

Spektrum

DER RECHTSWISSENSCHAFT – 1/2011

HERAUSGEBER: GEORG GRAF | ZIVILRECHT | MICHAEL GRUBER | KAPITALMARKTRECHT | MARIANNE HILF | STRAFRECHT & KRIMINOLOGIE | GEORG KOFLER | STEUER- & ABGABENRECHT | MATTHIAS NEUMAYR | ZIVIL-, ZIVILVERFAHRENS- UND INSOLVENZRECHT | NICOLAS RASCHAUER | ÖFFENTLICHES RECHT | ALEXANDER SCHOPPER | ZIVIL- UND UNTERNEHMENSRECHT | ISSN 2221-9862

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der föderalen Struktur Österreichs

Michael Lang, Lisa Paterno

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der föderalen Struktur Österreichs

MICHAEL LANG, LISA PATERNO*



Abstract

Doppelbesteuerung kann auch innerhalb von Staaten auftreten, wenn die Besteuerungshoheit nicht alleine bei der Zentralgewalt liegt, sondern regionale Zuständigkeiten vorgesehen sind. Der Verfassungsgerichtshof hat in einer schon 1998 ergangenen Entscheidung zum Zwecke der sachgerechten Abgrenzung von Besteuerungshoheiten im Internationalen Steuerrecht entwickelte Grundsätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit konkreten finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen verknüpft. Der Gerichtshof hat damals gefolgert, dass Gebietskörperschaften die Verpflichtung auferlegt ist, ihre Zuständigkeiten auf einfachgesetzlicher Ebene so in Anspruch zu nehmen, dass die Besteuerungshoheiten von Vorneherein sachgerecht

abgegrenzt sind. Nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofs ist die Abgrenzung von Besteuerungshoheiten sachgerecht, wenn Staaten nur solche Tatbestände besteuern, zu denen sie eine hinreichende Beziehung (»genuine link«) aufweisen. Der Beitrag reflektiert die dogmatischen Grundlagen und die Rechtfertigung dieses Ansatzes. Zudem untersuchen die Autoren landes- und gemeindeabgabenrechtliche Bestimmungen vor dem Hintergrund der Frage, ob die regionalen Gesetzgeber den ihnen auferlegten verfassungsrechtlichen Verpflichtungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung nachkommen und welche Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dabei Anwendung finden.

Rechtsquellen

§ 7 Abs 4 F-VG, § 8 Abs 4 F-VG, § 1 Wiener AnkündigungsabgabeVO, § 15 Abs 2 Tiroler Vergnügungssteuergesetz, § 1 Abs 1 Lustbarkeitsabgabenordnung der Stadt Linz, § 28 Abs 2 Steiermärkische Tourismusgesetz, § 12 Abs 4 Z 1 Oberösterreichisches Hundabgabengesetz, § 4 Abs 5 des Beschlusses des Wiener Gemeinderats über die Ausschreibung einer Abgabe für das Halten von Hunden im Gebiete der Stadt Wien.

Schlagworte

Finanzverfassung, Abgabenerfindungsrecht, Rücksichtnahmepflicht, Finanzausgleich, Besteuerungshoheit, Gemeindeabgaben kraft freien Beschlussrechts, Völkergewohnheitsrecht, Doppelbesteuerung, doppelte Nichtbesteuerung, Befreiungsmethode, »Subject-to-tax« Klauseln, Anrechnungsmethode, Wiener Ankündigungsabgabe.

* Univ.-Prof. Dr. Dr.h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU (Wirtschaftsuniversität Wien) und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law sowie Sprecher des Doktorandenkollegs International Business Taxation der WU. Mag. Lisa Paterno ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Institut. – Der Beitrag beruht auf einem Vortrag, den die Verfasser am 22.7.2010 im Rahmen des vom »Arbeitskreis Steuergeschichte« unter Leitung von Prof. Dr. Andreas Thier veranstalteten Symposions »Double Taxation and Federal Systems« an der Universität Zürich hielten (vgl. Martini, Conference Report: »Double Taxation and Federal Systems«, Intertax 2011, 146 ff).

Inhaltsverzeichnis

I.	Internationales Steuerrecht und Finanzverfassung	78
II.	Das völkerrechtliche und finanzverfassungsrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs.....	78
1.	Der Ausgangsfall: Das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 17.12.1998, VfSlg 15395	78
2.	Völkerrechtliche Vorgaben	80
3.	Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben	82
III.	Umsetzung in den Abgabenvorschriften	85
1.	Befreiungsmethode	85
2.	Anrechnungsmethode	87
3.	Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als verfassungsrechtliche Schranke?	88
IV.	Zusammenfassende Würdigung	88

I. Internationales Steuerrecht und Finanzverfassung

Die Besteuerungshoheit jedes Staats ist Ausfluss seiner Souveränität. Den Staaten steht es frei, in welcher Weise sie von ihrer Besteuerungshoheit Gebrauch machen. Viele Staaten sehen die Besteuerung des Welteinkommens oder des Weltvermögens vor, wenn eine Person Wohnsitz, Aufenthalt, Staatsbürgerschaft oder ein anderes Anknüpfungsmerkmal zum Staat hat. Für andere Personen ist oft die Besteuerung aller Einkünfte oder allen Vermögens, das Quellen dieses Staates zugeordnet ist, vorgesehen. Auch dabei steht es den Staaten frei, dieses Territorialitätsprinzip selbst auszugestalten. Doppelbesteuerung ist die Konsequenz der fehlenden Abgrenzung von Besteuerungshoheiten. Staaten, denen die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Interesse ihrer Bürger oder zur Gewährleistung internationaler Wirtschaftsbeziehungen ein Anliegen ist, müssen daher entweder bilaterale Abkommen schließen oder einseitige Maßnahmen setzen.

Innerhalb von Staaten können sich ähnliche Probleme stellen, wenn die Besteuerungshoheit nicht bei der Zentralgewalt alleine liegt, sondern regionale Zuständigkeiten vorgesehen sind. Haben regionale Gesetzgeber die Ausgestaltung von Steuergegenständen in der Hand, ist nicht auszuschließen, dass es zu Überschneidungen kommt und Doppelbesteuerung daher möglich ist. Im Unterschied zur Doppelbesteuerung auf internationaler Ebene hat allerdings im Regelfall die Zentralgewalt die Möglichkeit, den regionalen Gesetzgebern Vorgaben für die Abgrenzung von Besteuerungsrechten zu machen, die eine Doppelbesteuerung vermeiden, oder aber die regionalen Gesetzgeber zu verpflichten, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorzusehen.

Nach der österreichischen Finanzverfassung kommt sowohl dem Bund als auch den Ländern und unter bestimmten Voraussetzungen auch den Gemeinden die Zuständigkeit zu, Bestimmungsvorschriften zu erlassen. Die Dominanz liegt beim Bundesgesetzgeber, der es auch von Verfassungswegen in der Hand hat, Doppelbesteuerung entweder durch konkrete Vorgaben an die Länder oder Gemeinden zu vermeiden oder selbst Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorzusehen.¹ Vereinzelt ist das Erfordernis der territorialen Abgrenzung von Besteuerungshoheiten sogar ausdrücklich verfassungsrechtlich vorgegeben.² Dennoch hat sich der österreichische Verfassungsgerichtshof in einer schon 1998 ergangenen Entscheidung vor der Notwendigkeit gesehen, zum Zwecke der sachgerechten Abgrenzung

von Besteuerungshoheiten auch auf die im Internationalen Steuerrecht entwickelten Grundsätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zurückzugreifen.³ Das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs war für den Gesetzgeber Anlass, die bis dahin geübte Praxis rückwirkend durch eine eigene Verfassungsvorschrift abzusichern.⁴

Ziel unserer Ausführungen ist, die damals zur Wiener Ankündigungsabgabe ergangene Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs näher zu beleuchten und ihre dogmatischen Grundlagen zu reflektieren. Wie zu zeigen sein wird, hat der Verfassungsgerichtshof sowohl auf Regelungen des Völkerrechts als auch des Verfassungsrechts zurückgegriffen. In weiterer Folge werden wir dann anhand von Beispielen aus dem Landes- und Gemeindeabgabenrecht zeigen, dass die regionalen Gesetzgeber den ihnen verfassungsrechtlich auferlegten Verpflichtungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder zur sachgerechten Abgrenzung der Besteuerungshoheiten nachkommen und dabei zum Teil auch auf durchaus aus dem Internationalen Steuerrecht vertraute Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zurückgreifen, zum Teil aber auch andere Wege beschreiten, die im Internationalen Steuerrecht kaum oder nicht üblich sind.

II. Das völkerrechtliche und finanzverfassungsrechtliche Verbot der Doppelbesteuerung in der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs

1. Der Ausgangsfall: Das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 17.12.1998, VfSlg 15395

Um die zitierte Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs besser verstehen und näher einordnen zu können, ist es notwendig, kurz auf die finanzverfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen in Österreich einzugehen. Während außerhalb des Abgabenrechts die Kompetenzen zwischen dem Bund und den Ländern verfassungsrechtlich vorgegeben sind, stehen die Zuständigkeiten auf dem Gebiet des Abgabenrechts zur Disposition des Bundesgesetzgebers: Dem Bundesgesetzgeber kommt die Kompetenz-Kompetenz zu. Der einfache Bundesgesetzgeber hat es in der Hand, die Gesetzgebungszuständigkeit zur Erlassung einzelner Abgaben entweder selbst auszuüben oder sie aber den Ländern und den Gemeinden zuzuweisen. Auf diese Weise kann der einfache Bundesgesetzgeber auch jederzeit die Zuständigkeit der Län-

1 Vgl Ruppe, § 7 F-VG, in Korinek/Holoubek (Hrsg) Bundesverfassungsrecht (2000) Rz 27.

2 Siehe zB § 8 Abs 4 F-VG.

3 VfSlg 15395/1998.

4 § 15 a FAG 1997 idF BGBl 30/2000.

der und Gemeinden beschneiden, in dem er Abgaben, die zuvor auf landesgesetzlicher Ebene geregelt wurden, wiederum an sich zieht und selbst regelt und auch die Erträge an diesen Abgaben sich selbst zuspricht. Die Länder können jene Abgaben regeln, die ihnen entweder vom Bund ausdrücklich zugewiesen wurden oder die der Bundesgesetzgeber nicht ausdrücklich in Anspruch genommen hat. Sie haben insoweit ein »Abgabenerfindungsrecht«,⁵ das allerdings unter dem erwähnten Vorbehalt steht, dass der Bundesgesetzgeber auch die Regelung von ursprünglich von den Ländern »erfundenen« Abgaben an sich ziehen kann. Gleichartige Abgaben vom selben Besteuerungsgegenstand dürfen die Länder nur erheben, wenn sie dafür eine bundesgesetzliche Ermächtigung haben.⁶ Inhaltlich beschränkt ist der einfache Bundesgesetzgeber dadurch, dass er finanzverfassungsrechtlich verpflichtet ist, bei der Verteilung der Besteuerungsrechte die Leistungsfähigkeit der anderen Gebietskörperschaften zu berücksichtigen.⁷ In der Praxis gehen der Beschlussfassung über die jeweils befristet erlassenen Finanzausgleichsgesetze des Bundes Verhandlungen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden voran, die in einen für etliche Jahre geltenden paktierten Finanzausgleich münden. Soweit dann das Finanzausgleichsgesetz des Bundes diesem Paktum Rechnung trägt, geht der Verfassungsgerichtshof auch davon aus, dass die Leistungsfähigkeit aller Gebietskörperschaften hinreichend berücksichtigt ist, da diese sonst dem Finanzausgleichspakt nicht zugestimmt hätten.⁸

Die Zuständigkeit der Gemeinden zur Abgabengesetzgebung ist im Vergleich zu den Ländern noch eingeschränkter: Bundes- und Landesgesetzgeber können selbst Abgaben regeln, deren Ertrag zur Gänze oder zum Teil den Gemeinden zukommt. Auf die inhaltliche Ausgestaltung dieser Abgaben haben die Gemeinden selbst keinen Einfluss. Ihre Zuständigkeit zur Normsetzung besteht nur dann, wenn entweder der Bundesgesetzgeber im Finanzausgleichsgesetz von Vorneherein eine Abgabe in das freie Beschlussrecht der Gemeinden übertragen hat oder wenn der Landesgesetzgeber eine ihm vom Bundesgesetzgeber zur Regelung zugewiesene Abgabe den Gemeinden in das freie Beschlussrecht überträgt oder ein Landesgesetzgeber von seinem »Abgabenerfindungsrecht« Gebrauch macht, diese Abgabe aber nicht selbst regelt, sondern den Gemeinden zur Regelung überlässt.⁹

Im Falle der Ankündigungsabgabe, die Gegenstand des erwähnten Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofs war und die heute nicht mehr erhoben wird, handelte es sich um eine Abgabe, die der Finanzausgleichsgesetzgeber – also der einfache Bundesgesetzgeber – in das freie Beschlussrecht der Gemeinden übertragen hat. Diese finanzausgleichsrechtliche Ermächtigung war – wie dies meist der Fall ist – knapp formuliert und sah lediglich vor, dass die Gemeinden »Abgaben von Ankündigungen« erheben dürfen. Weitere inhaltliche Determinierungen waren jedenfalls dem Wortlaut der finanzausgleichsgesetzlichen Ermächtigung nicht zu entnehmen.

In dem Fall, der dem Erkenntnis zu Grunde lag, ging es um eine von der Gemeinde Wien vorgeschriebene Ankündigungsabgabe. Die Verordnung des Wiener Gemeinderates sah vor, dass als Ankündigungen auch alle »fremden Ankündigungen durch Rundfunk (Hörrundfunk und Fernsehrundfunk)« gelten, »die von Studios im Gebiet der Stadt Wien ihren Ausgang nehmen«.¹⁰ Die Abgabe betrug 10 % des vereinnahmten Entgelts. Im konkreten Fall ging es um eine Rundfunksendung, die im Wesentlichen in einem Studio in Wien zusammengestellt, dann aber im Raum von St. Pölten ausgestrahlt wurde. Die Abgabenverwaltung der Stadt Wien ging davon aus, dass den in Wien erlassenen Regelungen das »Studioprinzip« und nicht das »Empfangsprinzip« zu Grunde liegt, weshalb alle Ankündigungen, die von einem Studio in Wien ihren Ausgang nehmen, steuerlich erfasst werden können.

Der Verfassungsgerichtshof hob den Bescheid der Wiener Abgabenberufungskommission auf. Die Regelungen der Wiener Ankündigungsabgabeverordnung, die das Studioprinzip vorsah, erachtete er aber nicht als verfassungswidrig. Vielmehr stützte er sich darauf, dass nach § 1 der Verordnung die Abgabe von öffentlichen Ankündigungen »innerhalb des Gebiets der Stadt Wien« zu entrichten ist. In verfassungskonformer Interpretation der Verordnung ging der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass die Abgabepflicht erst an die Verbreitung der Werbung anknüpfen kann. Er hatte keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die in Wien erlassene Regelung, »wenn sie zur näheren – und zwar einschränken – Festlegung des Gegenstands der Abgabepflicht darauf abstellt, dass eine Rundfunkwerbesendung von einem im jeweils räumlichen Geltungsbereich gelegenen Studio ihren Ausgang nimmt, wenn und insoweit sichergestellt ist, dass die Abgabepflicht nur für solche Rundfunkwerbesendungen in Betracht kommt, die in

5 VfSlg 3221/1957; VfSlg 3742/1960; VfSlg 5859/1968; VfSlg 9804/1983; VfSlg 11666/1988. Vgl grundlegend Ruppe, Das Abgabenerfindungsrecht der österreichischen Bundesländer, in Festschrift Wilburg (1975) 323.

6 Siehe § 6 Abs 2 F-VG. Dazu Lang, Die österreichischen Abgabengesetze im Lichte des § 6 Abs 2 F-VG, ZfV 1989, 12.

7 Siehe § 4 F-VG.

8 Vgl etwa VfSlg 14721/1997; VfSlg 15039/1997.

9 Näher Lang, Die Kompetenzen von Bund, Ländern und Gemeinden bei der Regelung der Gemeindeabgaben auf Grund

freien Beschlussrechts nach § 7 Abs 5 und § 8 Abs 5 F-VG, ZfV 2005, 175.

10 Siehe § 2 Abs 5 der Verordnung des Wiener Gemeinderates über die Ausschreibung der Ankündigungsabgabe vom 16.4.1985.

der Folge auch in diesem Gebiet ‚verbreitet‘ werden«. Mit anderen Worten gesagt: Der Wiener Gemeinderat ist von Verfassungswegen verpflichtet, sich am »Empfangsprinzip« zu orientieren und die Wiener Regelungen sind im Zweifel so zu deuten, dass sie diesen Vorgaben entsprechen. Der Wiener Gemeinderat hat sich *zusätzlich* auch noch am »Studioprinzip« orientiert. Gegen diese Selbstbeschränkung besteht auch kein verfassungsrechtlicher Einwand, obwohl diese von Verfassungswegen nicht notwendig ist. Interessant ist aber vor dem Hintergrund der hier diskutierten Problemstellung weniger das Ergebnis als die Begründung des Verfassungsgerichtshofs, auf die wir in der Folge näher eingehen.

2. Völkerrechtliche Vorgaben

Der Verfassungsgerichtshof erachtete die (finanz)verfassungskonforme Interpretation der Wiener Gemeindeverordnung vor allem aus folgenden Gründen als geboten: »Für den Bereich des Internationalen Steuerrechts wird als Völkergewohnheitsrecht der Grundsatz anerkannt, dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen (vgl. z.B. Vogel, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 3. Auflage, 1996, Einl. Rz 7 mit zahlreichen weiteren Nachweisen; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 1993, 13; Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Auflage, 1998, § 5 Rz 14; Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, 3. Auflage, 1996, 287). Gleiches muss grundsätzlich bei der Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat gelten, denen durch die bundesstaatliche Verfassung ganz allgemein die Verpflichtung zur wechselseitigen Rücksichtnahme auferlegt ist und deren Besteuerungshoheit im besonderen durch finanzverfassungsrechtliche Normen bestimmt wird, deren vornehmlicher Zweck die sachgerechte Verteilung und Abgrenzung von Besteuerungsrechten ist.«

Zuweisungen von Besteuerungsrechten an Länder oder Gemeinden im Rahmen der Finanzverfassung sind daher nach Auffassung des Verfassungsgerichtshofs stets so zu verstehen, dass die betreffende Gebietskörperschaft bei der Inanspruchnahme der erteilten Ermächtigung, das heißt bei der Formulierung des Steuertatbestandes, einen hinreichend inhaltlichen Bezug zum räumlichen Geltungsbereich der Abgabe zu wahren hat. Nichts anderes kann nach Meinung des Gerichtshofs gelten, wenn ein Bundesland Besteuerungsrechte aufgrund des Abgabenerfindungsrechts selbst in Anspruch nimmt oder solche Besteuerungsrechte den Gemeinden zur Ausschreibung im Rahmen des freien Beschlusssrechts überträgt.

Welcher Art der hinreichende Bezug zu sein hat, hängt vom Charakter der Abgabe und ihrem Besteue-

rungsgegenstand ab. Für den Bereich der Verbrauchssteuern der Länder und Gemeinden ordnet § 8 Abs 4 F-VG selbst an, dass Verbrauchsabgaben dieser Gebietskörperschaften unzulässig sind, die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebiets der Abgabe treffen oder nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen. Der Verfassungsgerichtshof betrachtet diese Norm nicht als abschließende Regelung der Anknüpfungsfrage, sondern lediglich als Präzisierung für den Bereich einer bestimmten Abgabekategorie. Ebenso wenig kann nach Auffassung des Gerichtshofs aus § 7 Abs 4 F-VG der Gegenschluss gezogen werden, dass Länder und Gemeinden bei der Inanspruchnahme ihrer Besteuerungsrechte in der Frage der territorialen Anknüpfung gleichsam vollkommen freie Hand hätten und die Verantwortung für die Vermeidung von Doppelbesteuerung ausschließlich Aufgabe des Bundesgesetzgebers wäre.

In der Folge verweist der Verfassungsgerichtshof dann auf seine Judikatur zu den Fremdenverkehrsabgaben, in der er wiederholt die Auffassung vertreten hat, dass eine Abgabe nur sachlich gerechtfertigt ist, wenn sie sich auf den Nutzen beschränkt, der aus dem Fremdenverkehr im betreffenden Erhebungsgebiet gezogen wird. Auch bei einer Ankündigungsabgabe geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass der in territorialer Hinsicht maßgebende hinreichende Bezug im vorliegenden Fall aus dem Zweck der Abgabe erschlossen werden kann: Der Zweck von Ankündigungsabgaben überhaupt ist die Besteuerung des mit der Ankündigung erzielbaren Reklamewerts, worunter der Verfassungsgerichtshof den Nutzen, den der Ankündigende aus der Ankündigung zieht, versteht. Daraus folgt für den Verfassungsgerichtshof in finanzverfassungsrechtlicher Hinsicht, dass das Besteuerungsrecht der Gemeinde sich bereits vom Steuergegenstand her nur auf den im Erhebungsgebiet entstandenen Reklamewert beziehen darf. Bei einer Gemeindeabgabe, deren Zweck die Besteuerung des Reklamewerts einer Ankündigung ist, ist kein hinreichender Grund ersichtlich, der die Gemeinde berechtigen könnte, Ankündigungen schlechthin nur deswegen zu besteuern, weil sie vom Gebiet der betreffenden Gemeinde ihren Ausgang nehmen, und ohne Rücksicht darauf, wo sich der mit der Ankündigung verbundene Reklamewert bildet. Dann führte der Verfassungsgerichtshof aus: »Werden für fremde Ankündigungen, deren Reklamewert sich auch außerhalb des Erhebungsgebiets bildet – und dies ist bei überregionalen Rundfunksendungen zweifellos der Fall – einheitliche Entgelte entrichtet, so bedeutet die dargelegte Rechtsauffassung auf bemessungsrechtlicher Ebene, dass nur jener Teil des Entgelts der Steuer unterworfen werden darf, der dem im Erhebungsgebiet entstandenen Reklamewert im Verhältnis zum gesamten Reklamewert entspricht.«

Der Verfassungsgerichtshof verknüpft in seiner Entscheidungsbegründung Grundsätze des Internationalen Steuerrechts mit konkreten finanzverfassungsrechtlichen Anforderungen. Die idente Problemlage auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts und in einem Bundesstaat ist für den Verfassungsgerichtshof Anlass, die finanzverfassungsrechtlichen Regelungen, die ihrem Wortlaut nach punktuell die Vermeidung der Doppelbesteuerung ansprechen – wie insbesondere § 7 Abs 4 und § 8 Abs 4 F-VG – als beispielhaft zu verstehen und davon auszugehen, dass aus diesen punktuellen Regelungen allgemeine Grundsätze hervorleuchten. Auf diese Weise begründet der Verfassungsgerichtshof, dass die Regelungen des F-VG schon so zu verstehen sind, dass sie den Gebietskörperschaften die Verpflichtung auferlegen, ihre Zuständigkeiten auf einfachgesetzlicher Ebene jeweils so in Anspruch zu nehmen, dass die Besteuerungshoheiten von Vorneherein sachgerecht abgegrenzt sind. Auf Grundlage dieser Annahme legt der Verfassungsgerichtshof dann in weiterer Folge die im Finanzausgleichsgesetz – dem einfachen Bundesgesetz – enthaltene Ermächtigung, wonach die Gemeinden »Abgaben von Ankündigungen« erlassen dürfen, so aus, dass die Regelung – wiederum finanzverfassungskonform verstanden – nur so gedeutet werden kann, dass dieser Ermächtigung das Gebot immanent ist, die Besteuerungshoheit bei Erlassung einer derartigen Abgabe sachgerecht abzugrenzen und daher insbesondere nicht ausschließlich die Besteuerung nach dem Studioprinzip vorzusehen.

Dieser Ansatz ist allerdings wenig überzeugend: Der Verfassungsgerichtshof beruft sich auf das Völkergewohnheitsrecht, das den Grundsatz anerkennt, »dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen«. Tatsächlich wird in der Fachliteratur darauf hingewiesen, dass es zwischen dem steuernden Staat und dem besteuerten Sachverhalt einen »genuine link« geben darf.¹¹ Diese in der Literatur immer wieder zitierte Auffassung dürfte letztlich auf die Nottebohm-Entscheidung des Internationalen Gerichtshofs zurückgehen,¹² die hier nochmals kurz in Erinnerung gerufen werden soll.¹³ Herr Nottebohm war ursprünglich deutscher

Staatsbürger, der seit 1905 in Guatemala gelebt hat und dort wirtschaftlich aktiv war. Zum Zeitpunkt des Ausbruchs des Zweiten Weltkriegs bemühte er sich darum, die liechtensteinische Staatsbürgerschaft zu erwerben, wobei er zu Liechtenstein mit Ausnahme von gelegentlichen Besuchen bei seinem dort lebenden Bruder bis dahin keine weiteren Beziehungen hatte. Kurz nach Ausbruch des Zweiten Weltkriegs wurde ihm tatsächlich die liechtensteinische Staatsbürgerschaft verliehen, was zum Verlust der deutschen Staatsbürgerschaft führte. Herr Nottebohm hoffte dadurch, in Guatemala der Internierung und der Beschlagnahme seines Vermögens, die ihm sonst als deutscher Staatsbürger gedroht hätte, zu entgehen. Diese Hoffnung erfüllte sich nicht. Er wurde in die USA gebracht, dort als Angehöriger eines gegnerischen Staates interniert und Guatemala hat seine Vermögensgüter eingezogen. Herr Nottebohm übersiedelte dann nach seiner Freilassung tatsächlich nach Liechtenstein und Liechtenstein leitete beim Internationalen Gerichtshof ein Verfahren gegen Guatemala ein und berief sich dabei darauf, dass Liechtenstein für seinen Staatsbürger das diplomatische Schutzrecht in Anspruch nehmen kann. Der Internationale Gerichtshof kam dann in seiner 1955 ergangenen Entscheidung zum Ergebnis, dass die Nahebeziehung von Herrn Nottebohm zu Liechtenstein nicht eng genug war, dass Guatemala akzeptieren müsste, dass Liechtenstein das diplomatische Schutzrecht für Herrn Nottebohm ausüben darf.

Die Entscheidung und ihre Übertragbarkeit auf das Steuerrecht ist aus mehreren Gründen problematisch: Zum einen dürfte atmosphärisch mitgespielt haben, dass Herr Nottebohm nationalsozialistischer Sympathisant gewesen sein soll.¹⁴ Dies ist zwar in Hinblick auf die zu beurteilende Rechtsfrage irrelevant, dürfte aber der Bereitschaft der Richter, der Position von Herrn Nottebohm zum Durchbruch zu verhelfen, abträglich gewesen sein. Weiters ist es in der Konstellation in Wahrheit um ein Umgehungsproblem gegangen. Es war offensichtlich, dass Herr Nottebohm vor allem deshalb an der liechtensteinischen Staatsbürgerschaft interessiert war, um die ihm sonst als Deutscher drohenden Konsequenzen in Guatemala zu vermeiden. Entgegen anderer Stimmen im Schrifttum halten wir es zwar dennoch für zutreffend, dass der Internationale Gerichtshof den Fall unter Anwendung allgemeiner Regelungen des Völkergewohnheitsrechts und nicht unter Berufung auf eine spezifische völkerrechtliche Missbrauchsdoktrin entschieden hat,¹⁵ doch mag die Entscheidung letztlich auch von der

11 Vgl. Vogel, Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm (1965) 101 ff; Vogel, Theorie und Praxis des Internationalen Steuerrechts, DStR 1968, 426 (429); Rudolf, Über territoriale Grenzen der Steuergesetze, in Lutter/Kollhossner/Trusen (Hrsg) Recht und Wirtschaft in Geschichte und Gegenwart, Festschrift Bärmann (1975) 769 (782 ff); Bayer, Das Völkerrecht in der Rechtsprechung des BFH, StuW 1981, 61 (69).

12 So zB Rudolf, in Lutter/Kollhossner/Trusen (Hrsg) Recht und Wirtschaft in Geschichte und Gegenwart, Festschrift Bärmann (1975) 783 (Fn 72).

13 Urteil des Internationalen Gerichtshofs vom 6.4.1955, ICJ Reports 1955, 4 (15).

14 So Kunz, The Nottebohm Judgment (Second Phase), American Journal of International Law 1960, 536 (540).

15 Vgl. Seidl-Hohenveldern, Der Fall Nottebohm, RIW 1955, 147; Glazer, Affaire Nottebohm – A Critique, Georgetown Law Journal 1955–56, 313; Loewenfeld, Der Fall Nottebohm, Archiv des Völkerrechts 1956, 387; Jones, The Nottebohm Case,

kaum verhüllten Absicht Herrn Nottebohm, den Konsequenzen der deutschen Staatsbürgerschaft zu entgehen, mitgeprägt sein.

Vor allem aber hat der Internationale Gerichtshof im Nottebohm-Fall keineswegs die Auffassung vertreten, dass die Nahebeziehung zwischen Liechtenstein und Herrn Nottebohm nicht hinreichend genug gewesen wäre, um Herrn Nottebohm die liechtensteinische Staatsbürgerschaft zu verleihen. Im Gegenteil: Der Internationale Gerichtshof hat ausdrücklich anerkannt, dass Herr Nottebohm in rechtskonformer Weise zum liechtensteinischen Staatsbürger geworden ist. Der Internationale Gerichtshof hat Liechtenstein lediglich verweigert, das diplomatische Schutzrecht für Herrn Nottebohm gegen Guatemala in Anspruch zu nehmen, da die Nahebeziehung von Herrn Nottebohm zu Guatemala – wo er sich seit 1905 aufgehalten hatte und wesentliches Vermögen besaß – noch viel intensiver war. Wenn man daher die völkergewohnheitsrechtlich gegebene Zulässigkeit, jemanden die Staatsbürgerschaft zu verleihen, mit der völkergewohnheitsrechtlichen Zulässigkeit, einen bestimmten Bürger oder einen bestimmten Sachverhalt zu besteuern, auf eine Ebene stellt, lässt sich aus der Nottebohm-Entscheidung überhaupt keine Einschränkung zur Besteuerung ableiten.

Auch in der Staatenpraxis ist die im Fachschriftum immer wieder geforderte Nahebeziehung zwischen dem besteuernenden Staat und dem besteuerten Sachverhalt im Wesentlichen eine bloße Floskel. Staaten sind bei der Ausgestaltung ihrer Besteuerungsrechte oft sehr kreativ und lassen schon eine ganz geringfügige Nahebeziehung genügen, wenn man bloß daran denkt, dass in manchen Staaten – wie zum Beispiel in Österreich und Deutschland – bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von beschränkt Steuerpflichtigen die Tätigkeit nicht einmal im Inland ausgeübt werden muss, sondern schon die bloße Verwertung im Inland zur Anknüpfung der Steuerpflicht genügt.¹⁶ Ein anderes Beispiel ist die CFC-Besteuerung, die oft schon dann zum Tragen kommt, wenn bloß einer der geringfügig beteiligten Gesellschafter an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist, die auch nur im Ausland Einkünfte erzielt oder Vermögen besitzt.¹⁷ Die eigentliche Schranke für die Be-

steuerungshoheit der Staaten stellen daher nicht die völkergewohnheitsrechtlich bestehenden Grundsätze dar, sondern lediglich die Möglichkeit, Steueransprüche auch einigermaßen effektiv durchzusetzen. Um entweder verfassungsrechtlichen Vorgaben zu genügen oder auf der politischen Ebene keinen Autoritätsverlust zu erleiden, sehen Staaten Besteuerungsrechte im Regelfall meist nur dann vor, wenn sie diese Besteuerungsrechte auch durchsetzen können.

Dies zeigt, dass der völkergewohnheitsrechtlich behauptete Grundsatz, dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen, mit den vom Verfassungsgerichtshof für die Abgrenzung regionaler Besteuerungszuständigkeiten abgeleiteten Postulaten kaum etwas zu tun hat. Im Gegenteil: Das Völkergewohnheitsrecht schließt Doppelbesteuerung keineswegs aus. In dem Umstand, dass nach dem Völkergewohnheitsrecht der herrschenden Auffassung zufolge bloß ein geringfügiger »genuine link« als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung gefordert wird, könnte sogar der Grund dafür gesehen werden, dass Doppelbesteuerung möglich ist. Zwischen dem auf das Völkergewohnheitsrecht gestützten Grundsatz, »dass Staaten nur solche Tatbestände besteuern dürfen, zu denen sie eine hinreichend enge Beziehung aufweisen«, bis zu dem vom Verfassungsgerichtshof letztlich auch aus diesem Grundsatz abgeleiteten Gebot, die Ankündigungsabgabe so auszugestalten, dass sie am Empfangsprinzip orientiert ist, liegt jedenfalls argumentativ ein weiter Weg.

3. Finanzverfassungsrechtliche Vorgaben

Vor diesem Hintergrund überrascht nicht, dass sich der Verfassungsgerichtshof nicht auf das Völkergewohnheitsrecht alleine beruft, sondern seine Überlegungen auf weitere verfassungsrechtliche Erwägungen stützt. Allerdings darf nicht übersehen werden, dass für den Verfassungsgerichtshof die Parallele zwischen den Besteuerungsrechten nach Völkergewohnheitsrecht einerseits und der Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat andererseits schon entscheidend ist. Offenbar aufgrund dieser Parallele sieht sich der Verfassungsgerichtshof in der Lage, unter Anführung einiger weiterer – in der Folge noch näher darzulegender – vager Grundsätze die punktuellen Regelungen des Finanzverfassungsrechts als beispielhaft zu verstehen und daraus einen allgemeinen Grundsatz der »sachgerechten Verteilung und Abgrenzung von Besteuerungsrechten« abzuleiten, der letztlich dann dazu führt, dem Finanzausgleichssetzgeber zu unterstellen, mit der Ankündigungsabgabe von Vorn herein das Empfangsprinzip und nicht das Studioprinzip mitgedacht zu haben.

International and Comparative Law Journal 1956, 230; *Markarov*, Das Urteil des Internationalen Gerichtshofs im Fall Nottebohm, *ZaöRV* 1956, 407; *Kunz*, *American Journal of International Law* 1960, 536; *Harris*, *The Protection of Companies in International Law in the Light of the Nottebohm Case*, *International and Comparative Law Quarterly* 1969, 275; *Sloane*, *Breaking the Genuine Link: The Contemporary International Legal Regulation of Nationality*, *Harvard International Law Journal* 2009, 29.

16 Kritisch dazu *Lang*, *Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland*, *SWI* 1993, 356 ff.

17 Vgl. *Aigner/Scheuerle/Stefaner*, General Report, in *Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg.) *CFC Legislation* (2004) 13.

Der Verfassungsgerichtshof sieht die völkergewohnheitsrechtlichen Anforderungen parallel zur »Ausübung von Besteuerungsrechten durch die einzelnen Gebietskörperschaften im Bundesstaat [...], denen durch die bundesstaatliche Verfassung ganz allgemein die Verpflichtung zur wechselseitigen Rücksichtnahme auferlegt ist«. Der Verfassungsgerichtshof zitiert hier nicht ausdrücklich Judikatur, spielt aber offenbar auf seine eigene Rechtsprechung an, wonach Bund und Länder bei der Ausübung ihrer Kompetenzen eine Rücksichtnahmeverpflichtung trifft.¹⁸ Diese Verpflichtung hat der Verfassungsgerichtshof allerdings bis dahin nur im Verhältnis zwischen Bund und Ländern zueinander angenommen, nicht aber im Verhältnis zwischen den einzelnen Ländern oder zwischen den einzelnen Gemeinden. Inhaltlich ist der Verfassungsgerichtshof dabei aber auch nur soweit gegangen, dass er ein »Torpedierungsverbot« angenommen hat.¹⁹ Weiter gehen auch die Abstimmungserfordernisse zwischen Bund und Ländern nicht. Im Erkenntnis VfSlg 10305 hat der Verfassungsgerichtshof diesen Gedanken für das Abgabenrecht fruchtbar gemacht: »Soll die bundesstaatliche Kompetenzverteilung [...] nicht zu einem unerträglichen Gegeneinander von Bund und Ländern führen, dann muss die allgemeine abgabenrechtliche Regelung des Landes auf die besondere Anordnung des Materiengesetzgebers Bund Rücksicht nehmen.« Im konkreten Fall ging es um das vom Bundesgesetzgeber erlassene Telegraphenwegegesetz, wonach bestimmte Leitungsrechte von jedermann unentgeltlich zu dulden sind. Daher dürfe die Landesgesetzgebung diese bundesgesetzliche Regelung nicht durch Erhebung einer Abgabe auf Leitungen gerade ins Gegenteil verkehren. Wenngleich der Gedanke der Übertragung der Rücksichtnahmepflicht vom Verhältnis zwischen Bund und Ländern auch auf das Verhältnis zwischen den Ländern und zwischen den Gemeinden durchaus etwas für sich hat, ist es auch hier wiederum alles andere als naheliegend, das bloß für Extremfälle maßgebende »Torpedierungsverbot« als generelle Anordnung einer Doppelbesteuerung vermeidenden Abgrenzung von Besteuerungsrechten im Bundesstaat zu verstehen.

Als konkrete finanzverfassungsrechtliche Vorschriften hat der Verfassungsgerichtshof § 7 Abs 4 und § 8 Abs 4 F-VG angeführt. § 7 Abs 4 F-VG enthält eine Ermächtigung des Bundesgesetzgebers, »hinsichtlich der Landes-(Gemeinde)abgaben Bestimmungen zur Verhinderung von Doppelbesteuerungen« zu erlassen. Die Bedeutung dieser Kompetenz der Bundesgesetzgebung

ist nicht völlig klar, es geht aber wohl primär um jene Doppelbesteuerung, die sich aus der Ausübung der Abgabenhoeheit auf Landes- und Gemeindeebene zwischen diesen Gebietskörperschaften ergibt. Für den Verfassungsgerichtshof ist die Regelung des § 7 Abs 4 F-VG insoweit relevant: »Ebensowenig kann nach Auffassung des Gerichtshofes aus § 7 Abs 4 F-VG der Gegenschluss gezogen werden, dass Länder und Gemeinden bei der Inanspruchnahme ihrer Besteuerungsrechte in der Frage der territorialen Anknüpfung gleichsam vollkommen freie Hand hätten und die Verantwortung für die Vermeidung von Doppelbesteuerungen ausschließlich Aufgabe des Bundesgesetzgebers wäre.« Dem Verfassungsgerichtshof ist zuzustimmen, dass die dem Bundesgesetzgeber ermächtigende Regelung des § 7 Abs 4 F-VG keineswegs ausschließt, dass auch die Landesgesetzgeber und die Gemeinden bei der Ausübung der ihnen zustehenden Regelungskompetenz bemüht sein können, Doppelbesteuerung zu vermeiden. Es wäre ja geradezu absurd, aus § 7 Abs 4 F-VG abzuleiten, dass die Länder und die Gemeinden ihre Abgabenkompetenz so ausüben müssten, dass Doppelbesteuerung zwangsläufig die Folge ist. Der Umstand, dass § 7 Abs 4 F-VG klarerweise den Ländern und Gemeinden keineswegs verbietet, von Vorneherein ihre Besteuerungsrechte eng abzugrenzen, lässt aber noch nicht darauf schließen, dass gerade diese Vorschrift die Länder und Gemeinden *verpflichten* würde, dies zu tun. Dem klaren Wortlaut nach richtet sich die Vorschrift an den Bundesgesetzgeber und ihre Existenz setzt jedenfalls voraus, dass der Finanzverfassungsgesetzgeber davon ausgeht, dass die Länder und Gemeinden in offenbar verfassungsrechtlich zulässiger Weise die ihnen zugewiesenen Besteuerungsrechte so ausüben können, dass Doppelbesteuerung mitunter die Folge ist. § 7 Abs 4 F-VG lässt sich daher bestenfalls so interpretieren, dass diese Vorschrift nicht ausschließt, dass andere finanzverfassungsrechtliche Regelungen die Länder und Gemeinden bei der Ausübung ihrer Besteuerungshoheit einschränken. Es würde aber zu weit führen, in § 7 Abs 4 F-VG eine Grundlage für die Verpflichtung von Ländern und Gemeinden zu sehen, selbst der Doppelbesteuerung vorzubeugen.

Folglich steht die Regelung des § 8 Abs 4 F-VG im Mittelpunkt der weiteren Überlegungen: Nach dieser Vorschrift sind »Verbrauchsabgaben der Länder (Gemeinden), die auch den Verbrauch außerhalb des Geltungsgebietes der Abgaben treffen oder nicht grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen, [...] unzulässig«. Die dem Wortlaut nach nur die »Verbrauchsabgaben« betreffende Regelung sieht der Verfassungsgerichtshof offenbar bloß beispielhaft: »Der Verfassungsgerichtshof betrachtet diese Norm nicht als abschließende Regelung der Anknüpfungsfrage, sondern lediglich als Präzisierung für den Bereich einer bestimm-

18 VfSlg 12105/1989; VfSlg 13586/1993; VfSlg 15281/1998; VfSlg 15552/1998; VfSlg 17497/2005.

19 Raschauer, Anmerkung zu VfGH 23.6.1987, G 137, 182 und 183/86, ÖZW 1988, 27 (30).

ten Abgabekategorie.« Ob allerdings die Regelung des § 8 Abs 4 F-VG tatsächlich tauglich ist, um ein generelles, Doppelbesteuerung ausschließendes Gebot zur Abgrenzung von Besteuerungshoheiten zu postulieren, ist fraglich. Die sonstige Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshof zu § 8 Abs 4 F-VG kreist wesentlich um die Interpretation des Begriffs der »Verbrauchsabgaben«,²⁰ was darauf hindeutet, dass der Verfassungsgerichtshof sonst nicht geneigt ist, dieser Regelung generellen Charakter beizumessen.²¹ Ebenso darf nicht übersehen werden, dass § 8 Abs 4 F-VG bei Verbrauchsabgaben nicht nur vorschreibt, dass der Verbrauch »außerhalb des Geltungsgebiets der Abgabe« nicht getroffen werden darf, sondern auch, dass die Verbrauchsabgabe »grundsätzlich den gesamten Verbrauch in diesem Geltungsgebiet erfassen« muss. In der Terminologie des Internationalen Steuerrechts würde dies also nicht nur auf ein Verbot der Doppelbesteuerung, sondern auch auf ein Verbot der doppelten Nichtbesteuerung hinauslaufen.²² Diese weitreichende Schlussfolgerung hat der Verfassungsgerichtshof aber in diesem Erkenntnis nicht gezogen: So hat er keine Bedenken dagegen gehabt, dass die vom Wiener Gemeinderat erlassene Ankündigungsabgabe neben dem – vom Verfassungsgerichtshof in verfassungskonformer Interpretation gewonnenen – Empfangsprinzip auch das Studioprinzip verankert und somit nicht alle Ankündigungen, die ihren Reklamewert in Wien entfalten, von der Abgabe erfasst sind. Daher ist auch § 8 Abs 4 F-VG eine fragwürdige Rechtsgrundlage für die vom Verfassungsgerichtshof getroffenen Annahmen.

Schließlich hat sich der Verfassungsgerichtshof nicht nur auf die finanzverfassungsrechtlichen Regelungen, sondern auch auf den Gleichheitsgrundsatz berufen: Der Verfassungsgerichtshof hat seine Rechtsprechung zu den Fremdenverkehrsabgaben angeführt, in deren Rahmen der Verfassungsgerichtshof »wiederholt die Auffassung vertreten [hat]«, dass eine solche Abgabe sachlich nur gerechtfertigt ist, wenn sie sich auf den Nutzen beschränkt, der aus dem Fremdenverkehr im betreffenden Erhebungsgebiet gezogen wird«. Tatsächlich spielt der Gleichheitsgrundsatz in der Rechtsprechung des österreichischen Verfassungsgerichtshofs eine große Rolle.²³ Daher ist es auch nicht überraschend, wenn der Verfassungsgerichtshof aus dem als allgemeines Sachlichkeitsprinzip verstandenen

Gleichheitsgrundsatz auch Schranken für die Gesetzgebungsbefugnisse der Länder und Gemeinden auf dem Gebiet des Abgabenrechts ableitet. Allerdings würde es wohl auch vor dem Hintergrund dieses Verständnisses zu weit gehen, aus dem Gleichheitsgrundsatz abzuleiten, dass im Hinblick auf bestimmte Abgaben nur eine ganz bestimmte Ausgestaltungsmöglichkeit dem Gleichheitsgrundsatz entspricht. Auch bei der Ankündigungsabgabe wäre nicht einsichtig, dass nur die Wahl eines bestimmten Anknüpfungspunktes der Abgabe den Anforderungen des Gleichheitsgrundsatzes entsprechen würde. Der Umstand, dass es der Verfassungsgesetzgeber in § 7 Abs 4 F-VG für notwendig erachtet, den Bundesgesetzgeber ausdrücklich zur Erlassung von Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu ermächtigen, spricht jedenfalls dagegen, dass sich aus einer anderen verfassungsgesetzlichen Vorschrift – dem Gleichheitsgrundsatz – ergibt, dass eine derartige Doppelbesteuerung von Vorneherein immer unzulässig ist.

Somit zeigt sich, dass die eigentliche Rechtsgrundlage für die vom Verfassungsgerichtshof angesprochenen Anforderungen wohl weder im Völkergewohnheitsrecht noch im Finanzverfassungsrecht oder im Gleichheitsgrundsatz liegt, sondern in der Umschreibung der finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigung. Der Wortlaut der entsprechenden bundesgesetzlichen Vorschrift ist aber äußerst knapp gehalten, da diese zu nichts mehr und weniger als zur Regelung von »Abgaben auf Ankündigungen« ermächtigt. Wenngleich sich dies offenbar aus den historischen Materialien nicht so ableiten lässt, liegt der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs offenbar die Annahme zugrunde, dass der Bundesgesetzgeber bei der Ermächtigung zur Regelung dieser Abgaben mitgedacht hat, dass im Hinblick auf die Rundfunkwerbung nur das Empfangsprinzip in Betracht kommt, nicht aber das Studioprinzip. Ob es methodisch haltbar ist, die bundesgesetzlich erteilte Ermächtigung inhaltlich derart restriktiv zu verstehen, soll hier nicht weiter vertieft werden. Dies ist eine Frage der Auslegung der bundesgesetzlichen Regelung des Finanzausgleichsgesetzes. Die vom Verfassungsgerichtshof ins Treffen geführte Parallele zwischen den Grundsätzen des Internationalen Steuerrechts und der Aufteilung von Besteuerungshoheiten im Bundesstaat gibt aber jedenfalls keine zusätzliche Stütze für dieses Ergebnis ab. Genauso wenig kann diese vermeintliche Parallele erweisen, dass die finanzverfassungsrechtlichen Regelungen von Vorneherein so zu verstehen wären, dass die ihre Befugnisse ausübenden Gebietskörperschaften auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung Bedacht nehmen müssen.

Der Finanzausgleichsgesetzgeber hat es in der Hand, bei der Regelung der Zuständigkeiten zur Erlassung von Landes- und Gemeindeabgaben den Abgabegegenstand entweder explizit oder implizit so abzugrenzen, dass

20 VfSlg 2796/1955; VfSlg 3417/1958; VfSlg 4048/1961.

21 Vgl auch *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Reform der Getränkesteuer, ÖStZ 1991, 263, 266; *Ruppe*, Verfassungswidrigkeit der Getränkesteuer?, RdW 1991, 122.

22 Zur doppelten Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht ausführlich *Lang*, Double Non Taxation, General Report, IFA, Cahiers de droit fiscal international, Volume 89a (2004) 73.

23 Vgl *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 205 ff; *Berka*, Grundrechte (1999) 487.

Doppelbesteuerung gar nicht auftritt oder die zur Abgabengesetzgebung berufenen Gebietskörperschaften zu verpflichten, auch Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu setzen. Der Bundesgesetzgeber kann bei der Erteilung der Ermächtigung auch nichts dergleichen tun und Doppelbesteuerung in Kauf nehmen. Der Landesgesetzgeber darf in diesem Fall selbst gegen Doppelbesteuerung vorgehen, wenn er im Rahmen der bundesgesetzlichen Ermächtigung bleibt. Ändert sich das Wesen der Abgabe durch die vom Landesgesetzgeber gesetzten Maßnahmen, ist die Abgabe dann finanzverfassungsrechtlich gedeckt, wenn der Landesgesetzgeber im Rahmen seines Abgabenerfindungsrechts befugt ist, eine derartige Abgabe zu regeln. Soweit es sich um Gemeindeabgaben kraft freien Beschlussrechts handelt, hängt die Zulässigkeit landesgesetzlicher Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung davon ab, ob sie die bundesgesetzliche Ermächtigung nur konkretisiert oder aber etwa einschränkt.²⁴

Wenn also auch das vom Verfassungsgerichtshof angenommene verfassungsrechtliche Gebot, dass die einzelnen Gebietskörperschaften die Vermeidung der Doppelbesteuerung sicherzustellen hätten, auf tönernen Füßen steht, ist festzustellen, dass die Länder und Gemeinden dieser Aufgabe jedenfalls häufig nachkommen. In landesgesetzlichen Regelungen und Regelungen der Gemeinden finden sich vereinzelt Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wobei die Gebietskörperschaften zum Teil auf aus dem Internationalen Steuerrecht bekannte Methoden zurückgreifen, wie in der Folge beispielhaft aufgezeigt werden soll.

III. Umsetzung in den Abgabenvorschriften

1. Befreiungsmethode

In der österreichischen Abkommenspraxis erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung häufig durch die Befreiungsmethode, die den Ansässigkeitsstaat dazu verpflichtet, bestimmte ausländische Einkünfte aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuschneiden. Die dem anderen Vertragsstaat zugewiesenen Einkünfte werden üblicherweise – durch Progressionsvorbehalte – lediglich für Zwecke der Tarifiermittlung berücksichtigt. Ob der andere Staat das ihm abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerungsrecht tatsächlich ausübt, ist für die Gewährung der Befreiung im Ansässigkeitsstaat unerheblich. Dies ist nur im Falle abkommensrechtlicher »subject-to-tax« Klauseln anders: »Subject-to-tax« Klauseln machen eine abkommensrechtliche Befreiung von

der Voraussetzung abhängig, dass die betreffenden Einkünfte im anderen Staat der Besteuerung unterliegen.²⁵

Als Beispiel für eine landesgesetzliche Regelung, die auf die Befreiungsmethode zurückgreift kann § 15 Tiroler Vergnügungssteuergesetz dienen,²⁶ der die Abgabepflicht bestimmter Vergnügungsveranstaltungen, beispielsweise gewerbsmäßiger Gesangs- und Musikvorträge, die im Umherziehen auf öffentlichen Wegen, Straßen oder anderen öffentlichen Orten dargeboten werden, normiert. Der Landesgesetzgeber ist offenbar davon ausgegangen, dass es sich dabei regelmäßig um Veranstaltungen handeln wird, die zum Teil innerhalb und zum Teil außerhalb des Erhebungsgebiets stattfinden. Die Unternehmer solcher Vorträge sind daher gemäß § 15 Abs 2 Tiroler Vergnügungssteuergesetz von der Steuer befreit, wenn sie an einem Tag bereits in einer anderen Gemeinde Steuer entrichtet haben. Über die Entrichtung der Steuer haben sie sich auszuweisen. Unterliegt die Veranstaltung in einer anderen Gemeinde dem Grunde nach keiner Abgabepflicht oder kann sich der Unternehmer über die Entrichtung der Steuer nicht ausweisen, ist die Vergnügung in vollem Umfang in einer Gemeinde steuerpflichtig, obwohl die Veranstaltung erwiesenermaßen zum Teil im Erhebungsgebiet einer anderen Gemeinde veranstaltet wird.

Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht ist dieses Ergebnis im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zweifelhaft: In seinem Erkenntnis vom 22.12.2005, 2004/15/0063 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die steuerliche Erfassung eines Aufwandes, der durch die Inanspruchnahme einer Vergnügung außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabe entsteht, unzulässig ist. In seiner Begründung verweist der Gerichtshof auf das oben referierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshof zur Wiener Ankündigungsabgabe auf Rundfunkwerbung. In dem vom Verwaltungsgerichtshof am 22.12.2005 entschiedenen Fall ging es um die der Linzer Lustbarkeitsabgabe unterliegenden »Tanzschifffahrten« auf der Donau. Obgleich der Einstieg der Passagiere an der Anlegestelle in Linz erfolgt, erstreckt sich die Veranstaltung insoweit zu einem beträchtlichen Teil auch auf andere Gemeinden, als das Schiff das Stadtgebiet bereits nach kurzer Zeit verlässt, in den Bereich zahlreicher anderer Gemeinden gelangt und dann wieder zurück nach Linz fährt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in verfassungskonformer Auslegung des § 1 Abs 1 Lustbarkeitsabgabeordnung der Stadt Linz folgende Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entwickelt:²⁷ Veranstaltungen, die nur

²⁴ Vgl Lang, ZfV 2005, 175 (177).

²⁵ Vgl zB Schilcher, Subject-to-tax-Klauseln in der österreichischen Abkommenspraxis (2004).

²⁶ LGBl 60/1982.

²⁷ ABl 9/1950 idF 19/2001.

teilweise im Gebiet der Stadt Linz veranstaltet werden, lösen nur insoweit Abgabepflicht aus, als sie zu Veranstaltungen innerhalb des Gebiets der Stadt Linz führen. Steuerpflichtig ist daher der Aufwand der Teilnehmer an der Veranstaltung, der auf den in Linz gelegenen Veranstaltungsteil im Verhältnis zur gesamten Vergnügungsveranstaltung entfällt. Ein allfälliger Rest ist aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuschneiden.

In ähnlicher Weise hat der Verfassungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Getränkesteuer unter Berufung auf § 8 Abs 4 F-VG und seiner Vorläuferbestimmung²⁸ bereits wiederholt dargelegt, dass die entgeltliche Abgabe von Getränken nicht von der Getränkesteuer betroffen sein darf, wenn die Partei den eindeutigen Nachweis liefert, dass das Getränk nicht innerhalb der Grenzen einer Gemeinde, sondern in einer anderen Gemeinde dem Konsum zugeführt werden soll.²⁹ Eine bereits eingehobene Steuer muss der Partei rückvergütet werden. Die Verpflichtung zur (anteiligen) Befreiung wurde nicht davon abhängig gemacht, ob die betreffenden Einkünfte außerhalb des Erhebungsgebiets der Besteuerung unterliegen oder nicht.³⁰

Überträgt man diese Überlegungen auf § 15 Abs 2 Tiroler Vergnügungssteuergesetz, zeigt sich zum einen, dass die *vollständige* Befreiung, wenn der Unternehmer der Veranstaltung bereits in einer anderen Gemeinde Steuer entrichtet hat, finanzverfassungsrechtlich nicht notwendig ist. Zum anderen hat die Gemeinde den nicht in ihrem Erhebungsgebiet gelegenen Anteil der Veranstaltung unabhängig davon, ob der Tatbestand bereits in einer anderen Gemeinde zu steuerlichen Konsequenzen geführt hat, zu befreien. Die »subject-to-tax« Klausel ist daher im Lichte des VwGH-Erkenntnisses vom 22.12.2005, 2004/15/0063, unzulässig: Die geschilderte Rechtsprechung deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber den Besteuerungstatbestand von Vorneherein nicht so weit fassen darf, dass Aktivitäten außerhalb der Gemeinde erfasst sind. Somit ist es aber auch verfehlt, den Steuerpflichtigen dazu anzuhalten, einen Besteuerungsnachweis zu erbringen, um die Befreiung für den außerhalb der Gemeinde stattfindenden Teil der Veranstaltung in Anspruch nehmen zu können. Die Forderung nach der Erbringung eines Besteuerungsnachweises ist nur dann gerechtfertigt, wenn der Abgabepflichtige die – finanzver-

fassungsrechtlich nicht notwendige – Befreiung des im Erhebungsgebiet gelegenen Anteils beanspruchen will.

Die Rechtsprechung verlangt somit offenbar die Anwendung einer Befreiungsmethode eigener Art, bei der eine Aufteilung nach den Erhebungsgebieten vorzunehmen ist. Die Vornahme einer gebietsmäßigen Abgrenzung gestaltet sich aber nicht in jedem Fall so geradlinig wie im Fall der Vergnügungs- oder Getränkesteuer. Die Ermittlung sachadäquater Abgrenzungskriterien kann auf Schwierigkeiten stoßen, wenn der Besteuerungsgegenstand einer regionalen Abgabe nicht leicht greifbar ist. Beispielsweise ist Besteuerungsobjekt einer Fremdenverkehrsabgabe das unmittelbare oder mittelbare wirtschaftliche Interesse am Fremdenverkehr begrenzt auf wirtschaftliche Vorgänge im entsprechenden Erhebungsgebiet. Der Verfassungsgerichtshof hatte die Frage zu beantworten, nach welchen Kriterien die Aufteilung vorzunehmen ist, um die Besteuerung von Tätigkeiten, die unmittelbar oder mittelbar am Tourismus interessiert sind, mit gebietsmäßigem Konnex, zu gewährleisten. Die Rechtsprechung hat schon früh herausgearbeitet, dass der von einer im Erhebungsgebiet gelegenen Betriebsstätte ausgeführte Jahresumsatz ein sachadäquates Mittel zur Erfassung des ausschließlich dort entstandenen Fremdenverkehrsnutzens ist.³¹ Umsätze, die in andere Erhebungsgebiete ausgeführt werden, sind somit in die Bemessungsgrundlage nicht einzubeziehen.

Der auf die einzelnen im Erhebungsgebiet gelegenen Betriebsstätten entfallende Jahresumsatz ist nicht ohne praktische Schwierigkeiten zu eruieren. Der Steiermärkische Landesgesetzgeber hat dies erkannt und in § 28 Abs 2 Steiermärkisches Tourismusgesetz³² geregelt, dass der Umsatz auf die einzelnen Gemeinden, in denen sich Betriebsstätten befinden, wie folgt aufzuteilen ist, wenn sich der im Gebiet der einzelnen Tourismusgemeinden erzielte Umsatz nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand feststellen lässt: »Die Anteile der einzelnen Gemeinden am Umsatz sind nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne in den einzelnen Betriebsstätten zu berechnen.« Diese pauschale Betrachtungsweise ist verfassungsrechtlich unproblematisch. Der Verfassungsgerichtshof hat in seiner bisherigen Judikatur grundsätzlich auch keine Bedenken gegen jene Regelungen gehabt, die eine Pauschalierung einer Fremdenverkehrsabgabe von Ferienwohnungen unter Annahme einer durchschnittlichen Übernachtungszahl vorsahen, wenn sie den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprachen und im Interesse der Verwaltungs-

28 Vgl dazu *Ruppe*, § 8 F-VG, in Korinek/Holoubek (Hrsg) Bundesverfassungsrecht, Rz 27.

29 Die Getränkesteuer auf alkoholische Getränke wird nicht mehr erhoben. Die Aufhebung erfolgte mit einer Änderung des FAG 1997 (vgl BGBl I 29/2000, mit Wirkung vom 9.3.2000). Die Aufhebung des Erhebungsrechts der Getränkebesteuerung hinsichtlich der Veräußerung von nichtalkoholischen Getränken und Speiseeis erfolgte durch das FAG 2001 (BGBl I 3/2001) mit Wirkung ab dem 1.1.2001.

30 VfSlg 2796/1955; VfSlg 5088/1965; VfSlg 8099/1977; VfSlg 11852/1988; VfSlg 13547.

31 VfSlg 5811/1968; VfSlg 5995/1969; VfSlg 6205/1970; VfSlg 11640/1988; VfSlg 15215/1998; VfSlg 16198/2001; VfSlg 17384/2004; VfSlg 17784/2006.

32 LGBI 55/1992 idF 81/2010.

ökonomie lagen.³³ Vor diesem Hintergrund erscheint dagegen eine Vorschrift bedenklich, wonach die Abgabe »mit dem der Anzahl der einhebungsberechtigten Gebietskörperschaften entsprechenden Bruchteil« festzusetzen ist, wenn der Abgabepflichtige innerhalb der Verjährungsfrist nachweist, wegen des gleichen Abgabentatbestands auch gegenüber anderen inländischen Gebietskörperschaften abgabepflichtig zu sein. Die betreffende Regelung stammt aus dem nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Wiener Anzeigenabgabengesetz 1983.³⁴ Gegenstand der Anzeigenabgabe ist die mit einer Anzeige verbundene Werbewirkung. Schon aufgrund der möglicherweise völlig unterschiedlichen Größe oder Bevölkerungsdichte widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die Werbewirkung in jedem Erhebungsgebiet identisch ist.

2. Anrechnungsmethode

Die Anrechnung ausländischer Steuern ist als Steuerbetragsermäßigung konzipiert. Der Ansässigkeitsstaat rechnet auf die vom Einkommen zu erhebende Steuer jenen Betrag an, der der im Quellenstaat gezahlten Steuer entspricht. Die Anrechnungsmethode stellt sicher, dass bei manchen unternehmerischen Auslandsaktivitäten das inländische Steuerniveau zum Tragen kommt. Die endgültige Steuerbelastung wird durch das höhere Steuerniveau der beteiligten Staaten bestimmt. Die Anrechnungsmethode kann einerseits nach dem Konzept der Vollarrechnung ausgestaltet sein. Dann kürzt der Absolutbetrag der im Ausland entrichteten Steuer die inländische Steuer in seiner vollen Höhe, wobei sie nicht über den Betrag der im Ansässigkeitsstaat insgesamt entrichteten Steuer hinausgeht. Nach den Bestimmungen der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen ist die Anrechnung der ausländischen Steuern hingegen stets betragsmäßig begrenzt. Die Anrechnung der ausländischen Steuern erfolgt nur bis zum Betrag der inländischen Steuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

In den landesgesetzlichen Regelungen und Regelungen der Gemeinden lassen sich kurios anmutende Beispiele finden, die dem Konzept der Anrechnungsmethode folgen: Nach § 12 Abs 4 Z 1 Oberösterreichisches Hundehaltegesetz vermindert sich die Abgabepflicht um jene Beträge, die im selben Haushaltsjahr von wem auch immer für denselben Hund in einer oberösterreichischen Gemeinde entrichtet wurden.³⁵ Wenn für den-

selben Hund in keiner anderen oder in einer Gemeinde außerhalb Oberösterreichs eine Abgabe entrichtet wurde, besteuert die betroffene Gemeinde die Hundehaltung während eines Jahres zur Gänze, obwohl der Hund nicht während des gesamten Zeitraumes in ihrem Gebiet gehalten wurde. Auch § 9 Abs 3 des Steiermärkischen Hundeabgabengesetz führt zu diesem – finanzverfassungsrechtlich bedenklichen – Ergebnis:³⁶ Nach dieser Bestimmung kann wer mit einem bereits in einer anderen österreichischen Gemeinde zu dieser Abgabe herangezogenen Hund zuzieht, gegen Ablieferung der Abgabequittung die Einrechnung der bereits für den gleichen Zeitraum entrichteten Abgabe verlangen. Aus finanzverfassungsrechtlicher Sicht dürfte – zumindest wenn man den von der Rechtsprechung entwickelten und oben kritisch referierten Überlegungen folgt – der Landesgesetzgeber verpflichtet sein, jenen Anteil zu befreien, der auf den Zeitraum entfällt, in der derselbe Hund – während desselben Veranlagungszeitraums – in einer anderen österreichischen Gemeinde gehalten wurde und zwar unabhängig davon, ob die Hundehaltung dort einer Abgabepflicht unterlegen ist.

§ 4 Abs 5 eines Beschlusses des Wiener Gemeinderats über die Ausschreibung einer Abgabe für das Halten von Hunden im Gebiete der Stadt Wien sieht vor, dass die Abgabe bis zur Höhe der in Wien zu entrichtenden Abgabe anzurechnen ist, wenn der Abgabepflichtige nachweist, dass ein Hund zum überwiegenden Teil des Abgabensjahres außerhalb des Gebietes der Stadt Wien gehalten wurde.³⁷ Die Bestimmung knüpft zwar nicht an eine Abgabepflicht in einer anderen Gemeinde an, macht die »Anrechnung« aber davon abhängig, ob der Hund »zum überwiegenden Teil des Abgabensjahres außerhalb des Gebietes der Stadt Wien gehalten wurde«. Wenn der Hund überwiegend im Gebiet der Stadt Wien oder zu gleichen Teilen in Wien und außerhalb Wiens gehalten wurde, ist die Bestimmung nicht anwendbar. Die Stadt Wien ist aber auch in solchen Fällen – zumindest im Lichte der hier referierten Rechtsprechung – finanzverfassungsrechtlich verpflichtet, jenen, nicht nur ganz geringfügigen Anteil zu befreien, der auf den Zeitraum entfällt, in der derselbe Hund – während desselben Veranlagungszeitraums – in einer anderen Gemeinde gehalten wurde. Es ist kein Grund ersichtlich, der die Stadt Wien dazu berechtigen könnte, einen nicht auf Wien entfallenden Anteil zu besteuern, wenn der Hund nicht zum überwiegenden Teil des Abgabensjahres außerhalb des Gebietes der Stadt Wien gehalten wurde.

33 VfSlg 5022/1965; VfSlg 7136/1973; VfSlg 7286/1974; VfSlg 8452/1978; VfSlg 9608/1983; VfSlg 9624/1983; VfSlg 15973/2000.

34 Siehe dazu Hödl, Kommentar zu den Anzeigenabgabe- und Ankündigungsabgabengesetzen (1987) 70 f.

35 LGBl 147/2002 idF 124/2006.

36 LGBl 24/1950 idF 56/2006.

37 ABl 11/1985 idF 51/2009.

3. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als verfassungsrechtliche Schranke?

Die hier dargelegten Beispiele illustrieren, dass sich die Länder und Gemeinden nicht in allen Fällen bemühen, die von ihnen geschaffenen Besteuerungstatbestände so auszugestalten, dass Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Abgaben anderer Gebietskörperschaften vermieden wird. Allerdings gibt es häufig Regelungen, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung dienen. Dabei ist eine große Vielfalt anzutreffen. Die Regelungen sehen teilweise die – oft auch mit einer »subject-to-tax-Klausel« verbundene – Befreiungsmethode vor, teilweise auch die Anrechnungsmethode.

Geht man von den Überlegungen aus, die der Verfassungsgerichtshof in seinem Erk VfSlg 15395 zur Ankündigungsabgabe entwickelt hat, stößt diese Methodenvielfalt auf Bedenken. Für die Befreiungsmethode mit »subject-to-tax-Klausel« könnte demnach ebenso wie für die Anrechnungsmethode kein Platz sein, denn die Anwendung beider Methoden setzt voraus, dass die Gebietskörperschaft auch berechtigt ist, Sachverhalte zu erfassen, die sich ganz oder zumindest zu einem nicht unerheblichen Teil außerhalb ihres Gebiets abspielen. Die Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung greift dann, wenn der Sachverhalt tatsächlich einer weiteren Besteuerung durch eine andere Gebietskörperschaft ausgesetzt ist. Im Lichte der geschilderten Rechtsprechung müssten bereits die finanzausgleichsrechtlichen Ermächtigungen und dann auch in weiterer Folge die die Besteuerung regelnden Vorschriften selbst so gestaltet sein, dass eine derartige Doppelbesteuerung gar nicht in Betracht kommt.

Die hier angestellte Analyse der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs hat aber gezeigt, dass derart weitreichende Schlussfolgerungen aus dieser Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht angebracht sind. Die Argumentationskette des Verfassungsgerichtshofs ist brüchig, sie sollte daher nicht verallgemeinert werden. Sieht man die eigentliche normative Grundlage der vom Verfassungsgerichtshof getätigten Aussagen im finanzausgleichsrechtlichen Tatbestand der »Abgabe von Ankündigungen«, so muss für jede Abgabe gesondert geprüft werden, welchen Spielraum die finanzausgleichsrechtliche – oder in anderer Weise vorgenommene – Ermächtigung für ihre Ausgestaltung lässt und ob daher Doppelbesteuerung von Vorneherein vermieden wird. Kann eine Abgabe zulässigerweise auch so ausgestaltet werden, dass Überschneidungen mit Abgaben anderer Gebietskörperschaften nicht ausgeschlossen sind, ist nicht auszuschließen, dass dem die Abgabe regelnden Gesetzgeber auch die Zuständigkeit zukommt, Abhilfe bei Doppelbesteuerung zu schaffen. Dem Verfassungsgerichtshof ist jedenfalls insoweit zu folgen,

dass § 7 Abs 4 F-VG die Erlassung derartiger Regelungen nicht ausschließlich dem Bund vorbehält.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Der Vergleich zwischen Problemen der Doppelbesteuerung auf internationaler Ebene und auf föderaler Ebene ist lehrreich. Er zeigt auf, dass die Problemlagen oft ähnlich sind und sich auch die Normsetzer ähnlicher Mechanismen bedienen, um dieser Probleme Herr zu werden. Der Blick auf die Regelungen der DBA schärft das Verständnis für die von den Ländern und Gemeinden vorgesehenen ähnlichen Maßnahmen. Die Parallelen dürfen aber auch nicht überbetont werden. Die Analyse des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofs VfSlg 15395 zeigt auf, dass sich der Verfassungsgerichtshof auf allzu dünnes Eis begeben hatte, als er Grundsätze des Internationalen Steuerrechts herangezogen hat, um konkrete finanzverfassungsrechtliche und –finanzausgleichsrechtliche Auslegungsfragen zu lösen. Zum einen haben diese vom Verfassungsgerichtshof herangezogenen Grundsätze auch im Internationalen Steuerrecht mehr didaktischen als normativen Wert, denn sie sind zu vage, um für konkrete normative Ableitungen tauglich zu sein. Zum anderen haben die geschilderten Beispielsfälle aus der Praxis der Landes- und Gemeindevorschriften gezeigt, dass der Spielraum der Gesetzgeber in kaum hinzunehmender Weise begrenzt wäre, wenn man mit den vom Verfassungsgerichtshof im Erk VfSlg 15395 gezogenen Schlussfolgerungen ernst machen würde.

Korrespondenz:

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang

Mag. Lisa Paterno

beide:

Institut für Österreichisches und

Internationales Steuerrecht

Wirtschaftsuniversität Wien

Althanstrasse 39-45

1090 Wien

e-mail: michael.lang@wu.ac.at

e-mail: lisa.paterno@wu.ac.at

www.spektrum-der-rechtswissenschaft.at