

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf über den Bescheid des Finanzamtes FA vom 22.1.2018, betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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 die Beschwerdeführerin (Bf) in den Streitjahren 2015 und 2016 als Lehrerin 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 Bescheiden vom 22.1.2018 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 hat das Finanzamt diese Einkünfte der Einkommensteuer unterzogen und auf die festgesetzten Abgabebeträge die in Liechtenstein erhobene Steuer angerechnet. Begründend wurde ausgeführt, dass Arbeitnehmer, die bei einer Stiftung öffentlichen Rechts – um eine solche handle es sich bei der Musikschule Liechtenstein – angestellt seien, ihre Dienste nicht gegenüber dem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften gegenüber erbringen würden, sondern gegenüber der eine selbständige juristische Person darstellenden Stiftung. Ein unter Artikel 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumierender Sachverhalt liege daher nicht vor, weshalb die aus der Grenzgängertätigkeit erzielten Einkünfte gemäß Artikel 19 Abs. 2 iVm Artikel 15 DBA-Liechtenstein in Österreich zu erfassen seien.

2. Gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 erhob der steuerliche Vertreter der Bf Beschwerde und führte zunächst aus, dass die Auslegung des DBA Österreich-Liechtenstein bis 2015 dahingehend erfolgt sei, dass öffentliche bzw. mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen der Hoheitsverwaltung iSd Artikel 19 Abs. 1 des DBA zugeordnet werden könnten. Nach der Verordnung BGBl III 2017/8 vom 25.1.2017 entfalle als Reaktion auf das Erkenntnis des VfGH vom 25.9.2015, V 41/2015, in Artikel 19 Abs. 1 des DBA Liechtenstein die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ und die Überschrift laute nunmehr „Öffentlicher Dienst“. Diese Änderung finde bereits auf Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1.1.2015 beginnen würden. Somit sei nun klargestellt, dass nicht die konkrete Tätigkeit der Einzelperson maßgeblich sei, sondern die Einstufung des Arbeitgebers als „öffentlicher Dienst“. Die plötzliche und unbegründete Änderung der Rechtsansicht des Finanzamtes sei nicht nachvollziehbar sei und werde die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide beantragt. Seitens der liechtensteinischen Finanzverwaltung sei mitgeteilt worden, dass das Ministerium für Präsidiales und Finanzen derzeit in Verhandlung mit dem österreichischen Bundesministerium für Finanzen bezüglich der Anwendung des Artikel 19 des liechtensteinisch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens stehe. Damit solle die Auslegung von Artikel 19 des DBA geklärt respektive dieser Artikel neu gefasst werden.

3. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 9.4.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 als unbegründet ab. Tatbestandsmäßig setze Art 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein die Zahlung von Vergütungen von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem vom Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen voraus. Fest stehe, 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.

Auch das Bundesministerium für Finanzen habe im Zuge einer Stellungnahme an den Verfassungsgerichtshof im Normenprüfungsverfahren betreffend die zu Art. 19 DBA-Liechtenstein ergangene Verordnung, BGBl. II Nr. 450/2013, die Präjudizialität der angefochtenen Verordnung mit der Begründung bezweifelt, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Vergütungen für Dienste, die weder gegenüber dem Staat Liechtenstein noch gegenüber einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen, sondern gegenüber einer selbständigen juristischen Person darstellenden liechtensteinischen Stiftung erbracht würden, nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumiert werden könnten (vgl. VfGH 25.9.2015, V 41/2015-11, Pkt. 3.1, unter Hinweis auf VwGH vom 22.2. 1996, 93/15/0199 und 93/15/0200, sowie sinngemäß in Bezug auf einen liechtensteinischen Verein, der gegenüber dem Fürstentum Liechtenstein auf Grund eines Leistungsvertrags Sozialdienstleistungen erbrachte (VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151). Der Verfassungsgerichtshof habe in der Folge die Präjudizialität der Verordnung mit der

Begründung bejaht, dass nicht von vorneherein ausgeschlossen werden könne, dass eine Stiftung als Sondervermögen subsumiert werde (vgl. VfGH 25.9.2015, V 41/2015-11, Pkt. 1.4), habe sich im Übrigen aber nicht den Überlegungen des Bundesfinanzgerichts angeschlossen, wonach bei einer juristischen Person öffentlichen Rechts auf die dahinterliegende Gebietskörperschaft „durchgeblickt“ werden könne. Es sei daher weiterhin die in diesem Zusammenhang ergangene ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein anzuwenden. Während mit anderen Staaten abgeschlossene Abkommensbestimmungen, wie etwa Art. 19 DBA-Deutschland, an „andere juristische Personen des öffentlichen Rechts“ geleistete Dienste und von diesen dafür gezahlte Vergütungen umfassten, sei dies bei Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht der Fall.

Es sei jedoch zu untersuchen, ob im Beschwerdefall ein Sondervermögen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein vorliege. Unter diesem, im Abkommen nicht definierten Begriff werde gemeinhin ein rechtlich unselbständiger Teil des Staatsvermögens, der durch Gesetz oder Satzung oder aufgrund eines Gesetzes entstanden sei und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Staates oder einer Gliederung des Staates bestimmt sei, verstanden. Nach Wassermeyer (vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar zu Art. 19 MA, Tz 50) würden die nichtrechtsfähigen Sondervermögen durch Gesetz errichtet, hätten eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung, könnten im privaten Rechtsverkehr unter ihrem Namen handeln, klagen oder verklagt werden und würden nur für die von ihnen selbst eingegangenen Verbindlichkeiten haften. Überdies müsse ein solches Sondervermögen als Einrichtung der jeweiligen Gebietskörperschaft angesehen bzw. dieser zugerechnet werden können, zumal nach dem Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein die Vergütungen für Dienste bezahlt werden müssten, die gegenüber diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbracht würden (vgl. UFS 23.6.2009, RV/0455-F/07).

Aus den Jahresberichten der Liechtensteinischen Musikschule sei ersichtlich, dass deren Aufwand nur zu etwa einem Viertel durch Einnahmen (insbesondere aus Schulgeldern und Spenden) abgedeckt sei und der verbliebene Aufwand durch einen „Staatsbeitrag“ ausgeglichen werde (vgl. zB. Jahresbericht/Jahresrechnung für 2015 unter „www.musikschule.li/Portals/0/docs/Jahresberichte/00_JB%202015_genehmigt.pdf). Dieser Umstand vermöge aber für sich kein Sondervermögen zu begründen, da es sich nicht um ein gesondert verwaltetes Vermögen, sondern lediglich um einen budgetierten Kosten- bzw. Aufwandsatz handle.

Im Ergebnis stammten die gezahlten Vergütungen nicht aus einem Sondervermögen, welches der Staat oder eine Gebietskörperschaft errichtet habe, sondern von einer selbständigen juristischen Person öffentlichen Rechts, welche die geleisteten Vergütungen zwar ersetzt bekomme, was aber kein gesondert verwaltetes Vermögen der Gebietskörperschaften im Sinne des in Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein verwendeten Begriffs Sondervermögen darstelle. Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein sei daher im Beschwerdefall nicht anwendbar. Somit seien die Vergütungen aufgrund der

Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein in Österreich steuerlich zu erfassen. Im Übrigen seien die Dienste, selbst wenn die Vergütungen aus einem Sondervermögen des Staates oder einer Gebietskörperschaft bezahlt worden wären, jedenfalls nicht „für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachte Dienste“ geleistet worden, sondern für gegenüber einer rechtlich selbständigen juristischen Person erbrachte Dienste.

Auch wenn dies im Hinblick auf die im Jahr 2007 erfolgte Ausgliederung der Musikschule Liechtenstein in eine Stiftung öffentlichen Rechts nicht mehr unmittelbar relevant sei, werde nur der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass sich Liechtenstein und Österreich bereits im Jahr 1989 darauf verständigt hätten, dass die Liechtensteinische Musikschule der Wirtschaftsverwaltung und nicht der Hoheitsverwaltung zuzurechnen sei (vgl. Erlass des BMF vom 19.9.1989, Z 04 3202/2-IV/4/89, AÖFV Nr 281/1989, betreffend österreichisch-liechtensteinisches DBA, Art. 19; „Bezüge aus öffentlichen Kassen – Abgrenzung zwischen Hoheitsverwaltung und Wirtschaftsverwaltung“, in der Anlage B seien „Musikschulen“ als Teil der Wirtschaftsverwaltung angeführt), sodass das Besteuerungsrecht an derartigen Einkünften schon vor der organisatorischen Ausgliederung im Jahr 2007 gemäß Art. 19 Abs. 2 iVm Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein dem Ansässigkeitsstaat Österreich zugewiesen worden sei. Im Übrigen sei es zwar zutreffend, dass sich Liechtenstein und Österreich nachträglich darauf geeinigt hätten, dass öffentliche bzw. mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen der Hoheitsverwaltung iSd Artikel 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein zugeordnet werden könnten, indes habe sich diese Verständigung auf die in der Anlage B des oben angeführten Erlasses angeführten „Schulen“, nicht auf die „Musikschulen“ bezogen, womit diese Sichtweise lediglich für Pflichtschulen festgestellt worden sei. Diese Frage stelle sich jedoch nicht mehr im Hinblick auf die im Jahr 2007 erfolgte Ausgliederung der Liechtensteinischen Musikschule in eine Stiftung öffentlichen Rechts, welche nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein subsumiert werden könne.

4. Im Vorlageantrag vom 7.5.2018 führte der steuerliche Vertreter aus, dass es sich bei der Liechtensteinischen Musikschule um eine Stiftung des öffentlichen Rechts handle. Weshalb bei Vorliegen einer öffentlich rechtlichen Körperschaft eine Subsumption unter Artikel 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein grundsätzlich nicht in Betracht käme (VwGH vom 27.1.2011, 2009/15/0151), sei unerfindlich. Nach Loukota/Jirousek, IntStR 36. EL, Z 19, S 166/115, Rz 20 ff, richte sich die Beurteilung, wonach Einrichtungen als „Körperschaften des öffentlichen Rechts“ iSd erweiterten Kassenstaatsregeln anzusehen seien, nach dem innerstaatlichen Recht jenes DBA-Partnerstaats, nach dessen Recht diese Einrichtung geschaffen worden sei. Der Umstand, dass bei einem nach dem österreichischen Vereinsgesetz konstituierten Verein das gesamte Budget von Körperschaften öffentlichen Rechts finanziert werde, mache diesen Verein selbst also noch nicht zu einer Körperschaft öffentlichen Rechts iSd Abkommensbestimmungen (EAS 1498). Im Umkehrschluss liege bei einer Körperschaft öffentlichen Rechts, als welche die Liechtensteinische Musikschule (LMSG) - Liechtensteinisches Landesgesetzblatt

Nr. 371/2009 - eingerichtet worden sei, eine abkommensberechtigte Einrichtung bzw. ein vom Staat geschaffenes Sondervermögen vor. Nach der Begründung zur BVE liege aber auch kein Sondervermögen iSd Artikel 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein vor. Bei der vom Finanzamt zitierten Entscheidung des UFS vom 23.6.2009, GZ RV/0455-F/07, handle es sich im Übrigen um jene Entscheidung, die dem VwGH-Erkenntnis vom 27.1.2011, 2009/15/0151, zugrunde liege. Der Begriff Sondervermögen sei weder im DBA-Liechtenstein noch im OECD-Musterabkommen 1963 näher definiert. Das Finanzamt stütze sich zur Begründung, dass kein Sondervermögen nach Art 19 Abs. 1 DBA vorliege, auf Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar zu Art 19 MA, Tz 50. Hier verkürze die Finanzbehörde die Aussage im Kommentar wesentlich. Nach Tz 48 des Kommentars werde der Vertragsstaat abkommensrechtlich nicht als Gebietskörperschaft verstanden. Die Gebietskörperschaft müsse sich als Teil des Vertragsstaates darstellen. Nach Tz 49 seien Gebietskörperschaften Verwaltungsträger, bei denen sich die Mitgliedschaft kraft Gesetzes aus dem Wohnsitz eines Menschen oder dem Sitz einer juristischen Person ergebe. Die Gebietskörperschaft werde durch die Verfassung oder durch Gesetz gegründet. Darunter fielen zB. Bundesländer, Städte, Gemeinden, Gemeindeverbände, kommunale Zweckverbände. Der Ausdruck erfasse einerseits keine Personalkörperschaften, Realkörperschaften und auch keine Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts. Zu Tz 50 dieses Kommentares würden dann die nicht rechtsfähigen Sondervermögen abgehandelt. Danach seien von den Anstalten des öffentlichen Rechts die nicht rechtsfähigen Sondervermögen abgegrenzt. Sondervermögen seien abkommensrechtlich wie eigenständige juristische Personen des öffentlichen Rechts zu behandeln. Der Judikatur des liechtensteinischen OGH (10.6.2011, CG 2008.201) sei zu entnehmen, dass die Stiftung Sondervermögen im Sinne von Art. 25 Abs. 1 TruG darstelle. Nach Art. 552 PGR sei eine Stiftung ein rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtes Zweckvermögen. Nach Loukota/Jirousek, IntStR 36. EL, Z 19, S 166/126 f, Rz 50 ff, werde der Begriff des Sondervermögens in den DBA nicht definiert. Aus dem Update des OECD-Kommentars (z 5.2 zu Art. 19 OECD-MA) werde aber erkennbar, dass das MA durch die Bezugnahme auf die von den Gebietskörperschaften errichteten Sondervermögen in erster Linie habe erreichen wollen, dass das Kassenstaatsprinzip für die Staatsbediensteten auch dann gelten solle, wenn die Ruhegehälter nicht von der Gebietskörperschaft unmittelbar, sondern über ein von ihr geschaffenes Sondervermögen gezahlt würden. Bei diesen Sondervermögen werde es sich aber um Vermögen eines gesonderten Rechtsträgers handeln müssen, der von den Gebietskörperschaften verschieden sei. Denn Fondsvermögen, das den Gebietskörperschaften selbst unmittelbar zuzurechnen sei und von diesen lediglich finanzwirtschaftlich in einem engen Rechnungskreis geführt werde, bedürfte keiner besonderen Erwähnung in Art 19, denn es wäre ohnehin als Vermögen der Gebietskörperschaft miterfasst. 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 seien, so auch für Körperschaften öffentlichen Rechts,

Anstalten, Stiftungen und Fonds. Die Begründung der Behörde, dass die Vergütungen nicht aus „dem“ Sondervermögen stammen würden, sondern durch die juristische Person des öffentlichen Rechts bezahlt würden, führe ins Leere, das das gesamte Vermögen der Stiftung als Sondervermögen betrachtet werden müsse. Aus diesen Gründen werde der Standpunkt vertreten, dass bei der Musikschule Liechtenstein von einem Vertragsstaat bzw. von einer Gebietskörperschaft errichtetem Sondervermögen im Sinne des Art. 19 DBA-Liechtenstein ausgegangen werden könne. Als weiteres Indiz zur Vertretung dieses Standpunktes sei zu erwähnen, dass andere Bedienstete der Musikschule Liechtenstein, die Musikschule selbst, sowie die liechtensteinische Steuerverwaltung die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA als gegeben sehen würden.

II. Sachverhalt

1. Die Bf. stand in den Streitjahren 2015 und 2016 als Musiklehrerin in einem Dienstverhältnis zur Musikschule Liechtenstein. Sie hatte ihren 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 die Streitjahre 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. Die Bf. hat ihre Tätigkeit an der Musikschule Liechtenstein als Grenzgängerin 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. Die 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"). Schon aus diesem Grund scheidet die Anwendung von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein im Beschwerdefall aus.

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; BFG 27.12.2018, RV/1100366/2018). 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 (siehe auch Daxkobler/Kerschner in SWI 10/2012, 457).

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zum Begriff des Sondervermögens, die sich inhaltlich mit dem Prüfungsantrag des Bundesfinanzgerichtes (vgl. BFG 18.2.2015, RN/1100001/2015) betreffend die Verordnung zu Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II Nr 450/2013, decken, ist zu entgegnen, dass der Verfassungssgerichtshof mit Erkenntnis vom 25.9.2015, V41/2015, die Qualifikation einer Stiftung des öffentlichen Rechts als Sondervermögen iSd Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein lediglich im Rahmen einer Präjudizialitätsprüfung (der angefochtenen Verordnung BGBl. II Nr. 450/2013) als „nicht denkunmöglich“ bzw. „nicht von vornherein ausgeschlossen“ bezeichnet hat. 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 Verwaltungsgerichtshofes ist die Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein auf Dienstnehmer der von dieser Bestimmung nicht erfassten Körperschaften ausgeschlossen.

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 25. Februar 2019