

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, gegen den Bescheid des Bundesministers für Finanzen, GZ BMF-010224/0052-IV/8/2019, vom 10. April 2019, betreffend Abweisung eines Antrages auf Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO (nunmehr: § 48 Abs. 5 BAO) für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist in Österreich ansässig und bezog im Jahr 2014 Einkünfte im Ausmaß von 64.945,48 Euro aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin bei der Liechtensteinischen Musikschule.

Das Finanzamt unterzog die Einkünfte mit Bescheid vom 15.2.2016 der Einkommensteuer, wobei die in Liechtenstein einbehaltene Quellensteuer von 4% auf die österreichische Steuer angerechnet wurde. Begründend führte die Abgabenbehörde aus, dass die Tätigkeit als Lehrerin an der Musikschule Vaduz eine öffentliche Funktion im Sinne des Art 19 DBA Liechtenstein darstelle, weshalb die Bestimmung im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelange. Grenzgänger seien gemäß Art 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein zu erfassen.

Die dagegen eingebrachte Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

Infolge der Einbringung eines Vorlageantrages legte die Abgabenbehörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Mit Erkenntnis vom 24.11.2020, RV/1100580/2018, wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2014 im Hinblick auf das der begünstigten Besteuerung unterliegende 13. Monatsgehaltes abgeändert.

Mit Eingabe vom 5.12.2018 beantragte die Bf. für das Kalenderjahr 2014 die Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO. Demnach seien die strittigen Einkünfte auf Basis der Kassenstaatsregel iSd Art. 19 DBA Liechtenstein nur in Liechtenstein zu besteuern, weshalb eine Freistellung von der inländischen Besteuerung beantragt werde. Gleichzeitig wurde mit dem verfahrensgegenständlichen Anbringen ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 DBA Liechtenstein eingebracht.

Mit Bescheid vom 10.4.2019 wies der Bundesminister für Finanzen den Antrag auf Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß § 48 BAO ab. Begründend wurde dazu ausgeführt, dass die strittigen Einkünfte unter Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein zu subsumieren seien. Aufgrund der bereits erfolgten Anrechnung der liechtensteinischen Steuer liege keine Doppelbesteuerung vor.

Dagegen richtet sich die – nach zweimaliger Fristerstreckung – fristgerecht eingebrachte Beschwerde vom 19.06.2019, in welcher sich die Bf. im Wesentlichen auf den zweiten Tatbestand des § 48 BAO stützt. Danach sei eine Maßnahme iSd. § 48 BAO auch zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung zulässig. Das Vorliegen einer Doppelbesteuerung sei in diesem Fall nicht erforderlich. In einem Schreiben der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein vom 29.3.2016 werde bestätigt, dass auch im umgekehrten Fall, nämlich eines in Liechtenstein steuerpflichtigen Lehrers einer österreichischen Musikschule, Art. 19 DBA Liechtenstein anzuwenden sei und daher Liechtenstein kein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften habe. Der Nachweis der „Gegenseitigkeit“ iSd. § 48 BAO sei somit erbracht. Aufgrund der bisherigen Verwaltungspraxis, welche die Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt bis einschließlich 2014 anerkenne, sowie der Veröffentlichungen im BGBl. und AÖF habe die Bf. nach dem Grundsatz von Treu und Glauben darauf vertrauen können, dass in Österreich keine Einkommensteuerpflicht bestanden habe. Da der Verfassungsgerichtshof (V 41/2015) die zum österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommen ergangene Verordnung des Bundesministeriums für Finanzen BGBl II 2013/450 mit Erkenntnis vom 25.9.2015 als gesetzeswidrig aufgehoben habe, sei die Finanzverwaltung zu Recht davon ausgegangen, dass die Besteuerung der Musiklehrer in Österreich frühestens mit der Veranlagung 2015 erfolgen könne. Eine rückwirkende Besteuerung würde jedenfalls eine Verletzung der beiderseitigen Auslegung des Art. 19 DBA Liechtenstein im Jahr 2014 bedeuten.

Die Bf. beantragte die Entscheidung durch den Senat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Vorlagebericht vom 28.8.2019 legte der Bundesminister für Finanzen die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Eingabe vom 2. Jänner 2026 zog die Bf. ihre Anträge auf Senatsentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Die Bf. war im Streitjahr 2014 in Österreich ansässig und bezog Einkünfte in der Höhe von 64.945,48 Euro aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin bei der Liechtensteinischen Musikschule.

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).

Mit Bescheid vom 15.2.2016 unterzog das Finanzamt die Einkünfte aus der Tätigkeit für die Liechtensteinische Musikschule gemäß Art. 15 Abs 4 DBA Liechtenstein der Einkommensteuer, wobei die in Liechtenstein einbehaltene Quellensteuer von 4% (3.152,00 CHF von brutto 78.801,00 CHF) auf die österreichische Steuer gemäß Art. 23 Abs 2 DBA angerechnet wurde.

Ein Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden in Österreich und in Liechtenstein scheiterte.

Die Bf. beantragte die Freistellung der auf die Einkünfte der Liechtensteinischen Musikschule entfallenden Einkommensteuer 2014 einschließlich der darauf entfallenden Anspruchs- und Aussetzungszinsen gemäß § 48 BAO.

Zwischen den Verfahrensparteien ist das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für eine Maßnahme im Sinne des § 48 BAO (nunmehr: § 48 Abs 5 BAO) strittig.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes sowie die vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Abfragen in den Datenbanken. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen

§ 48 BAO idF vor EU-FinAnpG 2019 lautet:

Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoeheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausglei chung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes einzuheben sind.

§ 48 Abs. 5 BAO idF EU-FinAnpG 2019 (BGBl. I Nr. 62/2019) lautet:

Ist Abs. 1 nicht anwendbar, kann der Bundesminister für Finanzen oder dessen bevollmächtigter Vertreter bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoeheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausglei chung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen. Dies gilt nur für bundesrechtlich geregelte Abgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind.

In den Gesetzesmaterialien zum EU-FinAnpG 2019 finden sich folgende Erläuterungen:

Abs. 5 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 48. Aufgrund der spezifischen Regelungen über die Verständigungs- und schiedsgerichtlichen Verfahren wird Abs. 5 in seinem Anwendungsbereich eingeschränkt: Er ist nur mehr dann anwendbar, wenn eine Antragstellung oder ein amtswegiges Tätigwerden des Bundesministers für Finanzen oder dessen bevollmächtigten Vertreters gemäß Abs. 1 des § 48 nicht möglich ist (zB weil mit einem Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden ist).

Gemäß § 323 Abs. 62 BAO treten § 48, § 118 Abs. 9, § 205a Abs. 2a, § 212a Abs. 2a, 5a, 7 und 9, § 230 Abs. 6, § 271 Abs. 3, § 271a, § 295 Abs. 2a, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2019, mit 1. September 2019 in Kraft.

Bei Änderungen verfahrensrechtlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche

Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben. Die Gesetzmäßigkeit eines vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides ist grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Rechtslage zu beurteilen (vgl. VwGH 17.11.2020, Ra 2019/13/0067, mwN).

Das Bundesfinanzgericht wendet daher im vorliegenden Beschwerdefall § 48 Abs. 5 BAO an, wobei die langjährige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 48 BAO auch im Anwendungsbereich des § 48 Abs. 5 BAO idF EU-FinAnpG 2019 Geltung behält (vgl. VwGH 30.6.2021, Ra 2021/15/0042).

3.1.2. Zur konkreten Streitfrage

Die Notwendigkeit einer unilateralen Maßnahme iSd § 48 BAO ist auch im Geltungsbereich internationaler Doppelbesteuerungsabkommen nicht grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. VwGH 28.09.2004, 2000/14/0172).

Die Bestimmung des § 48 Abs. 5 BAO gestattet unter der Voraussetzung, dass der Abgabepflichtige der Abgabenhoeheit mehrerer Staaten unterliegt, die Anordnung bestimmter steuerlicher Entlastungsmaßnahmen, soweit dies

- zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder
- zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist.

Diese Kriterien stellen die Rechtsvoraussetzungen der Entsteuerung nach § 48 Abs. 5 BAO dar; daneben vermitteln sie durch die Formulierung der mit der Regelung verfolgten Ziele die Leitlinien für die Ausübung des durch die Vorschrift eingeräumten Ermessens.

Das Beschwerdevorbringen stützt sich in erster Linie auf den zweiten Tatbestand des § 48 Abs. 5 BAO.

Wie sich aus den Feststellungen ergibt, handelt es sich bei der Liechtensteinischen Musikschule weder um den Vertragsstaat Liechtenstein noch um eine seiner Gebietskörperschaften, sondern um eine Stiftung öffentlichen Rechts. Die Bf. hat ihre Dienste damit im steuerrechtlichen Sinne einer Körperschaft öffentlichen Rechts erbracht und nicht dem Vertragsstaat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften.

Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein, wonach 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 erbrachten Dienste

gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden dürfen, ist daher im Beschwerdefall nicht anwendbar.

Die Subsumtion der strittigen Einkünfte unter die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein und die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungsmethode gemäß Art 23 Abs. 2 DBA Liechtenstein wurde auch im ho. Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.11.2020, RV/1100580/2018, bestätigt.

Entgegen der Annahme der Bf. ist dabei offenbar auch die liechtensteinische Steuerverwaltung von der Anwendbarkeit des Art 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein ausgegangen.

Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein lautet:

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.

Die liechtensteinischen Behörden haben im gegenständlichen Fall einen Quellensteuerabzug in Höhe von 4% (3.152,00 CHF von brutto 78.801,00 CHF) vorgenommen. Dabei handelt es sich um exakt jenen Betrag, der dem Quellenstaat nach der Grenzgängerregelung im Sinne des Art 15 Abs 4 DBA Liechtenstein eingeräumt wird. Hätte Liechtenstein abweichend von der österreichischen Beurteilung auf Grundlage von Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein zum vollen Steuertarif besteuert, so hätte sich nicht eine Steuer von exakt 4% ergeben.

Im Ergebnis liegt somit kein Besteuerungskonflikt vor, welcher einer Maßnahme im Sinne des § 48 Abs. 5 BAO zugänglich wäre. Eine den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechende Behandlung ist durch die Subsumtion des Streitgegenständlichen Sachverhaltes sowohl durch die österreichische als auch die liechtensteinische Behörde unter Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein bereits von Vornherein gegeben. Weshalb Liechtenstein den umgekehrten Fall, nämlich eines in Liechtenstein steuerpflichtigen Lehrers einer österreichischen Musikschule, abweichend vom vorliegenden Beschwerdefall nach Art 19 DBA Liechtenstein beurteilen sollte, vermag das Beschwerdevorbringen nicht aufzuzeigen. Dem Schreiben vom 29.3.2016 ist eine derartige Beurteilung der liechtensteinischen Behörde jedenfalls nicht zu entnehmen und wäre eine solche angesichts der von Liechtenstein vorgenommenen Subsumtion des gegenständlichen Sachverhaltes unter Art 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein auch nicht nachvollziehbar. Damit liegt aber keine in einer anderen Rechtsordnung enthaltene Steuerbegünstigung vor, die rezipiert werden könnte. Ebenso wenig entspricht ein willkürlicher und abkommenswidriger Wechsel von der Anrechnungs- zur Befreiungsmethode der internationalen Übung (vgl. VwGH 28.9.2004, 2000/14/0172). Schließlich ist auch in keiner

Weise ersichtlich, weshalb Österreich ein wirtschaftliches Interesse an der Herstellung eines derartigen Gegenrechtes haben sollte (vgl. VwGH 28.1.1980, 1430/78). Eine Maßnahme „zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“ ist daher im vorliegenden Beschwerdefall nicht erforderlich.

Bezüglich des ersten Tatbestandes des § 48 Abs. 5 BAO ist festzuhalten, dass die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt des "Erfordernisses der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" von Lehre und Rechtsprechung nur dann bejaht wird, wenn eine "echte internationale Doppelbesteuerung" vorliegt; worunter die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden wird (vgl. VwGH 28.09.2004, 2000/14/0172 mwN).

Die in Liechtenstein einbehaltene Quellensteuer in Höhe von 4% wurde im Rahmen der inländischen Einkommensteuerveranlagung zur Gänze angerechnet. Da eine Doppelbesteuerung somit nicht vorliegt, kommt auch eine Maßnahme „zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung“ nicht in Betracht.

Damit fehlt es aber an den zwingenden Rechtsvoraussetzungen für eine Maßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß § 48 Abs. 5 BAO mit der Folge, dass für eine Ermessensentscheidung unter Abwägung allfälliger Zweckmäßigkeits- und Billigkeitsüberlegungen kein Raum bleibt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 Bundesfinanzgericht ist bei der Entscheidung der oben angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 9. Jänner 2026