

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Helmut Loukota

**„Öffentliche Funktionen“ im DBA-Recht**

*“Governmental Functions” in Tax Treaty Law*

Reinhold Beiser

**Befreiungs- und Anrechnungsmethode im Licht des Gleichheitssatzes**

*Exemption and Credit Method in the Light of the Principle of Equality*

Michael Lang

**Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz**

*Tax Treaties and the Principle of Equality*

Daniel W. Blum / Michael Wenzl

**Keine Firmenwertabschreibung für ausländisches Gruppenmitglied?**

*Exclusion of Goodwill Amortization for Foreign Group Members*

Peter Haunold / Michael Tumpel / Christian Widhalm

**News aus der EU**

*EU News*

Sabine Schmidjell-Dommes

**Internationale Rechtsprechung**

*International Court Decisions*



# Linde

# SWI-Jahresabo

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

**Aktion**  
Jetzt 20%  
günstiger!



## BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

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

(24. Jahrgang 2014, Heft 1-12)

**EUR 182,40**

Statt EUR 228,-

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

Name/Firma  Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort  E-Mail

Telefon (Fax)  Newsletter:  ja  nein

Datum/Unterschrift

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

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

Michael Lang\*)

## Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz

### TAX TREATIES AND THE PRINCIPLE OF EQUALITY

The Austrian Supreme Administrative Court has requested the Austrian Supreme Constitutional Court to declare Art. 14 of the tax treaty between Austria and Liechtenstein unconstitutional and, therefore, to end the application of this rule. The tax treaty between Austria and Liechtenstein provides for the credit method to avoid double taxation for business profits, whereas for income from independent activities the exemption method is applicable. The Austrian Supreme Administrative Court is of the view that there is no justification for this different treatment and it, therefore, constitutes an infringement of the principle of equality which is part of the Austrian constitution. Michael Lang critically analyzes the decision of the Austrian Supreme Administrative Court.

#### I. Der Anfechtungsantrag an den VfGH

Am 24. 10. 2013 hat der VfGH gemäß Art. 140a B-VG beantragt, „*der VfGH möge feststellen, dass Art. 14 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971, verfassungswidrig ist*“.<sup>1)</sup> Dieser Beschluss hat Aufsehen erregt:<sup>2)</sup> Erstmals hat ein österreichisches Höchstgericht Zweifel an der Verfassungskonformität einer Regelung eines DBA angemeldet. Der VfGH stößt sich daran, dass in diesem DBA für Einkünfte aus selbständiger Arbeit – anders als für Unternehmensgewinne – die Befreiungsmethode vorgesehen ist und Österreich damit an der Besteuerung von unter diese Verteilungsnorm fallenden Personen mit fester Einrichtung in Liechtenstein hindert ist.

Der Beschluss kam allerdings nicht völlig überraschend: Der VfGH hat schon bisher versucht, Art. 14 DBA Liechtenstein eng zu interpretieren und damit den Anwendungsbereich der Befreiungsmethode klein zu halten: Im Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2005/15/0158, hat der Gerichtshof Einkünfte eines wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers nicht Art. 14, sondern stattdessen der die Anwendung der Anrechnungsmethode nach sich ziehenden Verteilungsnorm für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zugeordnet. Im Erkenntnis vom 28. 11. 2007, 2006/14/0057, hat er entschieden, dass auch selbständig tätige Unternehmensberater nicht unter Art. 14, sondern unter Art. 7 des DBA fallen. Der VfGH hat dies in beiden Fällen damit begründet, dass der Verweis des Art. 3 Abs. 2 der dem DBA Liechtenstein zugrunde liegenden Fassung des OECD-MA statisch zu verstehen wäre. Der Gerichtshof hat der Abkommensinterpretation die österreichische Rechtslage zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses zugrunde gelegt und konnte so die Anwendung des Art. 14 des DBA – und damit die Befreiung der Einkünfte in Österreich – vermeiden. Der statische Charakter des Art. 3

---

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität.

1) → VfGH 24. 10. 2013, A 2013/0010, 1.

2) Vgl. Sutter, Verfassungsrechtliche Schranken der Differenzierung zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode in einem DBA? SWI 2013, 514 (514 ff.); Loukota, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (2 ff.); Binder/Wöhler, SWI-Jahrestagung: Privilegierung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein verfassungsrechtlich problematisch, SWI 2014, 10 (10 ff.); Beiser, Die Befreiungs- und Anrechnungsmethode im Lichte des Gleichheitssatzes, SWI 2014, 52 (in diesem Heft); D. Aigner/Kofler/Tumpel, Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art. 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, SPRW 2014, 1 (3 ff.).

Abs. 2 des DBA ergab sich für den VwGH aus einem Umkehrschluss aus dem lange nach dem Abkommensabschluss geänderten Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, der nun ausdrücklich normiert, dass das Recht des Vertragsstaates im jeweiligen Anwendungszeitraum maßgeblich wäre. Der VwGH ignorierte, dass nach der weltweit nahezu einhellig vertretenen Auffassung zu der bis dahin bestehenden Fassung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, die auch Vorbild für das DBA Liechtenstein war, der Verweis auf das nationale Recht dynamisch zu verstehen ist<sup>3)</sup> und dass die Änderung des Wortlauts des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA dies – allerdings überflüssigerweise – nur klarstellen sollte. Das Ziel, der Anrechnungsmethode in den von ihm entschiedenen Fällen die Anwendung zu nehmen, war es dem VwGH wert, sich einer fragwürdigen Begründung zu bedienen.<sup>4)</sup>

In dieses Bild passt das Erkenntnis vom 19. 3. 2008, 2005/15/0076, in dem es um die Einkünfte eines in Österreich ansässigen Wirtschaftstreuhandlers ging.<sup>5)</sup> Der VwGH fand sich nicht mit der aus der Anwendung des Art. 14 des DBA folgenden Freistellung der ausländischen Einkünfte ab und hob den Bescheid auf: *„Die belangte Behörde ist, ohne auf Sachverhaltsebene zu prüfen, ob die Voraussetzungen dieser Bestimmung vorliegen, davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer eine ‚feste Einrichtung‘ i. S. d. Abkommensbestimmung tatsächlich unterhält und dass der Gewinn des Beschwerdeführers zur Gänze einer solchen festen Einrichtung in Liechtenstein zuzurechnen ist. Die belangte Behörde hat sich nur mit der Feststellung begnügt, dass der Beschwerdeführer seine Kanzlei nach Liechtenstein verlegt hat. Sie hat sich jedoch in Verkennung der Rechtslage nicht damit auseinandergesetzt, ob und von wo aus der Beschwerdeführer seine in Österreich ansässigen Klienten betreut, wo der im Auftrag der Klienten abzuwickelnde Kontakt mit den österreichischen Behörden stattfindet. Ohne Feststellungen über die Tätigkeit des Beschwerdeführers in dieser Hinsicht ist die Zurechnung des Gewinnes oder eines Teiles davon einer in Liechtenstein gelegenen festen Einrichtung nicht möglich.“* Obwohl es sich um einen Wirtschaftstreuhändler handelte und diese Berufsgruppe im Abkommen ausdrücklich dem Art. 14 unterstellt ist, hegte der VwGH sogar Zweifel, ob die Verteilungsnorm überhaupt anwendbar ist: *„Überdies hat die belangte Behörde in Verkennung der durch Art. 14 DBA Liechtenstein vorgegebenen Rechtslage Feststellungen darüber unterlassen, welche Berufsbefugnisse dem Beschwerdeführer in Liechtenstein überhaupt zukommen. Ohne derartige Feststellungen dazu ist es dem Verwaltungsgerichtshof nicht möglich zu prüfen, ob die einer gegebenenfalls bestehenden liechtensteinischen festen Einrichtung zuzuordnende Tätigkeit eine solche eines Wirtschaftstreuhandlers im Sinne des Art. 14 Abs. 2 DBA Liechtenstein ist, ob also überhaupt ein Anwendungsfall dieses Artikels vorliegt.“*

Diese – um es zurückhaltend zu formulieren – restriktive Rechtsprechung des VwGH zu Art. 14 des DBA war schon bisher nur damit zu erklären, dass der Gerichtshof Vorbehalte gegenüber den sich aus der Anwendung dieser Vorschrift ergebenden Rechtsfolgen hatte. Der VwGH hat seine Zweifel an der Verfassungskonformität dieser Rege-

<sup>3)</sup> Vgl. z. B. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung, StuW 1982, 286 (296); Avery Jones et al., The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3 (2) of the OECD Model, BTR 1984, 14 u 90 (25 ff.); Klebau, Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1985, 125 (131); Widmann, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in Vogel (Hrsg.), Grundfragen des internationalen Steuerrechts (1985) 235 (249); Lang, Die Bedeutung der 1995 erfolgten Änderungen des OECD-Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Doppelbesteuerungsabkommen, in Lang/Loukota/Lüthi (Hrsg.), Die Weiterentwicklung des OECD-Musterabkommens (1996) 25 (33 ff.); a. A. Supreme Court of Canada 28. 9. 1982, Case No. 16482, R. v. Melford Developments Inc., [1982] 2 SCR 504; Langbein, Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Völkerrecht, RIW 1984, 531 (538).

<sup>4)</sup> Kritisch Lang, Die Maßgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH, SWI 2007, 199 (201 ff.); Lang, Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen, IFF Forum für Steuerrecht 2012, 26 (31 ff.).

<sup>5)</sup> Dazu Stürzlinger, SWI-Jahrestagung: Kanzleiverlegung nach Liechtenstein, SWI 2009, 442.

lung in diesen Erkenntnissen nicht ausdrücklich artikuliert, sie sind aber offenbar mitgeschwungen. Mit dem nunmehrigen Anfechtungsbeschluss macht der VfGH reinen Tisch: Die von ihm beantragte Feststellung der Verfassungswidrigkeit des Art. 14 des DBA soll ihn davon entbinden, dem Inhalt dieser Regelung weiterhin Gewalt anzutun. Der VfGH wird – wenn er die Prozessvoraussetzungen als gegeben erachtet – entweder die Verfassungskonformität dieser Vorschrift feststellen, und damit sollte sie wiederum in vollem Umfang zum Tragen kommen können, oder aber ihre Anwendung wegen ihrer Verfassungswidrigkeit beenden. Der VfGH hat das Problem nun an der Wurzel gepackt.

## II. Die Relevanz eines „internationalen Standards“?

Der VfGH hat sich bemüht gefühlt, in seinem Beschluss deutlich zu machen, dass sich „ein internationaler Standard herausgebildet [habe], im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen nicht mehr zwischen ‚selbständigen‘ und ‚gewerblichen‘ Einkünften zu unterscheiden“. Er hat damit ein Argument aufgegriffen, das sich unter dem Kürzel der „allgemeinen Staatenpraxis“ gelegentlich in der außerhalb des Steuerrechts ergangenen verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung findet<sup>6)</sup> und das der VfGH in einem Erkenntnis zum DBA-Recht vor knapp einem Vierteljahrhundert verwendet hat.<sup>7)</sup> Der VfGH wollte somit deutlich machen, dass sich die von ihm aufgezeigten verfassungsrechtlichen Bedenken auch dann nicht ausräumen lassen, wenn man Regelungen, die einem „internationalen Standard“ entsprechen, *per se* als gleichheitsrechtlich gerechtfertigt erachtet. Damit ist aber – über den konkreten Anfechtungsantrag hinaus – die Frage angesprochen, ob und welche Bedeutung ein „internationaler Standard“ für die gleichheitsrechtliche Argumentation im DBA-Recht haben kann.<sup>8)</sup>

Der VfGH hatte sich im Erkenntnis vom 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990, mit der Frage zu beschäftigen, ob die Anwendung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots des Art. 24 Abs. 3 DBA Portugal für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die abkommensrechtlich unter Art. 6 (unbewegliches Vermögen) des DBA fallen, gleichheitsrechtlich geboten ist. Er ging davon aus, dass die Anwendung des Art. 24 Abs. 3 auf Unternehmensgewinne des Art. 7 des DBA beschränkt ist. Dieses Ergebnis war nach Auffassung des VfGH gleichheitsrechtlich unbedenklich: „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.“ Allerdings war bereits die Annahme, dass sich die Wirkungen des abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverbots auf Unternehmensgewinne nach Art. 7 beschränken, alles andere als zwingend:<sup>9)</sup> Ein – für Zwecke des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA erforderliches – „Unternehmen“ haben nämlich jedenfalls auch Bezieher von Einkünften im Sinne des Art. 8 OECD-MA. Gelegentlich wird die Auffassung vertreten, auch Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Art. 6 OECD-MA könnten zu den Gewinnen eines Unternehmens gehören.<sup>10)</sup> Im Anwendungsbereich des Art. 6 OECD-MA würde demnach bloß die Rechtsfolge des Art. 7 OECD-MA zurückgedrängt

<sup>6)</sup> Vgl. z. B. VfGH 2. 7. 1994, B 1911/93, VfSlg. 13.836/1994.

<sup>7)</sup> VfGH 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990.

<sup>8)</sup> Dazu bereits Lang, Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1990, 19 (21 f.).

<sup>9)</sup> Vgl. Lang/W. Loukota, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (69 ff.).

<sup>10)</sup> Vgl. Van Raad, Nondiscrimination in International Tax Law (1986) 135 f.; Avery Jones et al., The Non-discrimination Article in Tax Treaties, European Taxation 1991, 310 (330); a. A. VfGH 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990; Vogel, Klaus Vogel on Double Tax Conventions<sup>3</sup> (1996) Art. 24 Rz. 121.

werden, was aber nicht ausschließt, dass dennoch ein „Unternehmen“ vorliegt.<sup>11)</sup> Daher könnte auch jemand, der Einkünfte nach Art. 6 OECD-MA bezieht und eine Betriebsstätte hat, unter den Schutz des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA fallen.<sup>12)</sup> Von dieser Auffassung geht im Übrigen nunmehr auch ausdrücklich der „Public Discussion Draft“ der OECD zum Thema „Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Convention“ aus dem Jahr 2011 aus.<sup>13)</sup> Im damals zu entscheidenden Fall hätte sich die Anwendung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen vermutlich nicht nur „in bilateralen Verhandlungen [...] durchsetzen lassen“, sondern ist bei zutreffender Auslegung des DBA sogar geltendes Recht gewesen. Die Gleichbehandlung unter Berufung auf einen „internationalen Standard“ nicht zu gewähren, war jedenfalls verfehlt.

Im vorliegenden Fall lässt sich die Differenzierung ebenso wenig mit einem aus dem OECD-MA zu gewinnenden internationalen Standard begründen: Das OECD-MA stellt den Mitgliedstaaten in Art. 23A und Art. 23B beide Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Verfügung und überlässt den Vertragsstaaten die Entscheidung für die eine oder andere Methode. Der OECD-Kommentar erwähnt ausdrücklich, dass beide Methoden auch miteinander kombiniert werden können.<sup>14)</sup> Die österreichische Abkommenspolitik ist dabei in früheren Zeiten von Reziprozitätsüberlegungen bestimmt gewesen.<sup>15)</sup> Demnach findet sich in den älteren Abkommen meist nur dann die Befreiungsmethode für in Österreich ansässige Steuerpflichtige, wenn der andere Vertragsstaat die Befreiung auch für seine Ansässigen vorsehen wollte, sonst aber die Anrechnungsmethode. Vor mehr als 25 Jahren hat Österreich diese Politik geändert und vereinbart nunmehr im Regelfall auch dann die Befreiungsmethode für in Österreich Ansässige, wenn der andere Staat bei seinen ansässigen Steuerpflichtigen die österreichische Steuer anrechnet.<sup>16)</sup> Nur im Verhältnis zu bestimmten Staaten, die im Rufe von Niedrigsteuurländern stehen, vereinbart Österreich nach wie vor die Anrechnungsmethode.<sup>17)</sup> All dies zeigt, dass Österreich jedenfalls nie Schwierigkeiten gehabt haben dürfte, die Anwendung der jeweils präferierten Methode für die in Österreich Ansässigen gegenüber dem anderen Vertragsstaat durchzusetzen, genauso wenig wie Österreich auf die Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den anderen Staat Einfluss genommen hat. Einige neuere von Österreich abgeschlossene DBA sehen überhaupt die Möglichkeit vor, in bestimmten Fällen bloß durch unilaterale Maßnahmen von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode zu wechseln.<sup>18)</sup> Einer förmlichen Änderung des DBA und damit der Zustimmung des anderen Vertragsstaates bedarf dieser Methodenwechsel nicht. Wenn es daher überhaupt einen „internationalen Standard“ gibt, dann besteht dieser darin, dass die Staaten die Präferenz des anderen Vertragsstaates für eine bestimmte Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für dessen Ansässige akzeptieren und dies umgekehrt auch vom Vertragspartner erwarten, wenn es um die Vermeidung der Doppelbesteuerung für die eigenen Ansässigen geht.

Der VfGH sollte sich aber nicht damit begnügen, einen „internationalen Standard“ im konkreten Fall nicht als Rechtfertigungsgrund zu akzeptieren, sondern diese Argumentation

<sup>11)</sup> Anders aber BFH 27. 10. 2011, I R 26/11, BStBl. II 2012, 457; kritisch dazu *Engel/Hilbert*, Keine Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA bei Land- und Forstwirtschaft, IWB 2012, 316 (319 ff.).

<sup>12)</sup> Vgl. *Lang/W. Loukota*, SWI 2003, 70 f.

<sup>13)</sup> *OECD*, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention (2011) 7; auch übernommen in *OECD*, OECD Model Tax Convention: Revised Proposal Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) (2012) 4 f.

<sup>14)</sup> Vgl. *OECD*, Model Tax Convention on Income and Capital and Commentaries (2010) Art. 23 Rz. 31.

<sup>15)</sup> Vgl. *Loukota*, Die aktuelle österreichische DBA-Politik, ÖStZ 1995, 249 (250); *Loukota*, Eckwerte der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Unternehmensbesteuerung, SWI 1995, 244 (250); *Lang*, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 109 (114).

<sup>16)</sup> Vgl. *Loukota*, ÖStZ 1995, 250; *Loukota*, SWI 1995, 250; *Lang*, SWI 2012, 114 ff.

<sup>17)</sup> Vgl. *Lang*, SWI 2012, 115.

<sup>18)</sup> Vgl. *Lang*, SWI 2012, 114 f.; *Pamperl*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den österreichischen DBA, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013) 306 (316); siehe dazu z. B. die Protokolle zu den DBA mit Dänemark, Hongkong und Tschechien.

generell verwerfen: Das OECD-MA und der vom OECD-Steuerausschuss dazu verfasste Kommentar werden von den Regierungsvertretern der Mitgliedstaaten weiterentwickelt. Die von ihnen verabschiedeten unverbindlichen Empfehlungen an die OECD-Staaten unterliegen weder in Österreich noch in anderen Staaten der parlamentarischen Genehmigung. Würden diese Beschlüsse automatisch auch als „*internationaler Standard*“ angesehen, hätten es die Repräsentanten der Exekutive der OECD-Mitgliedstaaten in der Hand, den Maßstab mitzubestimmen, an dem dann die Verfassungskonformität der in Österreich in Gesetzesrang stehenden DBA beurteilt wird. Die Trennung der Befugnisse von Exekutive und Legislative wäre in diesem Bereich aufgehoben. Die den OECD-Gremien angehörenden Regierungsvertreter sind zwar Fachexperten, haben aber klarerweise dort die Aufgabe der sie entsendenden Regierungen zu erfüllen und deren Interessen nach Möglichkeit zum Durchbruch zu verhelfen.<sup>19)</sup>

Dazu kommt, dass Österreich als kleines Land in der OECD erheblich unter Druck kommen kann. So musste der österreichische Finanzminister am 13. 3. 2009 buchstäblich von einem Tag auf den anderen den das Bankgeheimnis sichernden Vorbehalt zur Regelung des OECD-MA über den Informationsaustausch zurücknehmen, um empfindliche politische Sanktionen der OECD und der sie dominierenden Staaten zu vermeiden. Würde der sich auf diese Weise entwickelnde „*OECD-Standard*“ im Wege eines Rechtfertigungsgrundes auf die Gleichheitsprüfung des VfGH durchschlagen, bliebe nicht einmal die sonst bestehende verfassungsgerichtliche Kontrolle im Fall von Maßnahmen bestehen, die Österreich durch externen Druck oktroyiert werden. Der derzeit von der OECD durchgeführte „Peer-Review-Prozess“ und der 2013 veröffentlichte Aktionsplan der OECD auf dem Gebiet von „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) nähern die Befürchtung, dass die 2009 gemachten Erfahrungen nicht die Ausnahme bleiben werden und dass die sich unter dem Kürzel G 20 koordinierenden Staaten immer unverblümt ihre eigenen Interessenpositionen innerhalb und außerhalb der OECD durchzusetzen versuchen. Vor diesem Hintergrund wäre es politisch fatal, wenn der VfGH auf diese Weise entstandene „*Standards*“ als gleichheitsrechtlich relevanten Rechtfertigungsgrund akzeptieren und damit einen verfassungsrechtlichen Blankoscheck in Hinblick auf derartige Regelungen ausstellen würde.

Schließlich ist die OECD trotz ihrer politischen Macht nach wie vor eine Organisation von bloß 34 Staaten und keineswegs weltumspannend. Daher ist es auch aus diesem Grund verfehlt, von der OECD vorgeschlagene Regelungen automatisch als „*internationalen Standard*“ anzuerkennen. Gerade im Verhältnis zu Liechtenstein wird dies besonders deutlich: Liechtenstein gehört nicht der OECD an, allerdings – ebenso wie Österreich – den UN. Die UN haben ebenfalls ein Musterabkommen veröffentlicht und vor dem Hintergrund des globalen Charakters der UN und der Mitgliedschaft beider Staaten wäre es naheliegender, den auf Ebene der UN entwickelten Regelungen größere Bedeutung als jenen der OECD beizumessen. Im Unterschied zur OECD differenziert das UN-Musterabkommen nach wie vor zwischen Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit, die jeweils in einer eigenen Verteilungsnorm geregelt sind. Es wäre aber verfehlt, dann daraus einen „*internationalen Standard*“ abzuleiten, denn sowohl Österreich als auch Liechtenstein folgen in ihren mit den meisten anderen Staaten abgeschlossenen Abkommen öfter den Vorschlägen der OECD als jenen der UN. All das macht deutlich, dass der „*internationale Standard*“ kein geeigneter gleichheitsrechtlicher Rechtfertigungsgrund für DBA-rechtliche Differenzierungen ist.<sup>20)</sup>

*Loukota* hat kürzlich dargelegt, dass es sich bei der Vereinbarung der Anrechnungsmethode bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit um einen mühsam erzielten Kompromiss

---

<sup>19)</sup> Umso überraschender daher die bei *Novacek*, Rechtsverbindlichkeit von OECD-Fiskalnormen, ÖStZ 2013, 574 (574 ff.), zum Ausdruck kommende Bereitschaft, OECD-Positionen offenbar kritiklos zu folgen.

<sup>20)</sup> So bereits *Lang*, SWI 1990, 21 f.

zwischen den beiden Verhandlungsdelegationen gehandelt hätte.<sup>21)</sup> Damit hat er versucht, die verfassungsrechtlichen Bedenken zu entkräften. In Weiterentwicklung der vom VfGH im Erkenntnis vom 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990, angedeuteten Argumentation könnte überlegt werden, den kompromisshaften Charakter von DBA-Regelungen als international üblich und damit als gleichheitsrechtlich relevanten Rechtfertigungsgrund anzusehen. Der von Loukota gegebene Bericht über Schwierigkeiten, die es im Verhältnis zu Liechtenstein sowohl beim seinerzeitigen Vertragsabschluss als auch noch zuletzt gegeben haben soll, die Anrechnungsmethode für Freiberufler durchzusetzen,<sup>22)</sup> steht allerdings in einem Spannungsverhältnis zu dem von ihm im selben Beitrag gegebenen Hinweis, dass es „häufig vorkommt“, dass „Österreich eine andere Entlastungsmethodik wählt als sein DBA-Partner“.<sup>23)</sup> Wenn es international üblich ist, dass die Vertragsstaaten in den Abkommen freie Hand zur Festsetzung der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für ihre Ansässigen haben und es der österreichischen Verhandlungsdelegation regelmäßig im Verhältnis zu anderen – auf der internationalen Bühne mit deutlich größerem politischem Gewicht als Liechtenstein ausgestatteten – Staaten gelingt, bei der Entscheidung über die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die österreichische Abkommenspolitik durchzusetzen, bedürfte es zumindest einer besonderen Begründung, warum dies gerade im Verhältnis zu Liechtenstein nicht möglich gewesen sein soll. Die fast 45 Jahre nach den Abkommensverhandlungen gebotene Erklärung, wonach das nach der durch Österreich vorgenommenen Teilkündigung neuverhandelte Abkommen einen „Kompromiss“ derart zum Inhalt hatte, dass „dort, wo die größten Steuerausfälle zu korrigieren waren, nämlich im Bereich der Gewerbebetriebe, [...] Liechtenstein bereit [war], einem Wechsel in das Anrechnungsverfahren zuzustimmen“, im Bereich der Freiberufler „dafür Österreich nachgegeben“ habe,<sup>24)</sup> überzeugt nicht: Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage erwähnen ebenso wenig wie die anderen seinerzeitigen parlamentarischen Materialien einen derartigen „Kompromiss“.<sup>25)</sup> Auch die anlässlich der Unterzeichnung des Abkommens von Philipp und Loukota selbst verfassten Fachaufsätze schildern die Anwendung der Befreiungsmethode auf Freiberufler nur am Rande und lassen nicht erahnen, dass der Abschluss des Abkommens gefährdet gewesen wäre, hätte Österreich auf der durchgehenden Anwendung der Anrechnungsmethode beharrt, und dass Liechtenstein es dann etwa vorgezogen hätte, überhaupt kein Abkommen mit Österreich auf dem Gebiet der Ertragsteuern zu haben.<sup>26)</sup> Im Gegenteil: In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ist davon die Rede, dass „österreichischerseits [...] dieses Anrechnungsverfahren auf all jene Einkünfte ausgedehnt [wurde], bei denen nach internationaler Erfahrung die Möglichkeit zu Abkommensmissbräuchen besteht, also insbesondere auch auf Einkünfte aus gewerblichen Gewinnen, Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit und Aufsichtsratsbezüge“.<sup>27)</sup> Das lässt eher den Schluss zu, dass nach – damaliger – „internationaler Erfahrung“ bei Freiberuflern noch keine „Möglichkeit zu Abkommensmissbräuchen“ durch Verlagerung von Einkünften auf liechtensteinische feste Einrichtungen gesehen wurde und Österreich daher auch gar keine Notwendigkeit sah, für das neue Abkommen für diese Einkünfte den Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode auch nur zu fordern.

Würde der bloße Verweis auf Kompromisse zwischen den Verhandlungsdelegationen genügen, eine sonst bestehende Gleichheitswidrigkeit zu rechtfertigen, hieße dies im Ergebnis, dass jedenfalls DBA oder aber auch andere völkerrechtliche Verträge zumin-

<sup>21)</sup> Vgl. Loukota in Binder/Wöhler, SWI 2014, 12.

<sup>22)</sup> Vgl. Loukota, SWI 2014, 3 f.

<sup>23)</sup> Vgl. Loukota, SWI 2014, 7.

<sup>24)</sup> Vgl. Loukota, SWI 2014, 4.

<sup>25)</sup> Vgl. ErlRV 19 BlgNR 12. GP, 11; AB 88 BlgNR 12. GP, 1; Sten. Prot. 1. 7. 1970, 10. Sitzung, 12. GP, 444.

<sup>26)</sup> Vgl. Loukota, Das neue österreichisch-liechtensteinische Doppelbesteuerungsabkommen, FJ 1971, 89 (90); Philipp, Neues österreichisch-liechtensteinisches Doppelbesteuerungsabkommen (BGBl. Nr. 24/1971), ÖStZ 1971, 47 (50).

<sup>27)</sup> Vgl. ErlRV 19 BlgNR 12. GP, 14.

dest der gleichheitsrechtlichen, möglicherweise aber der grundrechtlichen Prüfungs-kompetenz des VfGH generell entzogen wären. Bilaterale Verträge bedürfen immer der Zustimmung beider Seiten, und es ist der Dynamik von Verhandlungssituationen geschuldet, dass oft auch nicht unmittelbar zusammenhängende Regelungen miteinander in Zusammenhang gebracht werden, um eine Einigung zu erreichen. Für Außenstehende ist es aber nie völlig nachvollziehbar, welche Interessenpositionen in den Verhandlungen konkret abgetauscht wurden, mit welchem Gewicht sie von einer Seite vertreten wurden und welches Gewicht die einzelnen Argumente für die andere Seite tatsächlich hatten. Somit lässt sich letztlich jede DBA-Regelung als Ergebnis eines mühsam ausgehandelten Kompromisses darstellen, ohne dass nicht am Verfahren Beteiligte dies widerlegen könnten. Würde der VfGH derartige Argumentationen akzeptieren, hätte er auf dem Gebiet der DBA oder der völkerrechtlichen Verträge insgesamt weitgehend abgedankt. Die in Art. 140a B-VG normierte Zuständigkeit des VfGH wäre dann über weite Strecken bedeutungslos.<sup>28)</sup> Um es mit den Worten *Loukotas* zu sagen, der genau dies herbeisehnt:<sup>29)</sup> Die DBA-Verhandler könnten dann darauf bauen, „dass ihnen bei dem Ringen um sachgerechte Aufteilung der Besteuerungsrechte keine vom innerösterreichischen Gleichheitssatz verursachten verfassungsmäßigen Hindernisse in den Weg gelegt werden“. Nicht der – mögliche – Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, sondern der Gleichheitsgrundsatz selbst wäre demnach das eigentliche Problem, und die aus ihm sonst abzuleitenden Vorgaben sollten daher für das DBA-Recht nicht maßgebend sein. Dass ein solcher grundrechtsfreier Bereich in einem Rechtsstaat nicht hingenommen werden kann, bedarf aber keiner weiteren Begründung. Daher darf es nicht darauf ankommen, ob eine konkrete DBA-Regelung rückblickend als Ergebnis eines Kompromisses zwischen den Verhandlungsdelegationen ausgewiesen wird.

Dagegen lässt sich auf den ersten Blick die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten ins Treffen führen, die sich genau dieser Argumentation bedient zu haben scheint.<sup>30)</sup> Der Gerichtshof hat nämlich in seinem Urteil in der Rechtssache *D* das „Wesen bilateraler Abkommen“ in den Vordergrund gerückt und unter bestimmten Voraussetzungen Abkommensregelungen, „die von dem übrigen Abkommen [nicht] losgelöst werden“ konnten, „sondern [...] einen integralen Bestandteil des Abkommens“ bilden und „zu seiner allgemeinen Ausgewogenheit be[itr]agen“, im Ergebnis der grundfreiheitenrechtlichen Vergleichbarkeitsprüfung entzogen.<sup>31)</sup> Dafür ist der EuGH europaweit aber auch heftig kritisiert worden.<sup>32)</sup> Mit dieser Rechtsprechung hat er zudem bloß den Vergleich zwischen in verschiedenen Staaten ansässigen Steuerpflichtigen abgelehnt, die im Quellenstaat unterschiedlich behandelt werden. Der EuGH erachtet sich nach wie vor zur Prüfung von DBA-Regelungen zuständig. Wie wenig Respekt der EuGH – zu Recht – selbst vor althergebrachten Prinzipien des DBA-Rechts hat, hat er in schon in seinem Urteil in der Rechtssache *Saint Gobain* unter Beweis gestellt:<sup>33)</sup> Der Umstand,

<sup>28)</sup> Dazu auch *H.-J. Aigner*, Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat (2005) 169 (174 f.); *Sutter*, SWI 2013, 518.

<sup>29)</sup> *Loukotas*, SWI 2014, 8.

<sup>30)</sup> In diese Richtung *Loukotas*, SWI 2014, 8; *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 11 f.

<sup>31)</sup> EuGH 5. 7.2005, Rs. C-376/03, *D*.

<sup>32)</sup> Vgl. für viele *Kofler/Schindler*, „Dancing with Mr D“: The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the „D“ case, *European Taxation* 2005, 530 (534 ff.); *Lang*, Der EuGH in der Rs *D* – Gerät der Motor der Harmonisierung ins Stocken? SWI 2005, 365 (368 ff.); *Van Thiel*, A Slip of the European Court in the *D* case (C-376/03): Denial of the Most-Favoured-Nation Treatment because of Absence of Similarity? *Intertax* 2005, 454 (455 ff.); *Cordewener/Reimer*, The Future of the Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2, *European Taxation* 2006, 291 (294 ff.); *Schuch*, Critical Notes on the European Court of Justice's *D* Case Decision on Most-Favoured-Nation Treatment under Tax Treaties, *EC Tax Review* 2006, 6 (7 f.); *Van den Hurk/Korving*, The „D“ Case against the Netherlands and the ECJ's Decision – Is There Still a Future for MFN Treatment? *Bulletin in International Taxation* 2006, 365 (368 ff.).

<sup>33)</sup> EuGH 21. 9. 1999, Rs. C-307/97, *Compagnie de Saint Gobain*.

dass er aus den Grundfreiheiten abgeleitet hat, dass die Vorteile von DBA nicht nur Ansässigen gewährt werden dürfen, macht manche Experten des internationalen Steuerrechts noch heute fassungslos. Ob die maßgebenden DBA-Vorschriften von einer der Parteien als Ergebnis eines Kompromisses angesehen wurden, war und ist für den EuGH in diesen Fällen nicht von Bedeutung.

D. Aigner/Kofler/Tumpel haben darauf hingewiesen, dass der Rechtsprechung des VfGH die Akzeptanz von Regelungen, die auf Kompromissen beruhen, nicht völlig fremd ist.<sup>34)</sup> Im Finanzausgleichsrecht geht der VfGH von der Vermutung aus, dass die – finanzverfassungsrechtlich abgesicherte – Leistungsfähigkeit der Gebietskörperschaften nicht beeinträchtigt ist, wenn diese selbst dem Paktum zugestimmt haben, das die politische Grundlage für die bundesgesetzliche Regelung des FAG bildet.<sup>35)</sup> Die hier vorliegende Konstellation ist aber eine ganz andere: Es geht nicht bloß um die Vertragsparteien, die im Nachhinein die fehlende Ausgewogenheit des von ihnen selbst abgeschlossenen Vertrags beklagen, sondern um Dritte, die Träger von Grundrechten sind. Nichts spricht für die Annahme, dass mit der zwischen Österreich und einem Vertragsstaat erzielten Einigung über die Verteilung der Besteuerungsrechte die Rechtsunterworfenen den ihnen verfassungsrechtlich verbürgten Grundrechten entsagt haben.

Die Frage, ob es für die gleichheitsrechtliche Beurteilung der Rechtslage von Bedeutung wäre, wenn bereits die seinerzeitigen Gesetzesmaterialien die Festlegung der Befreiungsmethode für in Österreich ansässige Selbständige als Kompromiss zwischen den Delegationen dargestellt hätten, stellt sich vor dem Hintergrund des hier vorliegenden Falls nicht: Bis heute sind Erläuterungen zur Regierungsvorlage im Fall von DBA weitgehend nichtssagend und beschränken sich in aller Regel darauf, den Inhalt der aus dem OECD-MA übernommenen Regelungen zusammenfassend zu wiederholen, anstatt nähere und ausführliche Erklärungen über die in den bilateralen Verhandlungen vereinbarten Abweichungen vom Musterabkommen und die Gründe dafür zu geben.<sup>36)</sup> Die Abkommensverhandler haben es somit ihrer eigenen jahrzehntelangen Praxis zuzuschreiben, wenn solche Überlegungen in den meisten Fällen – und auch hier, wenn man vom vagen Hinweis auf die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Anrechnungsmethode auf Einkünfte, bei denen „die Möglichkeit zu Abkommensmissbräuchen besteht“,<sup>37)</sup> absieht – gar nicht in Betracht gezogen werden können. Allerdings sollte der Umstand, ob die Verhandler bereits anlässlich der Genehmigung des Abkommens die Notwendigkeit sahen, Regelungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausdrücklich als Kompromiss zu kennzeichnen, aus verfassungsrechtlicher Sicht überhaupt nicht von Bedeutung sein. Sonst könnten DBA-Verhandler, die insgeheim bereits zum Zeitpunkt der Verhandlungen selbst Zweifel an der Verfassungskonformität der von ihnen geforderten oder akzeptierten Regelungen haben, versucht sein, diese Vorschriften bewusst als Ergebnis eines mühsam erzielten Kompromisses zu schildern, um die Regelung verfassungsrechtlich weniger angreifbar zu machen.

Dem VfGH ist auch zugute zu halten, dass er im Erkenntnis vom 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990, nicht alleine mit dem „internationalen Standard“ operiert hat, um die Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und unbeweglichem Vermögen zu rechtfertigen.<sup>38)</sup> Die Gleichbehandlung zwischen Art. 6 und Art. 7 des DBA in Hinblick auf Betriebsstättengewinne wäre auch „möglicherweise“ deshalb nicht geboten, weil im Anwendungsbereich des Art. 7 des DBA „der Wettbewerb zwischen inländischen und ausländischen Unternehmen am ehesten in Erscheinung tritt und eine Ungleichbehandlung zu schwer erträglichen Wettbewerbsverzerrungen führt. Wenn der

<sup>34)</sup> D. Aigner/Kofler/Tumpel, SPRW 2014, 12.

<sup>35)</sup> VfGH 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.505/1990.

<sup>36)</sup> Vgl. Lang, SWI 2012, 123 ff.

<sup>37)</sup> ErlRV 19 BlgNR, 12. GP, 14.

<sup>38)</sup> In diesem Sinne bereits Lang, SWI 1990, 21 f.

*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.“* Damit bewegt sich der VfGH auch in dieser Entscheidung auf dem Boden der sonst vertrauten gleichheitsrechtlichen Argumentation. Das Erkenntnis vom 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990, ist somit nicht so zu verstehen, dass die gleichheitsrechtliche Prüfung in DBA-Fällen anders als bei Fällen des originär innerstaatlichen Rechts vorzunehmen ist. Daher spricht nichts dagegen, auch in dem vom VwGH an den VfGH herangetragenen Fall den herkömmlichen Argumentationsmustern gleichheitsrechtlicher Prüfung zu folgen und wie auch sonst nach Vergleichbarkeit, Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit zu fragen.

### III. Das gleichheitsrechtliche Prüfungsschema

Der VwGH stützt seine Bedenken auf den Vergleich zwischen in Österreich ansässigen Beziehern von Einkünften aus selbständiger Arbeit, deren Doppelbesteuerung nach Art. 14 des DBA im Wege der Freistellung der der liechtensteinischen festen Einrichtung zuzurechnenden Einkünfte zu vermeiden ist, und in Österreich ansässigen Personen, die Unternehmensgewinne erzielen und die ihre liechtensteinischen Betriebsstättengewinne in Österreich unter Anrechnung der liechtensteinischen Steuer der österreichischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer zu unterwerfen haben. Der VwGH kann sich dabei auf die Rechtsprechung des VfGH berufen, die in jüngerer Zeit – so aus Anlass der Aufhebung des § 11a EStG – betont hat, dass die Grenzen zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Arbeit fließend und oft zufällig geworden sind und dass sich das betriebswirtschaftliche Umfeld freiberuflicher Tätigkeiten dem von Gewerbebetrieben stark angenähert hat.<sup>39)</sup> Eine Differenzierung zwischen diesen Einkünften bedarf daher der sachlichen Rechtfertigung.

Positiv hervorzuheben ist, dass der VwGH nicht der Versuchung erlegen ist, eine der beiden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in diesem DBA als Regelfall und die andere als Ausnahme zu deklarieren und dann etwa nach der Rechtfertigung für die Ausnahme zu fragen.<sup>40)</sup> Wie fast alle DBA sieht auch dieses DBA für manche Einkünfte die Befreiungs-, für andere die Anrechnungsmethode vor. Der Einstieg in die gleichheitsrechtliche Prüfung verlangt einzig die Identifikation von vergleichbaren Tatbeständen. Käme es auf die vom Rechtssetzer gewählte Gesetzestechnik an, welche Methode als Regelfall zu gelten hat, könnten die Vertragsparteien und der Gesetzgeber ganz generell nicht nur durch Wahl entsprechender Formulierungen den Gang der gleichheitsrechtlichen Prüfung und damit auch deren Ausgang manipulieren. In den meisten Fällen würde die Frage, ob eine zu rechtfertigende Ausnahme vorliegt oder ob die am Prüfstand stehende Vorschrift ohnehin den Regelfall darstellt und daher von vorneherein weniger oder gar nicht angreifbar ist, von bloßen legislativen Zufällen abhängen. Die Analyse von Vergleichspaaren entspricht auch viel mehr neuerer gleichheitsrechtlicher Dogmatik als die Festlegung von „Ordnungssystemen“ und die Suche nach Abweichungen davon.<sup>41)</sup> Das DBA Liechtenstein sieht für manche Einkünfte die

<sup>39)</sup> Vgl. VfGH 6. 12. 2006, G 151/06, VfSlg. 18.030/2006.

<sup>40)</sup> Vgl. ausführlich zur Kritik an Versuchen, bestimmte Vorschriften als Regel und andere als Ausnahme zu deklarieren, Lang, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht? ÖStZ 2011, 593 (596 f.).

<sup>41)</sup> Vgl. bereits Gassner, Gleichheitssatz und Steuerrecht, Gelber Brief des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr. 64 (1970) 3 ff.; Korinek, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in Schäffer/König/Ringhofer (Hrsg.), Im Dienst an Staat und Recht, FS Melichar (1983) 39 (44 ff.); Korinek/Holoubek, Gleichheitsgrundsatz und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 73 (82 ff.).

Anrechnungsmethode, für andere die Befreiungsmethode vor. Es wäre reine Willkür, eine der beiden Methoden als die Regel und die andere als Ausnahme zu verstehen und – vor allem – dann daraus noch Konsequenzen für die Gleichheitsprüfung zu ziehen. Dass die Anrechnungsmethode im geltenden DBA mit Liechtenstein im Vergleich zum Vorgänger-DBA und auch zu vielen anderen österreichischen DBA einen größeren Anwendungsbereich hat, kann nicht ausschlaggebend sein.

Der Umstand, dass die maßgebenden Vorschriften des DBA Liechtenstein aus dem Jahr 1969 stammen,<sup>42)</sup> ist bedeutungslos:<sup>43)</sup> Ob die Abgrenzung zwischen den beiden Verteilungsnormen damals als sachlich anzusehen war, kann keine Rolle spielen. Eine in Gesetzesrang stehende Regelung muss während ihres gesamten zeitlichen Anwendungsbereichs den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechen. Ob die Vorschrift daher bereits zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens verfassungswidrig war oder es erst später geworden ist, ist irrelevant. Gesetzliche Regelungen können im Laufe der Zeit invalidieren. Nichts anderes gilt für die den Gesetzen gleichzuhaltenden DBA-Vorschriften.

Daher ist es nicht von Belang, ob zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses nur oder vor allem bei „*gewerblichen Gewinnen, Einkünfte[n] aus nichtselbständiger Arbeit und Aufsichtsratsbezüge[n]*“; offenbar aber nicht oder nicht so sehr bei Einkünften aus selbständiger Arbeit „*die Möglichkeit zu Abkommensmissbräuchen*“ und damit die Notwendigkeit zur Vereinbarung der Anrechnungsmethode bestanden hat.<sup>44)</sup> Schon in Hinblick auf die damalige Situation handelt es sich dabei um eine bloß in die Gesetzesmaterialien aufgenommene und dort nicht begründete Behauptung. Warum konnte ein in Vorarlberg ansässiger freiberuflicher Journalist, Texter oder Drehbuchautor – um beim Anlassfall des Anfechtungsantrags zu bleiben – nicht schon 1969 auf die Idee kommen, seine Steuerlast dadurch zu vermindern, indem er von einem Büro in Vaduz aus tätig wird? Heute ist es aufgrund der intensiveren wirtschaftlichen Integration noch einfacher, in einem EWR-Staat wie Liechtenstein tätig zu werden, aber auch das gilt in ähnlicher Weise für gewerblich und selbständig Tätige, für die gewerberechtliche Bewilligungen und Berufsausübungsreglementierungen nicht mehr so wie früher ein Hindernis darstellen. Dass nur bei unter Art. 7 des DBA fallenden Unternehmen, nicht aber bei Freiberuflern die Gefahr von „*Abkommensmissbräuchen*“ besteht, ist aus damaliger wie heutiger Sicht wenig überzeugend.

Der VfGH hat in seinem Beschluss auch besonders hervorgehoben, dass die niedrige Einkommensbesteuerung in Liechtenstein zu einer „*massive[n] Begünstigung für Einkünfte aus selbständiger Arbeit*“ führt: Während im Anwendungsbereich der Unternehmensgewinne die Gesamtsteuerlast auf das höhere österreichische Steuerniveau hochgeschleust wird, bleibt es bei Einkünften aus selbständiger Arbeit aufgrund der Freistellung in Österreich bei der niedrigen Besteuerung in Liechtenstein. Auf atmosphärischer Ebene irritiert die unterschiedliche Gesamtsteuerbelastung. Auf rechtlicher

<sup>42)</sup> Unterzeichnung am 5. 11. 1969, Austausch der Ratifikationsurkunden am 7. 12. 1970 und Kundmachung im BGBl. am 28. 1. 1971.

<sup>43)</sup> Offenbar zweifelnd hingegen *Loukota*, SWI 2014, 6; eindeutig a. A. *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 8 ff., die vor dem Hintergrund des Art. 140a B-VG bloß verlangen, dass die Rechtslage *zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses* verfassungswidrig war, damit der VfGH die Nichtanwendung der Vorschriften verfügt. Gegen eine später gleichheitswidrig werdende völkervertragsrechtliche Norm bestünde demnach kein verfassungsgerichtlicher Schutz. Dabei gehen die Autoren offenbar davon aus, dass der VfGH in diesen Fällen nicht bloß die Vergleichbarkeits-, Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung nach den damaligen *Verhältnissen* vorzunehmen hat, sondern auch die *Maßstäbe* anzuwenden hat, die der VfGH damals generell in seiner gleichheitsrechtlichen Judikatur angelegt hat, also im konkreten Fall auch bei einer heute zu treffenden Entscheidung nur eine bloße Exzesskontrolle vornehmen dürfte, weil die Rechtsprechung des VfGH damals noch nicht so weit entwickelt war. Konsequenterweise müsste dann wohl eine zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses verfassungswidrige, mittlerweile aber konvalidierte und damit verfassungskonform gewordene völkervertragsrechtliche Norm dennoch vom VfGH nach Art. 140a B-VG aufgehoben werden. Angesichts des Umstands, dass der Gleichheitsgrundsatz aktuell betroffene Träger von Grundrechten schützen will, ist es überzeugender, für Zwecke des Art. 140a B-VG denselben Maßstab wie bei Art. 140 B-VG anzulegen.

<sup>44)</sup> ErlRV 19 BigNR, 12. GP, 14.

Ebene darf es aber keinen Unterschied machen, ob und in welcher Höhe Liechtenstein Steuern erhebt.<sup>45)</sup> Die verfassungsrechtliche Beurteilung der Regelungen des DBA Liechtenstein kann nicht von der Rechtslage in Liechtenstein abhängen. Sonst hätte es der liechtensteinische Gesetzgeber in der Hand, durch die Gestaltung seines Steuerrechts die Verfassungskonformität der – auch – zum österreichischen Recht gehörenden DBA-Regelung herbeizuführen oder zu beseitigen.<sup>46)</sup> Verfassungsrechtliche Bedenken kann daher nur die Anwendung unterschiedlicher Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Unternehmensgewinnen und Einkünften aus selbständiger Arbeit wecken. Die im Abkommen angelegte Differenzierung lässt zu, dass die österreichische Steuerlast für vergleichbare aus Liechtenstein bezogene Einkünfte unterschiedlich ist. Nur darin kann die Gleichheitswidrigkeit begründet sein.

*Beiser* hat den Anfechtungsantrag des VwGH zum Anlass genommen, sich gegen die Anrechnungsmethode als solche zu wenden:<sup>47)</sup> Das Sachlichkeitsgebot des Art. 7 B-VG verpflichtete Österreich zur „größtmöglichen Durchsetzung der Befreiungsmethode bei der Vereinbarung von Doppelbesteuerungsabkommen“. Unterschiede in den ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen der Staaten verhindern eine „konsistente Einmalbefreiung“. Manche der von *Beiser* aufgezeigten Konsequenzen der Anrechnungsmethode liegen in dem ihr immanenten Neutralitätskonzept begründet: Die Gleichbehandlung von in- und ausländischen Einkünften durch den Ansässigkeitsstaat – und nicht wie bei der Befreiungsmethode die Gleichbehandlung in- und ausländischer Investoren durch den Quellenstaat – ist das Ziel. Daher ist es nicht überraschend, dass Investitionsbegünstigungen des Quellenstaates oder die Berücksichtigung von Kinderlasten durch den Quellenstaat im Ansässigkeitsstaat nur dann erhalten bleiben, wenn dieser auch solche Regelungen kennt. Einige der von *Beiser* aufgezeigten praktischen Schwierigkeiten der Anrechnungsmethode sind das Ergebnis unterschiedlicher zeitlicher Zurechnungsregeln im Ansässigkeits- und im Quellenstaat. Sie lassen sich ausräumen, wenn man die in den Art. 23A Abs. 2 und Art. 23B Abs. 1 OECD-MA normierte Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern nicht durch die jeweilige Veranlagungsperiode als begrenzt erachtet, sondern – wie dies von *Schuch* und anderen Autoren argumentiert wurde<sup>48)</sup> – auch eine periodenübergreifende Anrechnung als zulässig ansieht. Weder der Wortlaut noch Ziel und Zweck der Regelung stehen dieser zum geltenden Recht vertretenen Auffassung entgegen. Darüber hinaus hat es der nationale Gesetzgeber in der Hand, durch ausdrückliche Gewährung eines Anrechnungsvortrags Schwächen der Anrechnungsmethode zu beseitigen oder zumindest abzufedern. Die Präferenz *Beisers* für die Befreiungsmethode überrascht aber auch deshalb, weil er auch von einem gleichheitsrechtlichen Postulat ausgeht, Nichtbesteuerungen hintanzuhalten. Gerade die Befreiungsmethode eröffnet aber in besonderer Weise Möglichkeiten zu doppelter Nichtbesteuerung: In ihrem Anwendungsbereich verliert der Ansässigkeitsstaat die Berechtigung zur Besteuerung, ohne dass damit die Verpflichtung des Quellenstaates einhergeht, das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht auszuschöpfen. Die von *Beiser* gezogenen Schlussfolgerungen lassen sich somit nicht auf die von ihm selbst zugrunde gelegten Prämissen zurückführen.

*Zorn* hat kürzlich zumindest im Ergebnis ähnlich wie *Beiser* argumentiert.<sup>49)</sup> Aus der Behandlung von Freiberuflern im DBA Liechtenstein ergebe sich im Effekt auch eine Unterscheidung zwischen den Freiberuflern selbst: Ein in Wien ansässiger Rechtsanwalt

---

<sup>45)</sup> Zutreffend *Loukota*, SWI 2014, 7; *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 13.

<sup>46)</sup> Vgl. *H.-J. Aigner*, Gleichheitsgrundsatz, in *Lang/Schuch/Staringer*, Verteilung, 175.

<sup>47)</sup> *Beiser*, SWI 2014, 52 ff. (in diesem Heft).

<sup>48)</sup> Vgl. *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 163 ff.; *Gassner*, Anrechnungsvortrag schon nach geltendem Recht möglich? SWI 1999, 59 (59 f.); *Nowotny*, Erkenntnis des VwGH zur Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Verlusten im Ansässigkeitsstaat, SWI 1999, 388 (389 ff.); *Petriz*, Gebieten Abkommens- und/oder Gemeinschaftsrecht einen Anrechnungsvortrag? RdW 2007, 311 (313 ff.); *Kühbacher*, Zum Anrechnungsvortrag für ausländische Quellensteuern, ÖStZ 2010, 245 (248 ff.).

<sup>49)</sup> Vgl. *Zorn* in *Binder/Wöhler*, SWI 2014, 12.

könne nicht einfach seine Kanzlei nach Liechtenstein verlegen. Art. 14 DBA Liechtenstein begünstige damit nur die Gruppe der in Österreich in Grenz Nähe ansässigen Freiberufler. Dieser Vergleich mag für die rechtspolitische Diskussion von Bedeutung sein. Der VwGH hat ihn aber m. E. zu Recht nicht in seine verfassungsrechtliche Argumentation einbezogen: Zum einen ist nicht ausgeschlossen, dass ein in Wien ansässiger Rechtsanwalt mit umfangreicheren liechtensteinischen Mandaten diese im Rahmen seiner dort gelegenen festen Einrichtung abwickelt. Vor allem stellt diese Argumentation letztlich die Befreiungsmethode insgesamt in Frage: Wenn man es als zulässig ansieht, dass die Abkommen sich entweder der Befreiungs- oder der Anrechnungsmethode bedienen können, kann man auch keinen Einwand dagegen erheben, dass in Österreich ansässige selbständig Tätige anders behandelt werden, wenn sie in Österreich oder in einem Vertragsstaat geschäftlich tätig sind.

Der VwGH ist – zutreffend – weder von einem gleichheitsrechtlichen Gebot der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Nichtbesteuerung noch von einer gleichheitsrechtlich begründeten Präferenz für eine der beiden Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausgegangen. Ganz im Gegenteil:<sup>50)</sup> „Der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Zweifel, dass von Verfassungs wegen die Möglichkeit sowohl für Doppelbesteuerungsabkommen nach der Anrechnungsmethode wie auch für Doppelbesteuerungsabkommen nach der Befreiungsmethode offensteht.“ Der VwGH hat auch nicht die Kombination beider Methoden als generell unzulässig angesehen. Die Kombination muss lediglich „behutsam und mit Bedacht“ erfolgen. Der Anwendungsbereich beider Methoden muss somit – übersetzt man diese eher poetisch anmutende Formulierung in den üblichen gleichheitsrechtlichen Jargon – nach sachlichen Kriterien abgegrenzt werden. Daran fehlt es nach Auffassung des VwGH im Fall des DBA Liechtenstein.

Der VwGH hat davon abgesehen, weitere Vergleichspaare in Betracht zu ziehen. Der selbständig tätige Journalist des Anlassfalls hätte auch mit einem in Österreich ansässigen unselbständigen Journalisten verglichen werden können. Die Grenze zwischen selbständiger und unselbständiger Arbeit ist mitunter ähnlich fließend wie jene zwischen Unternehmensgewinnen und selbständiger Arbeit. Für die Einkünfte von in Österreich ansässigen Dienstnehmern sind im DBA Liechtenstein in aller Regel die Anrechnungsmethode und mitunter sogar die ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorgesehen. Umgekehrt sind Einkünfte von in Österreich ansässigen Künstlern und Sportlern – und zwar unabhängig davon, ob sie selbständig oder unselbständig tätig sind – in Österreich befreit, wenn sie liechtensteinische Einkünfte beziehen. Auch die Tätigkeit eines unter Art. 17 des DBA fallenden Künstlers ist oft nur mit Schwierigkeiten von der in Art. 14 Abs. 2 des DBA angesprochenen „künstlerische[n] ... Tätigkeit“ zu unterscheiden. Obwohl sowohl für Einkünfte nach Art. 14 als auch für solche nach Art. 17 die Befreiungsmethode vorgesehen ist, können die Rechtsfolgen völlig unterschiedlich sein: Die Einkünfte eines in Österreich ansässigen und in Liechtenstein tätigen Künstlers nach Art. 17 des DBA sind jedenfalls in Österreich befreit. In Liechtenstein ausgeübte künstlerische Tätigkeit nach Art. 14 löst hingegen nur dann die Befreiung in Österreich aus, wenn sie dort einer festen Einrichtung des in Österreich Ansässigen zugeordnet werden kann; sonst aber ist sie immer in Österreich steuerpflichtig.

Für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, zu denen auch Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gehören, sieht das DBA für in Österreich Ansässige in Österreich ebenfalls die Befreiung der in Liechtenstein erwirtschafteten Gewinne vor. Der Vergleich zwischen Steuerpflichtigen mit diesen Einkünften und aus selbständiger Arbeit liegt allerdings nicht unbedingt nahe, da zwar die Grenzen zwischen selbständiger Arbeit und Unternehmensgewinnen fließend sind, nicht aber unbedingt jene zwischen selbständiger Arbeit und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben. Ob die Differenzierung zwischen der Rechtsfolge des Art. 6 und des Art. 7 verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft,

<sup>50)</sup> VwGH 24. 10. 2013, A 2013/0010, 7 f.

hatte der VfGH angesichts des von ihm zu entscheidenden Falls nicht zu prüfen. Gegebenenfalls könnte dieser Vergleich anhand einer im erwähnten Erkenntnis vom 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990, enthaltenen Begründungslinie ausklammert werden. In dieser Entscheidung ging es auch um die Differenzierung zwischen Art. 6 und Art. 7 eines DBA: Soweit Art. 6 des DBA überhaupt für Unternehmen maßgebend ist, trifft er nur eine „*Randerscheinung*“ unternehmerischer Tätigkeit.<sup>51)</sup>

In seinem Bemühen, die Uferlosigkeit gleichheitsrechtlicher Bedenken aufzuzeigen, wenn man einmal damit beginnt, DBA-Regelungen unter verfassungsrechtlichem Blickwinkel zu prüfen, hat *Loukota* auch in Erwägung gezogen, einen in Österreich ansässigen Tischler mit Betriebsstätte in Irland und Zypern zu vergleichen.<sup>52)</sup> Im ersten Fall wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung, im zweiten durch Befreiung vermieden. Noch näher liegt der Vergleich zwischen zwei in Österreich ansässigen Freiberuflern, die in Italien und in Liechtenstein eine feste Einrichtung haben. Hier kommt es auch in einem Fall zur Anrechnung, im anderen zur Befreiung. In einer solchen Konstellation stellt sich die Frage, ob der Vergleich zwischen Steuerpflichtigen, die unter unterschiedliche DBA fallen, überhaupt zulässig ist.<sup>53)</sup> Der Umstand, dass der VfGH innerstaatliche Regelungen, die zwischen wirtschaftlichem Engagement in verschiedenen Staaten differenzieren, wohl auch nicht von der Gleichheitsprüfung ausnehmen würde, spricht dafür, auch solche Vergleiche nicht zur Gänze auszuklammern, wenn sie sich aus der Anwendung von DBA ergeben. Genauso wie bei der Kombination verschiedener Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb eines DBA zu verlangen ist, „*behutsam und mit Bedacht*“ vorzugehen, muss auch die Entscheidung für eine bestimmte Methode in einem DBA „*behutsam und mit Bedacht*“ getroffen werden. Der von *Korinek* zum BVG gegen rassistische Diskriminierungen getroffenen Aussage kann erst recht auch vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes des Art. 7 B-VG Bedeutung beigemessen werden.<sup>54)</sup> „*Nirgends in der österreichischen Rechtsordnung ist einem repräsentativen Staatsorgan willkürliche Rechtssetzung, die auf ihre Rechtfertigung nicht hinterfragt werden kann, eingeräumt.*“ Auch der ein DBA genehmigende Gesetzgeber darf bei der Festlegung der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht willkürlich vorgehen und muss sich die Frage nach der Rechtfertigung unterschiedlicher Regelungen im Verhältnis zu verschiedenen Ländern gefallen lassen. Für die Anrechnungsmethode kann – wie im Fall Italiens – die damals noch generell verfolgte Reziprozitätspolitik sprechen oder aber die im Verhältnis zu bestimmten Staaten mit Händen zu greifende Gefahr der Niedrigbesteuerung, bei der die Befreiungsmethode zu sonst nicht intendierten Vorteilen führt. Vor diesem Hintergrund kann es durchaus gleichheitsrechtlich bedeutsam sein, falls es sich erweist, dass österreichische Abkommen mit typischen Niedrigsteuerländern sich sonst der Anrechnungsmethode bedienen, in Österreich ansässige Freiberufler mit liechtensteinischer fester Einrichtung in Österreich aber befreit werden.<sup>55)</sup>

#### IV. Der Sitz der Verfassungswidrigkeit

In Normenprüfungsverfahren spielt die Frage, wo der Sitz der Rechtswidrigkeit zu lokalisieren ist, eine große Rolle.<sup>56)</sup> Der VfGH bedient sich oft folgender Formeln: Der Gerichtshof „*hält es [...] für seine Aufgabe, den Umfang der [...] aufzuhebenden Bestimmung derart abzugrenzen, dass einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand*

---

<sup>51)</sup> Vgl. die Verwendung dieser Formulierung in VfGH 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990.

<sup>52)</sup> Vgl. *Loukota*, SWI 2014, 8 FN 18.

<sup>53)</sup> Ablehnend noch *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 81 ff.

<sup>54)</sup> *Korinek*, Der gleichheitsrechtliche Gehalt des BVG gegen rassistische Diskriminierung, in *Griller/Korinek/Potacs* (Hrsg.), Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts, FS Rill (1995) 183 (191 f.).

<sup>55)</sup> Vgl. aber die Anwendung der Befreiungsmethode im Verhältnis zu etlichen DBA mit Golfstaaten: *Pamperl*, Methoden, in *Lang/Schuch/Staringer*, DBA-Politik, 316.

<sup>56)</sup> Vgl. *Lang*, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang* (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen<sup>2</sup> (2010) 269.

*ausgeschieden wird, als Voraussetzung für den Anlassfall ist, dass aber andererseits der verbleibende Text keine Veränderung seiner Bedeutung erfährt. Es liegt auf der Hand, dass beide Ziele gleichzeitig niemals vollständig erreicht werden können. Der VfGH hat daher in jedem Einzelfall abzuwägen, ob und inwieweit diesem oder jenem Ziel der Vorrang gebührt [...].<sup>57)</sup>*

Der VfGH hat die von ihm geortete Verfassungswidrigkeit in Art. 14 DBA Liechtenstein festgemacht. Nur dann, wenn der VfGH die Annahmen des VwGH über den Sitz der Rechtswidrigkeit teilt, kann er – wenn er sich auch die verfassungsrechtlichen Bedenken zu eigen macht – die Nichtanwendung dieser Vorschriften anordnen. Sonst muss er den Antrag zurückweisen und einen neuerlichen Anfechtungsbeschluss des VwGH abwarten.

Die Nichtanwendung des Art. 14 des DBA bewirkt zweifellos einen aus dem Blickwinkel des VwGH-Antrags verfassungskonformen Zustand: Die bis dahin unter Art. 14 des DBA subsumierten Einkünfte würden für in Österreich ansässige Personen der generellen Regelung des Art. 7 des DBA unterstellt und damit der Anrechnungsmethode unterworfen. Die Beseitigung des Art. 14 aus dem OECD-MA vor einigen Jahren hat für alle DBA, die diese Vorschrift nicht mehr beinhalten, ebenfalls zu einer einheitlichen Behandlung von Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA einschließlich der früher unter Art. 14 OECD-MA erfassten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit geführt. Zwar ist im OECD-MA gleichzeitig mit der Streichung des Art. 14 die Ergänzung des Art. 3 Abs. 1 um lit. h erfolgt, der zufolge der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ auch „die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit“ einschließt. Im Fall der Feststellung der Verfassungswidrigkeit des Art. 14 des DBA wird die Subsumtion der bisher unter diese Regelung fallenden Einkünfte unter Art. 7 auch ohne diese Klarstellung im Interpretationsweg herbeizuführen sein.

Die Aufhebung des Art. 14 Abs. 1 des DBA alleine bewirkt allerdings bereits das intendierte Ergebnis. Abs. 2 beinhaltet bloß die Definition des Ausdrucks „freier Beruf“ und enthält für sich betrachtet keine Rechtsfolgenanordnung. Die Definition würde auch nach der Feststellung der Verfassungswidrigkeit des Art. 14 Abs. 1 des DBA für Zwecke des Art. 13 Abs. 2 oder des Art. 22 Abs. 2 des DBA bedeutend bleiben. Sollte der VfGH aber den Sitz der Rechtswidrigkeit – wie vom VwGH beantragt – im gesamten Art. 14 sehen, wird dies nichts daran ändern, dass der Begriff des „freien Berufs“ für die anderen Vorschriften des DBA weiterhin so zu verstehen ist, wie er bisher in Art. 14 Abs. 2 des DBA definiert war.

*D. Aigner/Kofler/Tumpel* haben zur Diskussion gestellt, den Sitz der Rechtswidrigkeit in den Wortfolgen „oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art“ in Art. 14 Abs. 1 und „insbesondere die selbständige ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie“ in Art. 14 Abs. 2 des DBA festzumachen.<sup>58)</sup> Die nach der Bereinigung verbleibende Fassung des Art. 14 würde sich dann auf freiberufliche Tätigkeit beschränken und dabei ausschließlich die Ärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Wirtschaftstreuhänder umfassen. Vor dem Hintergrund des Anlassfalls könnte dann aber wohl auch erwogen werden, die wissenschaftliche sowie die erzieherische und unterrichtende Tätigkeit ebenfalls im Anwendungsbereich des Art. 14 zu belassen und den Kreis der nicht anzuwendenden Vorschriften noch enger zu ziehen. Aus Gründen der Präjudizialität sind die genannten Einschränkungen jedenfalls nicht notwendig, denn im Anlassfall ist auch der Teil der Vorschrift über die freiberufliche Kerntätigkeit – und damit im Ergebnis der gesamte Art. 14 des DBA – anzuwenden, um feststellen zu können, ob es sich um eine „sonstige“

<sup>57)</sup> VfGH VfSlg 7.376/1974; 18. 3. 1982, G 36/80 u. a., VfSlg. 9.374/1982; 14. 10. 1987, G 181/86 u. a., VfSlg. 11.506/1987; 1. 10. 1992, G 103/92 u. a., VfSlg. 13.179/1992; 6. 10. 1999, G 3/98 u. a., VfSlg. 15.599/1999; 16. 6. 2001, G 25/99 u. a., VfSlg. 16.195/2001; 13. 12. 2007, G 16/07, VfSlg. 18.321/2007.

<sup>58)</sup> *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 33.

Tätigkeit „*ähnlicher Art*“ handelt.<sup>59)</sup> Im Zweifel nimmt der VfGH seine Bereinigungsfunktion so wahr, dass sich die verbleibende Rechtslage als verfassungsrechtlich unbedenklich erweist.<sup>60)</sup> Wäre aber für die – dann neu und enger definierten – freiberuflichen Kerntätigkeiten nach wie vor die Befreiungsmethode anwendbar, für „*sonstige selbständige Tätigkeiten ähnlicher Art*“ aber nunmehr die Anrechnungsmethode, ist es erst recht zweifelhaft, ob sich eine unterschiedliche Behandlung von definitionsgemäß „*ähnlichen*“ Tätigkeiten rechtfertigen lässt. Die Ermittlung des Inhalts mancher der ausdrücklich genannten Berufsfelder – wie jenem der „*Ingenieure*“ – würde an Bedeutung gewinnen und sich möglicherweise in Hinblick auf den Bestimmtheitsgrundsatz problematisch erweisen, während diese Berufsfelder nach derzeitiger Rechtslage bloß Teil einer beispielhaften Aufzählung sind, die den Sinn hat, dem Begriff der freiberuflichen Tätigkeit und der sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art insgesamt Konturen zu verleihen. Wo die Grenzen jedes einzelnen dieser Berufsfelder – isoliert betrachtet – verlaufen, ist im Kontext des Art. 14 des DBA insgesamt derzeit nicht entscheidend. Dies würde sich dann aber ändern. Darüber hinaus hat die Definition des Art. 14 Abs. 2 des DBA auch für andere Vorschriften des DBA Bedeutung, sodass fraglich ist, ob durch einen Eingriff in diese Vorschrift – und damit durch eine Veränderung der Definition freiberuflicher Tätigkeit für Zwecke des gesamten Abkommens – die Rechtslage insgesamt nicht doch stärker verändert würde, als zur Bereinigung erforderlich wäre.

Die vom VfGH angenommene Verfassungswidrigkeit ließe sich aber auch durch die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Befreiungsmethode auf die Unternehmensgewinne beseitigen. Dazu bedarf es bloß der Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Zahl „7“ und des nachfolgenden Beistrichs in Art. 23 Abs. 2 des DBA.<sup>61)</sup> Art. 23 Abs. 2 des DBA wäre zweifellos präjudiziell. Denn im Anlassfall hat der Steuerpflichtige auch Unternehmensgewinne nach Art. 7 des DBA bezogen. Darüber hinaus neigt der VfGH mitunter zu einem großzügigen Verständnis der Präjudizialität, das auch schon gelegentlich zur Aufhebung von Befreiungsvorschriften geführt hat, obwohl der den Anlassfall bildende Steuerpflichtige nicht im Entferntesten von ihr erfasst war.<sup>62)</sup> Der VfGH meint aber nicht die Länge des Textes der Rechtsvorschriften, die er aufzuheben oder – im Fall des Art. 140a B-VG – für nicht anwendbar zu erklären hat, wenn er davon spricht, dass er nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausscheiden möchte, als Voraussetzung für den Anlassfall ist. Daher ergibt sich daraus noch keine Präferenz für eine der beiden überzeugendsten Varianten für den Sitz der Rechtswidrigkeit, nämlich entweder für Art. 14 Abs. 1 oder die Zahl „7,“ in Art. 23 Abs. 2 des DBA.

Von der verfassungsgerichtlichen Anordnung, die Anwendung der Vorschriften zu beenden, sind selbstverständlich nur österreichische Organe betroffen. Den liechtensteinischen Behörden ist die Anwendung des gesamten Vertrags nach wie vor unbenommen, sodass sich daraus auch kein Kriterium für die Lokalisierung des Sitzes der Rechtswidrigkeit ergibt. Die verfassungsgerichtliche verfügte Nichtanwendbarkeit einer Abkommensbestimmung bewirkt in jedem Fall einen Bruch des völkerrechtlichen Vertrags. Ist man bestrebt, den Völkerrechtsverstoß möglichst gering zu halten, hilft jedenfalls die Frage, welche bereinigte Rechtslage den Vertragsparteien „*zusinnbar*“ gewesen wäre,<sup>63)</sup> nicht weiter: Anhaltspunkte dafür, ob und welche Vereinbarung die Vertragsparteien getroffen hätten, wenn ihnen bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bewusst gewesen wäre, dass sich die Differenzierung zwischen Unternehmensgewinnen und selbständiger Arbeit als unzulässig erweisen würde, lassen sich nicht finden.<sup>64)</sup> Aus den Gesetzesmate-

<sup>59)</sup> Vgl. auch die Überlegungen bei *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 32 f.

<sup>60)</sup> Dazu *Lang*, Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang*, Verfassungsgerichtliches Verfahren<sup>2</sup>, 280 ff.

<sup>61)</sup> Dazu auch *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 31.

<sup>62)</sup> Vgl. VfGH 12. 4. 1997, G 400/96 u. a., VfSlg. 14.805/1997.

<sup>63)</sup> Z. B. VfGH 27. 9. 1990, G 170/88, VfSlg. 12.465/1990; 11. 10. 1994, G 258/93, VfSlg. 13.915/1994; 7. 12. 2002, G 228/02, VfSlg. 16.756/2002; 25. 6. 2003, G 304/01, VfSlg. 16.911/2003.

<sup>64)</sup> Generell kritisch gegenüber dieser Argumentation *Lang*, Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang*, Verfassungsgerichtliches Verfahren<sup>2</sup>, 287.

rialien lässt sich nur der österreichische Wunsch erkennen, für bestimmte Einkünfte – unter denen jene aus selbständiger Arbeit nicht genannt sind – die Anrechnungsmethode für in Österreich Ansässige einzuführen. Der einzige Beleg dafür, dass Liechtenstein entgegen den damals wie heute üblichen Usancen bei DBA-Verhandlungen darauf Einfluss nehmen wollte, auf welche Weise Österreich für in Österreich Ansässige die Doppelbesteuerung vermeiden möge, ist der 45 Jahre danach von *Loukota* aus Anlass des nunmehrigen verfassungsgerichtlichen Verfahrens gegebene Bericht. Somit lässt sich weder die damalige österreichische noch die liechtensteinische Verhandlungsposition zur Behandlung von liechtensteinischen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit in Österreich aus den verfügbaren historischen Dokumenten rekonstruieren. Wollte Österreich tatsächlich auch bei diesen Einkünften die Anrechnungsmethode und Liechtenstein die Befreiungsmethode durchsetzen, lässt sich heute nicht sagen, ob die Entscheidung für die Anrechnungsmethode auch bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit oder – umgekehrt – für die Befreiung auch bei Unternehmensgewinnen gefallen wäre.

In Gesetzesprüfungsverfahren hält der VfGH jedenfalls häufig fest, dass es ihm verwehrt ist, bei der Lokalisierung des Sitzes der Rechtswidrigkeit „*rechtspolitische Erwägungen*“ anzustellen.<sup>65)</sup> Falls aber die Interessen Liechtensteins und Österreich tatsächlich hier divergieren und Liechtenstein auch heute nicht bereit ist, Österreich die Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für in Österreich Ansässige zu überlassen, hätte jede durch den VfGH getroffene Entscheidung über Nichtanwendbarkeit von DBA-Vorschriften erhebliche politische Implikationen: Die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Anrechnungsmethode wäre im Sinne Österreichs, die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Befreiungsmethode im liechtensteinischen Interesse. Der VfGH könnte nicht umhin, im Sinne einer der beiden Seiten zu entscheiden und damit die Ausgangspositionen für mögliche künftige DBA-Verhandlungen erheblich zu beeinflussen.

Will der VfGH bei seiner Entscheidung über den Sitz der Rechtswidrigkeit das Ziel der Verfassungskonformität der „bereinigten“ Rechtslage in den Mittelpunkt rücken,<sup>66)</sup> macht das die Sache nicht einfacher: Für die Lokalisierung des Sitzes der Verfassungswidrigkeit in Art. 14 Abs. 1 des DBA spricht die dadurch bewirkte Gleichbehandlung mit Einkünften aus unselbständiger Arbeit, für die ebenfalls die Anrechnungsmethode vorgesehen ist. Erweitert der VfGH den Anwendungsbereich der Befreiungsmethode auf Unternehmensgewinne, erreicht er die Gleichbehandlung mit Einkünften aus unbeweglichem Vermögen, die allerdings möglicherweise nicht so dringend geboten ist, da die Land- und Forstwirtschaft nach Auffassung des VfGH DBA-rechtlich ohnehin nur einen vernachlässigbaren „*Randbereich*“ unternehmerischer Tätigkeit darstellt.<sup>67)</sup> Für unter Art. 17 des DBA fallende Einkünfte von Künstlern und Sportlern ist zwar auch die Befreiungsmethode vorgesehen, dennoch könnte hier von einer Gleichbehandlung mit dann befreiten Unternehmensgewinnen nicht die Rede sein. Gewinne von österreichischen Unternehmern nach Art. 7 wären nur dann befreit, wenn die Gewinne einer liechtensteinischen Betriebsstätte zurechenbar sind; sonst wären aber auch in Liechtenstein erzielte Unternehmensgewinne in Österreich steuerpflichtig. Einkünfte von in Liechtenstein tätigen und in Österreich ansässigen Künstlern und Sportlern sind aber jedenfalls in Österreich befreit.

## V. Zusammenfassende Würdigung

Es ist zu hoffen, dass sich der VfGH dem Antrag des VwGH nach den sonst üblichen Maßstäben der gleichheitsrechtlichen Prüfung widmet. Für DBA gibt es keinen grundrechtsfreien Raum, und ein solcher sollte auch nicht durch die Hintertür geschaffen werden, indem einem – wie auch immer definierten – „*internationalen Standard*“ des internationalen Steuerrechts Bedeutung für die verfassungsgerichtliche Prüfung verschafft

<sup>65)</sup> Vgl. VfGH VfSlg. 7.786/1976.

<sup>66)</sup> Dazu *Lang*, Sitz der Rechtswidrigkeit, in *Holoubek/Lang*, Verfassungsgerichtliches Verfahren<sup>2</sup>, 287 ff.

<sup>67)</sup> Vgl. VfGH 15. 3. 1990, B 758/88 u. a., VfSlg. 12.326/1990.

wird. „*Business as usual*“ ist angesagt: In den letzten Jahren und Jahrzehnten haben grenzüberschreitende Aktivitäten zugenommen, und DBA geben einen immer wichtiger werdenden Rahmen dafür ab. Es gibt keinen Grund, sie nach anderen Maßstäben zu beurteilen als Vorschriften des originär innerstaatlichen Rechts. Die Befürchtung *Loukotas*, es könnte zu einer „*Verfassungsjagd*“ auf DBA kommen,<sup>68)</sup> ist unberechtigt. Auch in anderen Bereichen des Steuerrechts, in denen der Anspruch der Verfassungskonformität der Regelungen auch in der Vergangenheit nicht zweifelhaft war, hat es niemals eine „*Verfassungsjagd*“ gegeben. Die Rechtsprechung des VfGH hat jahrzehntelange Erfahrung darin, vermeintliche von tatsächlichen Verfassungswidrigkeiten im Steuerrecht zu unterscheiden und mit der gebotenen Sorgfalt und Nüchternheit jene Regelungen aus dem Rechtsbestand zu beseitigen, die nicht rechtfertigbare oder unverhältnismäßige Differenzierungen bewirken. Ob sich eine derartige Regelung in einem originär innerstaatlichen Gesetz oder in einem DBA verbirgt, darf keinen Unterschied machen.

Auch in anderen Staaten stehen DBA nicht außerhalb des Verfassungsrechts: DBA-Verhandler haben ihre verfassungsrechtlichen Vorgaben zu beachten. Manche Staaten können aus diesem Grund keine Schiedsverfahrensregelungen in ihre DBA aufnehmen, in anderen Fällen bleiben regionale Steuern deshalb außerhalb des Anwendungsbereichs der DBA.<sup>69)</sup> Selbst Mitgliedstaaten der OECD können aus Gründen ihres Verfassungsrechts nicht allen Vorschlägen der OECD folgen und müssen gelegentlich in ihrer DBA-Politik vom OECD-MA abweichen. Sollte der seltene Fall eintreten, dass eine im OECD-MA grundlegende Differenzierung auf gravierende gleichheitsrechtliche Bedenken stößt, wird die Staatenwelt keinen Anstoß daran nehmen, wenn Österreich in seinen DBA eine eigenständige Lösung wählt, genauso wie es akzeptiert ist, dass Österreich in vielen Fällen in seiner Abkommenspolitik aus ganz anderen, weniger wichtigen Gründen einen eigenen Weg geht.<sup>70)</sup> Vor allem hat Österreich als Mitglied der OECD die Möglichkeit, in deren Gremien darauf Einfluss zu nehmen, dass im Rahmen der Weiterentwicklung des OECD-MA bei der Suche nach sachgerechten Lösungen auch die sich aus dem Gleichheitsgrundsatz ergebenden Anforderungen berücksichtigt werden. Wenn die österreichischen Repräsentanten in der OECD dabei durch den VfGH noch mehr Rückhalt bekommen, schadet es sicherlich nicht. Die von der OECD entwickelten Lösungen sind im Regelfall aber ohnehin Gegenstand intensiver Beratungen und Begutachtungen. Sachwidrige Differenzierungen können daher oft schon im Vorfeld ausgeräumt werden. Daher ist es auch kein Zufall, dass die Differenzierung, die Anlass für das Normenkontrollverfahren ist, nicht auf Regelungen des OECD-MA zurückgeht. Vom OECD-MA abweichende Regelungen sind daher auch häufiger Anlass für verfassungsrechtliche Bedenken. Falls sich dann tatsächlich aus verfassungsrechtlichen Gründen die Notwendigkeit ergibt, ein DBA zu ändern, ermöglicht die Fristsetzung nach Art. 140a B-VG den Abkommensverhandlern auch die erforderliche zeitliche Flexibilität.<sup>71)</sup>

Ob der VfGH tatsächlich die vom VwGH angefochtene Regelung des DBA Liechtenstein für verfassungswidrig erachtet, ist im Ergebnis nicht so entscheidend.<sup>72)</sup> Wichtiger ist, wie er seine – wie auch immer geartete – Entscheidung begründet. Fatal wäre es, wenn der VfGH in einem in der Praxis immer wichtiger werdenden Bereich des Steuerrechts den gleichheitsrechtlichen Prüfungsmaßstab zurücknehmen oder gar einen Blankoscheck ausstellen und sich von der Kontrolle der DBA-Vorschriften verabschieden würde. Dann gäbe es jedenfalls einen Verlierer in diesem Verfahren, nämlich den Rechtsstaat.

---

<sup>68)</sup> So *Loukota*, SWI 2014, 8.

<sup>69)</sup> Vgl. z. B. *Loukota* in *Gröhs/Jirousek/Lang/Loukota* (Hrsg.), Kurzkomentar zum neuen Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA (1997) Art. 2 Rz. 1, nach dem lokale Steuern nicht in den Anwendungsbereich des DBA fallen.

<sup>70)</sup> Zur österreichischen DBA-Politik *Lang*, SWI 2012, 111; *Jirousek*, Die österreichische Position beim Abschluss von DBA, in *Lang/Schuch/Staringer*, DBA-Politik, 17 (18 ff.).

<sup>71)</sup> Dies betonen zu Recht *D. Aigner/Kofler/Tumpel*, SPRW 2014, 35 ff.

<sup>72)</sup> Zur rechtspolitischen Kritik an dieser Differenzierung bereits *Lang* in *Stürzlinger*, SWI 2009, 443; zu den verfassungsrechtlichen Bedenken *Lang* in *Binder/Wöhler*, SWI 2014, 13 f.