

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 11.10.2017 betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) im Streitjahr 2016 als Lehrer an der Musikschule Liechtenstein bezog, nach dem Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Liechtenstein) der inländischen Besteuerung unterlagen.

I. Verfahrensgang

1. Mit Bescheid vom 11.10.2017 hat das Finanzamt Bregenz diese Einkünfte der Einkommensteuer unterzogen und auf den festgesetzten Abgabenbetrag die in Liechtenstein erhobene Steuer angerechnet.
2. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. Beschwerde und führte aus, bei der Musikschule Liechtenstein handle es sich um eine Stiftung öffentlichen Rechts, die per Gesetz gegründet worden sei. Die Stiftung diene der Erfüllung staatlicher Aufgaben (Erteilung von Unterricht sowie Förderung des musikalischen Lebens des Landes) und verfüge über eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung. Die Lehrergehälter würden zum Großteil aus öffentlichen Geldern bestritten („Staatsbeitrag“). Damit erfülle die Musikschule Liechtenstein alle

Voraussetzungen, um als ein vom Staat errichtetes Sondervermögen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein angesehen werden zu können. Die Konstellation sei fast ident mit der Hochschule Liechtenstein. Beantragt werde daher „der Ansatz der liechtensteinischen Einkünfte als Progressionseinkünfte“.

3. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 2.11.2017 als unbegründet ab. Maßgeblich sei, dass es sich bei der Musikschule Liechtenstein um eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts handle, für die Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht in Betracht komme. Die Universität Liechtenstein stelle kein Sondervermögen dar, sie sei mit dem 2. Zusatzprotokoll zum DBA-Liechtenstein, BGBl. III Nr. 8/2017, nur im Einvernehmen beider Vertragsstaaten „als unter Art. 19 Abs. 1 DBA-FL fallend“ anerkannt worden.

4. Im Vorlageantrag vom 6.12.2017 nahm der steuerliche Vertreter des Bf. zu den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung wie folgt Stellung: Der Verfassungsgerichtshof habe in seiner Entscheidung vom 25.9.2015, V41/2015, ausgesprochen, dass eine Subsumption einer liechtensteinischen Stiftung öffentlichen Rechts unter den Begriff des Sondervermögens gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein durchaus in Betracht kommen könne (dazu *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012; *Kopf*, BFGjournal 2015, 84 f). Auch bei der "als Sondervermögen eingestuft" Hochschule Liechtenstein handle es sich um eine Stiftung öffentlichen Rechts, deren Finanzierungsstruktur mit der Musikschule Liechtenstein durchaus vergleichbar sei.

5. Mit Vorlagebericht vom 2.7.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte, die Beschwerde abzuweisen.

II. Sachverhalt

1. Der Bf. stand im Streitjahr 2016 als Musiklehrer in einem Dienstverhältnis zur Musikschule Liechtenstein. Er hatte seinen Wohnsitz in Österreich und pendelte von dort an den Arbeitstagen zum Arbeitsort Vaduz/Liechtenstein und zurück.

2. Die Musikschule Liechtenstein ist eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts mit Sitz in Vaduz (Art. 1 des Gesetzes vom 20.11.2009 über die Musikschule Liechtenstein [LMSG] und Art. 1 der Statuten der Musikschule). Zweck der Stiftung ist es, Unterricht in Instrumental- und Vokalmusik zu erteilen und das musikalische Leben des Landes zu fördern (Art. 3 LMSG, Art. 2 der Statuten). Der Staat Liechtenstein stellt der Stiftung geeignete Unterrichtsmöglichkeiten unentgeltlich zur Verfügung (Art. 6 LMSG). Die Einkünfte der Musikschule sind a) der Staatsbeitrag, b) das Schulgeld und c) sonstige Einkünfte wie Schenkungen und Legate, wobei das Schulgeld mindestens 25% der Aufwendungen und der Staatsbeitrag höchstens 75 % der Aufwendungen decken (Art. 4 LMSG, Art. 3 der Statuten). Die Organe der Musikschule sind a) der Stiftungsrat, b) die Direktion und c) die Revisionsstelle (Art. 7 LMSG, Art. 4 der Statuten). Der Stiftungsrat besteht aus fünf bis sieben Mitgliedern, die von der Regierung jeweils für eine Amtsdauer von vier Jahren gewählt werden. Ihm obliegt die Oberleitung der Stiftung (Art. 9 LMSG,

Art. 5 der Statuten). Der Stiftungsrat erlässt u.a. auch das Dienstreglement über das Dienstverhältnis der Lehrer. Die Direktion wird durch den Stiftungsrat nach öffentlicher Ausschreibung bestellt. Sie führt die operativen Geschäfte der Stiftung unter eigener Verantwortung (Art. 10 LMSG, Art. 7 der Statuten). Die Revisionsstelle wird von der Regierung gewählt (Art. 11 LMSG, Art. 8 der Statuten).

Die Gehälter der Musiklehrer wurden von der Liechtensteinischen Landeskasse ausbezahlt. Die Musikschule war aber verpflichtet, die von der Liechtensteinischen Landeskasse ausbezahlten Gehälter zu refundieren (vgl. dazu z.B. die Feststellungen in der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 2.7.2018, RV/1100206/2017).

III. Rechtslage

1. Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 24/1971 in der für das Streitjahr geltenden Fassung, dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

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

2. Gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen Vergütungen einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

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

3. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht Artikel 23 Abs. 1 DBA-Liechtenstein für Vergütungen im Sinne der Artikel 19 Abs. 1 die Befreiungsmethode vor, bei Löhnen

und Gehältern im Sinne des Artikel 15 Abs. 4 wird die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermieden.

IV. Rechtliche Erwägungen

1. Der Bf. hat seine Tätigkeit an der Musikschule Liechtenstein als Grenzgänger im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein ausgeübt. Das Abkommen weist das Besteuerungsrecht für die Einkünfte von Grenzgängern grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zu (Art. 15 Abs. 4). Eine Ausnahme von dieser Regel bestimmt Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, wenn 1. die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem vom Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen erfolgt und 2. die Vergütung für Dienste gezahlt wird, die für diesen Staat oder eine seiner Gebietskörperschaften erbracht werden. In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht dem Kassenstaat zu.

2. Körperschaften des öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften sind, werden von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht erfasst (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200).

3. Der Bf. hat die in Rede stehenden Vergütungen für Dienste gegenüber der Musikschule Liechtenstein, einer selbständigen und rechtsfähigen Stiftung öffentlichen Rechts, erhalten. Zwar erfüllt die Musikschule einen gesetzlich erteilten, öffentlichen Bildungsauftrag, doch führt dies nicht dazu, dass Liechtenstein als Kassenstaat Schuldner der an die Musiklehrer ausbezahlten Vergütungen wurde, was aber Voraussetzung für die Anwendung der Kassenstaatsregel wäre. Wegen des klaren Wortlauts „*Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften*“ ist ein Durchgriff durch zwischengeschaltete (juristische) Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht möglich (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200, betreffend eine Lehrerin an einer unter der Trägerschaft einer Anstalt geführten, mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Privatschule; siehe auch bereits VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151, betreffend einen Arbeitnehmer des liechtensteinischen Vereins für Bewährungshilfe; VwGH 22.2.1996, 93/15/0199, betreffend einen Arbeitnehmer der liechtensteinischen "Stiftung für das Alter").

Auch das Bundesfinanzgericht hat bereits in mehreren Entscheidungen ausgesprochen, dass Vergütungen für Dienstleistungen gegenüber einem rechtlich verselbständigten Arbeitgeber, unabhängig davon, ob er privatrechtlich oder öffentlich-rechtlich organisiert ist, nicht unter die Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen (betreffend Lehrer an der liechtensteinischen Musikschule siehe aus letzter Zeit etwa BFG 28.6.2018, RV/1100054/2018; BFG 29.6.2018, RV/1100431/2017; BFG 2.7.2018, RV/1100206/2017; BFG 5.7.2018, RV/1100202/2017). In den zitierten Entscheidungen hat das Bundesfinanzgericht auch festgestellt, dass die in Rede stehenden Vergütungen der Musiklehrer zwar von der Liechtensteinischen Landeskasse (der Liechtensteinischen Landesverwaltung) ausbezahlt wurden; bei diesem Auszahlungsmodus handelt es sich aber lediglich um eine staatliche Vorkreditierung, die nichts daran ändert, dass die

liechtensteinische Musikschule und damit ein rechtlich verselbständigter Arbeitgeber Schuldner der ausbezahlten Bezüge ist. Auch der Umstand, dass die liechtensteinische Musikschule zu 75% aus staatlichen Mitteln und lediglich zu ca. 25% durch Schulgelder finanziert wird, führt nicht dazu, dass dem Staat Liechtenstein hinsichtlich der Vergütungen der Musiklehrer Schuldnerstellung zukommt.

4. Die Musikschule Liechtenstein ist kein Sondervermögen des Staates Liechtenstein. 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, MA Art. 19 Rz 50), sie sind aber - obwohl sie als gesondert verwaltete Vermögensmassen im Rechtsverkehr unter eigenem Namen auftreten - nicht rechtsfähig. Die rechtlichen Folgen ihres Handelns treffen daher den Staat als Rechtsträger. Sondervermögen in diesem Sinne sind somit (rechtlich unselbständiger) Teil einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts. Da die liechtensteinische Musikschule eine rechtlich selbständige Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, kommt eine Qualifikation als Sondervermögen nicht in Betracht (so auch *Daxkobler/Kerschner* in dem vom Bf. zitierten Fachartikel SWI 10/2012, 457).

Soweit der Bf. in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des VfGH vom 25.9.2015, V41/2015 (zum Prüfungsantrag: *Kopf*, BFGjournal 2015, 84 ff), verweist, ist ihm zu entgegen, dass die Qualifikation einer Stiftung des öffentlichen Rechts als Sondervermögen iSd Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein vom Verfassungsgerichtshof lediglich im Rahmen einer Präjudizialitätsprüfung (der angefochtenen Verordnung BGBl. II Nr. 450/2013) als „nicht denkunmöglich“ bzw. „nicht von vornherein ausgeschlossen“ bezeichnet wurde. Einleitend hatte der Gerichtshof auf seine Grundposition verwiesen, wonach „der Verfassungsgerichtshof nicht berechtigt“ sei, „durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde“. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes dürfe daher ein Antrag iSd Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG bzw. des Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es „offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die - angefochtene - generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet“ (Punkt IV.1.1. der Entscheidungsgründe). Nach der oben unter Punkt IV.3. zitierten Rechtsprechung des Verwaltunggerichtshofes ist die Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein auf Dienstnehmer der von dieser Bestimmung nicht erfassten Körperschaften ausgeschlossen.

5. Dass Vergütungen von Diensten für die Universität Liechtenstein unter die Kassenstaatsregel fallen, ist auf das 2. Zusatzprotokoll vom 15.9.2016, BGBl. III Nr. 8/2017, zu Art. 19 DBA-Liechtenstein zurückzuführen, welches auszugsweise lautet:

„Anlässlich des heute zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossenen Protokolls zur Abänderung des Abkommens vom 5. November 1969 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des am 29. Jänner 2013 in Vaduz unterzeichneten Protokolls haben beide Staaten die nachstehenden Bestimmungen vereinbart, die Bestandteil des Abkommens sind.

Zu Artikel 19 (Öffentlicher Dienst):

1. ...

2. Es besteht Einvernehmen darüber, dass die Liechtensteinische Alters- und Hinterlassenenversicherung sowie Vorsorgeeinrichtungen gemäß dem Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge des Staates (SBPVG) als Sondervermögen im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 gelten.

3. Es besteht Einvernehmen darüber, dass A rt. 19 Abs. 1 für folgende Institutionen jedenfalls Anwendung findet:

- Finanzmarktaufsicht*
- Universität Liechtenstein*
- Liechtensteinische Alters- und Hinterlassenenversicherung, Invalidenversicherung, Familienausgleichskasse sowie Vorsorgeeinrichtungen gemäß dem Gesetz über die betriebliche Vorsorge des Staates (SBPVG).*

Artikel 19 Abs. 2 bleibt hiervon unberührt“.

Mit dem 2. Zusatzprotokoll wurde somit die Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein durch eine Ergänzung des Abkommens u.a. auf die Universität Liechtenstein ausgeweitet. Daraus ist aber ersichtlich, dass sich die Anwendung der Kassenstaatsregel auf die Universität Liechtenstein, zumindest aus österreichischer Sicht, nicht schon aus dem Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein ergibt, andernfalls es der ausdrücklichen Bestimmung im 2. Zusatzprotokoll nicht bedurft hätte.

Eine Ausweitung der Kassenstaatsregel auf die Musikschule Liechtenstein lässt sich daraus nicht ableiten. Hätten die Vertragsparteien eine derartige Ausweitung beabsichtigt, so wäre zu erwarten gewesen, dass auch die Musikschule namentlich im Zusatzprotokoll angeführt wird. Das 2. Zusatzprotokoll ändert nichts an der Tatsache, dass im DBA-Liechtenstein andere öffentlich rechtliche 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 Stiftungen des öffentlichen Rechts (wie die Musikschule Liechtenstein) ausgedehnt werden kann.

V. Zulässigkeit einer 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.

Zum Anwendungsbereich des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein liegt eine einheitliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wie auch des Bundesfinanzgerichtes vor (siehe oben Punkt IV.3). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellte sich im Beschwerdefall daher nicht mehr.

Innsbruck, am 27. Dezember 2018