

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX in der Beschwerdesache Bf., Adr, vertreten durch YY, gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 22. Februar 2017 betreffend Einkommensteuer für 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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

I. Verfahrensgang

Die im Inland ansässige Beschwerdeführerin (in der Folge abgekürzt Bf.) war im Streitjahr 2015 nichtselbständig sowohl im Inland als auch an einer Musikschule in Liechtenstein tätig.

Bei der mit Bescheid vom 22. Februar 2017 vorgenommenen Einkommensteuerveranlagung 2015 wurden die der Bf. seitens der Musikschule ausbezahlten Bezüge in die Steuerbemessungsgrundlage miteinbezogen. Begründend wurde ausgeführt, bei der gegenständlichen Musikschule handle es sich um einen Betrieb gewerblicher Art, sodass die damit in Zusammenhang stehenden Einkünfte gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein iVm Art. 15 Abs. 4 leg. cit. in Österreich zu erfassen seien.

Dagegen richtet sich die fristgerecht erhobene Beschwerde, in der begehrt wurde, die ausländischen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden und lediglich bei der Berechnung des Progressionsvorbehalts miteinzubeziehen. Begründend führte die steuerliche Vertretung der Bf. aus, bei der gegenständlichen Musikschule handle es sich um keine Privatschule, sondern um eine Institution des öffentlichen Rechts, die laut Gesetz über die Liechtensteinische Musikschule (LMSG) einen staatlichen und öffentlichen Bildungsauftrag leiste. Der Betrieb der Musikschule sei in Liechtenstein Staatsaufgabe und nicht wie in Österreich an Gemeinden, Bundesländer oder Private delegiert. Die Schule werde zu ca. 75% aus staatlichen Mitteln finanziert und lediglich zu ca. 25% durch Schulgelder. Da die Bf. ihre Tätigkeit in einer öffentlichen Funktion ausübe und diese nicht mit der kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit des Staates

in Zusammenhang stehe, habe gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein die Besteuerung der betreffenden Einkünfte im Tätigkeitsstaat und nicht im Ansässigkeitsstaat zu erfolgen.

In der abweisenden Beschwerdeentscheidung führte das Finanzamt aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151) seien die Tatbestandsmerkmale des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein deshalb nicht erfüllt, weil es sich bei der Liechtensteinischen Musikschule um eine Stiftung öffentlichen Rechts und nicht um den Vertragsstaat Liechtenstein oder um eine seiner Gebietskörperschaften handle. Die Musikschule stelle auch kein Sondervermögen iSd Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dar. Unter diesem im DBA-Liechtenstein nicht definierten Begriff werde gemeinhin ein rechtlich unselbständiger Teil des Staatsvermögens verstanden, der durch Gesetz oder Satzung entstanden sei und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Staates oder einer Gliederung des Staates bestimmt sei. Nach Wassermeyer (Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Art 19 MA, Tz 50) würden die nicht rechtsfähigen Sondervermögen durch Gesetz errichtet, hätten eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung, könnten im privaten Rechtsverkehr unter ihrem Namen handeln, klagen und 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 (siehe dazu UFS 26.6.2009, RV/0455-F/07).

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

Die Tatbestandsmerkmale des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein seien auch nicht deswegen erfüllt, weil die Musikschule einen staatlichen und öffentlichen Bildungsauftrag im Sinne des Gesetzes über die Liechtensteinische Musikschule leiste. Wesentlich sei lediglich, dass die gezahlten Vergütungen nicht aus einem vom Staat oder seinen Gebietskörperschaften errichteten Sondervermögen stammten, sondern von einer selbständigen juristischen Person öffentlichen Rechts, welches die geleisteten Vergütungen bloß ersetzt bekomme.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde nochmals darauf hingewiesen, dass es sich bei der liechtensteinischen Musikschule wie bei allen öffentlichen Schulen in Liechtenstein um eine Institution des öffentlichen Rechts handle. Dies werde auch in der beigebrachten Arbeitsbestätigung expressis verbis ausgeführt. Dass überdies auch die Liechtensteinische Steuerverwaltung diese Rechtsansicht teile, zeige der Umstand,

dass die Bf. die betreffenden Einkünfte gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein zu erklären und zu versteuern habe.

Verwiesen werde zudem auf das Gesetz vom 25.11.2004, mit dem die Universität Liechtenstein als selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts eingerichtet worden sei. Die Universität Liechtenstein werde somit in der gleichen Rechtsform geführt wie die Liechtensteinische Musikschule, ihre Dienstnehmer würden jedoch ausschließlich in Liechtenstein besteuert. Musiklehrer steuerlich anders zu beurteilen als Lehrende der Liechtensteinischen Universität sei sachlich nicht gerechtfertigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

In Streit steht, ob bezüglich der nichtselbständigen Einkünfte der Bf. aus der Tätigkeit als Lehrerin an der Liechtensteinischen Musikschule die Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zur Anwendung kommt und dementsprechend das Besteuerungsrecht dem Fürstentum Liechtenstein zukommt oder nicht. Außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein erfüllt sind und im Falle der Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein das Besteuerungsrecht Österreich als Wohnsitzstaat zusteht.

1. Sachverhalt

Die Bf. ist unter anderem an der Liechtensteinischen Musikschule nichtselbständig tätig. Die Liechtensteinische Musikschule ist nach Art. 1 des Gesetzes vom 20. November 2009 über die Liechtensteinische Musikschule (LMSG) sowie Art. 1 der Statuten der Liechtensteinischen Musikschule eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts. Zweck der Stiftung ist nach Art. 3 LMSG Unterricht in Instrumental- und Vokalmusik zu erteilen und das musikalische Leben des Landes zu fördern. Gemäß Art. 4 LMSG sind die Einkünfte der Stiftung Schulgeld (lit. a, welches gemäß Art. 5 leg. cit. die Schüler an der Liechtensteinischen Musikschule entrichten), der Staatsbetrag (lit. b) und die übrigen Einkünfte wie Schenkungen und Legate (lit. c, siehe dazu auch Art. 3 der Statuten der Liechtensteinischen Musikschule). Gemäß Art. 4 Abs. 2 LMSG deckt das Schulgeld mindestens 25% der Aufwendungen und der Staatsbeitrag höchstens 75% der Aufwendungen.

Wie eine telefonische Anfrage des BFG am 19.06.2018 bei der Liechtensteinischen Landesverwaltung - konkret beim Liechtensteinischen Amt für Personal und Organisation - ergeben hat, werden die Gehälter sämtlicher bei der Liechtensteinischen Musikschule Beschäftigter von einem bei dieser selbständigen Stiftung des öffentlichen Rechts angestellten Lohnverrechner errechnet, der die entsprechenden Beträge dem Liechtensteinischen Amt für Personal und Organisation bekannt gibt. Letzteres veranlasst sodann die Auszahlung der Gehälter an die einzelnen Musiklehrer durch die Liechtensteinische Landeskasse. Die Liechtensteinische Musikschule ist verpflichtet, der Liechtensteinischen Landeskasse die ausbezahlten Gehälter zu refundieren, wobei – wie erwähnt – bis zu 75% der insgesamt bei der Liechtensteinischen Musikschule anfallenden Aufwendungen durch einen Staatsbeitrag abgedeckt sind. Wie das

Liechtensteinische Amt für Personal und Organisation dem BFG mitteilte, ist diese Vorgangsweise Usus bei sämtlichen ausgegliederten öffentlichen Unternehmen, wozu neben der Liechtensteinischen Musikschule beispielsweise die Stiftung Liechtensteinische Landesbibliothek, die Stiftung Liechtensteinisches Landesmuseum, die Kulturstiftung Liechtenstein und die Agentur für Internationale Bildungsangelegenheiten gehören.

Organe der Stiftung sind der aus fünf bis sieben Mitgliedern bestehende Stiftungsrat, die Direktion und die Revisionsstelle (Art. 7 LMSG iVm Art. 5 der Statuten). Die Stiftung untersteht gemäß Art. 14 Abs. 1 LMSG der Oberaufsicht der Regierung. Gemäß Art. 14 Abs. 2 LMSG obliegt der Regierung die Wahl des Präsidenten und der weiteren Mitglieder des Stiftungsrates (lit. a), die Genehmigung der Statuten (lit. b), die Festlegung der Entschädigung der Stiftungsratsmitglieder (lit. c), die Genehmigung des Voranschlages, der Jahresrechnung und des Jahresberichtes sowie die Entlastung des Stiftungsrates (lit. d), die Wahl der Revisionsstelle (lit. e) sowie die Festlegung und Änderung der Eignerstrategie (lit. f).

Mit dem Gesetz vom 31. August 2016 betreffend die Abänderung des Gesetzes über die Liechtensteinische Musikschule, welches am 1. Jänner 2017 in Kraft getreten ist, wurden die öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisse der Verwaltungsangestellten und Lehrer der Stiftung in privatrechtliche Anstellungsverhältnisse umgewandelt.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Art. 15, Art. 19 und das 2. Zusatzprotokoll des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung, BGBl. Nr. 24/1971, in der bereits im Streitjahr 2015 geltenden Fassung, BGBl. III Nr. 8/2017 (siehe dazu Art. III Abs. 3, BGBl. III Nr. 8/2017) 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 ÖFFENTLICHER DIENST

(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 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.

2. Zusatzprotokoll

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. Es besteht Einvernehmen darüber, dass ein Staat, eine seiner Gebietskörperschaften, eine seiner Botschaften und eines seiner Konsulate bei der Ausübung der öffentlichen Dienste im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 durch sein oder ihr gesamtes Personal tätig wird, ohne dass es auf die jeweilige Tätigkeit der einzelnen Person ankommt.

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 Artikel 19 Absatz 1 für folgende liechtensteinische Institutionen jedenfalls Anwendung findet:

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

Artikel 19 Absatz 2 bleibt hiervon unberührt."

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 Vergütungen im Bereich "Öffentlicher

Dienst“ 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 - nach entsprechender Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens (BGBl. III Nr. 8/2017) - Folgendes voraus (vgl. dazu auch VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151 und 16.12.2015, 2013/15/0200):

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.

Bereits im Erkenntnis vom 27. Jänner 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.

In Weiterführung dieser Judikatur hat der Verwaltungsgerichtshof im 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 "*Vertragstaat 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, selbst wenn diese öffentliche Aufgaben wahrnahmen und staatlicher Aufsicht unterlägen (Hinweis auf Dürschmidt in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen⁶, 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). Auch 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, Doppelbesteuerungsabkommen⁶, Art. 19 Rz 22), weshalb die streitgegenständlichen Bezüge selbst für den Fall, dass es sich bei der Bildungsanstalt um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handeln sollte, nicht unter die Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu subsumieren seien.

Wie das BFG unter Bedachtnahme auf die obig zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung bereits mehrfach judiziert hat (siehe dazu z.B. BFG 15.1.2015, RV/1100330/2013, 18.2.2016, RV/1100315/2013, 24.11.2017, RV/1100291/2017) fallen daher Vergütungen von 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, zumal in einem solchen Fall nicht der Staat Liechtenstein oder eine seiner Gebietskörperschaft Schuldner ist, was aber Voraussetzung für die Anwendung der Kassenstaatsregel wäre.

Im Beschwerdefall sind nun der Bf. ihre Bezüge zwar unstrittig von der Liechtensteinischen Landeskasse und damit von der Liechtensteinischen Landesverwaltung ausbezahlt worden. Aufgrund der Verpflichtung der Liechtensteinischen Musikschule, die ausbezahlten Bezüge der Liechtensteinischen Landeskasse zu refundieren, handelt es aus der Sicht des BFG bei diesem Auszahlungsmodus um eine bloße staatliche Vorkreditierung, die nichts daran ändert, dass letztlich die Liechtensteinische Musikschule und damit ein rechtlich verselbständiger Arbeitgeber Schuldner der ausbezahlten Bezüge ist. Auch der Umstand, dass die Liechtensteinische Musikschule zu ca. 75% aus staatlichen Mitteln finanziert wird und lediglich zu ca. 25% durch Schulgelder, führt nicht dazu, dass dem Vertragsstaat Liechtenstein Schuldnerstellung zukommt.

Die Gehaltszahlungen sind aber auch nicht "*aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen*" erfolgt. Wie das BFG in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht hat (siehe dazu z.B. BFG 18.2.2016, RV/1100315/2013,) werden Sondervermögen 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), 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 (vgl. Daxkobler/Kerschner, SWI 10/2012, 454, mwN). 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 somit nicht in Betracht.

Aber selbst wenn die Auffassung vertreten würde, Schuldner der Gehaltszahlungen wäre der Vertragsstaat Liechtenstein bzw. die Gehaltszahlungen wären "*aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen*" erfolgt, wären die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein schon deshalb nicht erfüllt, weil die Bf. ihre Dienste gegenüber einer selbständigen Stiftung des öffentlichen Rechts und damit einer (mit dem Staat Liechtenstein bzw. einer seiner Gebietskörperschaften nicht identen) eigenständigen juristischen Person erbracht hat. In diesem Zusammenhang ist auch nicht ausschlaggebend, ob die Liechtensteinische Musikschule dabei - wie in der Beschwerde vorgebracht - einen staatlichen und öffentlichen Bildungsauftrag leistet, ändert dies doch nichts daran, dass die Bf. ihre Dienste gegenüber einer von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht erfassten Körperschaft öffentlichen Rechts erbracht hat.

Der Beschwerde zum Erfolg verhelfen vermag auch nicht der Umstand, dass nach Auffassung der liechtensteinischen Steuerverwaltung die betreffenden Einkünfte gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein zu erklären und zu versteuern sind. Denn abgesehen davon, dass diese Rechtsansicht der liechtensteinischen Steuerbehörde in Widerspruch zur zitierten inländischen höchstgerichtlichen Judikatur steht, kommt ihr auch keine das BFG bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 26.7.2000, 97/14/0070).

Zu einer anderen Rechtsauffassung kommt das BFG im Beschwerdefall auch nicht aufgrund der im Streitjahr für Verwaltungsbehörden ebenso wie für Gerichte verbindlichen Z 3 des 2. Zusatzprotokolls zum DBA-Liechtenstein. Dadurch wird klargestellt, dass die Kassenstaatsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein auch für Vergütungen gilt, die von der als selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts eingerichteten Liechtensteinischen Universität (Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes vom 25. November 2004 über die Universität Liechtenstein (LUG)), von der in der Rechtsform einer selbständigen Anstalt des öffentlichen Rechts geführten Finanzmarktaufsicht (Art. 2 des Gesetzes vom 18. Juni 2004 über die Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz; FMAG)) oder von jener Stiftung an eine natürliche Person gezahlt werden, der die betriebliche Personalvorsorge des Staates obliegt (Art. 4 des Gesetzes vom 6. September 2013 über die betriebliche Personalvorsorge des Staates (SBPVG)).

So kann die im 2. Zusatzprotokoll zum DBA-Liechtenstein verwendete Wortfolge „*Artikel 19 Abs. 2 bleibt davon unberührt*“ aus der Sicht des BFG nur so interpretiert werden, dass für Vergütungen von mit dem Staat Liechtenstein bzw. einer seiner Gebietskörperschaften nicht identen Körperschaften öffentlichen Rechts die Kassenstaatsregel dann nicht zur Anwendung kommt, wenn den betreffenden Körperschaften vom Staat nicht dem Hoheitsbereich zuzuordnende Tätigkeiten übertragen wurden.

Im DBA Liechtenstein wird nun nicht definiert, was unter hoheitlichen bzw. „kaufmännischen oder gewerblichen“ Tätigkeiten zu verstehen ist. Gemäß Art. 3 DBA Liechtenstein ist deshalb bei der Begriffsauslegung Rückgriff auf das nationale Recht des jeweiligen Rechtsanwenders vorzunehmen. Nach herrschender Rechtsmeinung (siehe dazu zB Schmidjell-Dommes in Dietmar Aigner/Georg Kofler/Michael Tumpel, DBA-Kommentar, 2017, Anm 38) ist dabei auf den in § 2 KStG entwickelten Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ abzustellen. Das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art erfordert insbesondere, dass die Einrichtung überwiegend einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit dient (siehe dazu zB Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Rz 39ff). Was unter einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit zu verstehen ist, wird indirekt durch § 2 Abs. 5 KStG 1988 bestimmt. Hier führt der Gesetzgeber aus, dass eine privatwirtschaftliche Tätigkeit dann nicht vorliegt, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere dann anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (§ 2 Abs. 5 Satz 2 KStG 1988). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu VwGH 19.10.1972, 2119/71, 17.11.2005, 2001/13/0239) setzt allerdings

für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit keinen Annahmezwang voraus. Von einer hoheitlichen Tätigkeit ist daher bereits auszugehen, wenn die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten ist (vgl. VwGH 19.10.1972, 2119/71; 17.10.2001, 99/13/0002; 17.11.2005, 2001/13/0239). Das „Eigentümlich- und Vorbehaltensein“ charakterisiert das öffentliche Interesse an einem Tätigwerden (VwGH 28.11.1980, 1709/77), weshalb diese Tätigkeit im Regelfall von einer Körperschaft öffentlichen Rechts wahrgenommen wird (VwGH 28.11.1980, 1709/77).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21.7.1998, 97/14/0056, betreffend einer vom Land Oberösterreich betriebenen Musikschule mit Öffentlichkeitsrecht die Rechtsauffassung vertreten, dass es sich dabei überwiegend um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit handelt. In Übereinstimmung mit dieser Rechtsansicht beurteilt das BFG die Tätigkeit der Liechtensteinischen Musikschule ebenfalls als nicht hoheitlich, zumal diese ebenso wie Musikschulen privater Rechtsträger Schulgelder einhebt und somit mit diesen in einem potenziellen Wettbewerb steht. Die im Erlass vom 30.11.1990 festgehaltene gegenteilige Auffassung (siehe dazu Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Art. 19 Rz 40), wonach mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen der Hoheitsverwaltung zuzuordnen sind, ist für das BFG mangels gehöriger Kundmachung nicht verbindlich.

Die Kassenstaatsregel kann somit schon mangels überwiegender hoheitlicher Tätigkeit der Liechtensteinischen Musikschule nicht für gegenüber dieser geleisteter Dienste zur Anwendung kommen.

Aber selbst wenn die Rechtsansicht vertreten würde, die Tätigkeit der Liechtensteinischen Musikschule sei überwiegend der Hoheitsverwaltung zuzuordnen, würde dies aus der Sicht des BFG der Beschwerde - trotz der in Z 3 des 2. Zusatzprotokolls zum DBA-Liechtenstein verwendeten Formulierung „...*jedenfalls*...“ - nicht zum Erfolg verhelfen. Wäre es die Intention der Abkommensvertragspartner gewesen, dass die Kassenstaatsregel für sämtliche Körperschaften öffentlichen Rechts gilt, sofern diese hoheitliche Tätigkeiten ausüben, hätte Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein wie folgt abgeändert werden müssen: *„Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder sonstigen Körperschaften des öffentlichen Rechts an eine natürliche Person für die diesem Staat, der Gebietskörperschaft oder der sonstigen Körperschaft des öffentlichen Rechts erbrachten Dienste gezahlt werden, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.“* Dass eine solche Abänderung nicht erfolgt ist, spricht für eine restriktive Auslegung der Z 3 des 2. Zusatzprotokolls zum DBA-Liechtenstein. Das BFG teilt daher die Ansicht des Finanzamtes, wonach Z 3 des 2. Zusatzprotokolls zum DBA-Liechtenstein lediglich zur Folge hat, dass nur für die dort explizit angeführten liechtensteinischen Körperschaften öffentlichen Rechts die Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zur Anwendung kommt.

Nachdem außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein im Beschwerdefall

erfüllt sind, erweist sich der von einem inländischen Besteuerungsrecht ausgehende Einkommensteuerbescheid 2015 sohin als rechtmäßig und kommt der Beschwerde daher keine Berechtigung zu.

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 auf 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. Da der Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zwischenzeitlich nicht abgeändert wurde, hat das zitierte Erkenntnis weiterhin Gültigkeit. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist eine (ordentliche) Revision daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Juni 2018