

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache XY, vertreten durch die Rechtsanwaltskanzlei Z, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2012 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2013 und Folgejahre zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die im Inland ansässige Beschwerdeführerin bezieht aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin an der F Privatschule in Liechtenstein Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2012 hat das Finanzamt unter Hinweis auf das Vorliegen einer Grenzgängertätigkeit Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2013 und Folgejahre festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde von der rechtlichen Vertretung unter Verweis auch auf die dieser angeschlossenen Beilagen zusammengefasst vorgebracht, dass die Berufungsführerin als Lehrerin an der F Bildungsanstalt angestellt sei.

Die F Bildungsanstalt sei eine juristische Person mit Öffentlichkeitsrecht, weil ihr mit Entscheidung des Fürstentums Liechtenstein vom 29. Jänner 2003 das Öffentlichkeitsrecht verliehen worden sei. Es sei ihr auch das Recht eingeräumt worden, Schulzeugnisse auszustellen, die mit der Beweiskraft öffentlicher Urkunden und mit den gleichen Rechtswirkungen wie Zeugnisse der öffentlichen Schule ausgestattet seien (Art. 68 des liechtensteinischen Schulgesetzes). Die Berufungsführerin sei dort als Lehrerin im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig. Es handle sich bei der F Privatschule somit um eine von der Regierung bewilligte öffentliche Schule und es erfülle diese auch eine im öffentlichen

Interesse liegende Bildungsaufgabe. Die Schule sei auch allgemein zugänglich und es würden die Qualifikationen des Leitungs- und Lehrpersonals jährlich durch den Schulrat geprüft. In rechtlicher Hinsicht habe die Verleihung des Öffentlichkeitsrechts zur Folge, dass die Lehrer an der F Bildungsanstalt wie Lehrer einer öffentlichen Schule oder einer öffentlichen Universität zu behandeln seien. Der Umstand, dass die F Bildungsanstalt eine juristische Person mit Öffentlichkeitsrecht sei, habe zur Folge, dass die Berufungsführerin in Ausübung einer öffentlichen Funktion tätig sei und infolgedessen nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nur in Liechtenstein steuerpflichtig sei. Auch das Finanzamt sei aufgrund des Schreibens vom 4. März 2003 über Jahre hinweg selbst davon ausgegangen, dass die Einkünfte aus dieser Tätigkeit nur im Schuldnerstaat (Liechtenstein) zu besteuern seien.

Aus Art. 67 des liechtensteinischen Schulgesetzes ergebe sich, dass einer Schule nur dann das Öffentlichkeitsrecht verliehen werden könne, wenn sie allgemein zugänglich sei, die Voraussetzungen des Art. 62 Abs. 1 erfülle und insgesamt eine im öffentlichen Interesse liegende Bildungsaufgabe erfülle. Es sei somit unzweifelhaft, dass die F Bildungsanstalt und damit auch die bei dieser angestellten Lehrer öffentliche Funktionen ausübten. Die Berufungsführerin stehe in einem öffentlich rechtlichen Arbeitsverhältnis, erbringe ihre Dienste gegenüber dem Staat Liechtenstein bzw. einer juristischen Person des öffentlichen Rechtes des Staates Liechtenstein und übe eine öffentliche Funktion als Lehrerin aus. Sie sei daher nach dem DBA-Liechtenstein von der österreichischen Einkommensteuer befreit. Dies werde auch von der liechtensteinischen Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 15. Oktober 2003 so gesehen.

In weiterer Folge wurde auch gegen den am 8. August 2013 ergangenen, ebenfalls von einem inländischen Besteuerungsrecht bezüglich der Einkünfte aus der Tätigkeit an der F Bildungsanstalt ausgehenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 Berufung erhoben und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsverentscheidung die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Sachverhalt:

Die im Inland ansässige Beschwerdeführerin ist als Lehrerin an der von der F Bildungsanstalt in Liechtenstein geführten F Privatschule nichtselbständig tätig, wobei sie in der Regel arbeitstätiglich zwischen ihrem in Grenznähe gelegenen inländischen Wohnort und dem ebenfalls in Grenznähe gelegenen Arbeitsort in Liechtenstein pendelt.

Nach Art. 60 des liechtensteinischen Schulgesetzes sind Privatschulen von natürlichen oder juristischen Personen des privaten Rechts getragene Einrichtungen, in denen eine Mehrzahl von Schülern gemeinsam nach einem Lehrplan unterrichtet wird. Den vorliegenden Unterlagen zufolge wurde die F Privatschule zunächst unter der Trägerschaft der Stiftung "Neues Lernen" geführt. Dieser wurde mit Entscheidung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 29. Jänner 2003 gestützt auf Art. 67 des Schulgesetzes, LGBI. 2000 Nr. 35, unter Vorbehalt der dort angeführten Bedingungen (Punkt 2.) das Öffentlichkeitsrecht für die von ihr betriebene F Privatschule verliehen. Dadurch erhält sie das Recht, Schulzeugnisse auszustellen, die mit der Beweiskraft öffentlicher Urkunden und mit den gleichen Rechtswirkungen wie Zeugnisse der öffentlichen Schule ausgestattet sind (Art. 68 des Schulgesetzes).

Seit Juli 2007 ist Rechtsträgerin die im Handelsregister eingetragene F Bildungsanstalt, eine Anstalt im Sinne der Art. 534 ff des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (Art. 1 der Statuten). Mit Beschluss der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 14. August 2007 wurden ihr die dort im Einzelnen angeführten, bisher von der Stiftung "Neues Lernen" gehaltenen Bewilligungen bzw. Rechte (insbesondere zur Errichtung und Führung der Schule mit den verschiedenen Schulstufen sowie das Öffentlichkeitsrecht) übertragen.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Art. 15 und Art. 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, BGBI. Nr. 24/1971, 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 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.*

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 Bezüge aus öffentlichen Funktionen 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 voraus (vgl. VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151, mwN):

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.

Der unabhängige Finanzsenat ist in den ebenfalls Lehrpersonen an der F Bildungsanstalt betreffenden Berufungsentscheidungen vom 8. Mai 2013, RV/0418-F/12 und vom 10. Mai 2013, RV/0549-F/12, unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Jänner 2011, 2009/15/0151, betreffend einen beim Verein für Bewährungshilfe in Liechtenstein angestellten Bewährungshelfer, zum Ergebnis gelangt, dass Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht zur Anwendung komme, weil die Lehrtätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit

einer selbständigen juristischen Person des privaten Rechts und nicht eines solchen mit dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften ausgeübt worden sei.

Die gegen die angeführten Berufungsentscheidungen erhobenen Beschwerden hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr mit Erkenntnissen vom 16. Dezember 2015, 2013/15/0200 und 2013/15/0204, als unbegründet abgewiesen. Begründend führt der Verwaltungsgerichtshof auszugsweise aus (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200):

"Die Feststellung der belannten 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 belannte 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, 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).

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, Doppelbesteuerungsabkommen⁶, 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."

Da auch das Dienstverhältnis der Beschwerdeführerin mit der eine selbständige juristische Person darstellenden F Bildungsanstalt und nicht mit dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften bestand, fallen die von ihr bezogenen Vergütungen somit schon aus diesem Grund nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein und kommt das Besteuerungsrecht im Beschwerdefall daher, nachdem auch unstrittig ist, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein erfüllt sind, Österreich zu.

Dem steht auch die im Schreiben des Finanzamtes vom 4. März 2003 geäußerte Ansicht, dass "diese Einkünfte" gemäß Art. 19 DBA-Liechtenstein nur im Schuldnerstaat besteuert werden bzw. die dem entsprechend über Jahre hinweg in Liechtenstein erfolgte Besteuerung nicht entgegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256, und VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nicht nur, dass besondere Umstände vorliegen müssen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies etwa der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt, kann der Grundsatz von Treu und Glauben zudem nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. VwGH 30.1.2014, 2011/15/0111, mwN, und VwGH 22.3.2010, 2007/15/0256, mwN). Im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz des Art. 18 B-VG kann dem Grundsatz von Treu und Glauben nämlich nur insoweit Bedeutung zukommen, als die Vorgangsweise der Behörde nicht durch zwingendes Recht gebunden ist (vgl. VwGH 5.4.2001, 98/15/0158). Ein Vollzugsspielraum in diesem Sinne bestand bei der Beurteilung der zur Anwendung kommenden Zuteilungsnorm und der darauf basierenden Abgabenfestsetzung aber nicht.

Ebenso war für die Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf die von der liechtensteinischen Steuerverwaltung im Schreiben vom 15. Oktober 2003 vertretene Auffassung nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass der Standpunkt, wonach für als Lehrkräfte tätige Grenzgänger aus Österreich Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein gelte, nicht näher begründet wurde, kommt der Rechtsansicht einer ausländischen Steuerbehörde nämlich keine bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 26.07.2000, 97/14/0070).

Den Beschwerden konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den gleichgelagerte Fälle betreffenden Erkenntnissen vom 16. Dezember 2015, 2013/15/0200 und 2013/15/0204, klargestellt, dass die Bezüge von an der F Bildungsanstalt angestellten Lehrkräften nicht unter die

Kassenstaatsregelung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 3. Februar 2016