen im OECD MA nicht nachvollzogen hat. Hinzu tritt auch, dass sich das österreichisch-liechtensteinische Abkommen historisch an das österreichisch-schweizerische Abkommen anlehnt; in jenem besteht aber ebenso eine Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit wie das grundsätzliche Bekenntnis zur Befreiungsmethode.

5. Wenn man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Methodenkombination folgen möchte, ist der Sitz der Verfassungswidrigkeit zu bestimmen. Der VwGH erblickt diesen in Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens. Dies kann bezweifelt werden: Erstens sprechen gute Gründe dafür, dass die Beseitigung der Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und selbständigen Einkünften durch eine Einbeziehung der Erstgenannten in die Befreiung nach Art 23 Abs 1 des Abkommens erfolgen müsste. Und selbst wenn man diese Auffassung nicht teilte, vermag auch die materielle Begründung des VwGH die Nichtanwendbarkeit des gesamten Art 14 des Abkommens, insbesondere im Hinblick auf die in Art 14 Abs 2 des Abkommens angesprochenen klassischen Freiberuflern (Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstrehänder), nicht zu tragen.
6. Die erforderlichen Prozessvoraussetzungen für ein Verfahren nach Art 140aa B-VG dürften insoweit vorliegen, als eine Prüfungsinitiative des VwGH

zulässig ist, das österreichisch-liechtensteinische Abkommen ein »taugliches Anfechtungsobjekt« darstellt, die Antragstellung auch eine einzelne Bestimmung eines Staatsvertrages betreffen kann und schließlich die Präjudizialität dieser Bestimmung im Verfahren vor dem VfGH gegeben war. Fraglich könnte im Hinblick auf das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen allenfalls sein, ob der Prüfungsgegenstand nach § 62 Abs 1 VfGG richtig abgegrenzt wurde.

7. Sollte der VfGH letztlich zu dem Ergebnis kommen, dass sowohl der Antrag des VfGH zulässig ist als auch die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Abkommens in der Sache zutreffen, würde eine nach Art 140 aa B-VG festgestellte Verfassungswidrigkeit dazu führen, dass die zur Vollziehung berufenen Organe (zB Verwaltungsbehörden und Gerichte) diese Bestimmung nicht mehr anwenden dürfen. Bei der Feststellung der Rechtswidrigkeit einer Bestimmung eines Staatsvertrages nach Art 140 aa B-VG und der daraus folgenden innerstaatlichen Nichtanwendbarkeit kommen dem VfGH aber weitreichend Möglichkeiten zur Gestaltung der zeitlichen Wirkungen seiner Erkenntnisse zu. Aus der in Art 140 aa B-VG angelegten Flexibilität und dem über Art 9 Abs 1 B-VG verankerten völkerrechtlichen Fundamentalprinzip der Vertragstreue wird man auch eine verfassungsrechtliche Verpflichtung des VfGH ableiten können, eine Frist in jenem Ausmaß (bis zu zwei Jahren) vorzusehen, die voraussichtlich zur Bereinigung der völkerrechtlichen Konsequenzen seines Erkenntnisses erforderlich ist. Bis dahin bliebe es bei der unveränderten Anwendbarkeit des Abkommens.

*Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9494
Mail: michael.tumpel@jku.at*

Korrespondenz:

*Assoz. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-9494
Mail: dietmar.aigner@jku.at*

*Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-8205
Mail: georg.kofler@jku.at*