

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux über die Beschwerden der a, vertreten durch Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & Co KG, Hadeldorfstraße 30, 6830 Rankweil, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Feldkirch vom 29. November 2017 bzw. 13. Dezember 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 sowie Einkommensteuervorauszahlungen 2017 und 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Die im Inland ansässige Beschwerdeführerin (Bf.) war in den Streitjahren 2015, 2016, 2017 und 2018 nichtselbständig an einer Musikschule in Liechtenstein tätig. Das Finanzamt erachtete die diesbezüglichen Einkünfte als in Österreich steuerpflichtig und erließ für die Jahre 2015 und 2016 am 13. Dezember 2017 entsprechende Einkommensteuerbescheide sowie für die Jahre 2017 und 2018 am 29. November 2017 und am 13. Dezember 2017 entsprechende Einkommensteuervorauszahlungsbescheide. Begründend wurde ausgeführt, Arbeitnehmer, die bei einer Stiftung öffentlichen Rechts angestellt seien, würden ihre Dienste nicht gegenüber dem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften erbringen, sondern gegenüber der eine selbständige juristische Person darstellenden Stiftung. Da es sich auch bei der Musikschule Liechtenstein um eine solche Stiftung öffentlichen Rechts handle, liege kein unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumierbarer Sachverhalt vor. Die aus der Grenzgängertätigkeit erzielten Einkünfte seien daher gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein iVm Art. 15 leg. cit. in Österreich zu erfassen.

Dagegen richten sich die fristgerecht erhobenen Beschwerden, in denen begeht wurde, die Einkommensteuern der Jahre 2015 und 2016 sowie die

Einkommensteuervorauszahlungen der Jahre 2017 und 2018 mit jeweils 0,00 € festzusetzen.

Begründend führte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin in der Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2017 aus, zwischen der Beschwerdeführerin und der Musikschule Liechtenstein sei ein Arbeitsvertrag abgeschlossen worden. Die Beschwerdeführerin sei demnach als Musiklehrerin für die Musikschule Liechtenstein tätig. Die Besoldung erfolge durch das Liechtensteinische Amt für Personal und Organisation und damit direkt von der Liechtensteinischen Landesverwaltung. Die Musikschule Liechtenstein sei – ebenso wie die Universität Liechtenstein oder die Finanzmarktaufsicht – eine selbständige Stiftung öffentlichen Rechts (vgl. das Gesetz vom 20. November 2009 über die Liechtensteinische Musikschule (LSMG); Gesetz vom 25. November 2004 über die Universität Liechtenstein (LUG); Gesetz vom 18. Juni 2004 über die Finanzmarktaufsicht).

Damit Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein idF BGBl. III Nr. 8/2017 (anzuwenden ab 01.01.2015) zur Anwendung komme, müsse einerseits ein Vertragsstaat, eine seiner Gebietskörperschaften oder ein von diesem Staat oder einer Gebietskörperschaft errichtetes Sondervermögen eine natürliche Person bezahlen. Diese Voraussetzung sei nach der oben geschilderten Besoldung jedenfalls gegeben.

Weiters müsse die Zahlung für den Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft erbrachte Dienste (welcher Art diese Dienste seien, sei dabei nicht erheblich) erfolgen. Zu dieser Fragestellung habe sich das BFG im Beschluss vom 18. Februar 2015, RN/1100001/2015, ausführlich geäußert (siehe dort unter Pkt. IV „Präjudizialität“) und sei zu folgender Beurteilung gekommen: „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 Normprüfungsverfahren bejaht wird.“

Von dieser Auffassung, nämlich von einer Anstalt öffentlichen Rechts auf die dahinter stehende Gebietskörperschaft gleichsam „durchzublicken“, gehen jedenfalls auch die beiden Abkommensländer Liechtenstein und Österreich aus. Dies ergibt sich daraus, dass im 2. Zusatzprotokoll zum DBA-Liechtenstein unter Pkt. 3 Einvernehmen zwischen den Vertragsstaaten herrscht, dass die Finanzmarktaufsicht und die Universität Liechtenstein, beide selbständige Stiftungen öffentlichen Rechts (wie auch die Musikschule Liechtenstein), jedenfalls unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen. Würde Art. 19 Abs. 1 DBA für selbständige Stiftungen öffentlichen Rechts nicht gelten, könnten die beiden genannten Einrichtungen nicht Art. 19 Abs. 1 unterliegen. Somit sei auch diese zweite Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein erfüllt.

In den wortgleichen Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 sowie gegen den Vorauszahlungsbescheid 2018 wurde ergänzend unter

Bezugnahme auf das 2. Zusatzprotokoll zum DBA-Liechtenstein ausgeführt, diese Norm sei von den Normgebern geschaffen worden, weil in der Vergangenheit wiederholt in Beschwerdeverfahren die Frage strittig gewesen sei, ob eine (liechtensteinische) selbständige Stiftung öffentlichen Rechts unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumiert werden könne. Es sei der Willen der Normgeber gewesen, eine bindende Regelung für Gerichte und Normunterworfene zu schaffen, weshalb ausdrücklich festgelegt worden sei, dass die Bestimmungen des 2. Zusatzprotokolls Bestandteil des Abkommens seien und somit die Rechtsqualität einer DBA-Norm hätten. Auf eine bloß erlassmäßige Regelung sei deshalb verzichtet worden, weil eine solche Regelung im Gegensatz zu einer Regelung im DBA selbst nicht bindend gewesen wäre.

Die Normgeber hätten bewusst die Institutionen Finanzmarktaufsicht und Universität Liechtenstein dahingehend untersucht, ob diese unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fielen. Nach Ansicht der Normgeber sei dies zu bejahen, weshalb zur Vorbeugung etwaiger in der Vergangenheit geführter Diskussionen eine Rechtslage geschaffen worden sei, wonach die Finanzmarktaufsicht und die Universität Liechtenstein mit ihren Merkmalen jedenfalls Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein unterlägen. Zu diesen Merkmalen zähle unter anderem, dass als rechtliche Organisationsform eine selbständige Stiftung öffentlichen Rechts vorliege. Eine solche Organisationsform solle somit nach dem klaren Willen der Normgeber unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu subsumieren sein. Dementsprechend könnten auch andere Organisationen, die dieselbe Organisationsform aufweisen würden (etwa die Liechtensteinische Musikschule) Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein unterliegen (dass die Normgeber von vornehmerein gegen den Gleichheitsgrundsatz der Verfassung, somit in diskriminierender Weise, willkürlich nur für zwei Organisationen anordnen wollten, dass diese mit der Organisationsform „selbständige Stiftung öffentlichen Rechts“ Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein unterlägen, alle anderen selbständigen Stiftungen öffentlichen Rechts aber nicht, könne ausgeschlossen werden).

Bei den Ausführungen unter Pkt. 3 des 2. Zusatzprotokolls handle es sich um eine Art authentische Interpretation des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein auf DBA-Ebene, um wie bereits erwähnt, die strittige Frage, ob selbständige Stiftungen öffentlichen Rechts unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumiert werden könnten – abschließend in dem Sinne zu klären, dass dies zu bejahen sei (dass also diese Rechtsform alleine keinen Ausschlussgrund darstelle).

Gesamthaft werde somit die Auffassung vertreten, dass Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein im Beschwerdefall anwendbar sei und deshalb für die Streitjahre keine Einkommensteuer festzusetzen sei.

In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2017 vom 14. Dezember 2017 führte das Finanzamt aus, Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in der ab dem Veranlagungsjahr 2015 anwendenden Fassung, BGBl III 8/2017, setze tatbestandsmäßig 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 Liechtensteinischen Musikschule um eine Stiftung öffentlichen Rechts handle und somit weder um den Vertragsstaat Liechtenstein noch um eine seiner Gebietskörperschaften. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme deshalb eine Subsumption unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein grundsätzlich nicht in Betracht (vgl. VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151).

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 selbständige juristische 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. Aufwandersatz handle.

Auch der Umstand, dass die Liechtensteinische Musikschule einen staatlichen und öffentlichen Bildungsauftrag im Sinne des Gesetzes über die Liechtensteinische Musikschule leiste, möge an der vorgenannten Beurteilung nichts zu ändern.

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.

In den mit 9. Jänner 2018 datierten abweisenden Beschwerdevorentscheidungen betreffend die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2018 sowie den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 wurde auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2017 vom 14. Dezember 2017 verwiesen. Ergänzend wurde ausgeführt, das 2. Zusatzprotokoll zum DBA-Liechtenstein habe lediglich zur Folge, dass für die dort angeführten liechtensteinischen Institutionen nicht mehr zu untersuchen sei, ob diese unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fielen. Für alle anderen Institutionen habe weiterhin eine Prüfung zu erfolgen, ob diese unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumiert werden könnten. Die Musikschule Liechtenstein falle aus den in der Beschwerdevorentscheidung vom 14. Dezember 2017 angeführten Gründen nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2017 wurde das bisherige Beschwerdevorbringen insofern ergänzt, als wortwörtlich die Ausführungen in den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 sowie gegen den Vorauszahlungsbescheid 2018 wiedergegeben wurden (siehe dazu oben).

Im ebenfalls fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag betreffend die Beschwerden gegen den Vorauszahlungsbescheid 2018 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 wurde kein ergänzendes Vorbringen erstattet.

Das Bundesfinanzgericht hat 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.

Sachverhalt:

Die Bf. ist an der Liechtensteinischen Musikschule nichtselbständig tätig. Die Liechtensteinischen Musikschule ist nach Art. 1 des Gesetzes vom 20. November 2009 über die Liechtensteinischen 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. Juni 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 Liechtensteinischen Musikschule 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.

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 unselbstständiger 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 unselbstständiger 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):

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.

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.

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 unterlagen (Hinweis auf Dürrschmidt 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 Dürrschmidt 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 verselbständigteten 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 Liechtensteinische Musikschule, die ausbezahlten Bezüge der Liechtensteinischen Landeskasse zu refundieren, handelt es aus der Sicht des BFG bei diesem Auszahlungsmodus lediglich um eine staatliche Vorkreditierung, die nichts daran ändert, dass letztlich die Liechtensteinische Musikschule und damit ein rechtlich verselbständigteter 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 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.

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 (SBPG)).

So kann die in 2. Zusatzprotokolls 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 eigentlich 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 geleisteten 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, erweisen sich die von einem inländischen Besteuerungsrecht ausgehenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 sowie die Einkommensteuervorauszahlungsbescheide für die Jahre 2017 und 2018 sohin als rechtmäßig und kommt der Beschwerde daher keine Berechtigung zu.

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

