

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache der Bf , vertreten durch WTH , gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 19.6.2012 betreffend Einkommensteuer 2009 beschlossen:

An den Verfassungsgerichtshof wird gem. Art. 139 Abs. 1 Z 1 B-VG in Verbindung mit Art. 135 Abs. 4 sowie Art. 89 B-VG der Antrag gestellt, er möge über die (Gesetzmäßigkeit bzw) Gesetzwidrigkeit der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen vom 16.12.2013 betreffend Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl. II Nr. 450/2013, aufhebend erkennen.

Begründung

I.) Streitfrage vor dem BFG

Beim Bundesfinanzgericht (BFG) ist zur GZ RV/1100538/2012 die Beschwerde der in einem Dienstverhältnis zur KLS (nachfolgend zT KSL abgekürzt) stehenden BF , Adr1 (in der Folge kurz Bf), vertreten durch WTH WT , ADr2 , gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz (kurz FA) vom 19.6.2012 betreffend Einkommensteuer 2009 anhängig.

Strittig ist, ob die von der Bf aus Liechtenstein bezogenen Einkünfte unter die sogenannte Kassenstaatsregel von Art. 19 Abs. 1 des mit dem Fürstentum Liechtenstein abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (in der Folge DBA) fallen und allein von Liechtenstein besteuert werden dürfen oder ob die Einkünfte als (sogenannte normale) Grenzgängereinkünfte primär im Ansässigkeitsstaat zu versteuern sind.

Wichtige Links:

Liechtensteinische Gesetze:

<https://www.gesetze.li>

Entscheidungen der liechtensteinischen Gerichte:

<http://www.gerichtsentscheide.li/>

KLS:

<http://www.kulturstiftung.li/>

II.) Sachverhalt

Folgende Sachverhaltselemente sind unbestritten und objektiv erwiesen:

- Die Bf hat mit der KSL einen "Dienstvertrag" (FA 41, 42) über ihre Anstellung als Geschäftsführerin abgeschlossen. Sie erhält für Ihre Tätigkeit Bezüge, über die die Liechtensteinische Landesverwaltung (Amt für Personal und Organisation) Lohnausweise und Gehaltsabrechnungen erstellt hat (FA 11 – 23). Der Dienstvertrag enthält neben einem Hinweis auf das Staatspersonalgesetz keine weiteren sachlichen Angaben zu ihren Dienstpflichten. Ungeachtet des Abschlusses eines privatrechtlichen "Dienstvertrages" steht die Bf nach liechtensteinischer Rechtslage in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis (Art. 14 Abs. 2 ÖUSG, § 12 a LKStG, Punkt 10 des Dienstvertrages, Art. 21 Statuten, FA 49). Als Geschäftsführerin ist die Bf für die operative Führung der Stiftung unter der Oberaufsicht der liechtensteinischen Regierung verantwortlich (Statuten Art. 15, 16). Sie nimmt an den Sitzungen des Stiftungsrates mit beratender Stimme teil (Punkt 2.4. des Organisationsreglements) und unterstützt den Stiftungsrat in seinen Aufgaben (Presseaussendung vom 9.1.2009, FA 6). Sie hat die laufenden Geschäfte im Rahmen der Gesetze, Statuten, Reglemente, Weisungen und Beschlüsse des Stiftungsrates zu besorgen. Die einzelnen Aufgaben und Befugnisse der Geschäftsleitung ergeben sich aus einem "Funktionendiagramm" (BFG 57 – 61). Danach hat die Bf (alleine oder kollektiv) nur in folgenden Fragen Entscheidungskompetenz: Anstellung und Kündigung der Angestellten, Tätigkeitsbeschreibung für Angestellte, Aufbewahren der Dokumente und Unterlagen, Finanzkompetenz bei budgetierten Anschaffungen bis CHF 5.000, bei außerbudgetierten Anschaffungen bis 3.000 CHF, Akontozahlungen bei genehmigten Leistungsvereinbarungen, Bürgschaften an LIHK für das Ausstellen eines Carnets für Kulturschaffende bis 75.000 CHF.
- Arbeitgeberin der Bf ist die KSL, eine Stiftung des öffentlichen Rechts, die durch Gesetz zum Zweck errichtet worden ist, die kulturelle Tätigkeit in Liechtenstein zu fördern, wofür das Gesetz (KFG) verschiedene Möglichkeiten beispielhaft anführt, wobei die Unterscheidung in direkte und indirekte Förderung getroffen wird. Zu den **allgemeinen** Grundsätzen der Förderung zählt das Fehlen eines Rechtsanspruchs auf staatliche Förderung (§ 3 lit. 2 KFG; Punkt 1.2. des Förderungsreglements, BFG 34ff). Die von der KLS ausgeübte Fördertätigkeit ist (jedenfalls weit überwiegend) keine kaufmännische (engl. trade) oder gewerbliche (engl. business). Sie ist nicht (allenfalls zu einem vernachlässigbar geringen Teil) einnahmenorientiert.
- Dem von der Regierung gewählten (Art. 4 ÖUSG, Statuten Art. 10) **Stiftungsrat** steht die selbständige Erfüllung sämtlicher Geschäfte zu, die nicht ausdrücklich einem anderen

Organ zugewiesen sind. Als unentziehbare und nicht delegierbare Aufgaben kommt dem Stiftungsrat ua die Oberleitung der Stiftung, die Erlassung der Statuten, die Festlegung der Organisation, die Wahl, Überwachung und Abberufung der Geschäftsleitung, die Umsetzung der von der Regierung beschlossenen Eignerstrategie und die Festlegung der Förderstrategie zu. Die vom Stiftungsrat beschlossenen, der Regierung zur Kenntnis zu bringenden und öffentlich zur Verfügung zu stellenden Reglemente konkretisieren und vertiefen die gesetzlichen Vorgaben. Die Bf bereitet die Entscheidungen des Stiftungsrates vor, nimmt auf sie wesentlichen Einfluss und unterfertigt dessen Ausfertigungen (idR) gemeinsam mit dem Vorsitzenden des Stiftungsrates.

- Für die Abwicklung der **direkten** Kulturförderung durch Ausrichtung von Förderbeiträgen standen laut Erfolgsrechnung 2013 (BFG 145 ff) ca 25% der gesamten Fördergelder zur Verfügung. Für diese Form der Förderung ist ein Verfahren vorgesehen, das einen ausführlich begründeten schriftlichen Antrag (Formular) verlangt, über den die KLS, konkret der Stiftungsrat mit schriftlichem Beschluss entscheidet (Art. 8 Z 4 KFG, Art. 9 und 19 KFG; Punkt 1.6. des Förderungsreglements; Entscheidung der KSL vom 4.6.2014, BFG 119). Annahmebeschlüsse werden ohne weitere Begründung unter Angabe der Auszahlungsbedingungen zugestellt. Ablehnungsbeschlüsse ergingen 2013 in ca 25% der Fälle. Sie werden mit folgendem Hinweis nachweislich zugestellt (BFG 115, 116): *"Sollten Sie mit dieser Entscheidung nicht einverstanden sein und eine rechtsmittelfähige Entscheidung wünschen, so ersuchen wir Sie um schriftliche Benachrichtigung binnen 14 Tagen nach Erhalt dieses Schreibens. Wir werden Ihnen dann eine formelle Entscheidung mit ausführlicher Begründung zukommen lassen"* (Punkt 2.7. des Organisationsreglements). Gegen ablehnende Entscheidungen (des Stiftungsrates) der KLS über die Ausrichtung von Förderbeiträgen sowie die Rückforderung, Aufrechnung und den Ausschluss von Förderungen kann Beschwerde bei der Regierung, gegen Entscheidungen der Regierung kann Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben werden. Solche rechtsmittelfähige Entscheidungen ergingen in den vergangenen sieben Jahren grob geschätzt 20 Stück. Gegen sieben davon wurde Beschwerde an die Regierung eingebracht. Der Beschwerde gegen die Förderentscheidung vom 4.6.2014 (BFG 119 – 124) hat die Regierung sogar stattgegeben. Daraufhin hat der Stiftungsrat neuerlich über den Förderantrag, diesmal teilweise stattgebend, entschieden.
- Die **indirekte** Kunstförderung, also der weitaus überwiegende Teil der Fördertätigkeit, erfolgt nicht in Bescheidform, sondern durch Beratung, Ankäufe und Aufträge, Verleihung von Preisen und Auszeichnungen, Durchführung von Wettbewerben und den Abschluss von privatrechtlichen Leistungsvereinbarungen.

II.) Verfahren

In einer Beilage zur **Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2009** (Schreiben vom 30.12.2010) führte die Bf aus, sie sei seit Jänner 2009 bei der liechtensteinischen

Landesverwaltung beschäftigt und mit den aus dieser Tätigkeit bezogenen Einkünften (nur) in Liechtenstein steuerpflichtig.

Im **Einkommensteuerbescheid 2009** unterzog die Abgabenbehörde die liechtensteinischen Einkünfte abweichend von der Steuererklärung der Einkommensteuer mit folgender Begründung: *"Laut österreichisch-liechtensteinischem DBA, Art 19, Bezüge aus öffentlichen Kassen – Abgrenzung zwischen Hoheitsverwaltung und Wirtschaftsverwaltung, fallen Einkünfte von Museen und Stiftungen unter die Wirtschaftsverwaltung (Betriebe gewerblicher Art) und sind daher in Österreich voll steuerpflichtig."*

Die Bf erhob **Berufung**. In ihr führte sie sinngemäß aus: Sie sei Geschäftsführerin der KSL, einem Hoheitsbetrieb des Fürstentums Liechtenstein, der weder als kaufmännischer noch als gewerblicher Betrieb klassifiziert werden könne. Vielmehr übe sie eine öffentliche Funktion im Sinne des Art. 19 Abs. 1 aus und erhalte dafür Vergütungen, die nur in Liechtenstein besteuert werden dürften. Entscheidend sei, ob durch sie das Merkmal *"Ausübung öffentlicher Funktionen"* des Art. 19 Abs. 1 DBA verwirklicht sei. Dieser Begriff nehme auf jene Dienstnehmer Bezug, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Das Fürstentum Liechtenstein habe die KSL mit Macht ausgestattet. Die KSL erfülle die ihr nach dem Kulturförderungsgesetz übertragenen Aufgaben, nämlich die staatliche Kulturförderung in Form der Vergabe öffentlicher Gelder an Kulturschaffende. Das Gemeinwesen trete in diesem Bereich mit Entscheidungsgewalt gegenüber Privaten auf. Die KSL sei somit zur Erlassung individueller Verwaltungsakte befugt, das heißt, sie könne Rechte zuerkennen oder Pflichten auferlegen.

[Darstellung weiterer, nicht anonymisierbarer Verfahrensschritte]

III.) Vom Bundesfinanzgericht anzuwendende Normen

Unbestritten ist, dass die Bf – nach rein innerstaatlichem Recht – auch mit ihren liechtensteinischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt. Fraglich ist, ob der innerstaatliche Besteuerungsanspruch durch Abkommensrecht und die unter Bezugnahme auf Abkommensrecht erlassene Verordnung auf die Geltendmachung des Progressionsvorbehaltes eingeschränkt ist (Schränkenwirkung von DBA, VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133). Die Bf bejaht dies und beruft sich auf Art. **19 DBA Liechtenstein**, welcher mit *"Öffentliche Funktionen"* übertitelt ist und lautet:

(1) 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 in Ausübung öffentlicher Funktionen 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 Vertragsstaaten oder

einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, finden die Artikel 15, 16 und 18 Anwendung.

Im am 16.12.2013 ausgegebenen Bundesgesetzblatt II Nr. 450/2013 wurde folgende Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens verlautbart:

Auf Grund von Art. 19 Abs. 1 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 und auf Grund der Konsultationen mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung gemäß Art. 25 dieses Abkommens wird verordnet:

§ 1. *Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens ist – unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson – auf alle Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften anzuwenden, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben.*

§ 2. *Die Besteuerung der Bezüge von Bediensteten, die unter Art. 19 Abs. 2 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens fallen (z.B. Bedienstete von Betrieben gewerblicher Art), bleibt von dieser Regelung unberührt.*

§ 3. *Diese Verordnung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.*

IV.) Präjudizialität

In der E-Mail vom 3.10.2014 hat das BFG im zweitletzten Absatz ua folgenden **vorläufig** vertretenen Standpunkt der Bf bekannt gegeben: Die Verordnung, BGBl. II Nr. 450/2013, betreffe nur Dienstnehmer von Gebietskörperschaften. Sie sei daher im Beschwerdefall auf die Bezüge der stiftungsangestellten Bf nicht anwendbar, sodass mangels Präjudizialität für einen Normenprüfungsantrag an den VfGH die Prozessvoraussetzungen fehlten.

Der VfGH legt bei der Prüfung der Präjudizialität einen durchaus großzügigen Maßstab an und beschränkt sich auf eine Vertretbarkeitskontrolle (*K. Holzinger*, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, 231; Machacek, Verfahren vor dem VfGH und VwGH⁶, 75). Mit Rücksicht darauf wird die vorläufig bekannt gegebene Auffassung **nicht** mehr aufrecht gehalten, da die angesprochene Frage höchstgerichtlich nicht entschieden ist, da der Abkommenswortlaut gemäß überzeugender (laut FN 1 von der Lehre geprüften) Literaturmeinung ein weites Verständnis zulässt und die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregel bei Fehlen eines Dienstverhältnisses zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Staat nicht automatisch ausschließt (SWI 2012, 458) und da auch die Verordnungsgeberin selbst, die einschlägig über reiche Erfahrung und enorme fachliche Kompetenz verfügt, schon zu unterschiedlichen bzw gegenteiligen Schlüssen gelangt ist.

Der nunmehr vertretene Standpunkt wird im Detail wie folgt erläutert:

Richtig ist zwar, dass der Verordnungswortlaut den Abkommenstext übernimmt und als hier angesprochenen Personenkreis nur alle Dienstnehmer eines Vertragsstaates oder einer seiner Gebietskörperschaften nennt. Bei wörtlicher Auslegung könnte die Meinung vertreten werden, Dienstnehmer von Körperschaften öffentlichen Rechts seien von der Anwendung von Art. 19 Abs. 1 DBA und der dazu ergangenen Verordnung ausgeschlossen. Trifft dies zu, wofür auch der Umstand ins Treffen geführt werden könnte, dass das mit Liechtenstein abgeschlossene Abkommen anders als andere Abkommen die Körperschaften öffentlichen Rechts in der Kassenstaatsregel nicht erwähnt (vgl. BFG 15.1.2015, RV/1100330/2013), fehlte es an der erforderlichen Präjudizialität.

Allerdings ist zu bedenken, dass die Verwaltungsgeberin selbst auf dem Standpunkt steht (siehe E-Mail des FA vom 26.1.2015 und das in der E-Mail angesprochene, im Zusammenwirken mit dem BMF erstellte Vernetzungsprotokoll, BFG 201 - 203), die Universität Liechtenstein, die so wie die KSL eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts ist, sei eine öffentlich rechtliche Bildungseinrichtung, sodass Vergütungen an deren Bedienstete unter Art. 19 Abs. 1 DBA fallen. Das verordnungsgebende BMF vertritt damit (so wie bereits in der EAS 809, vom 5.2.1996, GZ B 13/2-IV/4/99, BFG 204) eine Rechtsmeinung, die im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151, wonach die Beschäftigung durch einen Verein der Anwendung der Kassenstaatsregel entgegen steht) und jüngste Rechtsprechung des BFG (BFG 15.1.2015, RV/1100330/2013, wonach die Beschäftigung durch eine öffentlich rechtliche, freilich zweifelsfrei nicht hoheitlich tätige Anstalt freistellungsschädlich ist) nicht unbedingt geteilt werden muss, aber aus nachstehenden Gründen doch für vertretbar zu erachten ist.

Denn zu der Frage, ob und inwieweit der Kassenstaat auch Dienstherr sein muss, hat die Rechtsprechung bisher noch nicht abschließend Stellung genommen (Daxkobler/Kerschner, SWI 2012, 458, FN 28). Die Wortfolge *"für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft [.....] erbrachten Dienste"* lässt auch ein weites Verständnis zu. Demnach ist die Anwendbarkeit von Art. 19 Abs. 1 DBA bei Fehlen eines Dienstverhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fürstentum Liechtenstein nicht automatisch bzw zwingend ausgeschlossen. Entscheidend ist nach dieser Sichtweise vielmehr, dass die Dienste für den Staat oder eine seiner Gebietskörperschaften erbracht werden. Unter Bedachtnahme auf den eingangs dargestellten Sachverhalt hegt das antragstellende Gericht keinen Zweifel daran, dass diese Voraussetzung erfüllt ist. Die von diesem Verfahren betroffene Abgabepflichtige steht in einem öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis, sie wird von der bzw über die liechtensteinische Landesverwaltung bezahlt, ihr "Vertragspartner" ist eine durch Gesetz errichtete öffentlich rechtliche Stiftung, die vom Staat mit den erforderlichen Mitteln und gem. den Artikeln 9 und 19 KFG mit Imperium ausgestattet ist und einen staatlichen Auftrag erfüllt. Das antragstellende Gericht beurteilt es deshalb als zwar vom Abkommenswortlaut her nicht zwingend angezeigt, aber doch seinem Sinn entsprechend und damit zumindest nicht für offensichtlich verfehlt, von einer Anstalt öffentlichen Rechts

auf die dahinter stehende Gebietskörperschaft gleichsam "durchzublicken", weshalb das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen im Normenprüfungsverfahren bejaht wird.

Diese Sichtweise findet auch in dem Umstand Deckung, dass Art. 19 Abs. 1 DBA selbst den unmittelbaren Zahlungsfluss nicht als einzige hier in Frage kommende Zahlungsvariante anspricht, indem normiert wird, dass es sich um Zahlungen handeln muss, *"die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar **oder** aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen [.....] für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste"* geleistet werden. Der Begriff *"Sondervermögen"* ist weder im DBA-Liechtenstein noch im OECD-Musterabkommen 1963 näher definiert. Gemeinhin wird unter einem Sondervermögen ein rechtlich unselbständiger Teil des Staatsvermögens, der durch Gesetz oder Satzung oder aufgrund eines Gesetzes entstanden ist und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Staates oder einer Gliederung des Staates bestimmt ist, verstanden (<http://de.wikipedia.org/wiki/Sondervermögen>). Nach Wassermeyer (Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar zu Art. 19 MA, Tz 50) werden die nichtrechtsfähigen 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. Der Judikatur des liechtensteinischen OGH (10.6.2011, CG 2008.201) kann entnommen werden, dass die Stiftung ein Sondervermögen im Sinne von Art. 25 Abs. 1 TruG darstellt. Nach Art. 552 PGR ist eine Stiftung ein rechtlich und wirtschaftlich verselbständigtetes Zweckvermögen. Und auch die österreichischen Kommentatoren (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 52) formulieren vorsichtig sowie letztlich auf eine Anwendbarkeit von Art. 19 Abs. 1 DBA im gegebenen Zusammenhang hinauslaufend und damit die Präjudizialität der Verordnung indirekt bestätigend, jedenfalls nicht widerlegend wie folgt: *"Bei diesen "Sondervermögen" wird es sich aber um Vermögen eines gesonderten Rechtsträgers handeln müssen, der von den Rechtsträgern der Gebietskörperschaften verschieden ist."* In Österreich findet 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 sind, so auch für Körperschaften öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen und Fonds (vgl. UFS 23.6.2009, RV/0455-F/07). Nach Überzeugung der antragstellenden Behörde ist deshalb der Standpunkt vertretbar, dass die in Rede stehende Kassenstaatsregel und die dazu ergangene Verordnung gegenständlich anzuwenden und präjudiziell ist, weil entweder ohnedies gar nicht erforderlich ist, dass der Kassenstaat Dienstherr ist, bzw weil die KSL als von Art. 19 Abs. 1 DBA ausdrücklich erwähntes Sondervermögen anzusehen ist, aus dem die Vergütungen für die dem Staat erbrachten Dienste gezahlt werden.

Einschub: Im gegebenen Zusammenhang sei freilich nicht verschwiegen, dass die Verordnungsgeberin den zu Bediensteten der Universität Liechtenstein vertretenen

Standpunkt bei vergleichbarer Abkommenslage auch schon anders interpretiert hat. Im Zusammenhang mit der Besteuerung einer ÖBB-Rente an einen nach Thailand übersiedelten Pensionisten vertrat es beim Salzburger Steuerdialog 2012 die folgende Auffassung (ÖStZ-Spezial, Der Salzburger Steuerdialog 2012, Hrsg Mayr, Melhardt, Kufner, BFG 200): *"Artikel 19 DBA Thailand umfasst im Gegensatz zu zahlreichen anderen von Österreich abgeschlossenen DBA - nicht auch Vergütungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Somit sind Pensionen an frühere Mitarbeiter von juristischen Personen öffentlichen Rechts nicht vom Anwendungsbereich des Artikels 19 Abs. 2 umfasst, sondern gemäß Artikel 18 im Ansässigkeitsstaat des Pensionisten zu versteuern."*

Aus Wortlaut und Inhalt der Verordnung selbst wie auch ihrer Präambel geht klar und eindeutig hervor, dass sie zu Art. 19 Abs. 1 DBA also jener Abkommensbestimmung ergangen ist, auf die sich das Begehren der Bf auf Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt beruft, während Art. 19 Abs. 2 DBA per se vom Verordnungsinhalt nicht betroffen ist. Die Verordnung steht mit der zitierten Abkommensbestimmung in einem untrennbaren Zusammenhang. Ist - wie gegenständlich - zu prüfen, ob Einkünfte zufolge Art. 19 Abs. 1 DBA steuerfrei zu stellen sind, kommt man nicht umhin, auch die zur genannten Abkommensbestimmung ergangene Verordnung zu beachten. Denn eine Anwendung von Art. 19 Abs. 1 DBA verlangt ua, dass die freizustellenden Vergütungen für *"in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste"* gezahlt werden. Die zu Art. 19 Abs. 1 DBA ergangene Verordnung wiederum normiert, dass die konkrete Tätigkeit des Einzelnen ohne Bedeutung ist, dass also die zitierte Wortfolge die Bedeutung habe, unbeachtlich zu sein. Der eingangs dargelegte Sachverhalt lässt sich somit dahingehend rechtlich beurteilen, dass die KSL (zum Teil) mit Imperium ausgestattet ist (vgl. insbesondere Art. 9 und 19 KFG, Punkt 1.6. des Förderungsreglements, BFG 115, 116, 119 – 124, Seite 11 des Jahresberichtes 2013, BFG) und (jedenfalls insoweit) der Hoheitsverwaltung zuzurechnen ist, dass also ein Anwendungsfall von Art. 19 Abs. 1 DBA gegeben ist, weshalb es auf Grund der Verordnung ohne Belang ist, dass deren Geschäftsführerin keine Befugnisse zur direkten Ausübung von Zwangsgewalt hat. Oder mit anderen Worten: Der Verordnung, an deren Gesetzmäßigkeit das BFG Zweifel hegt, kommt konkrete Relevanz zu, weil die KSL jedenfalls zu einem Teil mit Imperium ausgestattet ist, während die Bf die Entscheidungen des Stiftungsrates "nur" vorbereitet und (ab- bzw gegen-)zeichnet.

Das BMF interpretiert die zitierte Verordnung im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Beschwerdefall in der **E-Mail vom 23.1.2015** wie folgt, wobei bereits aus dem ersten Satz sehr deutlich wird, dass es das Ziel der Verordnung ist, die Wortfolge *"in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste"* so zu umschreiben, dass die konkrete Tätigkeit des Abgabepflichtigen ohne Bedeutung ist, dass es allein auf die "Zugehörigkeit" einer Person zum Bereich der Hoheitsverwaltung ankommt (BFG 194 - 195).

"Die im ggstdl. Fall zit. VO BGBl. II Nr. 450/2013, hatte lediglich die Umschreibung des Begriffs der „in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste“ zum Ziel und kam – anders als die Vorjudikatur des VwGH - dabei im Einklang mit einem zuvor geführten Konsultationsverfahren mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung und unter Berücksichtigung der international üblichen Verwaltungspraxis zum Ergebnis, dass dieser Begriff nicht auf die konkrete Tätigkeit der betroffenen Einzelperson sondern auf die Zugehörigkeit dieser Person zum Bereich der Hoheitsverwaltung eines der beiden Vertragsstaaten abstellt. Die Nichterwähnung des Sondervermögens in § 1 der VO ergibt sich ausschließlich aus dem Umstand, dass Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein im Zusammenhang mit der Erbringung von Diensten ebenfalls nur auf den Staat oder eine Gebietskörperschaft Bezug nimmt. Dies erklärt sich wieder aus dem Umstand, dass Abs. 1 das Sondervermögen ja nur in Zusammenhang mit der Art der Zahlung von Vergütungen eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften erwähnt und dabei beide Möglichkeiten ins Auge fasst, nämlich die unmittelbare Zahlung durch den Staat oder die Gebietskörperschaft oder die mittelbare Zahlung über ein von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichtetes Sondervermögen.

Der in § 2 der Verordnung klarstellend normierte Ausschluss der Anwendung auf Vergütungen, die für Dienste im Rahmen der Wirtschaftsverwaltung eines der beiden Vertragsstaaten oder Gebietskörperschaften gezahlt werden, gilt daher generell und erfasst auch jene Fälle, in denen die Zahlung von einem Sondervermögen stammt. Auch in diesem Fall kommt daher der Beurteilung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, streitentscheidende Bedeutung zu."

War es allein Ziel der Verordnung, die Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste" zu umschreiben, und ist dies auch der (einzige) Kern ihres Inhalts, dann ist sie auch nur als Ganzes gesetzmäßig oder gesetzwidrig. Die Gesetzmäßigkeit von § 2 der Verordnung wird seitens des antragstellenden Gerichtes nicht bezweifelt, doch hätte eine auf § 2 reduzierte Verordnung keinen Regelungsinhalt.

So wie die Verordnung, hinsichtlich deren Gesetzmäßigkeit das BFG Bedenken hegt, reduziert auch die wiedergegebene E-Mail den Inhalt von Art. 19 DBA letztlich auf die Abgrenzung der Hoheitsverwaltung von der sonstigen (bzw Wirtschafts-)Verwaltung auf der Ebene der jeweiligen staatlichen Einrichtung, während die persönliche Ebene als unbeachtlich angesehen wird bzw für unbeachtlich erklärt wird. Ganz in diesem Sinne sehen auch die liechtensteinischen Behörden (Steuerverwaltung und Amt für Personal und Organisation) in dem gegenständlichen Fall einen Anwendungsfall von Art. 19 Abs. 1 DBA (FA 11 ff, BFG 214, 215). Dieser Beurteilung kommt zwar keine bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 26.07.2000, 97/14/0070; UFS 24.10.2013, RV/0550-F/12), sie wird aber doch als Indiz für die Vertretbarkeit des Standpunkts angesehen werden können.

Zusammenfassend steht das BFG auf dem Standpunkt, dass die VO der Bundesministerin für Finanzen vom 16.12.2013, BGBl. II Nr. 450/2013, untrennbar mit der Frage zusammenhängt (VfGH 10.12.2014, G 133/2014), ob die liechtensteinischen Einkünfte der Bf nach Art. 19 Abs. 1 DBA steuerfrei zu stellen sind, bzw dass es nicht denkunmöglich ist,

die Verordnung bei der Erledigung der Beschwerde anzuwenden, da sie als Verpflichtung zu verstehen ist, die konkrete Tätigkeit der Bf unbeachtet zu lassen.

V.) Zweifel an der Gesetzmäßigkeit der Verordnung

Art. 19 Abs. 1 DBA wird bzw wurde vom VwGH in ständiger Rechtsprechung wie folgt ausgelegt (**VwGH 21.3.1996, 94/15/0128**, 4.11.1998, 93/13/0201, 19.9.2007, 2007/13/0080, 16.12.2008, 2008/16/0018):

"Nach Art. 15 Abs. 4 DBA werden Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat 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), in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 4 v.H. im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA 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 in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

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

Aus dem DBA ergibt sich somit folgende Regelung der Besteuerung von "Grenzgängern": Art. 15 Abs. 4 DBA weist (grundsätzlich) dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zu. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz (in Richtung des "Kassenstaatsprinzips") bestimmt § 19 Abs. 1 DBA in Anknüpfung an folgende Tatbestandsmerkmale: 1. Die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften 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".

Nach dem Wortlaut der soeben dargestellten Regelung ist nicht zweifelhaft, daß diese mit dem Begriff der "öffentlichen Funktionen" an die Tätigkeit des betreffenden Dienstnehmers und nicht (allein) an den Aufgabenbereich der betreffenden Einrichtung anknüpft.

Nach Art. 19 Abs. 2 DBA gilt die allgemeine Grenzgängerregelung (Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates) im Sinne des Art. 15 Abs. 4 auch für Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeiten eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden ("Erwerbsklausel").

Die Auslegung des im Beschwerdefall im Vordergrund stehenden Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" in Art. 19 Abs. 1 DBA hat vom in den Grenzen des möglichen Wortsinnes zu ermittelnden Regelungszusammenhang des DBA auszugehen. Dabei ergibt sich, daß das Kassenstaatsprinzip - abgesehen von der Einschränkung durch die in Art. 19 Abs. 2 DBA normierte Erwerbsklausel - schon durch die Vorschrift des Art. 19 Abs. 1 DBA nicht uneingeschränkt verwirklicht ist. Vielmehr knüpft die zuletzt zitierte Norm - anders als die Erwerbsklausel des Abs. 2, die sich ausschließlich an der Qualität der öffentlichen Einrichtung, bei der der Betreffende beschäftigt ist, als "kaufmännischer oder gewerblicher Betrieb" orientiert, und auch anders als etwa Art. 19 Abs. 1 lit. a OECD-MA 1992 (1994) - an ein Merkmal der Tätigkeit des Dienstnehmers, nämlich die "Ausübung öffentlicher Funktionen", an.

Den Vertragsteilen kann nicht unterstellt werden, daß die Verwendung der soeben wiedergegebenen Wortfolge für den Inhalt der Regelung ohne Bedeutung wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, daß sie ein weiteres Tatbestandsmerkmal für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA darstellt. Folgte man der - auf dem Rechtsgutachten beruhenden - Auffassung der Beschwerde, daß der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips nach Art. 19 Abs. 1 DBA im Sinne eines "Umkehrschlusses" (in Wahrheit nach einer "Restgrößenmethode") aus Art. 19 Abs. 2 DBA sich ergäbe, sodaß dem Kassenstaatsprinzip alle aus öffentlichen Kassen gezahlten Bezüge für Dienste unterlägen, die nicht im Zusammenhang mit kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeiten der "öffentlichen Hand" erbracht werden, wäre die Beifügung des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" inhaltsleer bzw. entbehrlich. Der von der Beschwerde unterstellte Inhalt von Art. 19 Abs. 1 DBA ergäbe sich auch ohne Beifügung dieser Wendung; diesem Regelungssystem folgen sowohl das OECD-MA 1992 (1994) als auch die Vorgängerregelung des hier anzuwendenden DBA (Art. 8 Abs. 1 DBA 1955), die die strittige oder eine inhaltsgleiche Wendung nicht enthalten. Die oben zusammenfassend wiedergegebenen Überlegungen der Beschwerde beruhen auf der Annahme, der Regelungsgehalt von Art. 19 Abs. 1 DBA ergebe sich sozusagen als "Restgröße" aus Art. 19 Abs. 2 DBA und umfasse somit jede Tätigkeit, die vom Begriff der "kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit" im Sinne des Abs. 2 nicht umfaßt werde. Die hier angewendete Methode, die die in Rede stehenden Begriffe nicht im Sinne eines beweglichen Systems zueinander in Beziehung setzt, sondern den einen Begriff von vornherein als feststehende Größe, den anderen als durch den Inhalt des zuvor herangezogenen Begriffes bestimmte Restgröße behandelt, ergibt sich aus der hier vorgefundenen Begriffsbildung nicht.

Bei der Auslegung von Art. 19 Abs. 1 DBA ist der Rechtsanwender somit vor die Aufgabe gestellt, einen eigenständigen, von jenem des in der erwähnten Norm ebenfalls verwendeten Begriffes der "diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste" zu unterscheidenden Inhalt des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" zu ermitteln. Aus Art. 19 Abs. 2 DBA ergibt sich, daß vom Kassenstaatsprinzip nach Abs. 1 jedenfalls Vergütungen für jene Dienste ausgenommen sind, die im Zusammenhang

mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit der "öffentlichen Hand" erbracht werden; mit diesem "sachbezogenen" Merkmal wird ausschließlich an eine Eigenschaft der betreffenden Einrichtung, nämlich den Gegenstand ihres Betriebes, angeknüpft. Sachbezogen bleibt somit nach Bedachtnahme auf die durch Abs. 2 normierte Ausnahme vom Kassenstaatsprinzip des Abs. 1 für dieses ein Anwendungsbereich betreffend Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit solchen Tätigkeiten der "öffentlichen Hand" erbracht werden, die nicht "kaufmännisch oder gewerblich" sind. Zu diesem sachbezogenen Merkmal tritt als Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips nach Abs. 1 das an der Eigenschaft der durch den Betreffenden geleisteten Dienste orientierte und somit "personenbezogene" Merkmal der "Ausübung öffentlicher Funktionen" hinzu. Der Inhalt des letztgenannten

- personenbezogenen - Begriffes kann somit nicht mit Hilfe von Überlegungen ermittelt werden, die sich ausschließlich am sachbezogenen Merkmal des Abs. 2 orientieren.

Aus dem dargestellten Zusammenhang folgt, daß der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips nach Abs. 1 in zweifacher Weise eingeschränkt ist: Zum einen durch das sich aus Abs. 2 ergebende sachbezogene, auf die Tätigkeit der betreffenden Einrichtung der öffentlichen Hand, die nicht "kaufmännisch oder gewerblich" sein darf, bezogene Merkmal; zum anderen durch das personenbezogene, auf die "Ausübung öffentlicher Funktionen" durch den Betreffenden bezogene Merkmal. Der Umstand, daß im DBA - anders als z.B. in der Vorgängerregelung oder im OECD-MA 1992 (1994)

- die Einschränkung des Kassenstaatsprinzips sich nicht im mehrfach erwähnten sachbezogenen Merkmal erschöpft, sondern an ein weiteres - personenbezogenes - Merkmal anknüpft, führt zu der Schlußfolgerung, daß Art. 19 Abs. 1 DBA zwischen Dienstnehmern ein und derselben öffentlichen, nicht im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit stehenden Einrichtung unterscheidet, die "öffentliche Funktionen ausüben", und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist. Voraussetzung für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips nach Art. 19 Abs. 1 DBA ist somit einerseits die Leistung von Diensten für den Staat oder eine Gebietskörperschaft ohne Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit der öffentlichen Hand bzw. der betreffenden Einrichtung, und andererseits die "Ausübung einer öffentlichen Funktion".

Bei der Ermittlung des Inhaltes des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" ist somit zu beachten, daß nach dem Zusammenhang der Regelung an (öffentliche Aufgaben wahrnehmende) Einrichtungen der öffentlichen Hand zu denken ist, bei denen sowohl Dienstnehmer "in Ausübung öffentlicher Funktionen" tätig sind, als auch solche, bei denen dies nicht der Fall ist. Davon ausgehend kann sich der Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" nicht darin erschöpfen, daß der Betreffende im Zusammenhang mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben tätig wird. Denn dieses Merkmal träfe - einen solchen Aufgabenbereich der Einrichtung vorausgesetzt - auf alle dort beschäftigten Dienstnehmer zu. Der Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" kann somit nicht - wie es die der Beschwerde vorschwebende Lösung der Rechtsfrage voraussetzen würde, dem

Begriff der "Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft" gleichgesetzt werden; vielmehr steht der ersterwähnte Begriff zum letztgenannten im Verhältnis von Unter- und Oberbegriff. Auf dieser Grundlage legen Wortlaut und Regelungszusammenhang die Auffassung nahe, daß mit dem Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" auf jene Dienstnehmer Bezug genommen werde, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Einerseits zwingt der dargestellte Regelungszusammenhang auch bezogen auf Einrichtungen des Staates oder einer Gebietskörperschaft, die nicht mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen, zu einer Differenzierung zwischen Dienstnehmern dieser Einrichtung, die "in Ausübung öffentlicher Funktionen" tätig werden, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist; andererseits ist nicht ersichtlich, an welchen anderen Gesichtspunkten als jenen der Ausübung hoheitlicher Funktionen diese Unterscheidung orientiert werden könnte. Dabei ist zu bemerken, daß das Kassenstaatsprinzip dem Prinzip der Achtung der Souveränität der Vertragsstaaten dienen soll. Wenn die Vertragsstaaten das Kassenstaatsprinzip - wie hier - nicht allein an die Auszahlung der Bezüge aus öffentlichen Kassen bzw. umfassend an den Umstand einer Dienstleistung für die öffentliche Hand unter der Einschränkung der Erwerbsklausel anknüpfen, sondern darüber hinaus an ein zusätzliches, auf die "öffentliche Funktion" des Betreffenden bezogenes Merkmal, erscheint es auch unter dem Gesichtspunkt der Staatensouveränität sachgerecht, das erwähnte Merkmal auf die Wahrnehmung hoheitlicher Staatsaufgaben zu beziehen. "

Darauf aufbauend vertreten Experten, die dem BMF **nicht** nahe stehen, (anders als etwa H. Loukota, SWI 2014, 42ff) im Kern übereinstimmend die Meinung (vgl. vor allem *Daxkobler/ Kerschner*, SWI 2012, 454 f; Kerschner/Marchgraber in SWI 2014, 234; Kofler, Renner in UFSjournal 2013, 425), Art. 19 Abs. 1 DBA sei restriktiv auszulegen, weshalb die Verordnung der Bundesministerin vom 16.12.2013, BGBl. II Nr. 450/2013, nicht nur im Widerspruch zur zitierten Judikatur des VwGH, sondern auch zum Gesetz stehe (*Kerschner* in SWI 2014, 250). Das antragstellende Gericht teilt diese Auffassung und hegt aus nachstehenden Gründen Bedenken an der Gesetzmäßigkeit der Verordnung:

Das im Verfahren vor dem BFG gegenständliche DBA mit Liechtenstein folgt dem OECD-MA 1963, in dem ausdrücklich der – in das OECD-MA 1977 nicht mehr aufgenommene – Begriff „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ als personenbezogene Anwendungsvoraussetzung für die Kassenstaatsregel verwendet wird. Dass dieser Wortfolge bzw der Änderung der OECD-MA Bedeutung zukommt, zumindest aber von einigen Mitgliedsstaaten Bedeutung zugemessen wird, erhellt klar und eindeutig aus dem Kommentar zum MA (Art. 19 Z 5, Bericht des OECD-Steuerausschusses 1992). Die in Rede stehende Wortfolge wird vom VwGH in ständiger Rechtsprechung eng in dem Sinne verstanden, er nehme personenbezogen nur auf jene Dienstnehmer Bezug, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden.

Indem die Verordnung vom 16.12.2013, BGBl. II Nr. 450/2013, normiert, dass die konkrete Tätigkeit des Abgabepflichtigen unbeachtlich ist, verstößt sie nach Überzeugung des BFG gegen den klaren und eindeutigen, mit dem Abkommenspartner paktierten und vom Nationalrat ins innerstaatliche Recht transformierten Abkommenswortlaut. Sie reduziert die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung in gesetzwidriger Weise um die persönlichen Tatbestandsvoraussetzungen (wodurch im Übrigen Ergebnisse erzielt werden, die unter Bedachtnahme auf den Gleichheitsgrundsatz als bedenklich eingestuft werden können, Lang in SWI-Jahrestagung, SWI 2012, 357).

Die offensichtlich vom BMF vertretene Auffassung (vgl. H. Loukota, SWI 2014, 42), die Auslegung des VwGH würde die Erwerbsklausel des Art. 19 Abs. 2 DBA, also einen ganzen Absatz bedeutungslos machen, während die Auslegung des BMF (nur) eine entbehrliche Wortfolge in Abs. 1 beseitige, wird entgegengehalten: Die Auslegung der Verordnungsgeberin nimmt einem in Abs. 1 (also zuerst) umschriebenen Tatbestandsmerkmal seine klare und eindeutige, mit großer Unterscheidungskraft versehene Bedeutung. Hingegen belässt die Auslegung des VwGH diesem Tatbestandsmerkmal seine Bedeutung. Die erst in Abs. 2 umschriebene Erwerbsklausel behält bei Bedachtnahme auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ihre Bedeutung bei. Wie die Erwerbsklausel in Art. 19 OECD-MA 1963 verdeutlicht damit auch die mit Liechtenstein in Art. 19 Abs. 2 DBA vereinbarte Erwerbsklausel gleichsam unterstreichend, dass darunter fallende Einkünfte gleich behandelt werden sollen wie Einkünfte aus privatrechtlichen Dienstverhältnissen ("to avoid any misunderstanding"). Dies hat sich in der Praxis durchaus als Hilfestellung bei der Klärung von Abgrenzungsfragen erwiesen. Je nach Fallkonstellation kann es die vorzunehmende Abgrenzung erleichtern bzw in einem zweiten prüfenden Schritt bestätigen, wenn der Subsumtionsvorgang personenbezogen begonnen und einrichtungsbezogen abgeschlossen wird oder wenn umgekehrt vorgegangen wird. Oder mit anderen Worten: Die Interpretation der Verordnungsgeberin missachtet die historischen Materialien (Kerschner, SWI 2014, 250ff), sie nimmt Art. 19 Abs. 1 DBA einen wesentlichen Teil seiner Bedeutung und sie weitet den restriktiven Sinn der Regelung aus, während die Interpretation der Rechtsprechung und die oben zitierten Lehrmeinungen die Eigentümlichkeit der Abkommensworte in ihrem Zusammenhang beachten, die Regel nicht verändern, sondern auslegen und dabei auf historische Aspekte Bedacht nehmen.

Die Verordnung führt als eine ihrer Grundlagen auch "*Konsultationen mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung gemäß Art. 25 dieses Abkommens*" an. Aus den nachfolgenden Gründen (die auszugsweise unter Bezugnahme auf einen BMF-Erlass gleichen Inhalts aus der von der Verordnungsgeberin nicht angefochtenen Berufungsentscheidung, UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12, übernommen wurden) hegt das BFG gravierende Bedenken hinsichtlich der Tragfähigkeit der angeführten Konsultationen:

"Zunächst ist zu bedenken, dass eine zwischen zwei Verwaltungsbehörden grenzüberschreitend getroffene Abmachung als solche keine den UFS bzw die

Höchstgerichte bindende Wirkung entfalten kann (VwGH 27.8.1991, 90/14/0237 ; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116).

Indem der zitierte Erlass aber abschließend ausführt, dieses Einverständnis spiegle die Übung der Vertragsstaaten, dürfte er für sich die völkerrechtliche Relevanz der späteren Übung in Anspruch nehmen. Dies allerdings zu Unrecht. Es ist zwar zutreffend, dass nach Art. 31 Abs. 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK, BGBl 40/1980) jede spätere Übung (wenngleich nicht per se vorrangig) zu berücksichtigen ist, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (VwGH 3.9.1987, 87/16/0071). Allerdings ergibt sich aus dem Wortlaut der Regel und dem Zusammenhang, dass es sich um eine qualifizierte Art der Übung im nachfolgend dargelegten Sinn handeln muss (Zeilinger, ÖStZ 13/2007, 309; Lang, ÖStZ 10/2006, 203).

So muss die Übung die Vertragsstaaten umfassen und einheitlich sein. Die WVK normiert unzweideutig die Relevanz einer solchen Übung, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Auslegung hervorgeht.

Die Übung muss zumindest eine gewisse Zeit dauern. Erst dann kann von einer Übung gesprochen werden.

Sie muss gepflogen werden von den hierfür zuständigen Stellen, das sind gegenständlich vor allem die Finanzämter und die (ordentlichen und außerordentlichen) Rechtsmittelbehörden, nicht aber das für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens zuständige BMfF.

Und sie darf nicht dem Wortlaut oder dem Zusammenhang des auszulegenden Vertrages widersprechen. Keinesfalls kann nach der zitierten Norm durch eine übereinstimmende Übung eine Abkommensregelung geändert werden. Eine Vertragsänderung durch Übung ist zwar grundsätzlich möglich, es sind aber dann die allgemeinen Anforderungen des völkerrechtlichen Gewohnheitsrechts zu beachten.

Alle genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor. Dies verdeutlicht bereits das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0128 . Auf dieses Erkenntnis wiederum berufen sich eine Reihe von UFS-Entscheidungen (UFS 2.7.2007, RV/2221-W/06 , UFS 2.7.2007, RV/2776-W/06 , UFS 23.6.2009, RV/0455-F/07 , UFS 5.10.2010, RV/2407-W/10 , UFS 28.12.2010, RV/0009-F/09 , RV/0200-F/10 , UFS 28.11.2012, RV/2042-W/12). Das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0128 , dessen Vorgeschichte und (mögliche) Folgen sind bzw waren im Übrigen auch dem BMF als Oberbehörde der Finanzämter (und ehemaligen Finanzlandesdirektionen) bekannt und wurden von ihm auch offensichtlich für zutreffend bzw abkommenskonform erachtet. Dies belegt ua eindrücklich die (von den Finanzämtern selbstverständlich befolgte) Verordnung des genannten Ministeriums betreffend Bezüge aus öffentlichen Kassen aus Liechtenstein, BGBl II 192/1997, in der das BMF zur Vermeidung einer im Interpretationskonflikt wurzelnden Doppelbesteuerung die Anrechnung der (aus österreichischer Sicht) abkommenswidrig im Quellenstaat einbehaltenen Steuern anordnete. Dies wird auch untermauert durch den Umstand,

dass das BMF die Entscheidung des UFS vom 12.7.2012, RV/0200-F/10 , in einem Beschwerdeverfahren vor der Volksanwaltschaft offensichtlich für rechtsrichtig erachtet hat. Hinzu kommt, dass auch der VwGH in mehreren Erkenntnissen Bezug auf seine Grundsatzentscheidung vom 21.3.1996, 94/15/0128, genommen und sie dadurch bekräftigt hat (VwGH 4.11.1998, 93/13/0201 , VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080 , VwGH 17.10.2007, 2007/13/0088 , VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151). Bedenkt man nun, dass die höchstgerichtliche Judikatur und die Rechtsmittelentscheidungen nur einen kleinen Bruchteil der in Österreich geübten Praxis darstellen, wird evident, dass der Erlass - jedenfalls aus österreichischer Sicht - keineswegs eine Übung spiegelt, die als einheitlich, dauerhaft, von den die Praxis bestimmenden Behörden tatsächlich geübt und durch Abkommenswortlaut und Regelungszusammenhang gedeckt angesehen werden könnte. [.....]

Aus den oben dargelegten Gründen hat das BFG den eingangs angeführten Beschluss gefasst.

Beilagen:

1. Akt des Finanzamtes (AS 1 -61)
2. Akt des Bundesfinanzgerichtes (RV/1100538/2012, AS 1 - 221), inkl. Aktenverzeichnis

Die Zustellung erfolgt an:

1. Verfassungsgerichtshof auf elektronischem Weg mit Beilagen,
2. BF, Adr.1, als Beschwerdeführerin mit Rückschein (ohne Beilagen),
3. Finanzamt Bregenz, z.H. Fachvorstand, 6900 Bregenz, Brielgasse 19, als belangte Behörde mit internem Zustellnachweis (ohne Beilagen).
4. Bundesministerium für Finanzen, 1010 Wien, Johannesgasse 5.

Feldkirch, am 18. Februar 2015