

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag. Peter Bilger, die Richterinnen Mag.^a Claudia Mauthner sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Wolfgang Bahl und Bernd Feldkircher in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 18. März 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 15. Februar 2016 betreffend Einkommensteuer 2014 zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem angefochtenen Bescheid unterzog das Finanzamt die Einkünfte der Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin bei der Musikschule Liechtenstein unter Anrechnung der liechtensteinischen Quellensteuer der Einkommensteuer. In der Bescheidebegründung gab es dazu an, die Einkünfte der Bf. seien nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, sondern unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein zu subsumieren.

Mit Beschwerde vom 18.3.2018 stellte die Bf. durch ihre Steuervertretung die Anträge,

- dass die Einkünfte der Bf. aus ihrer Tätigkeit bei der Musikschule nach Art. 19 DBA-Liechtenstein als in Österreich steuerfrei unter Vorbehalt der Progression behandelt werde,
- dass der gesamte Senat über die Beschwerde entscheide und

- dass die Entscheidung über die Beschwerde bis zur rechtskräftigen Erledigung über einen Antrag auf Erlassung eines Freistellungsbescheides nach § 48 BAO sowie bis zum Abschluss eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA-Liechtenstein gemäß § 271 BAO ausgesetzt werde.

Inhaltlich wandte die Steuervertretung gegen die steuerliche Behandlung der Einkünfte durch das Finanzamt ein, die Einkünfte der Lehrer*innen der Musikschule Liechtenstein seien in langjähriger Verwaltungspraxis gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein als in Österreich steuerfrei unter Progressionsvorbehalt behandelt worden. Von dieser Verwaltungspraxis sei erst nach Aufhebung der zu Art. 19 DBA-Liechtenstein ergangenen Verordnung BGBl. II Nr. 459/2013 durch den Verfassungsgerichtshof (VfGH 25.9.2015, V 41/2015/11) ab dem Jahr 2015 abgegangen worden. Abweichend von dieser Praxis seien aber die Einkünfte der Bf. bereits im Jahr 2014 steuerpflichtig behandelt worden. Damit sei gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verstoßen worden, denn es bestehe kein Grund, die Einkünfte der Bf. höher zu besteuern als die anderer Lehrer*innen der Musikschule Liechtenstein. Zudem habe der Verfassungsgerichtshof die Präjudizialität der Verordnung bejaht, weshalb die nach Art 139 B-VG in verfassungsgerichtlichen Verfahren geltende Anlasswirkung gelte und die Aufhebung dieser Verordnung erst ab Kundmachung des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes wirksam sei.

Auch die liechtensteinische Steuerverwaltung vertrete die Auffassung, dass eine Steuerpflicht der Einkünfte der Musiklehrer*innen in Österreich dem DBA-Liechtenstein und den Vereinbarungen zwischen der österreichischen und der liechtensteinischen Steuerverwaltung widerspreche. Der liechtensteinische Staatsgerichtshof habe entschieden, dass Musiklehrer*innen öffentlich-rechtliche Angestellte seien, und der liechtensteinische OGH habe festgestellt, dass die Musikschule Liechtenstein einen „Staatsauftrag“ habe.

Die Bf. habe im guten Glauben auf die Verwaltungspraxis vertrauen können. Dazu werde auf entsprechende Ausführungen in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht, Rz 16, 17, 39-41, 50 und 51 zu Art. 19 verwiesen. Die beiden Autoren kritisierten an anderer Stelle zu Recht, dass bisher keine ausreichende Prüfung der Auslegungsregeln der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) erfolgt sei (Jirousek/Loukota, ÖStZ 2016, 52ff). Bei Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben, einer Auslegung des Art. 19 DBA-Liechtenstein nach der gewöhnlichen Bedeutung des Wortlautes sowie des Art. 31 Abs. 3 WVK, wonach bei der Auslegung von internationalen Verträgen auch die Übereinkunft der Vertragsparteien zu berücksichtigen sei, sei die VO BGBl. II Br. 459/2013 weiterhin auf den Beschwerdefall anzuwenden.

Schließlich sei im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt worden, dass die Bf. einen 13. Monatslohn bezogen habe, der nach § 67 Abs. 1 EStG mit einem festen Steuersatz zu versteuern sei. Dazu werde die Lohnabrechnung für den Monat November 2014 angeschlossen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung vom 23.10.2018 ab. Die an die Bf. gezahlten Vergütungen stammten von einer selbständigen juristischen Person öffentlichen Rechts und nicht vom Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaft und auch nicht aus einem vom Staat Liechtenstein oder einem seiner Gebietskörperschaften errichteten Sondervermögen. Die Einkünfte der Bf. seien daher nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, sondern unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein zu subsumieren.

Mit dem Vorlageantrag vom 23.11.2018 wiederholte die Steuervertretung die mit der Beschwerde gestellten Anträge.

Am 10.12.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 5.12.2018 stellte die Steuervertretung einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens zur Frage der Anwendung des Art. 19 DBA-Liechtenstein auf die Vergütungen der Musikschule Liechtenstein und auf Erlassung eines Freistellungsbescheides nach § 48 BAO für die auf die Einkünfte der liechtensteinischen Musikschule entfallende Einkommensteuer 2014.

Mit Bescheid vom 10.4.2019, GZ. BMF-010224/0052-IV/8/2019, wies das Bundesministerium für Finanzen den Antrag der Bf. auf Beseitigung der Doppelbesteuerung nach § 48 BAO ab. Zur Begründung führte es aus, die Tätigkeit der Bf. sei unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein zu subsumieren, eine Doppelbesteuerung liege aufgrund der Anrechnung der liechtensteinischen Steuer aber nicht vor.

Mit Schreiben vom 29.9.2020, GZ. 2020-0.582.833, teilte das Bundesministerium für Finanzen dem sachbearbeitenden Richter mit, dass im Besteuerungsfall der Bf. keine Einigung mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung erzielt werden habe können und das Verständigungsverfahren daher gescheitert sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Streitjahr 2014 bei der Musikschule Liechtenstein in ***1*** tätig. Ihr Wohnsitz befand sich in ***Bf1-Adr***.

Die Musikschule Liechtenstein ist eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts mit Sitz in Vaduz (Art. 1 des Gesetzes vom 20.11.2009 über die Musikschule Liechtenstein – LMSG und Art. 1 der Statuten der Musikschule). Zweck der Stiftung ist es, Unterricht in Instrumental- und Vokalmusik zu erteilen und das musikalische Leben des Landes zu fördern (Art. 3 LMSG, Art. 2 der Statuten). Der Staat Liechtenstein stellt der Stiftung geeignete Unterrichtsmöglichkeiten

unentgeltlich zur Verfügung. Die Einkünfte der Musikschule sind a) der Staatsbeitrag, b) Schuldgelder, welche mindestens 25% der Aufwendungen decken und c) sonstige Einkünfte wie Schenkungen und Legate (Art. 4 LMSG, Art. 3 der Statuten). Die Organe der Musikschule sind a) der Stiftungsrat, b) die Direktion und c) die Revisionsstelle (Art. 7 LMSG, Art. 4 der Statuten). Der Stiftungsrat besteht aus fünf bis sieben Mitgliedern, die von der Regierung jeweils für eine Amtsdauer von vier Jahren gewählt werden. Ihm obliegt u.a. die Oberleitung der Stiftung (Art. 9 LMSG, Art. 5 der Statuten). Die Direktion wird durch den Stiftungsrat nach öffentlicher Ausschreibung bestellt. Sie führt die operativen Geschäfte der Stiftung unter eigener Verantwortung (Art. 10 LMSG, Art. 7 der Statuten). Die Revisionsstelle wird von der Regierung gewählt (Art. 11 LMSG, Art. 8 der Statuten).

Aus ihrer Tätigkeit bei der Musikschule Liechtenstein bezog die Bf. im Jahr 2014 Bruttobezüge in Höhe von 80.084,00 CHF bzw. 64.945,48 Euro, von denen Sozialversicherungsbeiträge in Höhe 12.029,00 CHF bzw. 9.755,12 Euro einbehalten wurden. In den Bruttobezügen war auch ein 13. Monatslohn in Höhe von 6.061,60 CHF bzw. 4.9915,76 Euro enthalten. Von den Bruttobezügen behielt die liechtensteinische Steuerverwaltung eine Quellensteuer in Höhe von 3.152,00 CHF bzw. 2.556,17 Euro ein. Diese Steuer wurde im angefochtenen Bescheid auf die festgesetzte Einkommensteuer angerechnet.

2. Beweiswürdigung

Für diese Feststellungen stützt sich das Bundesfinanzgericht auf die die Bf. betreffenden Steuerdaten im Abgabensinformationssystem, auf die Angaben im vorgelegten Lohnausweis und der Lohnabrechnung für den November 2014 sowie auf die Bestimmungen im Liechtensteinischen Musikschulgesetz und in den Statuten der Liechtensteinischen Musikschule.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Gemäß Art. 6 Abs. 1 lit. a des liechtensteinischen Gesetzes vom 23.9.2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) sind natürliche Personen mit ihrem gesamten Vermögen und gesamten Erwerb in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein haben. Haben sie weder Wohnsitz noch

gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein, sind sie gemäß Art. 6 Abs. 2 Steuergesetz dort mit ihrem liechtensteinischen Vermögen und ihrem liechtensteinischen Erwerb beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein, BGBl. 1971/24 idF BGBl. III Nr.8/2017 (DBA-Liechtenstein), dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein werden Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), in dem Staat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein idFvor dem BGBl. III Nr. 302/2013 dürfen Vergütungen einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein finden die Artikel 15, 16 und 18 auf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, Anwendung.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht Artikel 23 Abs. 1 DBA-Liechtenstein für Vergütungen im Sinne der Artikel 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein die Befreiungsmethode vor, bei Löhnen und Gehältern im Sinne des Artikel 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein wird die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermieden.

Unstrittig hat die Bf. ihre Tätigkeit bei der Musikschule Liechtenstein als Grenzgängerin im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein ausgeübt. Das DBA-Liechtenstein weist das Besteuerungsrecht über Einkünfte von sog. Grenzgängern grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu (Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein). Eine Ausnahme von dieser Regel bestimmt Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, wenn 1. die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem vom Vertragsstaat oder der

Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen erfolgt und 2. die Vergütungen für die Dienste gezahlt wird, die für diesen Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden. In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht dem sog. Kassenstaat zu.

Im Unterschied zu anderen von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, in denen in der jeweiligen Bestimmung betreffend Tätigkeiten für den öffentlichen Dienst neben dem Vertragsstaat und den Gebietskörperschaften auch juristische Person öffentlichen Rechts ausdrücklich genannt sind (vgl. Art. 19 DBA-Deutschland, Art. 20 DBA-Spanien), sind Körperschaften öffentlichen Rechts in Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht erwähnt. Das DBA-Liechtenstein hat die Anwendung der Kassenstaatsregel daher ausdrücklich auf Tätigkeiten für den Vertragsstaat und dessen Gebietskörperschaften eingeschränkt.

Unter Vertragsstaat ist der an dem Abkommen beteiligte Staat zu verstehen.

Gebietskörperschaften sind territoriale Teilkörperschaften des Vertragsstaates wie Länder, Gemeinden, Kantone, Departements, Bezirke etc. (vgl. *Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, MA Art. 19 Tz 48). Im Beschwerdefall hat die Bf. die in Rede stehenden Vergütungen für Dienste für die Musikschule Liechtenstein, einer selbständigen und rechtsfähigen Stiftung öffentlichen Rechts und damit im steuerrechtlichen Sinne einer Körperschaft öffentlichen Rechts (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080), und nicht für Dienste für den Vertragsstaat Liechtenstein oder eine seiner Gebietskörperschaften erhalten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Musikschule einen gesetzlich erteilten und definierten staatlichen und öffentlichen Bildungsauftrag erfüllt, erlaubt doch der klare Wortlaut („Vertragsstaat“ und „Gebietskörperschaft“) keinen Durchgriff auf zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA-Liechtenstein (vgl. VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200). Bereits aus diesem Grund scheidet die Anwendung von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein im Beschwerdefall aus.

Die Frage, ob die Bf. ihre Tätigkeit in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht oder ob sie Vergütungen aus einem vom Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften errichteten Sondervermögen erhalten hat, war für die Beschwerdeentscheidung daher bereits ohne Bedeutung (vgl. VwGH 22.2.1996, 93/15/0199; VwGH 27.1.2011, 2009/15/0251). Nur der Vollständigkeit halber sie daher erwähnt, dass das Bundesfinanzgericht bereits in zahlreichen Beschwerdeentscheidungen ausgesprochen hat, dass die Musikschule nicht als Sondervermögen des Staates Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften zu qualifizieren ist (vgl. BFG 28.6.2018, RV/110020/2017; 29.6.2018, RV/1100431/2017; 2.7.2018, RV/1100206/2017; BFG 16.1.2020, RV/1100042/2018). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die diesbezüglichen Begründungen in diesen Entscheidungen verwiesen.

Aus diesem Grund ist auch mit dem Einwand, die Verordnung BGBl. II 450/2013 sei bis zur Kundmachung der Aufhebung und somit auch im Beschwerdefall anzuwenden, für die Beschwerde nichts gewonnen. Denn die Beschwerde wäre auch bei Anwendung der genannten VO abzuweisen, weil die beschwerdegegenständlichen Vergütungen nicht für an den Staat

Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften, sondern für an eine selbständige juristische Person öffentlichen Rechts erbrachte Dienste geleistet wurden. Die Frage, ob diese Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht wurden oder nicht, kann bei dieser Sachlage dahingestellt bleiben. Gerade die Klärung der Frage, was unter Ausübung einer öffentlichen Funktion zu verstehen, war aber der Regelungsinhalt der genannten Verordnung.

Ebenso wenig ist mit den Auslegungsregeln des Artikel 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention für die Beschwerde gewonnen, weil der klare Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein die Kassenstaatsregel eben auf Vergütungen für Dienste an einen Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften einschränkt und im Beschwerdefall kein derartiger Dienst vorliegt. Auch eine spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein oder eine spätere Übung der Vertragsparteien, wonach auch eine gegenüber einer selbständigen juristischen Person erbrachte Dienste unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fiele, liegt nicht vor, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung eine derartige Auslegung abgelehnt (vgl. VwGH 22.2.1996, 93/15/0199 und 93/15/0200 sowie VwGH 27.1.2011, 2009/15/0251; vgl. aber auch VfGH 25.9.2015, V41/2015) und hat auch das Bundesministerium für Finanzen in seiner bescheidmäßigen Erledigung des Antrages der Bf. gemäß § 48 BAO festgestellt, dass im Beschwerdefall Art. 15 Abs. 4 und nicht Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein anzuwenden sei.

Kein Raum bestand aufgrund des Legalitätsprinzips auch für eine Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben (vgl. VwGH 22.2.1996, 93/15/0199).

Die Einkünfte der Bf. aus ihrer Tätigkeit für die Musikschule Liechtenstein des Jahr 2014 waren daher unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein zu subsumieren und der österreichischen Einkommensteuer zu unterziehen.

Mit dem Einwand, im angefochtenen Bescheid sei nicht berücksichtigt worden, dass die Bf. einen 13. Monatslohn bezogen habe, der gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 mit dem festen Steuersatz zu versteuern sei, ist die Steuervertretung im Recht. Erhält der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn von demselben Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zum Beispiel 13. und 14. Monatsbezug), ist die Lohnsteuer (Einkommensteuer) für sonstige Bezüge innerhalb des Jahressechstels gemäß Abs. 2 nach Abzug der in Abs. 12 genannten Beträge nach festen Steuersätzen vorzunehmen.

Die Bf. hat den Erhalt eines (innerhalb des Jahressechstels liegenden) 13. Monatsgehalts in Höhe von 6.061,60 CHF (4.915,76 Euro) nachgewiesen. Dieser sonstige Bezug war nach Abzug der darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge (925,31 CHF bzw. 750,40 Euro) gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Streitgegenständliche Rechtsfrage ist durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl. VwGH 22.2.1996, 93/15/0199 und 93/15/0200 sowie VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151). Von dieser Rechtsprechung wurde mit diesem Erkenntnis nicht abgewichen. Es liegt daher keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 24. November 2020