

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch von der Thannen & Partner Steuerberatung OG, Gerbe 1135, 6863 Egg, über die Beschwerde vom 4. Oktober 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz (nunmehr Finanzamt Österreich, Postfach 260, 1000 Wien) vom 4. September 2017 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 und 2016 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Mittels Eingabe über FON vom 27. Juni 2017 und 29. August 2017 brachte die Beschwerdeführerin ihre Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2015 und 2016 bei der belangten Behörde ein. Darin erklärte sie bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ohne Lohnsteuerabzug in der Kennzahl 493 (unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) für das Jahr 2015 Einkünfte in der Höhe von € 58.835,12 und für das Jahr 2016 Einkünfte in der Höhe von € 53.576,48.

Am 28. Juni 2017 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin via FON bezüglich der Arbeitnehmerveranlagung 2015 folgende Stellungnahme bei der belangten Behörde ein:

*„Die bisher als Grenzgängereinkünfte gem. Par. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein behandelten Einkünfte wurden 2015 aufgrund der Revision des DBA als Kassenstaatseinkünfte gem. Art 19 Abs. 1 behandelt. Durch die Streichung der Wortfolge in Ausübung öffentlicher Funktionen im*

*Art 19 Abs 1 und durch die Erläuterung im Zusatzprotokoll ist die gewählte Vorgangsweise gedeckt. Die neue Rechtslage gilt ab dem Jahr 2015.“*

Mit Ersuchen um Ergänzung betreffend Arbeitnehmerveranlagung 2015 vom 10. Juli 2017, forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin auf, den Jahreslohnausweis betreffend der in Liechtenstein ausgeführten Tätigkeit im Original nachzureichen. Zudem wurde die Beschwerdeführerin gebeten, Unterlagen betreffend Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Werbungskosten nachzureichen.

Mit Eingabe via FON vom 14. August 2017 beantragte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter eine Fristerstreckung zur Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung bis zum 31. August 2017.

Mit Datum 01. September 2017 übermittelte die Beschwerdeführerin die Lohnabrechnungen für den Zeitraum Jänner 2015 bis Dezember 2015, als auch den Jahreslohnausweis 2015 sowie die Lohnabrechnungen für den Zeitraum Jänner 2016 bis November 2016, den Lohnausweis 2016, als auch die Aufstellung betreffend der im Jahr 2016 angefallenen Werbungskosten.

Die belangte Behörde führte in der Folge die Veranlagung durch und erließ am 04. September 2017 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016. Begründend führte sie darin im Wesentlichen aus wie folgt:

*„Da die \*\*\*1\*\*\* eine \*\*\*2\*\*\* öffentlichen Rechts ist und somit weder der Staat Liechtenstein noch eine seiner Gebietskörperschaften Ihre Bezüge ausbezahlt, kommt nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Subsumption unter Artikel 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein grundsätzlich nicht in Betracht (vgl. VwGH vom 27.01.2011, 2009/15/0151). Gemäß Artikel 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein in der ab der Veranlagung 2015 anzuwendenden Fassung des BGBL III 8/2017 sind die von Ihnen bezogenen Einkünfte daher als Grenzgängereinkünfte iSd Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein in Österreich steuerlich zu erfassen.“*

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 03. Oktober 2017 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016. Begründend wurde im Schriftsatz im Wesentlichen ausgeführt wie folgt:

*Strittig sei, ob die von der Beschwerdeführerin aus Liechtenstein bezogenen Einkünfte unter die sogenannte Kassenstaatsregel von Art. 19 Abs. 1 des mit dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen fallen und allein von Liechtenstein besteuert werden dürfen, oder ob diese Einkünfte als Grenzgängereinkünfte primär im Ansässigkeitsstaat zu versteuern sind.*

*Im Folgenden werde die Historie zum Fall der Beschwerdeführerin kurz chronologisch dargestellt:*

- 09.10.2012 BVE zu E 2009: Tätigkeit der \*\*\*2\*\*\* sei überwiegend gewerblich ausgerichtet, Artikel 19 Abs 2 DBA Liechtenstein ist anzuwenden;
- 29.11.2012 Vorlageantrag an den UFS 18.02.2013 Erlass vom 18.2.2013, BMF-010221/009-IV/4/2013 Weigerung einzelner Abgabenbehörden, diese Konsultationsvereinbarung anzuwenden
- 16.12.2013 Veröffentlichung VO BGBl II Nr. 450/2013
- 10.01.2014 Antrag auf Steuerfreistellung gem. § 48 BAO - Anwendung VO BGBl II Nr. 450/2013
- 03.10.2014 Stellungnahme Dr. \*\*\*3\*\*\*. Die von der \*\*\*1\*\*\* (\*\*\*5\*\*\*) ausgeübte Fördertätigkeit ist keine kaufmännische oder gewerbliche. Sie ist nicht einnahmenorientiert. Die Erwerbsklausel des DBA kommt nicht zur Anwendung.
- 17.11.2014 Mündliche Verhandlung Konkretisierung Tätigkeitsbereich \*\*\*5\*\*\* und Geschäftsleiterin (Beschwerdeführerin), Anhörung \*\*\*2\*\*\*sräte \*\*\*5\*\*\*
- 18.02.2015 Antrag des BFG Feldkirch auf Aufhebung der VO BGBl II Nr. 450/2013 an den VfGH Abschließendes Statement: Die von der \*\*\*5\*\*\* ausgeübte Fördertätigkeit ist keine kaufmännische oder gewerbliche. Sie ist nicht einnahmenorientiert (Sonstige Einnahmen aus eigenen Veranstaltungen laut Jahresrechnung 2013: Null, 2012: Null, 2011: Null, 2010: Null, 2009: Null, 2008: Null). Die Erwerbsklausel des Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein kommt nicht zur Anwendung. Die Beantwortung dieser Frage ist in der Folge für die Anwendung der Verordnung 450/2013 relevant, insbesondere nach der positiven Beantwortung durch das BMF hinsichtlich der Frage, ob Sondervermögen mangels expliziter Erwähnung auch von der VO erfasst sind.
- 10.03.2015 Äußerung BMF zum Normenprüfungsverfahren Antrag auf Abweisung Antrag BFG
- 25.09.2015, V 52/2015 - Aufhebung VO 450/2013 durch den VfGH
- 04.01.2016 Abweisung Beschwerde gegen den E-Bescheid 2009 durch BFG Feldkirch Die Beschwerdeführerin übt persönlich keine öffentliche Funktion aus
- 15.09.2016 Revision DBA Österreich Liechtenstein Art. 19: Streichung der Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen"

*In ihrer Begründung in den Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016 vom 4.9.2017 führe die belangte Behörde aus, dass eine Subsumption unter Artikel 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich nicht in Betracht komme, da die \*\*\*1\*\*\* eine \*\*\*2\*\*\* des öffentlichen Rechts sei und somit weder der Staat Liechtenstein noch eine seiner Gebietskörperschaften ihre Bezüge auszahle (vgl. VfGH vom 27.01.2011, 2009/15/0151).*

*In seinem Antrag an den VfGH vom 18.2.2015 auf Aufhebung der VO 450/2013 habe das BFG Feldkirch ausführlich zur Frage Stellung genommen, inwieweit der Kassenstaat auch Dienstherr sein müsse. Unter anderem führe das BFG aus:*

*"Zu der Frage, ob und inwieweit der Kassenstaat auch Dienstherr sein muss, hat die Rechtsprechung bisher noch nicht abschließend Stellung genommen (Daxkobler/Kerschner, SWI2012, 458, FN 28). Die Wortfolge "für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft[.....] erbrachten Dienste" lässt auch ein weites Verständnis zu. Demnach ist die Anwendbarkeit von Art. 19 Abs. 1 DBA bei Fehlen eines Dienstverhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fürstentum Liechtenstein nicht automatisch bzw zwingend ausgeschlossen.*

*Entscheidend sei nach dieser Sichtweise vielmehr, dass die Dienste für den Staat oder eine seiner Gebietskörperschaften erbracht werden.*

*Unter Bedachtnahme auf den eingangs dargestellten Sachverhalt habe das antragstellende Gericht keinen Zweifel daran, dass diese Voraussetzung erfüllt ist.*

*Die von diesem Verfahren betroffene Abgabepflichtige stehe in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis, sie wird von der bzw über die liechtensteinische Landesverwaltung bezahlt, ihr "Vertragspartner" sei eine durch Gesetz errichtete öffentlich-rechtliche \*\*\*2\*\*\*, die vom Staat mit den erforderlichen Mitteln und gem. den Artikeln 9 und 19 KFG mit Imperium ausgestattet sei und einen staatlichen Auftrag erfülle.*

*Das antragstellende Gericht beurteile es deshalb als zwar vom Abkommenswortlaut her nicht zwingend angezeigt, aber doch seinem Sinn entsprechend und damit zumindest nicht für offensichtlich verfehlt, von einer Anstalt öffentlichen Rechts auf die dahinterstehende Gebietskörperschaft gleichsam "durchzublicken".*

*Diese Sichtweise finde auch in dem Umstand Deckung, dass Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein selbst den unmittelbaren Zahlungsfluss nicht als einzige hier in Frage kommende Zahlungsvariante anspreche, indem normiert wird, dass es sich um Zahlungen handeln muss, "die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen [.....] für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste" geleistet werde.*

*Der Begriff "Sondervermögen" sei weder im DBA Liechtenstein noch im OECD-Musterabkommen 1963 näher definiert. Gemeinhin werde unter einem Sondervermögen ein rechtlich unselbständiger Teil des Staatsvermögens, der durch Gesetz oder Satzung oder aufgrund eines Gesetzes entstanden ist und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Staates oder einer Gliederung des Staates bestimmt ist, verstanden.*

*Nach Wassermeyer (Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar zu Art. 19 MA, Tz 50) werden die nichtrechtsfähigen Sondervermögen durch Gesetz errichtet, hätten eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung, können im privaten Rechtsverkehr unter ihrem Namen handeln, klagen und verklagt werden und haften nur für die von ihnen selbst eingegangenen Verbindlichkeiten.*

*Der Judikatur des liechtensteinischen OGH (10.6.2011, CG 2008.201) sei zu entnehmen, dass die \*\*\*2\*\*\* ein Sondervermögen im Sinne von Art. 25 Abs. 1 TruG darstelle.*

*Nach Art. 552 PGR sei eine \*\*\*2\*\*\* ein rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen. Und auch die österreichischen Kommentatoren (Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht 1/1 Z19 Rz 52) würden vorsichtig formulierend auf eine Anwendbarkeit von Art. 19 Abs. 1 DBA im gegebenen Zusammenhang hinweisen wie folgt:*

*Bei diesen "Sondervermögen" wird es sich aber um Vermögen eines gesonderten Rechtsträgers handeln müssen, der von den Rechtsträgern der Gebietskörperschaften verschieden ist.*

*In Österreich finde die Bezeichnung "Sondervermögen" Verwendung für verschiedene Einrichtungen und zwar sowohl für bloß gesondert verwaltete Vermögensteile von Gebietskörperschaften als auch für solche, die mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, so auch für Körperschaften öffentlichen Rechts, Anstalten, \*\*\*2\*\*\*en und Fonds (vgl. UFS 23.6.2009, RV/0455-F/07). Nach Überzeugung der antragstellenden Behörde sei deshalb der Standpunkt vertretbar, dass die in Rede stehende Kassenstaatsregel und die dazu ergangene Verordnung gegenständlich anzuwenden und präjudiziell sei, weil entweder ohnedies gar nicht erforderlich sei, dass der Kassenstaat Dienstherr ist, bzw weil die \*\*\*5\*\*\* als von Art. 19 Abs. 1 DBA ausdrücklich erwähntes Sondervermögen anzusehen sei, aus dem die Vergütungen für die dem Staat erbrachten Dienste gezahlt werden.*

*Die zu Art. 19 Abs. 1 DBA ergangene Verordnung wiederum normiere, dass die konkrete Tätigkeit des Einzelnen ohne Bedeutung ist, dass also die zitierte Wortfolge die Bedeutung habe, unbeachtlich zu sein. Der eingangs dargelegte Sachverhalt lässt sich somit dahingehend rechtlich beurteilen, dass die \*\*\*5\*\*\* (zum Teil) mit Imperium ausgestattet ist (vgl. insbesondere Art. 9 und 19 KFG, Punkt 1.6. des Förderungsreglements, BFG115,116,119-124, Seite 11 des Jahresberichtes 2013, BFG) und (jedenfalls insoweit) der Hoheitsverwaltung zuzurechnen sei, dass also ein Anwendungsfall von Art. 19 Abs. 1 DBA gegeben sei, weshalb es auf Grund der Verordnung ohne Belang sei, dass deren Geschäftsführerin keine Befugnisse zur direkten Ausübung von Zwangsgewalt habe.*

*Oder mit anderen Worten:*

*Der Verordnung, an deren Gesetzmäßigkeit das BFG Zweifel hege, komme konkrete Relevanz zu, weil die \*\*\*5\*\*\* jedenfalls zu einem Teil mit Imperium ausgestattet sei, während die*

Beschwerdeführerin die Entscheidungen des \*\*\*9\*\*\*es "nur" vorbereitet und (ab- bzw gegen-) zeichne."

In seinem Erkenntnis vom 25.9.2015 sei der VfGH der Argumentation des BFG gefolgt und hat die VO BGBl. II Nr. 450/2013 aufgehoben.

Art 19 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein, BGBl 24/1971 idF BGBl III 302/2013 (DBA Liechtenstein) sei nach seinem Wortlaut auch dann anzuwenden, wenn die Vergütung aus einem vom Staat oder von einer seiner Gebietskörperschaften errichteten Sondervermögen für die in diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werde.

Der vom antragstellenden Gericht angeführte Sachverhalt (Beschwerde einer in einem Dienstverhältnis zu einer liechtensteinischen \*\*\*2\*\*\* öffentlichen Rechts als Geschäftsführerin stehenden Steuerpflichtigen) schließe eine Subsumtion der \*\*\*2\*\*\* als Sondervermögen iSd Art 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein nicht von vornherein aus.

Da die Qualifikation einer \*\*\*2\*\*\* des öffentlichen Rechts als Sondervermögen iSd Art 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein nicht denkunmöglich sei und die Verordnung, BGBl II450/2013, Art 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein dahingehend konkretisiert, unter welchen Voraussetzungen von Diensten auszugehen ist, die in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht werden, erweise sich der Antrag des Bundesfinanzgerichtes als zulässig.

Somit habe das BFG Feldkirch festgestellt wie folgt:

„Die von der \*\*\*5\*\*\* ausgeübte Fördertätigkeit ist keine kaufmännische oder gewerbliche. Die Erwerbsklausel des Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein kommt nicht zur Anwendung. Das BFG hegt keinen Zweifel daran, dass die Dienste der Beschwerdeführerin für den Staat Liechtenstein oder eine seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, somit sei Art 19 Abs 1 anzuwenden.“

Am 15.9.2016 sei der Wortlaut des Art 19 (Kassenstaatsregel) dem geltenden OECD-MA angepasst und damit der vom VfGH als Hindernis für die in der Verordnung vertretene Auslegungsvariante angesehene Wortlaut des alten Art 19 Abs 1 geändert worden.

Die für die enge Interpretation des VfGH maßgebliche Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen" in Art 19 Abs 1 sei gestrichen worden. Durch eine ausdrückliche Protokollbestimmung sei zusätzlich ausdrücklich klargestellt worden, dass die Kassenstaatsregel für alle im Rahmen der Hoheitsverwaltung eines Vertragsstaats tätigen Bediensteten anzuwenden ist. Im 2. Zusatzprotokoll vom 15.9.2016 sei einvernehmlich präzisiert worden wie folgt:

„Es besteht Einvernehmen darüber, dass ein Staat, eine seiner Gebietskörperschaften, eine seiner Botschaften und eines seiner Konsulate bei der Ausübung der öffentlichen Dienste im

*Sinne des Artikels 19 Absatz 1 durch sein oder ihr gesamtes Personal tätig wird, ohne dass es auf die jeweilige Tätigkeit der einzelnen Person ankommt.“*

*Des Weiteren seien im Zusatzprotokoll Institutionen genannt worden, die jedenfalls unter Artikel 19 Abs. 1 fallen wie beispielsweise die Universität Liechtenstein.*

*Diese sei wie die \*\*\*5\*\*\* eine selbständige \*\*\*2\*\*\* des öffentlichen Rechts. Vergleiche man die staatliche \*\*\*6\*\*\* von Österreich und Liechtenstein, werde deutlich, dass die Tätigkeit der \*\*\*4\*\*\* genau wie in Österreich eine genuin staatliche sei.*

*Die staatliche \*\*\*6\*\*\* in Liechtenstein in der Rechtsform einer öffentlich-rechtlichen \*\*\*2\*\*\* stehe der Regierung näher als eine Universität, da die heutige Fördertätigkeit der \*\*\*4\*\*\* vor 2008 direkt von der Regierung (mit einem \*\*\*7\*\*\* ) ausgeübt worden sei (siehe Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Totalrevision des Kulturförderungsgesetzes sowie die Schaffung eines Gesetzes betreffend die \*\*\*1\*\*\* 46/2007).*

*Zweck der \*\*\*4\*\*\* sei gemäß Gesetz über die "\*\*\*\*1\*\*\*" (LKStG) vom 20. September 2007 Art. 3 a) „die Erfüllung der ihr nach dem Kulturförderungsgesetz übertragenen Aufgaben" und gemäß Kulturförderungsgesetz (KFG) vom 20. September 2007, Art. 1 laute es:*

*Dieses Gesetz regelt die staatliche Förderung der kulturellen Tätigkeit von Privaten in den Bereichen der Literatur, Musik, darstellenden und bildenden Kunst, der audiovisuellen Medien sowie der Heimat- und Brauchtumspflege (staatliche \*\*\*6\*\*\*).*

*Aus der Wortfolge „jedenfalls" im 2. Zusatzprotokoll sei zu entnehmen, dass es sich um keine erschöpfende, sondern um eine beispielhafte Aufzählung handelt. Das Fehlen der \*\*\*1\*\*\* in dieser Aufstellung sei zwar nicht nachvollziehbar, schließe die Anwendung des Artikel 19 Abs 1 aber keinesfalls aus.*

*Weil die Tätigkeit der \*\*\*5\*\*\* weder kaufmännisch noch gewerblich sei, verbleibe nur noch eine Subsumption unter Artikel 19 Abs 1. Diese Regelungen seien bereits rückwirkend ab 2015 anwendbar, sodass der Antrag gestellt werde, die Einkünfte aus der unselbständigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin der Jahre 2015 und 2016 gemäß Artikel 19 Abs 1 in der Fassung des BGBL III 8/2017 zu besteuern und die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 entsprechend abzuändern.*

*Am 24. Februar 2020 erließ die belangte Behörde die Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheiden 2015 und 2016. Darin wies sie das Beschwerdebegehren als unbegründet ab. Begründend führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:*

*„Die \*\*\*1\*\*\* ist eine selbständige \*\*\*2\*\*\* des öffentlichen Rechts. Somit bezahlen weder der Staat Liechtenstein noch eine seiner Gebietskörperschaften die Bezüge der Beschwerdeführerin*

aus. Folglich kommt nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Subsumption unter Artikel 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein nicht in Betracht (vgl. VwGH vom 27.01.2011, 2009/15/0151). Gemäß Artikel 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein in der ab der Veranlagung 2015 anzuwendenden Fassung des BGBl III 8/2017 sind die von Ihnen bezogenen Einkünfte daher als Grenzgängereinkünfte iSd Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein in Österreich steuerlich zu erfassen. Auch die mit dem ab 2015 gültigen 2. Zusatzprotokoll erfolgte Abänderung des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Republik Österreich (BGBl. III 2017/8) änderte nichts bezüglich der rechtlichen Beurteilung der \*\*\*1\*\*\*, zumal die gemäß Willen der Vertragsstaaten unter Art. 19 Abs. 1 fallenden Institutionen im Zusatzprotokoll taxativ aufgezählt werden.

Die \*\*\*1\*\*\* ist nicht genannt. In der Zwischenzeit hatte das Bundesfinanzgericht (Außenstellen Innsbruck und Feldkirch) über mehrere vergleichbare Fälle betreffend der \*\*\*8\*\*\* Liechtenstein zu entscheiden. Die diesbezüglichen Beschwerden - auch betreffend die Veranlagungsjahre 2015 und 2016 - wurden allesamt als unbegründet abgewiesen (vgl. beispielsweise BFG vom 27.6.2018, RV/1100342/2018; BFG vom 2.7.2018, RV/1100365/2018; BFG 27.12.2019, RV/1100517/2017; BFG 16.1.2020, RV/1100042/2018; BFG vom 05.02.2020, RV/1100508/2018).

Unter anderem führte das Bundesfinanzgericht aus, "dass im Hinblick auf die Liechtensteinische \*\*\*8\*\*\* als Arbeitgeberin der beschwerdeführenden Lehrer bzw. -innen von einer (im Handelsregister eingetragenen) selbständigen und rechtsfähigen \*\*\*2\*\*\* 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 \*\*\*8\*\*\* 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) \*\*\*2\*\*\* mit eigener Rechtspersönlichkeit erbracht, die letztlich auch Schuldnerin der ausbezahlten Bezüge gewesen sei. Wegen des klaren Wortlautes "Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften" sei ein Durchgriff durch zwischengeschaltete (juristische) Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht möglich."

Dem im Beschwerdeschriftsatz abschließend angeführten Argument, aus der Wortfolge "jedenfalls" sei zu entnehmen, dass es sich bei den im 2. Zusatzprotokoll aufgezählten Institutionen nicht um eine erschöpfende, sondern eine beispielhafte Aufzählung handle, ist Folgendes zu entgegenen:

*Eine Ausweitung der Kassenstaatsregel auf die \*\*\*1\*\*\* lässt sich daraus nicht ableiten. Hätten die Vertragsparteien eine derartige Ausweitung beabsichtigt, so wäre zu erwarten gewesen, dass auch die \*\*\*4\*\*\* namentlich im Zusatzprotokoll angeführt wird. Das 2. Zusatzprotokoll ändert nichts an der Tatsache, dass im DBA Liechtenstein andere öffentlichrechtliche Körperschaften als die Vertragsstaaten und deren Gebietskörperschaften nicht in die Kassenstaatsregel aufgenommen wurden.*

*Die Wendung „jedenfalls“ in Punkt 3 des 2. Zusatzprotokolls ist daher so zu verstehen, dass die angeführten Institutionen unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen sollen, auch wenn sie nach einer innerstaatlichen Auslegung nicht unter diese Bestimmung zu subsumieren wären. Die durch das 2. Zusatzprotokoll normierte Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein auf die Universität Liechtenstein stellt somit eine Ausnahmebestimmung dar, die nicht auf andere \*\*\*2\*\*\*en des öffentlichen Rechts (wie die \*\*\*1\*\*\*) ausgedehnt werden kann (vgl. BFG vom 27.6.2018, RV/1100342/2018).“*

Mittels Eingabe via FON vom 19. März 2020 übermittelte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag betreffend Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016. Mittels elektronischer Eingabe vom 01. Mai 2020 wurde auf Grundlage der COVID-Bestimmungen eine Fristverlängerung für die Übermittlung der zum Vorlageantrag gehörenden Begründung bis zum 31. Mai 2020 erbeten.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin ist Grenzgängerin nach Liechtenstein. Ihr Arbeitgeber ist die \*\*\*1\*\*\*. Bei der \*\*\*1\*\*\* handelt es sich um eine selbständige \*\*\*2\*\*\* des öffentlichen Rechts.

Die Beschwerdeführerin hat bei ihrem ausländischen Arbeitgeber die Funktion der Geschäftsführerin inne.

Die \*\*\*1\*\*\* basiert auf dem Gesetz vom 20. September 2007 über die „\*\*\*1\*\*\*\*“ (LKStG). Das LKStG lautet auszugsweise wie folgt:

#### **Art. 1**

Name, Rechtsform und Sitz

Unter dem Namen "\*\*\*\*1\*\*\*\*" besteht eine selbständige \*\*\*\*2\*\*\*\* des öffentlichen Rechts. Der Sitz der \*\*\*\*2\*\*\*\* wird in den Statuten festgelegt.

### Art. 3

#### Zweck

1) Zweck der \*\*\*\*1\*\*\*\* ist die Förderung der kulturellen Tätigkeit in Liechtenstein, insbesondere durch:

- a) die Erfüllung der ihr nach dem Kulturförderungsgesetz übertragenen Aufgaben;
- b) die Durchführung kultureller Projekte und Veranstaltungen;
- c) die Sammlung und Zugänglichmachung kultureller Werke;
- d) den Betrieb kultureller Einrichtungen;
- e) die Kooperation mit Dritten.

2) Die \*\*\*\*1\*\*\*\* kann alle mit diesem Zweck in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten ausüben.

### Art. 6

#### Organe

Die Organe der \*\*\*\*1\*\*\*\* sind:

- a) der \*\*\*\*9\*\*\*\*;
- b) die Geschäftsleitung;
- c) die Revisionsstelle

### Art. 11

#### Geschäftsleitung

1) Die Mitglieder der Geschäftsleitung werden vom \*\*\*\*9\*\*\*\* nach öffentlicher Ausschreibung gewählt.

2) Die Geschäftsleitung ist für die operative Führung der \*\*\*\*2\*\*\*\* verantwortlich.

Zusammensetzung, Aufgaben und Befugnisse der Geschäftsleitung werden in den Statuten und im Organisationsreglement bestimmt.

Die Statuten der \*\*\*\*1\*\*\*\* vom 22. März 2010 lauten auszugsweise wie folgt:

#### I. Name und Sitz

### Art. 1

Gestützt auf Gesetz vom 20. September 2007 über die "\*\*\*\*1\*\*\*\*" (LKStG) besteht unter dem Namen "\*\*\*\*1\*\*\*\*" eine selbständige \*\*\*\*2\*\*\*\* des öffentlichen Rechts.

## II. Zweck und Aufgaben

### Art. 3

Zweck der \*\*\*1\*\*\* ist gemäß Gesetz über die “\*\*\*1\*\*\*” (LKStG) die Förderung der kulturellen Tätigkeit in Liechtenstein, insbesondere durch:

- a) die Erfüllung der ihr nach dem Kulturförderungsgesetz übertragenen Aufgaben;
- b) die Durchführung kultureller Projekte und Veranstaltungen;
- c) die Sammlung und Zugänglichmachung kultureller Werke;
- d) den Betrieb kultureller Einrichtungen;
- e) die Kooperation mit Dritten.

Die \*\*\*1\*\*\* kann alle mit diesem Zweck in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten ausüben, namentlich Grundstücke und Immobilien erwerben, verwalten und veräußern, Gesellschaften gründen und sich an Gesellschaften beteiligen. Ausgenommen sind in jedem Fall rein spekulative Geschäfte.

### Art 14

Der \*\*\*9\*\*\* hat alles vorzukehren, um die Erreichung des \*\*\*2\*\*\*szweckes zu gewährleisten. Er sorgt dafür, dass das \*\*\*2\*\*\*svermögen zweckentsprechend verwaltet und verwendet wird. Ihm steht die selbständige Erfüllung sämtlicher Geschäfte zu, die nicht ausdrücklich einem anderen Organ zugewiesen sind.

Dem \*\*\*9\*\*\* kommen folgende unentziehbare und nicht delegierbare Aufgaben zu:

- a) die Oberleitung der \*\*\*4\*\*\*;
- b) Erlass und Änderung der Statuten;
- c) die Festlegung der Organisation;
- d) die Finanzplanung und Finanzkontrolle, soweit dies für die Führung der \*\*\*2\*\*\* erforderlich ist;
- e) die Wahl, Überwachung und Abberufung der Mitglieder der Geschäftsleitung;
- f) die Umsetzung der von der Regierung beschlossenen Eignerstrategie;
- g) die Festlegung der Strategie sowie der Schwerpunkte der Forderung der kulturellen Tätigkeit von Privaten in Liechtenstein;
- h) der Erlass und die Änderung der notwendigen Reglemente, insbesondere über die \*\*\*6\*\*\*;
- i) die Verwaltung und Verwendung des \*\*\*2\*\*\*svermögens sowie der Einkünfte der \*\*\*1\*\*\*;

k) die Erstellung des Jahresbudgets, des Jahresberichtes und der Jahresrechnung zu Handen der Regierung.

Der \*\*\*9\*\*\* kann mit entsprechendem Beschluss bei Bedarf externe Experten beiziehen.

#### Art. 15

Der \*\*\*9\*\*\* delegiert die operative Geschäftsführung an die Geschäftsleitung. Zusammensetzung, Aufgaben und Befugnisse der Geschäftsleitung werden im Organisationsreglement festgelegt. Die Mitglieder der Geschäftsleitung werden vom \*\*\*9\*\*\* nach öffentlicher Ausschreibung gewählt. Die Mitglieder der Geschäftsleitung sind vom \*\*\*9\*\*\* jährlich zu beurteilen.

#### Art. 16

Die Geschäftsleitung führt unter eigener Verantwortung die operativen Geschäfte der \*\*\*2\*\*\*. Sie vertritt die \*\*\*2\*\*\* gegenüber Dritten, sofern vom \*\*\*9\*\*\* nicht eine besondere Delegation für einzelne Fälle bestellt wird.

Strittig ist, ob die Einkünfte der Beschwerdeführerin in den Jahren 2015 und 2016 unter Art 19 Abs 1 des DBA – FL fallen und somit allein von Liechtenstein besteuert werden dürfen, oder ob es sich um Grenzgängereinkünfte im Sinne des Art 15 Abs 1 DBA FL handelt, welche im Ansässigkeitsstaat zu versteuern sind.

Detaillierte Ausführung zu den Aufgaben des \*\*\*9\*\*\*es und der Geschäftsleitung sind im Organisationsreglement der \*\*\*1\*\*\* geregelt. Das Organisationsreglement lautet auszugsweise wie folgt:

### **2. \*\*\*2\*\*\*SRAT**

(...)

#### **2.6. Protokoll der \*\*\*10\*\*\*sitzungen**

Das Protokoll über die Verhandlungen und Beschlüsse des \*\*\*10\*\*\* wird vom Protokollführer bzw. der Protokollführerin, vom Präsidenten bzw. der Präsidentin und der Geschäftsleitung unterzeichnet. Zirkulationsbeschlüsse sind in das Protokoll der nächsten \*\*\*10\*\*\*sitzung aufzunehmen.

Die Protokolle sind zu nummerieren und sollen in der Regel für jedes Traktandum enthalten:

- a) Ausgangslage, vorgelegte Unterlagen und Anträge, allenfalls mit Auszügen aus früheren Protokollen zum jeweiligen Geschäft (Akt)
- b) Zusammenfassung der relevanten Voten, auf Wunsch eines Mitgliedes werden seine Aussagen explizit mit Namensnennung in das Protokoll aufgenommen.
- c) Beschluss mit Angabe der Stimmverhältnisse und Festlegung des Vollzugs, wenn dieser nicht in den Aufgabenbereich der Geschäftsleitung fällt.

Die Protokolle sind den Mitgliedern des \*\*\*10\*\*\* rechtzeitig vor der nächsten Sitzung zukommen zu lassen.

Die Protokolle sind vom \*\*\*9\*\*\* jeweils in der nächsten Sitzung zu genehmigen. Die Geschäftsleitung ist für die fachgerechte Verwaltung und Aufbewahrung der unterzeichneten Originalprotokolle mit den zur Sitzung abgegebenen Unterlagen verantwortlich.

## **2.7. Ausfertigung der Entscheidungen (Beschlüsse) betreffend Fördergesuche**

Die vom \*\*\*9\*\*\* gefassten Beschlüsse im Falle von Fördergesuchen werden in Form einer «Entscheidung» (gemäss LVG Art. 82 Abs. 1 Bst. a) ausfertigt und den Antragstellenden schriftlich bekannt gemacht.

Annahmebeschlüsse werden den Antragsstellenden mit Angabe des Förderbetrags und der Auszahlungsbedingungen mitsamt dem "Beiblatt zur Förderentscheidung" zugestellt.

Ablehnungsbeschlüsse werden den Antragsstellenden unter Angabe einer kurzen Begründung, sofern diese in der Sitzung des \*\*\*10\*\*\* bestimmt wurde, mitsamt dem "Beiblatt zur Förderentscheidung", in welchem die Rechtsmittelmöglichkeiten aufgeführt sind, per Einschreiben zugestellt.

Verlangen Antragssteller bzw. Antragstellerinnen, deren Antrag ganz oder teilweise abgelehnt wurde, rechtzeitig eine rechtsmittelfähige Entscheidung, werden die Unterlagen in der Regel einem Juristen bzw. einer Juristin zur Ausformulierung übergeben. Die Zustellung dieser Entscheidung erfolgt mit Zustellnachweis.

Alle anderen Beschlüsse des \*\*\*10\*\*\*, die Dritte betreffen, werden schriftlich bekanntgegeben.

Anhang 3 des Organisationsreglement der \*\*\*1\*\*\* enthält das Funktionendiagramm aus welchem die einzelnen Befugnisse und Kompetenzen von \*\*\*9\*\*\* und Geschäftsleitung ablesbar sind. Das Funktionendiagramm regelt die Aufgabenverteilung wie folgt:

## Anhang 3: Funktionendiagramm

---

### Inhalt

- und strategische Aufgaben
- Organisation und Personal
- Finanz- und Rechnungswesen
- Geschäftstätigkeiten

### Legende

- A Antrag/Vorbereitung
- B Beratende Funktion
- E Entscheid
- Ek Entscheid kollektiv zu zweien
- I Informationsanspruch
- V Vollzug

- Präsident des
- GL Geschäftsleitung
- EB Externe Berater bzw. Beraterinnen/ externe Kommissionsmitglieder

## Anhang 3: Funktionendiagramm

| und strategische Aufgaben                                           |     |   | GL  | EB |
|---------------------------------------------------------------------|-----|---|-----|----|
| - Vorbereitung der Erstellung der Eignerstrategie für die Regierung | E   | A | A   | B  |
| - Erstellung und Änderung der Statuten                              | E   | A | A   | B  |
| - Erlass und Änderung des Organisationsreglements                   | E   | A | A   | B  |
| - Erlass und Änderung des Funktionendiagramms                       | E   | A | A   | B  |
| - Erlass des Leitbildes                                             | E   | A | A   | B  |
| - Festlegung der Förderstrategie                                    | E   | A | A   | B  |
| - Erlass und Änderung der Reglemente                                | E   | A | A   | B  |
| Entscheid über Förderungen                                          | E   | B | A/B | B  |
| - Vorschlag zur Wahl der Mitglieder des                             | E   | V | B   |    |
| - Wahl des Vizepräsidenten, der Vizepräsidentin                     | E   | A | B   |    |
| - Erteilung der Zeichnungsberechtigung                              | E   | A | A   |    |
| - Ernennung von Kommissionen und deren Mitglieder                   | E   | A | A   |    |
| - Erlass der Reglemente für die Kommissionen                        | E   | A | A   | A  |
| - Anmeldung beim Handelsregister                                    | E/I | V | A/V |    |

## Anhang 3: Funktionendiagramm

| Organisation und Personal                               |   |     | GL  | EB |
|---------------------------------------------------------|---|-----|-----|----|
| - Wahl und Abberufung der Geschäftsleitung              | E | A   |     | B  |
| - Anstellung und Kündigung der Angestellten             | I | I   | E   | B  |
| - Erstellung und Änderung der Richtlinien und Weisungen | E | A   | A   |    |
| - Tätigkeitsbeschreibung für die Geschäftsleitung       | E | A   | A   | B  |
| - Tätigkeitsbeschreibung für Angestellte                |   | I   | E   | B  |
| - Festlegung des Lohn- und Qualifikationssystems        | E | A   | A   | B  |
| - Erledigung von Versicherungsangelegenheiten           |   | I   | V   |    |
| - Aufbewahrung der Dokumente und Unterlagen             |   | I   | E/V |    |
| - Öffentlichkeitsarbeit (Konzept)                       | E | A/V | A/V |    |
| - Kontaktpflege mit Kultur- und Förderinstitutionen     | I | V   | V   |    |
| - Internetauftritt der                                  | E | A   | A/V |    |

## Anhang 3: Funktionendiagramm

| Finanz- und Rechnungswesen                                              |   |     | GL  | EB |
|-------------------------------------------------------------------------|---|-----|-----|----|
| - Vermögensverwaltung                                                   | E | A   | A/V | B  |
| - Liquiditätsplanung                                                    | E | A   | A/V | B  |
| - Finanzplanung und Finanzkontrolle                                     | E | A/V | A/V |    |
| - Festlegung der Ausgestaltung des Rechnungswesens                      | E | A/V | A/V |    |
| - Erstellung des Jahresbudgets                                          | E | A/V | A/V |    |
| - Erstellung der Jahresrechnung                                         | E | A/V | A/V |    |
| - Erstellung des Jahresberichts                                         | E | A/V | A/V |    |
| - Finanzkompetenz bei budgetierten Anschaffungen                        |   |     |     |    |
| bis CHF 5'000                                                           |   | Ek  | Ek  |    |
| über CHF 5'000                                                          | E | A   | A/V |    |
| - Finanzkompetenz ausserhalb des Budgets für Anschaffungen und Aufwände |   |     |     |    |
| bis CHF 3'000                                                           |   | Ek  | Ek  |    |
| über CHF 3'000                                                          | E | A   | A/V |    |

## Anhang 3: Funktionendiagramm

| Geschäftstätigkeiten                                                     |   |     | GL   | EB |
|--------------------------------------------------------------------------|---|-----|------|----|
| - Einberufung der mit Traktanden                                         |   | E   | A/V  |    |
| - Führung des Protokolls der                                             | E | I/V | V    |    |
| - Verwaltung der Protokolle und Pendenzenliste                           |   | I   | V    |    |
| - Ausfertigung der Beschlüsse des                                        |   | Ek  | V/Ek |    |
| - Umsetzung der                                                          |   | I   | V    |    |
| - Bearbeitung der Anträge                                                |   | I   | V    |    |
| - Eigene Sammlung                                                        | E | A   | A/V  | B  |
| - Eigene Projekte                                                        | E | A   | A/V  | V  |
| - Akontozahlungen bei genehmigten Leistungsvereinbarungen *              |   | Ek  | Ek   |    |
| - Bürgschaft an für das Ausstellen eines Carnets für Kulturschaffende *  |   |     |      |    |
| bis CHF 75'000                                                           |   | Ek  | Ek   |    |
| über CHF 75'000                                                          | E | A   | A/V  |    |
| - *Bestätigung bzw. Beschlussfassung erfolgt an der nächsten Sitzung des |   |     |      |    |

## 2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt leitet sich für das Bundesfinanzgericht aus der Entscheidung des BFG Außenstelle Feldkirch vom 04. Jänner 2016, (GZ RV/1100538/2012) ab. Weiters aus den detaillierten Ausführungen des Beschwerdeschriftsatzes vom 03. Oktober 2017 des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin.

Die Feststellungen bezüglich der \*\*\*1\*\*\* leitet das Bundesfinanzgericht aus dem Gesetz vom 20. September 2007 über die „\*\*\*1\*\*\*“ ab (Liechtensteinisches Landesgesetzblatt Nr. 291, ausgegeben am 21. November 2007, Jahrgang 2007).

Die Feststellungen bezüglich der Statuten der \*\*\*1\*\*\* bzw. der Aufgaben der Geschäftsführung leitet das Bundesfinanzgericht aus den auf der Homepage der \*\*\*1\*\*\* (\*\*\*) abrufbaren Statuten und dem in diesem Zusammenhang ergangenen Organisationsreglement ab.

Der festgestellte Sachverhalt ist unstrittig.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Die maßgeblichen Bestimmungen des DBA Liechtenstein lauten wie folgt:

Artikel 15 DBA FL lautet wie folgt:

#### **Artikel 15**

##### **UNSELBSTÄNDIGE ARBEIT**

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 dürfen 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.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine in dem anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in dem erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

a) der Empfänger sich in dem anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Steuerjahres aufhält, und

b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht in dem anderen Staat ansässig ist, und

c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat hat.

(3) Regelmäßig wiederkehrende Bezüge oder Unterstützungen, die von den Österreichischen Bundesbahnen an liechtensteinische Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz in Liechtenstein haben, mit Rücksicht auf ihre gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistung gewährt werden (Besoldungen, Löhne, Ruhe- oder Versorgungsgenüsse u. dgl.), unterliegen der Besteuerung nur in Liechtenstein.

(4) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragsstaat 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.

Artikel 19 DBA FL lautet wie folgt:

#### Artikel 19

#### ÖFFENTLICHE FUNKTIONEN

(1) 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, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) Auf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, finden die Artikel 15, 16 und 18 Anwendung.

Das DBA Liechtenstein (BGBl. Nr. 24/1971) wurde am 15. September 2016 (BGBl. III 8/2017) einer Revision unterzogen. In diesem Zuge wurde in Art 19 Abs 1 des Abkommens die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ ersetzt durch die Wortfolge „Öffentliche Funktionen“.

Das 2. Zusatzprotokoll vom 15. September 2016 (BGBl. III vom 25. Jänner 2017, Artikel III) zu Artikel 19 Z 3 lautet wie folgt:

Es besteht Einvernehmen darüber, dass Artikel 19 Absatz 1 für folgende liechtensteinische Institutionen jedenfalls Anwendung findet:

- Finanzmarktaufsicht
- Universität Liechtenstein

- Liechtensteinische Alters- und Hinterlassenenversicherung, Invalidenversicherung, Familienausgleichskasse sowie Versorgungseinrichtungen gemäß dem Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge des Staates (SBPVG)

Artikel 19 Absatz 2 bleibt hiervon unberührt.

Bei der \*\*\*1\*\*\* handelt es sich gemäß Art 1 LKStG um eine selbständige \*\*\*2\*\*\* des öffentlichen Rechts. Die Beschwerdeführerin bekleidet die Funktion der Geschäftsführerin der \*\*\*4\*\*\*.

Gemäß den Statuten der \*\*\*1\*\*\* obliegt der Geschäftsführung die operative Geschäftsführung. Nähere Ausführungen betreffend dem Aufgabengebiet der Geschäftsleitung sind im Organisationsreglement der \*\*\*4\*\*\* geregelt. Punkt 3 des Organisationsreglements der \*\*\*1\*\*\* regelt die Geschäftsleitung.

Gemäß 3.2. des zitierten Organisationsstatuts, obliegt der Geschäftsführung die Besorgung der laufenden Geschäfte der \*\*\*2\*\*\* im Rahmen der Gesetze, Statuten, Reglement, Richtlinien, Weisungen und Beschlüsse des \*\*\*9\*\*\*es. Weiters ergeben sich die Aufgaben der Geschäftsleitung aus dem Funktionendiagramm, welches einen integrierten Bestandteil des gegenständlichen Reglements darstellt. Danach zählt zu den Aufgaben der Geschäftsleitung etwa:

- Vorbereitung einer etwaigen Statutenänderung
- Antragsrecht auf Änderung des Organisationsstatutes
- Antrag auf Erlass und Änderung des Funktionendiagrammes
- Erlass eines Leitbildes
- Erteilung von Zeichnungsberechtigungen

Auslegungsbedürftig ist im beschwerdegegenständlichen Fall die Formulierung in Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein.

"Vergütungen .... , die an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden."

Der VwGH hat sich bereits mehrfach mit vergleichbaren Sachverhalten auseinandergesetzt (VwGH 27.01.2011, 2009/15/0151; 22.02.1996, 93/15/0199), so etwa in Bezug auf die Funktion des Geschäftsstellenleiters des Vereins für Bewährungshilfe in Liechtenstein, oder etwa in Bezug auf die Funktion eines Kochs in einem als \*\*\*2\*\*\* konzipierten Altersheim.

In beiden eben zitierten Erkenntnissen brachte der VwGH klar und unmissverständlich zum Ausdruck, dass die Arbeitsleistung des jeweiligen Beschwerdeführers nicht gegenüber dem

Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht wurde, sondern gegenüber einer von dieser selbständigen juristischen Person.

Verstärkt hat der VwGH in seinem Erkenntnis 93/15/0199 diese Aussage durch die folgende Formulierung:

*„Daß die \*\*\*2\*\*\* mit dem Betrieb des Altersheimes, in dem der Beschwerdeführer beschäftigt war, nach Darstellung in der Beschwerde den liechtensteinischen Gemeinden als Träger der Fürsorge obliegende Aufgaben wahrgenommen hat, ändert daran nichts.“*

*Mangels Ausübung einer öffentlichen Funktion für den Staat Liechtenstein oder für eine seiner Gebietskörperschaften durch den Beschwerdeführer liegt somit kein dem Art. 19 DBA-Liechtenstein subsumierbarer Tatbestand vor, weswegen das Recht zur Besteuerung seiner aus der in Rede stehenden Tätigkeit erzielten Einkünfte gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Lie der Republik Österreich zustand.“*

Bei der \*\*\*1\*\*\* handelt es sich weder um den Staat, noch um eine Gebietskörperschaft. Die \*\*\*1\*\*\* ist nach leg cit eine selbständige \*\*\*2\*\*\* des öffentlichen Rechts. Die Beschwerdeführerin ist mit der Geschäftsleitung der \*\*\*1\*\*\* betraut. Die Arbeitsleistung der Beschwerdeführerin wird gegenüber der \*\*\*1\*\*\* erbracht.

Im vorliegenden Fall ist ein Eingehen darauf, wie die Tatbestände des Abs. 1 und 2 Art. 19 DBA-Liechtenstein voneinander abzugrenzen sind, entbehrlich.

Voraussetzung für die Subsumtion des Sachverhaltes unter die in Rede stehenden Bestimmungen des Art. 19 DBA Liechtenstein wäre nämlich selbst bei Auszahlung der Vergütungen an die Beschwerdeführerin aus einem vom Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften errichteten Sondervermögen, daß die Beschwerdeführerin im maßgebenden Zeitraum eine öffentliche Funktion für diesen Staat oder für eine seiner Gebietskörperschaften ausgeübt hat.

Davon kann aber auf der Grundlage des von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhaltes nicht die Rede sein.

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin ihre Dienste weder gegenüber dem Staat Liechtenstein, noch gegenüber einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft, sondern gegenüber der eine selbständige juristische Person des öffentlichen Rechts darstellenden \*\*\*1\*\*\* erbringt.

Wie sich aus den Statuten der \*\*\*1\*\*\*, insbesondere aber aus dem in diesem Zusammenhang ergangenen Organisationsreglement (Funktionendiagramm) ablesen lässt, entscheidet einzig der \*\*\*9\*\*\* über Förderanträge, Gesuche und letztlich über Zuerkennung einer Förderung. Somit kommt dem \*\*\*9\*\*\* die diesbezügliche Entscheidungsgewalt zu, Förderanträge positiv oder negativ zu behandeln.

Gemäß der im Funktionendiagramm dargestellten Aufgabenverteilung, kommt der Beschwerdeführerin als Geschäftsleitung (Geschäftsführerin der \*\*\*1\*\*\*) jedenfalls keine Aufgabe zu, bei welcher sie mit Entscheidungsgewalt (Imperium) ausgestattet ist.

Mangels Ausübung einer öffentlichen Funktion für den Staat Liechtenstein oder für eine seiner Gebietskörperschaften durch die Beschwerdeführerin liegt somit kein dem Art. 19 DBA Liechtenstein subsumierbarer Tatbestand vor, weswegen das Recht zur Besteuerung seiner aus der in Rede stehenden Tätigkeit erzielten Einkünfte gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein der Republik Österreich zustand.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass in Art 19 DBA Liechtenstein die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ gestrichen wurde und die Überschrift zu Art 19 DBA Liechtenstein nunmehr „Öffentlicher Dienst“ heißt.

Dem Einwand in der Beschwerdeschrift, wonach die Wortfolge „jedenfalls“ im 2. Zusatzprotokoll keine erschöpfende, sondern lediglich eine demonstrative Aufzählung darstellt, darf wie folgt entgegnet werden:

Bei der entsprechenden Passage des 2. Zusatzprotokolls handelt es sich lediglich um eine Klarstellung. Zudem sind Anwendungsbereiche und Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen eng auszulegen.

Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Vertragsparteien für die im 2. Zusatzprotokoll genannten Organisationen festhalten wollten, dass diese in den Anwendungsbereich des Art 19 DBA Liechtenstein fallen sollen. Wäre es Wille der Vertragsparteien gewesen, die \*\*\*1\*\*\* namentlich in das 2. Zusatzprotokoll aufzunehmen, so wäre dies seitens der Vertragsparteien auch erfolgt.

Aus den oben dargelegten Gründen ist auf die Beschwerdeführerin nicht Art 19 (Kassenstaatsregelung), sondern Art 15 DBA Liechtenstein zur Anwendung zu bringen.

Die gegenständliche Beschwerde war somit als unbegründet abzuweisen.

### **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. Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit der oben angeführten Judikatur des VwGH. Eine über den Einzelfall hinausgehende rechtliche Frage liegt nicht vor. Aus diesem Grunde war die Zulässigkeit der ordentlichen Revision zu versagen.

Feldkirch, am 21. Jänner 2025