

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die J & Partner AG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. April 2013 betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2013 und Folgejahre zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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 im Inland ansässige Beschwerdeführer hat dem Finanzamt unter Anschluss eines entsprechenden Vordruckes die Aufnahme einer Grenzgängertätigkeit bei der Liechtenstein Marketing Anstalt, einer zu 100% im Eigentum des Fürstentums Liechtenstein stehenden Gesellschaft, die hoheitliche Aufgaben im Bereich der Standortentwicklung und des Tourismus wahrnehme, mitgeteilt.

Mit Bescheid vom 3. April 2013 hat das Finanzamt Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2013 und Folgejahre in Höhe von ... € festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein (öffentliche Funktionen) sei, dass die Vergütungen vom Staat, einer Gebietskörperschaft oder einem Sondervermögen des Staates oder der Gebietskörperschaft bezahlt würden. Rechtsträgerin von Liechtenstein Marketing sei eine juristische Person (Anstalt) öffentlichen Rechts, welche nicht unter die gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein angeführten Arbeitgeber falle. Darüber hinaus handle es sich bei der Vermarktung des Standortes Liechtenstein nicht um die Ausübung einer öffentlichen Funktion im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein. Die aus der Tätigkeit für die Liechtenstein Marketing Anstalt erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien daher gemäß Art. 15

Abs. 4 DBA-Liechtenstein in Österreich steuerlich zu erfassen, wobei die in Liechtenstein tatsächlich bezahlte Steuer auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet werde.

Dagegen hat die rechtliche Vertretung Berufung erhoben und die ersatzlose Aufhebung des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides beantragt. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, Liechtenstein Marketing sei eine öffentlich-rechtliche Anstalt, die per 3. Jänner 2012 dem Gesetz entsprechend (Standortförderungsgesetz - SFG, LGBl. 2011 Nr. 544) im Handelsregister des Fürstentums Liechtenstein eingetragen worden sei. Gemäß ausdrücklicher Anordnung des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes (Art. 534 Abs. 2 PGR) unterstehe Liechtenstein Marketing dem öffentlichen Recht und sei eine Verbandsperson des Fürstentums Liechtenstein. Somit handle es sich bei der Liechtenstein Marketing Anstalt entgegen der Auffassung der bescheiderlassenden Behörde jedenfalls um einen Dienstgeber im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein. Darüberhinaus sei das Personal über die liechtensteinische Pensionsversicherung für das Staatspersonal versichert. Der Berufungsführer übe mit seiner Tätigkeit für das Land Liechtenstein und dessen Landeskommunikation jedenfalls auch eine öffentliche Funktion im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein aus. Dies stelle nachweislich auch die Sichtweise des Landes Liechtenstein und der liechtensteinischen Steuerverwaltung dar. Die liechtensteinische Steuerverwaltung hebe im konkreten Fall Lohnsteuer in Höhe von 11% der Bemessungsgrundlage ein. Würde es sich um einen Anwendungsfall des Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein handeln, würde die liechtensteinische Steuerverwaltung lediglich eine Quellensteuer von 4% einheben.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hingewiesen hat, dass es sich bei der Liechtenstein Marketing Anstalt um keinen der in Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein genannten Vergütungsträger (Staat, Gebietskörperschaft oder Sondervermögen des Staates oder der Gebietskörperschaft) handle und der Berufungsführer überdies nicht in "Ausübung einer öffentlichen Funktion" tätig sei, wurde von der rechtlichen Vertretung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2016 hat die rechtliche Vertretung des Beschwerdeführers den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und wiederum darauf hingewiesen, dass Liechtenstein Marketing eine im Handelsregister eingetragene öffentlich-rechtliche Anstalt und somit eine Verbandsperson des Fürstentums Liechtenstein sei. Zudem stelle Liechtenstein Marketing ein Sondervermögen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dar, da Liechtenstein Marketing zu 100% im Eigentum des Fürstentums Liechtenstein stehe. Liechtenstein Marketing werde aus dem Budget des Landes Liechtenstein finanziert, erhalte seinen Leistungsauftrag durch die liechtensteinische Regierung und stehe unter der Aufsicht der liechtensteinischen Regierung. Solcherart sei Liechtenstein Marketing - entgegen der Einschätzung der erstinstanzlichen Behörde - ein öffentliches Unternehmen und ein Dienstgeber im

Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein (Hinweis auf die Stellungnahme der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 9. April 2014).

Da es sich bei Liechtenstein Marketing um einen Dienstgeber nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein handle, versichere Liechtenstein Marketing sein Personal (wie eben auch den Beschwerdeführer als Abteilungsleiter von Liechtenstein Marketing) über die liechtensteinische Pensionsversicherung für das Staatspersonal (PVS), die nunmehrige Stiftung Personalvorsorge Liechtenstein (SPL). Würde es sich beim Beschwerdeführer um einen regulären nichtselbständigen Grenzgänger handeln, könnte dieser nicht in der Pensionskasse für das Staatspersonal versichert sein.

Auch würden das Land Liechtenstein selbst und mit ihm die liechtensteinische Steuerverwaltung den Beschwerdeführer als Staatsbediensteten im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein behandeln und seine Tätigkeit als Ausübung einer öffentlichen Funktion einordnen. Deshalb werde auch sein Gehalt bzw. Lohnbezug nicht der Grenzgänger-Quellensteuer (4%) unterzogen, sondern der liechtensteinischen Lohnsteuer iHv 11%. Darüber hinaus habe der Beschwerdeführer seine Einkünfte in Liechtenstein bei der Gemeinde Vaduz zur Einkommensteuer zu veranlagern und es bestehe für ihn für das verfahrensgegenständliche Jahr 2013, aber auch für das Jahr 2014, eine Steuererklärungspflicht in Liechtenstein bei der Gemeinde Vaduz, wie für jeden in Liechtenstein tätigen öffentlichen Bediensteten aus Österreich, der nicht in Liechtenstein wohnhaft sei.

Dem Beschwerdeführer sei auch seitens der liechtensteinischen Steuerverwaltung mit Schreiben vom 9. April 2014 bestätigt worden, dass seine Tätigkeit für Liechtenstein Marketing einen Anwendungsfall des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein darstelle. Würde es sich um einen Anwendungsfall des Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein (Erwerbsklausel) handeln, würde in Liechtenstein seitens der Steuerverwaltung lediglich der regelmäßige Quellensteuerabzug iHv 4% vorgenommen und keine ordentliche Steuerveranlagung bei der Gemeinde Vaduz durchgeführt und auch keine Versicherung in der zweiten Säule bei der liechtensteinischen Pensionskasse für das Staatspersonal erfolgen.

Entgegen der Auffassung der erstinstanzlichen österreichischen Behörde sei daher die Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zur Anwendung zu bringen, wonach das Besteuerungsrecht hinsichtlich der vom Beschwerdeführer in Liechtenstein erzielten öffentlichen Bezüge dem Fürstentum Liechtenstein zukomme.

Der Beschwerdeführer erbringe seine (Arbeits)Leistungen auch unzweifelhaft für das Land Liechtenstein und zwar auf Grund der Ausrichtung und des Inhaltes seiner gesetzlich und von der liechtensteinischen Regierung vorgegebenen Tätigkeit, nämlich der Sicherung des Standortes Liechtenstein und der Landeskommunikation nach außen. Zudem aber auch auf Grund des Umstandes, dass sein Dienstgeber das Land Liechtenstein sei, als 100%iger Eigner und Träger der öffentlich-rechtlichen Anstalt "Liechtenstein Marketing".

Der Beschwerdeführer übe im Rahmen seiner Tätigkeit für das Land Liechtenstein und die Kommunikation des Landes Liechtenstein eine öffentliche Funktion im Sinne

des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein aus. Seine Tätigkeit sei sehr wohl mit dem Begriff der Ausübung einer öffentlichen Funktion in Einklang zu bringen. Dies ergebe sich bereits aus dem Umstand, dass die Regierung des Fürstentums Liechtenstein die Aufgaben und Leistungen für Liechtenstein Marketing festsetze. Im Rahmen des Leistungsauftrages erhalte Liechtenstein Marketing die Vorgaben und Tätigkeitsbereiche, welche grundsätzlich die Sicherstellung der Vermarktung Liechtensteins und die Landeskommunikation betreffen. Diese Vorgaben stellten einen gesetzlichen und öffentlich-rechtlichen Leistungsauftrag des Landes Liechtenstein dar. Das Kriterium der Ausübung einer öffentlichen Funktion werde dadurch unter Beweis gestellt, dass die Regierung bzw. das Land Liechtenstein die Tätigkeitsbereiche für Liechtenstein Marketing festlege und die Oberaufsicht über Liechtenstein Marketing inne habe. Darüber hinaus werde der Verwaltungsrat der Liechtenstein Marketing von der Regierung bestimmt. Von den Vorgaben der Regierung und dem Land Liechtenstein könne ohne Zustimmung der Regierung nicht abgegangen bzw. abgewichen werden. Aus diesem Umstand erhellte die unmittelbare Weisungsgebundenheit von Liechtenstein Marketing gegenüber dem Land Liechtenstein und auch die unmittelbare Verknüpfung von Liechtenstein Marketing mit dem Land Liechtenstein.

Solcherart erfülle auch der Beschwerdeführer als Abteilungsleiter von Liechtenstein Marketing einen hoheitlichen Aufgabenbereich im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, nämlich die Vermarktung des Landes Liechtenstein nach außen und die Abwicklung der Landeskommunikation nach innen und außen. Diese Aufgaben, welche ausschließlich nach den strikten Vorgaben bzw. Weisungen der liechtensteinischen Regierung im Interesse des Landes Liechtenstein zu erfüllen seien und auch ausschließlich dem Interesse des Landes Liechtenstein dienten, fielen unzweifelhaft in den hoheitlichen und öffentlichen Bereich des Landes Liechtenstein und sei die Aufgabenerfüllung deshalb auch als eine Ausübung öffentlicher Funktionen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu werten.

Der Beschwerdeführer werde somit in Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig, da sein Dienstgeber im Bereich der Vermarktung und Landeskommunikation ausschließlich einen gesetzlichen Auftrag erfülle, nämlich jenen des Landes Liechtenstein. Zu diesem Zweck sei vom Land Liechtenstein eigens ein Standortförderungsgesetz erlassen worden mit dem Zweck der Förderung des Standortes Liechtenstein und der einheitlichen und wirksamen Landeskommunikation nach außen.

Es sei vorliegend auch nicht gerechtfertigt, den Begriff der öffentlichen Funktion zu restriktiv auszulegen; es sei auch nicht zulässig, nur darauf abzustellen, ob Verwaltungsakte gesetzt würden. Der Beschwerdeführer sei wie auch sein Dienstgeber für die Sicherung des Standortes Liechtenstein und die Kommunikation des Landes Liechtenstein auf Grund eines gesetzlich verankerten Regierungsauftrages zuständig und tätig. Er komme solcherart einem staatlichen und gesetzlichen Auftrag (lt. Standortförderungsgesetz) nach; dies sei als Ausübung einer öffentlichen Funktion im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu werten. Der Beschwerdeführer werde

im Rahmen seiner Tätigkeit als Organ in Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig.

Dies entspreche nachweislich auch der Sichtweise des Landes Liechtenstein und der liechtensteinischen Steuerverwaltung. Im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein komme für die hier gegenständlichen Einkünfte das Besteuerungsrecht daher ausschließlich dem Land Liechtenstein zu.

Dem Schreiben vom 29. Jänner 2016 angeschlossen wurden E-Mail-Schreiben der Liechtenstein Marketing Anstalt an die rechtliche Vertretung vom 8. Jänner 2016 und vom 27. Jänner 2016, die Stellungnahme der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 9. April 2014, ein Merkblatt der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom November 2011, ein Orientierungsschreiben der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom November 2015 sowie die Steuerrechnungen der Gemeinde Vaduz für die Jahre 2013 und 2014.

Im Schreiben der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 9. April 2014 wurde auszugsweise Folgendes ausgeführt:

*"Die Steuerverwaltung hat geprüft, ob die Liechtenstein Marketing die Voraussetzung als „von der Gebietskörperschaft errichtetes Sondervermögen“ im Sinne des Art. 19 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Liechtenstein und Österreich (DBA-FL/AT) erfüllt.*

*Nach Ansicht der Steuerverwaltung ist es nicht ausschlaggebend, ob es sich um rechtlich verselbständigte Vermögensteile handelt. Vielmehr ist entscheidend, ob das Sondervermögen Aufgaben erfüllt, die das Budget des Landes belasten würden. Das Land Liechtenstein ist Eigentümerin der Liechtenstein Marketing. Dies wird dadurch deutlich, dass die Liechtenstein Marketing den Leistungsauftrag durch die liechtensteinische Regierung erhält und ebenfalls unter der Aufsicht der Regierung steht. Des Weiteren wird die Liechtenstein Marketing durch einen Landesbeitrag, der durch die Regierung zu genehmigen ist, finanziert. Daneben fließen ihr direkt die Kurtaxen zu. Hierdurch wird deutlich, dass die Liechtenstein Marketing zwar mit einem eigenen Haushalt versehen ist, dieser aber das Budget des Landes Liechtenstein belastet.*

*Des Weiteren hat die Liechtenstein Marketing gemäß Leistungsvereinbarung die Tatsache zu berücksichtigen, dass sie ein öffentliches Unternehmen des Landes Liechtenstein darstellt und daher den Interessen des Landes nicht zuwider laufen darf.*

*Aus der obigen Darstellung ergibt sich für die Steuerverwaltung, dass es sich bei der Liechtenstein Marketing um ein Sondervermögen im Sinne des Art. 19 DBA-FL/AT handelt.*

*Des Weiteren haben die Steuerverwaltung und das österreichische Bundesministerium für Finanzen eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen, welche das BMF in der Verordnung vom 16.12.2013, BGBl. II Nr. 450/2013 veröffentlicht hat. Demnach ist Art. 19 Abs. 1 DBA-FL/AT unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson auf alle*

*Dienstnehmer eines Vertragsstaates anzuwenden, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben."*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

#### **1. Sachverhalt**

Der im Inland ansässige Beschwerdeführer war bei der Liechtenstein Marketing Anstalt nichtselbständig tätig, wobei er in der Regel arbeitstäglich zwischen seinem in Grenznähe gelegenen inländischen Wohnort und seinem ebenfalls in Grenznähe gelegenen Arbeitsort in Liechtenstein pendelte.

Die Liechtenstein Marketing ist nach Art. 5 Abs. 1 des Gesetzes vom 20. Oktober 2011 über die Förderung der wirtschaftlichen und touristischen Entwicklung des Standortes Liechtenstein (Standortförderungsgesetz; SFG) sowie Art. 1 der Statuten von Liechtenstein Marketing eine selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit. Zweck von Liechtenstein Marketing ist es nach Art. 6 Abs. 1 SFG, die Vermarktung Liechtensteins als Wirtschaftsstandort und Tourismusdestination sicherzustellen. Dies umfasst insbesondere die Umsetzung einer übergeordneten Marketingstrategie und die Betreuung einer effektiven Medienarbeit und Landeskommunikation (lit. a), die Gewährleistung eines wirksamen Standort- und Reputationsmanagements (lit. b), die Sicherstellung eines professionellen Destinationsmanagements (lit. c) sowie die Durchführung von und Mitwirkung an Großveranstaltungen im In- und Ausland (lit. d). Liechtenstein Marketing ist nach allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu führen (Art. 7 Abs. 3 SFG). Für die Erstellung des Geschäftsberichts sind die ergänzenden Vorschriften für bestimmte Gesellschaftsformen des Personen- und Gesellschaftsrechts maßgebend, wobei Liechtenstein Marketing die Vorschriften für große Gesellschaften anwendet. Organe sind der Verwaltungsrat, die Geschäftsleitung und die Revisionsstelle (Art. 8 SFG). Liechtenstein Marketing untersteht der Oberaufsicht der Regierung (Art. 13 Abs. 1 SFG). Nach Art. 14 Abs. 1 SFG finanziert Liechtenstein Marketing seine Ausgaben durch den Verkauf von Produkten und Dienstleistungen, einen Landesbeitrag, K urtaxen und weitere Einnahmen, wobei d er Landesbeitrag nach Abs. 2 als Globalkredit gewährt

wird. Nach Art. 17 der Statuten von Liechtenstein Marketing stehen die Geschäftsleitung und alle übrigen Mitarbeiter in einem privatrechtlichen Arbeitsverhältnis.

Die aus der Tätigkeit bei der Liechtenstein Marketing Anstalt bezogenen Einkünfte des Beschwerdeführers wurden in Liechtenstein der regulären Besteuerung unterzogen.

## **2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung**

Art. 15 und Art. 19 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971, lauten:

### *“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 Vertragstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.*

*...*

*(4) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragstaat 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 Vertragstaat 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*

#### *ÖFFENTLICHE FUNKTIONEN*

*(1) Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragstaat 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 Funktion 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 Vertragstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, finden die Artikel 15, 16 und 18 Anwendung."*

Nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Liechtenstein kommt das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich dem Tätigkeitsstaat zu. Davon abweichend werden gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein nichtselbständige Einkünfte von Grenzgängern im Sinne dieser Bestimmung im Ansässigkeitsstaat besteuert. Eine gesonderte Regelung sieht Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein wiederum für Bezüge aus öffentlichen Funktionen vor; diese sind regelmäßig in jenem Staat zu besteuern, der die Bezüge auszahlt (Kassenstaatsprinzip). Sind die dort angeführten Voraussetzungen erfüllt, kommt Art. 15 DBA-Liechtenstein nicht zur Anwendung. Tatbestandsmäßig setzt Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein voraus (vgl. VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151, mwN):

1. die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem vom Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen;
2. die Erbringung von Diensten für diesen Staat oder die Gebietskörperschaft, und zwar
3. in Ausübung öffentlicher Funktionen.

Im Erkenntnis vom 27.1.2011, 2009/15/0151, hat der Verwaltungsgerichtshof betreffend einen beim Verein für Bewährungshilfe in Liechtenstein angestellten Bewährungshelfer ausgesprochen, dass dieser Mitarbeiter eines Vereins sei und als solcher seine Dienste gegenüber dem eine selbständige juristische Person darstellenden Verein und nicht gegenüber dem Staat Liechtenstein oder einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft erbringe. Lediglich der Verein erbringe – im Wege seiner Mitarbeiter – Leistungen gegenüber dem Staat. Es liege daher schon deswegen kein dem Art. 19 DBA-Liechtenstein subsumierbarer Sachverhalt vor. Auf die Frage, ob die Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht würden und ob die Vergütungen aus einem vom Staat Liechtenstein (oder einer seiner Gebietskörperschaften) errichteten Sondervermögen bezahlt würden, sei daher nicht mehr einzugehen.

In Weiterführung dieser Judikatur hat der Verwaltungsgerichtshof im jüngst ergangenen Erkenntnis vom 16. Dezember 2015, 2013/15/0200, betreffend eine an einer unter der Trägerschaft einer mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Anstalt privaten Rechts geführten Privatschule tätigen Lehrerin, weiters ausgeführt, dass wegen des klaren Wortlautes "Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften" ein Durchgriff durch zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht möglich sei und Vergütungen von privatrechtlich organisierten Arbeitgebern damit nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fielen, auch wenn diese öffentliche Aufgaben wahrnahmen und staatlicher Aufsicht unterlägen (Hinweis auf Dürschmidt in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>6</sup>, Art. 19 Rz. 27 und 27a; sowie Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 19 Rz. 41, zu der insoweit übereinstimmenden Formulierung des Art. 19 im OECD-Musterabkommen). Körperschaften öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften seien, würden von der Regelung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht erfasst (Hinweis auf Dürschmidt in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>6</sup>, Art. 19 Rz. 22) und könnten die streitgegenständlichen



Bezüge selbst für den Fall, dass es sich bei der Bildungsanstalt um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handeln sollte, nicht der Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumiert werden.

Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erhellt somit, dass Vergütungen von einem rechtlich verselbständigten Arbeitgeber, unabhängig davon, ob er nun privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisiert ist, nicht unter die Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen, weil diesfalls nicht der Staat Liechtenstein oder eine seiner Gebietskörperschaft Schuldner ist, was aber Voraussetzung für die Anwendung der Kassenstaatsregel wäre.

Da auch der Beschwerdeführer seine Dienste gegenüber einer Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit und damit einer (mit dem Staat Liechtenstein bzw. einer seiner Gebietskörperschaften nicht identen) eigenständigen juristischen Person erbracht hat, fallen die von ihm dafür bezogenen Vergütungen damit schon aus diesem Grund nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein.

Ob die Liechtenstein Marketing Anstalt dabei, wie im Schreiben vom 29. Jänner 2016 ausgeführt, in Erfüllung eines öffentlich-rechtlichen Leistungsauftrages tätig ist und die Aufgaben nach den strikten Vorgaben der liechtensteinischen Regierung im Interesse des Landes Liechtenstein zu erfüllen sind, ist in diesem Zusammenhang nicht ausschlaggebend, ändert dies doch nichts daran, dass der Beschwerdeführer seine Dienste gegenüber einer von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht erfassten Körperschaft öffentlichen Rechts erbracht hat. Ebenso ist für die Frage der Anwendbarkeit der Kassenstaatsregel nicht von Bedeutung, dass das Personal der Liechtenstein Marketing Anstalt über die liechtensteinische Pensionsversicherung für das Staatspersonal versichert wird, stellt Art. 19 DBA-Liechtenstein doch weder auf die Rechtsgrundlage des Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080, betreffend das DBA-Spanien) noch darauf ab, bei welcher Versicherungsanstalt ein Arbeitnehmer pensionsversichert ist.

Auch mit dem Einwendungen betreffend das Vorliegen eines Sondervermögens ist für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen.

Sondervermögen werden durch Gesetz errichtet, haben 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 (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar, 2. Aufl., Art. 19 MA Rz 50, mwN). Sie sind nicht rechtsfähig; als gesondert verwaltete Vermögensmassen treten sie zwar im Rechtsverkehr unter eigenem Namen auf, die rechtlichen Folgen ihres Handelns treffen jedoch den Staat als Rechtsträger (vgl. Daxkobler/Kerschner, SWI 10/2012, 454, mwN). Sondervermögen in diesem Sinne sind somit (rechtlich unselbständiger) Teil einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts. Die im Schreiben vom 9. April 2014 zum Ausdruck kommende Auffassung der liechtensteinischen Steuerverwaltung, dass nicht ausschlaggebend wäre, ob es sich um

rechtlich verselbständigte Vermögensteile handle, sondern entscheidend vielmehr sei, ob das Sondervermögen Aufgaben erfülle, die das Budget des Landes belasten würden, kann daher nicht geteilt werden. Da die Liechtenstein Marketing Anstalt als juristische Person des öffentlichen Rechts jedenfalls Rechtsfähigkeit besitzt, kommt eine Qualifikation als Sondervermögen somit nicht in Betracht.

Zudem stünde einer Anwendung der Kassenstaatsregelung auch im Falle des Vorliegens eines dem Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumierbaren Sondervermögens das Erfordernis der "in Ausübung öffentlicher Funktion erbrachten Dienste" entgegen.

Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein stellt auf die vom einzelnen Dienstnehmer konkret erbrachten Dienste ab (vgl. VwGH 21.3.1996, 94/15/0128). Die dazu im Widerspruch stehende, auch im Schreiben der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 9. April 2014 angesprochene Verordnung des BMF, BGBl. II Nr. 450/2013, wonach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson auf alle Dienstnehmer anzuwenden ist, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben, hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 25. September 2015, V 41/2015, als gesetzwidrig aufgehoben (kundgemacht mit BGBl. II Nr. 320/2015, ausgegeben am 28. Oktober 2015). Der Verfassungsgerichtshof hat damit in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unmissverständlich klargestellt, dass die Verteilungsnorm des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein für Dienste, die nicht mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit im Sinne des Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein in Zusammenhang stehen, voraussetzt, dass diese in einem qualifizierten Zusammenhang mit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben des Staates oder der Gebietskörperschaft stehen müssen, der in der Ausübung öffentlicher Funktionen besteht und Vergütungen für Dienste eines Grenzgängers, die keinen derartigen qualifizierten Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung des Staates oder der Gebietskörperschaft aufweisen, folglich stets der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat unterliegen, und zwar unabhängig davon, ob die Dienste an den Staat im Zusammenhang mit dessen öffentlicher oder gewerblicher Tätigkeit oder an einen anderen Auftraggeber erbracht werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowie des unabhängigen Finanzsenates bzw. des Bundesfinanzgerichtes (vgl. VwGH 21.3.1996, 94/15/0128; UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12, mwN; BFG 4.1.2016, RV/1100538/2012) ist das Merkmal "in Ausübung öffentlicher Funktionen" auf die Wahrnehmung hoheitlicher Staatsaufgaben zu beziehen. Der Hoheitsbereich eines Staates wiederum ist nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.11.1998, 93/13/0201, betreffend Art. 19 DBA-Italien, gekennzeichnet von der Ausübung hoheitlicher Gewalt. Mit dieser würden den Bürgern Rechte zuerkannt und Pflichten auferlegt, deren Umsetzung in die Wirklichkeit im öffentlich-rechtlichen Wirkungsbereich und in der Regel mit der Erlassung individueller normativer Akte erfolge. Ebenso stellt der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 19.9.2007, 2007/13/0080, vom 17.10.2007, 2007/13/0088, und vom 21.11.2007, 2007/13/0087, betreffend Art. 20 DBA-Spanien ("Öffentlicher

Dienst"), in dem ebenfalls vorgesehen ist, dass die Dienste "in Ausübung öffentlicher Funktionen" erbracht werden müssen, auf die Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben, konkret auf die Erlassung individueller Verwaltungsakte (Bescheide) ab. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof bejaht, wenn ein Angestellter bei einer österreichischen Pensionsversicherungsanstalt mit dem Vollzug der Sozialversicherungsgesetze im Bereich der Pensionsversicherung und der Setzung der damit zusammenhängenden Verwaltungsakte (zB der Feststellung des Ausmaßes von Leistungsansprüchen sowie der bescheidmäßigen Erledigung) betraut ist (VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080). Bürohilfstätigkeiten und Tätigkeiten in der EDV-Abteilung (Betreuung, Wartung, Optimierung und Überwachung der EDV-Betriebsanlagen) einschließlich Personalführung bei derselben Pensionsversicherungsanstalt fallen demgegenüber nicht in den Bereich der Ausübung öffentlicher Funktionen, selbst wenn diese indirekt die hoheitliche Verwaltung und die Vollzugsorgane unterstützen (VwGH 17.10.2007, 2007/13/0088).

Aus der Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Beschwerdeführer hoheitliche Aufgaben in diesem Sinne wahrgenommen hätte. Auch hat er selbst nicht erläutert, welche konkreten hoheitlichen Befugnisse und Aufgaben ihm zugekommen sein sollen. Allein die Erfüllung eines gesetzlichen bzw. öffentlich-rechtlichen Leistungsauftrages (die Vermarktung des Landes Liechtenstein nach außen und die Abwicklung der Landeskommunikation nach innen und außen) stellt jedenfalls keine Ausübung einer öffentlichen Funktion im Sinne der dargelegten Rechtsprechung dar. Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein kann somit auch unter diesem Gesichtspunkt nicht zur Anwendung kommen.

Im Hinblick auf die nach der österreichischen höchstgerichtlichen Rechtsprechung maßgebliche Auslegung der in Rede stehenden Bestimmung lässt sich für den Beschwerdeführer auch mit den mehrfachen Hinweisen auf die dazu im Widerspruch stehende Auffassung der liechtensteinischen Steuerverwaltung und der dieser entsprechenden Besteuerung der Bezüge in Liechtenstein nichts gewinnen. Abgesehen davon, dass diese Auffassung nicht näher begründet wird und nicht auf entsprechende Kommentarmeinungen oder Judikate gestützt ist, kommt der Rechtsansicht einer ausländischen Steuerbehörde keine bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 26.7.2000, 97/14/0070).

Dahingestellt bleiben kann aufgrund der aus den dargelegten Gründen zu verneinenden Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein schließlich, ob die Liechtenstein Marketing Anstalt, die durch eigene Organe nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen geführt wird und sich ua. durch den Verkauf von Produkten und Dienstleistungen finanziert (im Jahr 2013 beliefen sich die Einnahmen aus dieser Geschäftstätigkeit laut Geschäftsbericht 2014 auf 554.131,00 CHF), im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art eine der Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein entgegenstehende kaufmännische oder gewerbliche Tätigkeit im Sinne des Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein entfaltet.

Nachdem außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein erfüllt sind, erweist sich der von einem inländischen Besteuerungsrecht ausgehende Einkommensteuervorauszahlungsbescheid sohin als rechtmäßig und war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

### **3. 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 16. Dezember 2015, 2013/15/0200, ausgesprochen, dass ein Durchgriff durch zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht möglich ist und Körperschaften öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften sind, von der Regelung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht erfasst werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird durch das vorliegende, von einer rechtlich selbständigen Anstalt öffentlichen Rechts gezahlte Vergütungen betreffende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 18. Februar 2016