

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., Gde X, R-Straße-xx, vertreten durch XY, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, GDe Y, N-Straße-yy, über die Beschwerde vom 26. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z, Ge Z, S-Straße-zz, vom 29. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) war im Streitjahr im Inland ansässig und bezog ua. aus seiner Tätigkeit als Lehrer bei der Liechtensteinischen Musikschule in GDE A, R-Gasse-aa, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach einem entsprechenden Vorhalteverfahren (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 3.5.2018) veranlagte das Finanzamt den Bf. mit Bescheid vom 29. Juni 2018 zur Einkommensteuer für das Jahr 2016; dabei unterzog es - ausgehend vom inländischen Besteuerungsrecht - diese liechtensteinischen Einkünfte, welche der Bf. von der der Liechtensteinischen Musikschule bezog, als Grenzgängereinkünfte unter Anrechnung der ausländischen Steuer iHv 5.471,62 € der Besteuerung. Begründend führte die Abgabenbehörde dazu Folgendes aus:

""Mit BGBl. III Nr. 8/2007 vom 25. Jänner 2017 wurde der Art. 19 DBA-Liechtenstein in der Weise geändert, dass nunmehr dessen Überschrift "Öffentlicher Dienst" (bisher "Öffentliche Funktionen") lautet und die Wortfolge in dessen Abs. 1 "in Ausübung öffentlicher Funktionen" ersatzlos gestrichen wurde. Wirksamkeit: ab dem Steuerjahr 2015 (offene Veranlagungen). Einkünfte von in Liechtenstein im öffentlichen Dienst

beschäftigten Grenzgängern fallen grundsätzlich unter Art. 19 Abs. 1 DBA-FL und sind daher unter Progressionsvorbehalt zu befreien. Ausgenommen sind jene Einkünfte, welche im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit stehen, also einem Betrieb gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen sind. Diese sind unter Anwendung des Art. 19 Abs. 2 iVm Art. 15 DBA-Liechtenstein in Österreich zu erfassen. Bedienstete folgender Institutionen fallen weiterhin unter Art. 19 (1): FMA, Universität FL, Liechtensteinische AHV, IV, FAK und Vorsorgeeinrichtungen gem. dem Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge des Staates. Dh. die Einkünfte von der Musikschule 2016 sind voll zu erfassen."

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 26. Juli 2018 ersuchte die steuerliche Vertretung des Bf. um Stattgabe der Beschwerde, konkret die Lehrereinkünfte, welche der Bf. an der Musikschule in A/Liechtenstein iHv 90.374,61 € laut beiliegender Ermittlung und laut eingereichter Steuererklärung 2016 erzielte, im Wege des steuerlichen Progressionsvorbehaltes in der steuerlichen Veranlagung des Jahres 2016 zu erfassen, und führte dazu Nachstehendes (wörtlich) aus:

"Das Rechtsmittel der Beschwerde richtet sich gegen die Besteuerung der von Herrn Bf an der Liechtensteinischen Musikschule in GDE A erzielten Lehrereinkünfte, welche laut Steuerbescheid 2016 in Österreich der Besteuerung unterzogen wurden.

Die Lehrereinkünfte von Herrn Bf an der Liechtensteinischen Musikschule in GDE A werden vom Staat Liechtenstein besteuert und laut Aussage der Steuerverwaltung in Liechtenstein steht das Recht der Besteuerung in Anwendung der Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen den Staaten Österreich und Liechtenstein dem Staat Liechtenstein zu.

Nachdem das grundsätzliche Recht der Besteuerung von ausländischen Einkünften grundsätzlich in Anwendung der Bestimmungen des DBA nur einem Staate zusteht, dürfen die Lehrereinkünfte von Bf, welche er an der Liechtensteinischen Musikschule in GDE A erzielt, nicht der vollen Besteuerung in Liechtenstein und in Österreich unterzogen werden, sondern sind im Wege des sogenannten "Progressionsvorbehaltes" bei der steuerlichen Veranlagung in Österreich zu berücksichtigen.

Im Weiteren bringe ich im Wege der Beschwerde folgende Argumente vor, denen zu Folge die Lehrereinkünfte von Bf, welche dieser an der Liechtensteinischen Musikschule in GDE A erzielt, in Liechtenstein der Besteuerung unterliegen:

1.) Anwendung des DBA Österreich - Liechtenstein: Vom Amt wird in der Bescheidsbegründung angeführt:

"Arbeitnehmer, die bei einer Stiftung öffentlichen Rechts - um eine solche handelt es sich auch bei der Musikschule Liechtenstein - angestellt sind, erbringen ihre Dienste nicht gegenüber dem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften, sondern gegenüber der eine selbständige juristische Person darstellenden Stiftung.

Ein unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumierbarer Sachverhalt liegt daher nicht vor, weshalb die aus der Grenzgängertätigkeit erzielten Einkünfte gemäß Art. 19 Abs. 2 iVm Art. 15 DBA-Liechtenstein in Österreich zu erfassen sind."

Hierzu ist Folgendes festzustellen:

Nach dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19. September 1989, Z 04 3202/2-IV/4/89, AÖFV Nr. 281/1989, betreffend österreichisch-liechtensteinisches DBA, Artikel 19, Bezüge aus öffentlichen Kassen - Abgrenzung zwischen Hoheitsverwaltung und Wirtschaftsverwaltung, wurde im Rahmen eines mit der Liechtensteinischen Steuerverwaltung durchgeführten Verständigungsverfahrens Einvernehmen darüber erzielt, dass unter Art. 19 Abs. 2 des DBA Tätigkeiten von Gebietskörperschaften fallen, die nach österreichischer Rechtslage land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder Betriebe gewerblicher Art darstellen. Unter den Beispielen für die Wirtschaftsverwaltung öffentlich-rechtlicher Körperschaften bzw. Betriebe gewerblicher Art werden in der Anlage zu dieser Verständigungsregelung unter anderem Musikschulen angeführt. In weiteren Verständigungsgesprächen vom 30. November 1990 wurde festgestellt, dass das innerstaatliche Recht beider Vertragsstaaten insofern übereinstimmt, **als öffentliche bzw. mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen der Hoheitsverwaltung iSd Art. 19 Abs. 1 des DBA zugeordnet werden.**

Diese Auslegung des DBA, welche seit 1989 unverändert vom BMF vertreten wird, wurde seitens der österreichischen Finanzverwaltung auch bis dato d.h. bis 2015 angewendet. Nach der Verordnung BGBl III Nr. 8/2017 vom 25. Jänner 2017 entfällt als Reaktion auf das Erkenntnis des VfGH vom 25. September 2015, V 41/2015, RdW 2015/640, in Art. 19 Abs. 1 des DBA Liechtenstein die Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen" und die Überschrift lautet nunmehr "Öffentlicher Dienst". Diese Änderung findet bereits auf Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Jänner 2015 beginnen.

Somit ist nun meiner Auffassung nach auch klaggestellt, dass nicht die konkrete Tätigkeit der Einzelperson maßgeblich ist, sondern die Einstufung des Arbeitgebers, welcher Leistungen für den "öffentlichen Dienst" erbringt bzw. für den "öffentlichen Dienst" tätig ist. Vom Arbeitgeber von Herrn Bf wurde von der Musikschule in Liechtenstein folgende Stellungnahme zur Besteuerung von Musikschullehrern, welche ihren Wohnsitz in Österreich innehaben, bezogen:

Die Liechtensteinische Musikschule ist eine Stiftung des öffentlichen Rechts. Der Staat Liechtenstein ist alleiniger Eigentümer der Stiftung Liechtensteinische Musikschule und mit Gesetz begründet. Ob die Lehrer nun aus steuerlicher Sicht öffentliche Angestellte sind oder nicht, ist derzeit Gegenstand der Abklärungen auf Regierungsebene zwischen Liechtenstein und Österreich. Die Meinungen gehen dabei auseinander, wem das Besteuerungsrecht für die in Liechtenstein erzielten Einkünfte zusteht.

Die Einkünfte der Musiklehrer - auch jene, die ihren Wohnsitz in Österreich innehaben - sind wie in der Vergangenheit bei der Liechtensteinischen Steuerverwaltung mittels der jährlichen Steuererklärung zu deklarieren.

Aufgrund folgender Argumente unterliegen die Lehrereinkünfte an der Musikschule Liechtenstein der Besteuerung in Liechtenstein:

- Die Musikschule leistet einen staatlichen und öffentlichen Bildungsauftrag, der im Gesetz über die Liechtensteinische Musikschule (LMSG) definiert ist.

- *Musikschule ist in Liechtenstein Staatsaufgabe und nicht wie in Österreich an die Gemeinden bzw. Bundesländer delegiert. Die Finanzierung ist aber ähnlich geregelt (Staat, Gemeinde, Schulgeld).*
- *Der gesetzliche Bildungsauftrag der Musikschule verleiht damit der Wichtigkeit musikalischer Ausbildung im öffentlichen liechtensteinischen Schulsystem Ausdruck.*
- *Das Dienstreglement über die Anstellung der Lehrpersonen an der Liechtensteinischen Musikschule lehnt sich stark an das Dienst- und Besoldungsrecht der Lehrer unserer öffentlichen Schulen an.*
- *Die Besoldung und die Besoldungseinstufungen der Mitarbeitenden erfolgen nach den gleichen Parametern wie bei den Lehrpersonen der öffentlichen Schulen bzw. der Landesverwaltung.*
- *Die Musiklehrpersonen erteilen im Auftrag des Liechtensteinischen Gymnasiums im Profulfach "Musik, Kunst und Pädagogik" den Instrumentalunterricht und geben hierfür Semesternoten ab, welche ins Semesterzeugnis bzw. in die Maturanote einfließen. Insoweit haben sie dieselbe Aufgabe und Funktion wie Gymnasiallehrpersonen.*
- *Ein Zusammenhang der Musikschule mit kaufmännischer und gewerblicher Tätigkeit ist nicht herzustellen. Die Musikschule ist nicht gewinnorientiert. Einnahmen der Musikschule bestehen 75% aus staatlichen Mitteln und 25% aus Schulgeldern. Eine Ungleichbehandlung gegenüber der Uni, welche auch Studiengebühren verlangt, ist deshalb nicht nachvollziehbar."*

Nach wie vor davon ausgehend, dass das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte des Bf. aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit bei der Musikschule Liechtenstein nach der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein Österreich zukommt, wies das Finanzamt in der Folge die gegenständliche Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 10. August 2018 ab; dabei führte die Abgabenbehörde begründend aus, dass über den vorliegenden Sachverhalt mittlerweile in mehreren Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts abgesprochen worden sei. Die aktuelle Rechtsprechung sei sich einig, dass die Einkünfte eines Lehrers an der Liechtensteinischen Musikschule nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fielen. Es werde diesbezüglich insbesondere auf die BFG-Erkenntnisse vom 5. Juli 2018, RV/1100202/2017, und vom 28. Juni 2018, RV/110054/2018, verwiesen.

Die steuerliche Vertretung des Bf. beantragte in der Folge mit Schriftsatz vom 19. September 2018, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, womit die Beschwerde wiederum als unerledigt galt. Dabei wiederholte sie im Wesentlichen ihr Beschwerdevorbringen.

Mit Vorlagebericht vom 25. September 2018 legte das Finanzamt - wie dem Bf. bzw. seiner steuerlichen Vertretung mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei führte die Abgabenbehörde ua. aus, dass vom Bundesfinanzgericht bereits festgestellt worden sei (zB RV/1100054/2018; RV 1100202/2017), dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Musikschule Liechtenstein in Österreich nicht unter Progressionsvorbehalt steuerbefreit, sondern voll

steuerpflichtig seien (Anrechnungsmethode), zumal es sich beim Arbeitgeber um eine Stiftung handle.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat bereits wiederholt in der gegenständlichen Beschwerdesache vergleichbaren (ua. auch das Veranlagungsjahr 2016 betreffenden) Beschwerdefällen unter Bedachtnahme auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151; VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200) streitwesentlich festgestellt, dass das Besteuerungsrecht an Einkünften von im Inland ansässigen Beschwerdeführern bzw. Beschwerdeführerinnen aus deren nichtselbständigen Lehrtätigkeiten an der Liechtensteinischen Musikschule nach der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein Österreich und *nicht* nach der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dem Fürstentum Liechtenstein zukommt (vgl. BFG 28.6.2018, RV/1100201/2017; BFG 28.6.2018, RV/1100054/2018; BFG 29.6.2018, RV/1100431/2017; BFG 29.6.2018, RV/1100024/2018; BFG 2.7.2018, RV/1100206/2017; BFG 5.7.2018, RV/1100202/2017; BFG 27.12.2018, RV/1100342/2018; BFG 27.12.2018, RV/1100366/2018; BFG 25.2.2019, RV/1100247/2018; BFG 13.5.2019, RV/1100001/2018; BFG 13.5.2019, RV/1100018/2018; BFG 27.12.2019, RV/1100517/2017; BFG 16.1.2020, RV/1100042/2018; siehe dazu unter <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e2s1>).

Das Bundesfinanzgericht hat dabei im Wesentlichen ausgeführt, dass im Hinblick auf die Liechtensteinische Musikschule als Arbeitgeberin der beschwerdeführenden Lehrer bzw. -innen von einer (im Handelsregister eingetragenen) selbständigen und rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts auszugehen sei und die jeweiligen Arbeitsverhältnisse sohin nicht mit dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften, sondern eben mit einer eigenständigen juristischen Person bestanden hätten. Da die Liechtensteinische Musikschule eine rechtlich selbständige Körperschaft des öffentlichen Rechts sei, komme im Übrigen auch eine Qualifikation als (ein vom Staat oder einer Gebietskörperschaft errichtetes) Sondervermögen nicht in Betracht.

Die jeweiligen Beschwerdeführer bzw. -innen hätten ihre Dienste sohin - entgegen den tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der in Rede stehenden Kassenstaatsregel - gegenüber einer (mit dem Staat Liechtenstein bzw. einer seiner Gebietskörperschaften nicht identen) Stiftung mit eigener Rechtspersönlichkeit erbracht, die letztlich auch Schuldnerin der ausbezahlten Bezüge gewesen sei.

Wegen des klaren Wortlautes "*Vertragstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften*" sei ein Durchgriff durch zwischengeschaltete (juristische) Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht möglich.

Die Kassenstaatsregelung könne darüber hinaus auch deshalb nicht zur Anwendung gelangen, weil die Liechtensteinische Musikschule nicht überwiegend hoheitlich tätig sei.

Der erkennende Richter schließt sich diesen Überlegungen und Einschätzungen an und kann daher vor diesem Hintergrund auch der gegenständlichen Beschwerde kein Erfolg beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber den vom Bundesfinanzgericht bereits beurteilten Sachverhalten nichts Ausschlaggebendes geändert hat.

An dieser Stelle wird auf die umfangreich begründenden Ausführungen in den oben bezeichneten Beschwerdeentscheidungen des Bundesfinanzgerichtes verwiesen, welche insoweit auch einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Februar 2020