

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache der Bf, vertreten durch RA, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 3.04.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird (im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 21.5.2013) als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuer 2012 wird festgesetzt mit 1.705,00 €.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (nachfolgend Bf abgekürzt) pendelt in der Regel täglich zwischen ihrem inländischen Wohnsitz und dem Arbeitsplatz in Liechtenstein. Sie steht in einem Arbeitsverhältnis zu einer liechtensteinischen Privatschule. Nach Ergehen einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung ist vor dem BFG nur noch strittig, ob ihre von der liechtensteinischen Arbeitgeberin bezogenen Gehälter unter die sogenannte Kassenstaatsregel (Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein) oder unter die allgemeinere Grenzgängerregelung (Art. 15 Abs. 4 DBA) fallen. Diese Frage wurde vom Verwaltungsgerichtshof bei Sachverhaltsidentität mit dem Beschwerdefall (vgl. UFS 8.5.2013, RV/0418-F/12) im Sinne der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde wie folgt beantwortet (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200):

*"Artikel 3 Abs. 2, Artikel 15 Abs. 4 und Artikel 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, (in der Folge "DBA") lauten:*

*"Artikel 3*

*(2) Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die*

*Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind.*

## **Artikel 15**

### **Unselbständige Arbeit**

*(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."*

*Art. 15 Abs. 4 DBA weist somit (grundsätzlich) dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Grenzgänger zu. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz (in Richtung des so genannten "Kassenstaatsprinzips") bestimmt Art. 19 Abs. 1 DBA für den Fall, dass folgende Voraussetzungen vorliegen:*

- 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" (vgl. das Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2009/15/0151).*

*Die Feststellung der belangten Behörde, dass es sich bei der F Bildungsanstalt um ein rechtlich verselbständigte ins Öffentlichkeitsregister eingetragenes Unternehmen handelt, wird durch die der Beschwerde angeschlossenen Unterlagen bestätigt. Der vorgelegte Arbeitsvertrag der Beschwerdeführerin weist nicht den Vertragsstaat Liechtenstein oder eine seiner Gebietskörperschaften, sondern die F Bildungsanstalt als Arbeitgeber der Beschwerdeführerin aus. Die belangte Behörde konnte sich daher*

*zu Recht darauf stützen, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit als Lehrerin nicht auf Grund eines Vertragsverhältnisses mit dem Vertragsstaat Liechtenstein (oder einer seiner Gebietskörperschaften) ausübt. Dass die Beschwerdeführerin mit ihrer Tätigkeit als Lehrerin eine im öffentlichen Interesse liegende Bildungsaufgabe erfüllt, führt nicht dazu, dass Liechtenstein als Kassenstaat Schuldner der gezahlten Vergütung wird, was aber Voraussetzung für die Anwendung der so genannten Kassenstaatsregelung wäre. Wegen des klaren Wortlautes "Vertragstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften" ist ein Durchgriff durch zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA nicht möglich. Damit fallen Vergütungen von privatrechtlich organisierten Arbeitgebern nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA, auch wenn diese öffentliche Aufgaben wahrnehmen und staatlicher Aufsicht unterliegen (vgl. Dürrschmidt 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 sind, werden von der Regelung des Art. 19 Abs. 1 DBA nicht erfasst (vgl. nochmals Dürrschmidt in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen<sup>6</sup>, Art. 19 Rz. 22). Damit können die streitgegenständlichen Bezüge selbst für den Fall, dass es sich bei der F Bildungsanstalt entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handeln sollte, nicht der Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA subsumiert werden."*

Damit ist die Streitfrage höchstgerichtlich geklärt. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Rechtsauffassung des Finanzamtes und des UFS, dessen Kompetenzen durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 auf das neu errichtete BFG übergegangen sind, bestätigt. Die Beschwerde war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 21.5.2013 als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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. Dieses Erkenntnis folgt der einschlägigen (oben zitierten) höchstgerichtlichen Judikatur.

Feldkirch, am 17. Juni 2016