

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache X., über die Beschwerde vom 10.03.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14.02.2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird 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

I. Verfahrensgang

1. Zwischen den Parteien ist strittig, ob die Einkünfte in Höhe von umgerechnet 46.143,45 Euro, die der Beschwerdeführer (Bf.) im Jahr 2015 als Musikschullehrer an der Musikschule Liechtenstein bezogen hatte, nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein (DBA-Liechtenstein) in Österreich oder in Liechtenstein steuerpflichtig waren.

2. Das Finanzamt unterzog die Einkünfte mit Einkommensteuerbescheid 2015 vom 14.2.2017 mit der Begründung der Einkommensteuer, Arbeitnehmer, die bei einer Stiftung öffentlichen Rechts wie der Musikschule Liechtenstein angestellt seien, erbrächten ihre Dienste nicht gegenüber dem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften, sondern gegenüber einer selbständigen juristischen Person. Auf die Einkünfte des Bf. sei daher nicht Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, sondern Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein anzuwenden.

3. In der gegen diesen Bescheid am 10.3.2017 erhobenen Beschwerde wandte die Steuervertretung gegen die Besteuerung der Einkünfte ein, nach dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19.9.1989, BMF 04 3202/2-IV/4/89, AÖF Nr. 281/1989, sei im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zwischen Österreich und Liechtenstein Einvernehmen darüber erzielt worden, dass unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein Tätigkeiten von Gebietskörperschaften fielen, die nach österreichischer Rechtslage land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder Betriebe gewerblicher Art darstellten. In der Anlage zu dieser Verständigung würden als Beispiele für die

Wirtschaftsverwaltung öffentlich-rechtlicher Körperschaften bzw. Betriebe gewerblicher Art u.a. die Musikschulen genannt. In weiteren Verständigungsgesprächen vom 30.11.1990 sei festgestellt worden, dass das innerstaatliche Recht beider Vertragsstaaten insofern übereinstimme, als öffentliche bzw. mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen der Hoheitsverwaltung iSd Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zugerechnet werden könnten. Diese Auslegung des DBA-Liechtenstein sei bis dato Praxis. Laut der in Reaktion auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 25.9.2015, V 41/2015, erlassenen Verordnung BGBl. III 2017/8 vom 25.1.2017 entfalle mit 1.1.2015 die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ in Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein. Somit sei klargestellt, dass nicht die konkrete Tätigkeit der Einzelperson maßgeblich sei, sondern die Einstufung der Tätigkeit des Arbeitgebers als „öffentlicher Dienst“.

4. Auf Anfrage des Bf. habe die Musikschule Liechtenstein zum gegenständlichen Streitfall folgende Stellungnahme vorgelegt:

„ Die Liechtensteinische Musikschule ist eine Stiftung des öffentlichen Rechts. Der Staat Liechtenstein ist alleiniger Eigentümer der Stiftung Liechtensteinische Musikschule und mit Gesetz begründet. Ob die Lehrer nun aus steuerlicher Sicht öffentliche Angestellte sind oder nicht, ist derzeit Gegenstand der Abklärungen auf Regierungsebene zwischen Liechtenstein und Österreich. Die Meinungen gehen dabei auseinander, wem das Besteuerungsrecht für die in Liechtenstein erzielten Einkünfte zusteht. Aus unserer Sicht müssen die Lehrer ihre Einkünfte wie in der Vergangenheit gehabt bei der Liechtensteinischen Steuerverwaltung mittels der jährlichen Steuererklärung deklarieren. Die weitere Vorgehensweise bzw. sogenannten Verständigungsgespräche ist nach wie vor Aufgabe der FL-Steuerverwaltung/FL-Regierung mit dem Bundesministerium für Finanzen in Wien. Über den Stand der Verhandlungen liegen uns keine Informationen vor, eventuell ergeben sich diesbezüglich in der 2. Jahreshälfte 2017 neue Erkenntnisse.

Aufgrund folgender Argumente unterliegen die Lehrereinkünfte an der Musikschule Liechtenstein der Besteuerung in Liechtenstein:

- Die Musikschule leistet einen staatlichen und öffentlichen Bildungsauftrag, der im Gesetz über die Liechtensteinische Musikschule (LMSG) definiert ist.*
- Musikschule ist in Liechtenstein Staatsaufgabe und nicht wie in Österreich an die Gemeinden bzw. Bundesländer delegiert. Die Finanzierung ist aber ähnlich geregelt (Staat, Gemeinde, Schulgeld).*
- Der gesetzliche Bildungsauftrag der Musikschule verleiht damit der Wichtigkeit musikalischer Ausbildung im öffentlichen liechtensteinischen Schulsystem Ausdruck.*
- Das Dienstreglement über die Anstellung der Lehrpersonen an der Liechtensteinischen Musikschule lehnt sich stark an das Dienst- und Besoldungsrecht der Lehrer unserer öffentlichen Schulen an.*

- Die Besoldung und die Besoldungseinstufungen der Mitarbeitenden erfolgen nach den gleichen Parametern wie bei den Lehrpersonen der öffentlichen Schulen bzw. der Landesverwaltung.
- Die Musiklehrpersonen erteilen im Auftrag des Liechtensteinischen Gymnasiums im Profulfach «Musik, Kunst und Pädagogik» den Instrumentalunterricht und geben hierfür Semesternoten ab, welche ins Semesterzeugnis bzw. in die Maturanote einfließen. Insoweit haben sie dieselbe Aufgabe und Funktion wie Gymnasiallehrpersonen.
- Ein Zusammenhang der Musikschule mit kaufmännischer und gewerblicher Tätigkeit ist nicht herzustellen. Die Musikschule ist nicht gewinnorientiert. Einnahmen der Musikschule bestehen 75% aus staatlichen Mitteln und 25% aus Schulgeldern. Eine Ungleichbehandlung gegenüber der Uni, welche auch Studiengebühren verlangt, ist deshalb nicht nachvollziehbar .

5. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 21.3.2017 ab. Gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in der ab dem Veranlagungsjahr 2015 anzuwendenden Fassung BGBl III 8/2017 dürften 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 erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden. Tatbestandsmäßig setze Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein somit die Zahlung der Vergütungen von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem vom Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen voraus. Fest stehe zunächst, dass es sich bei der Liechtensteinischen Musikschule um eine Stiftung öffentlichen Rechts und somit weder um den Vertragsstaat Liechtenstein noch um eine seiner Gebietskörperschaften handle. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme diesfalls eine Subsumption unter Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein grundsätzlich nicht in Betracht (vgl. VwGH vom 27.1.2011, 2009/15/0151). Aber auch ein Sondervermögen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein liege im gegenständlichen Fall nicht vor. 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 und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Staates oder einer Gliederung des Staates bestimmt sei, verstanden. Nach *Wassermeyer (Wassermeyer/Lang/ Schuch*, Doppelbesteuerung, Kommentar zu Art. 19 MA, Tz 50) würden die nichtrechtsfähigen Sondervermögen durch Gesetz errichtet, hätte eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung, könnten im privaten Rechtsverkehr unter ihrem Namen handeln, klagen und verklagt werden und hafteten nur für die von ihnen selbst eingegangenen Verbindlichkeiten. 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 Feldkirch vom 23.6.2009, GZ RV/0455-F/07). Aus den Jahresberichten der Liechtensteinischen Musikschule seit 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. z.B. Jahresbericht/Jahresrechnung für 2015 unter: www.musikschule.li/Portals/O/docs/Jahresberichte/OO_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. Aufwandsersatz handle. Im Ergebnis stammten die gezahlten Vergütungen nicht aus einem Sondervermögen, das ein Staat oder die Gebietskörperschaften errichtet haben, sondern von einer selbständigen juristischen Person öffentlichen Rechtes. Dass diese die geleisteten Vergütungen ersetzt bekomme, führe nicht zu einem Sondervermögen. Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein sei daher im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

6. Mit Schreiben vom 26.4.2017 stellte die Steuervertretung den Antrag auf Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Für den Fall, dass der Beschwerde nicht stattgegeben werde, stellte sie den Antrag, die in Streit stehende Frage in einem Verständigungsverfahren zwischen den Vertragsstaaten Österreich und Liechtenstein klären zu lassen.

7. Am 22.5.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte, die Beschwerde abzuweisen.

II. Sachverhalt

8. Der in Österreich wohnhafte Bf. war im Jahr 2015 als Musiklehrer an der Musikschule Liechtenstein angestellt.

9. Die Musikschule Liechtenstein ist eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts mit Sitz in Vaduz (Art. 1 des Gesetzes vom 20.11.2009 über die Musikschule Liechtenstein – LMSG und Art. 1 der Statuten der Musikschule). Zweck der Stiftung ist es, Unterricht in Instrumental- und Vokalmusik zu erteilen und das musikalische Leben des Landes zu fördern (Art. 3 LMSG, Art. 2 der Statuten). Der Staat Liechtenstein stellt der Stiftung geeignete Unterrichtsmöglichkeiten unentgeltlich zur Verfügung. Die Einkünfte der Musikschule sind a) der Staatsbeitrag, b) Schulgelder, welche mindestens 25% der Aufwendungen decken und c) sonstige Einkünfte wie Schenkungen und Legate (Art. 4 LMSG, Art. 3 der Statuten). Die Organe der Musikschule sind a) der Stiftungsrat, b) die Direktion und c) die Revisionsstelle (Art. 7 LMSG, Art. 4 der Statuten). Der Stiftungsrat besteht aus fünf bis sieben Mitgliedern, die von der Regierung jeweils für eine Amtsdauer von vier Jahren gewählt werden. Ihm obliegt u.a. die Oberleitung der Stiftung (Art. 9 LMSG, Art. 5 der Statuten). Die Direktion wird durch den Stiftungsrat nach öffentlicher Ausschreibung bestellt. Sie führt die operativen Geschäfte der Stiftung unter eigener Verantwortung (Art. 10 LMSG, Art. 7 der Statuten). Die Revisionsstelle wird von der Regierung gewählt (Art. 11 LMSG, Art. 8 der Statuten).

10. Die vom Bf. für diese Tätigkeit erhaltenen Gehälter betragen im Jahr 2015 insgesamt brutto 59.188 CHF, die darauf entfallenden Werbungskosten 9.161,00 CHF. Das ergab Einkünfte im Jahr 2015 in Höhe von 50.027 CHF bzw. 46.143,45 Euro. Davon behielt Liechtenstein eine Quellensteuer in Höhe von 2.959 CHF bzw. 2.729,30 Euro ein. Diese Steuer wurde vom Finanzamt auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet.

11. Die Gehälter wurden von der Liechtensteinischen Landeskasse ausbezahlt. Die Musikschule war aber verpflichtet, die von der Liechtensteinischen Landeskasse ausbezahlten Gehälter zu refundieren (vgl. dazu z.B. die Feststellungen in den Entscheidung des BFG vom 2.7.2018, RV/1100206/2017).

III. Rechtslage und rechtliche Würdigung

12. Gemäß § 1 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

13. Gemäß Art. 6 Abs. 1 lit. a des liechtensteinischen Gesetzes vom 23.9.2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) sind natürliche Personen mit ihrem gesamten Vermögen und gesamten Erwerb in Liechtenstein unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein haben. Haben sie weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Liechtenstein, sind sie gemäß Art. 6 Abs. 2 Steuergesetz dort mit ihrem liechtensteinischen Vermögen und ihrem liechtensteinischen Erwerb beschränkt steuerpflichtig.

14. Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein, BGBl. 1971/24 idF BGBl. III Nr.8/2017 (DBA-Liechtenstein), dürfen vorbehaltlich der Artikel 16, 18, 19 und 20 Absatz 2 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

15. Gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein werden Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und in dem 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 Staat 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.

16. Gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein 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 erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

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

18. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht Artikel 23 Abs. 1 DBA-Liechtenstein für Vergütungen im Sinne der Artikel 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein die Befreiungsmethode vor, bei Löhnen und Gehältern im Sinne des Artikel 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein wird die Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode vermieden.

19. Unstrittig hat der Bf. seine Tätigkeit bei der Musikschule Liechtenstein als Grenzgänger im Sinne des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein ausgeübt. Das DBA-Liechtenstein weist das Besteuerungsrecht über Einkünfte von sog. Grenzgängern grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zu (Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein). Eine Ausnahme von dieser Regel bestimmt Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, wenn 1. die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem vom Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen erfolgt und 2. die Vergütungen für die Dienste gezahlt wird, die für diesen Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden. In diesem Fall steht das Besteuerungsrecht dem sog. Kassenstaat zu.

20. Im Unterschied zu anderen von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen, in denen in der jeweiligen Bestimmung betreffend Tätigkeiten für den öffentlichen Dienst neben dem Vertragsstaat und den Gebietskörperschaften auch juristische Person öffentlichen Rechts ausdrücklich genannt sind (vgl. Art. 19 DBA-Deutschland, Art. 20 DBA-Spanien), sind Körperschaften öffentlichen Rechts in Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht erwähnt. Das DBA-Liechtenstein hat die Anwendung der Kassenstaatsregel daher ausdrücklich auf Tätigkeiten für den Vertragsstaat und dessen Gebietskörperschaften eingeschränkt.

21. Unter Vertragsstaat ist der an dem Abkommen beteiligte Staat zu verstehen. Gebietskörperschaften sind territoriale Teilkörperschaften des Vertragsstaates wie Länder, Gemeinden, Kantone, Departements, Bezirke etc. (vgl. *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, MA Art. 19 Tz 48). Im Beschwerdefall hat der Bf. die in Rede stehenden Vergütungen für Dienste für die Musikschule Liechtenstein, einer selbständigen und rechtsfähigen Stiftung öffentlichen Rechts und damit im steuerrechtlichen Sinne einer Körperschaft öffentlichen Rechts (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080), und nicht für Dienste für den Vertragsstaat Liechtenstein oder eine seiner Gebietskörperschaften erhalten. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Musikschule einen gesetzlich erteilten und definierten staatlichen und

öffentlichen Bildungsauftrag erfüllt, erlaubt doch der klare Wortlaut („Vertragsstaat“ und „Gebietskörperschaft“) keinen Durchgriff auf zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA-Liechtenstein (vgl. VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200). Schon aus diesem Grund scheidet die Anwendung von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein im Beschwerdefall aus.

22. Zudem müssen die Zahlungen unmittelbar von solchen Einrichtungen entrichtet werden. Im Beschwerdefall wurden die Zahlung der in Rede stehenden Vergütungen an den Bf. zwar unstrittig von der Liechtensteinischen Landeskasse und damit von der Liechtensteinischen Landesverwaltung ausbezahlt. Wie das Bundesfinanzgericht aber bereits in mehreren Entscheidungen festgestellt hat, handelt es sich bei diesem Auszahlungsmodus lediglich um eine staatliche Vorkreditierung, die nichts daran ändert, dass letztlich die Liechtensteinische Musikschule und damit ein rechtlich verselbständigter Arbeitgeber Schuldner der ausbezahlten Bezüge ist. Auch der Umstand, dass die Liechtensteinische Musikschule zu 75% aus staatlichen Mitteln finanziert wird und lediglich zu ca. 25% durch Schulgelder, führt nicht dazu, dass dem Vertragsstaat Liechtenstein Schuldnerstellung zukommt (vgl. BFG 28.6.2018, RV/110020/2017; 29.6.2018, RV/1100431/2017; 2.7.2018, RV/1100206/2017).

23. Die Gehaltszahlungen sind auch nicht von einem Sondervermögen des Staates Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften erfolgt. Unter „Sondervermögen“ iSd DBA-Liechtenstein sind nicht rechtsfähige Teile eines Staates oder seiner Gebietskörperschaften zu verstehen, die durch Gesetz errichtet werden, eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung haben, klagen und verklagt werden können und nur für ihre eigene Verbindlichkeiten haften vgl. *Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung, MA Art. 19 Tz 50). Die Musikschule Liechtenstein ist aber keine nichtrechtsfähige Teilorganisation des Staates Liechtenstein, sondern eine selbständige und rechtsfähige Stiftung öffentlichen Rechts.

24. Dass Vergütungen von Diensten für die Universität Liechtenstein unter die Kassenstaatsregelung fallen, ist auf das 2. Zusatzprotokoll vom 15.9.2016, BGBl., III Nr. 8/2017, zu Art. 19 DBA-Liechtenstein zurückzuführen.

Punkt 3. des Zusatzprotokolls lautet:

„Es besteht Einvernehmen darüber, dass A rt. 19 Abs. 1 für folgende Institutionen jedenfalls Anwendung findet:

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

Artikel 19 Abs. 2 bleibt davon unberührt“.

25. Damit haben die Vertragsparteien die Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein durch eine Ergänzung des Abkommens auf die Universität Liechtenstein

ausgeweitet. Daraus ist aber ersichtlich, dass sich die Anwendung der Kassenstaatsregel auf die Universität Liechtenstein, zumindest aus österreichischer Sicht, nicht schon aus dem Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein ergibt, andernfalls es der ausdrücklichen Bestimmung im 2. Zusatzprotokoll nicht bedurft hätte.

26. Eine Ausweitung der Anwendung der Kassenstaatsregel auf die Musikschule Liechtenstein ist nicht möglich. Hätten die Vertragsparteien eine derartige Ausweitung beabsichtigt, so wäre zu erwarten gewesen, dass auch die Musikschule namentlich in das Zusatzprotokoll aufgenommen wird. Dies ist aber nicht geschehen. Das 2. Zusatzprotokoll ändert nichts an der Tatsache, dass das DBA-Liechtenstein andere öffentlich rechtliche Körperschaften als die Vertragsstaaten und die Gebietskörperschaften nicht in die Kassenstaatsregel aufgenommen hat. Die Wendung „jedenfalls“ ist daher nach Ansicht des Gerichtes lediglich als Klarstellung zu verstehen, dass diese Institutionen unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen sollen, auch wenn sie nach einer innerstaatlichen Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht unter diese Bestimmung zu subsumieren wären. Die durch das 2. Zusatzprotokoll normierte Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein auf die Universität Liechtenstein stellt somit lediglich eine Ausnahme von der Einschränkung der Kassenstaatsregel auf Vertragsstaat und Gebietskörperschaften dar. Sie kann daher nicht auf die Musikschule Liechtenstein erweitert werden.

27. Eine Anwendung des 2. Zusatzprotokolls auf die Musikschule Liechtenstein ist aber auch aufgrund des letzten Satzes, wonach die Anwendung des Artikel 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein von der Regelung des Zusatzprotokolls unberührt bleibt, nicht möglich. Durch diesen Zusatz kann nämlich Punkt 3. des Zusatzprotokolls nur so verstanden werden, dass für Vergütungen von mit dem Staat Liechtenstein bzw. einer seiner Gebietskörperschaften nicht identen Körperschaften öffentlichen Rechts die Kassenstaatsregel insoweit zur Anwendung kommt, als diese Körperschaften Tätigkeiten ausüben, die dem Hoheitsbereich des Staates zuzurechnen sind.

28. Im DBA Liechtenstein wird 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 z.B. *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 z.B. *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Rz 39ff). Was unter einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit zu verstehen ist, wird indirekt durch § 2 Abs. 5 KStG 1988 bestimmt. Hier führt der Gesetzgeber aus, dass eine privatwirtschaftliche Tätigkeit dann nicht vorliegt, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere dann anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der

Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (§ 2 Abs. 5 Satz 2 KStG 1988). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu VwGH 19.10.1972, 2119/71, 17.11.2005, 2001/13/0239) setzt allerdings für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit keinen Annahmezwang voraus. Von einer hoheitlichen Tätigkeit ist daher bereits auszugehen, wenn die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten ist (vgl VwGH 19.10.1972, 2119/71; 17.10.2001, 99/13/0002; 17.11.2005, 2001/13/0239). Das „Eigentümlich- und Vorbehaltensein“ charakterisiert das öffentliche Interesse an einem Tätigwerden (VwGH 28.11.1980, 1709/77), weshalb diese Tätigkeit im Regelfall von einer Körperschaft öffentlichen Rechts wahrgenommen wird (VwGH 28.11.1980, 1709/77).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21.7.1998, 97/14/0056, betreffend einer vom Land Oberösterreich betriebenen Musikschule mit Öffentlichkeitsrecht die Rechtsauffassung vertreten, dass es sich dabei überwiegend um eine privatwirtschaftliche Tätigkeit handelt. In Übereinstimmung mit dieser Rechtsansicht beurteilt das BFG die Tätigkeit der Liechtensteinischen Musikschule ebenfalls als nicht hoheitlich, zumal diese ebenso wie Musikschulen privater Rechtsträger Schulgelder einhebt und somit mit diesen in einem potenziellen Wettbewerb steht. Die im Erlass vom 30.11.1990 festgehaltene gegenteilige Auffassung (siehe dazu *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Art. 19 Rz 40), wonach mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen der Hoheitsverwaltung zuzuordnen sind, ist für das BFG nicht verbindlich (siehe dazu VwGH 27.8.1991, 90/14/0237; 20.9.2001, 2000/15/0116). Die Kassenstaatsregel kann somit schon mangels überwiegender hoheitlicher Tätigkeit der Liechtensteinischen Musikschule nicht für gegenüber dieser geleisteter Dienste zur Anwendung kommen (siehe dazu auch BFG 28.6.2018, RV/110020/2017; 29.6.2018, RV/1100431/2017; 2.7.2018, RV/1100206/2017).

29. Mit dem zitierten Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19.9.1989, BMF 04 3202/2-IV/4/89, ist für die Beschwerde nichts zu gewinnen. In der Anmerkung 1 zu diesem Erlass wird lediglich klargestellt, dass zwischen den Vertragsparteien aufgrund von Verständigungsgesprächen Einvernehmen darüber erzielt worden sei, dass mangels einer Regelung im Abkommen die Abgrenzung zwischen Hoheitsverwaltung und Privatwirtschaftsverwaltung nach dem jeweiligen innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten vorzunehmen sei und das innerstaatliche Recht beider Vertragsstaaten insofern übereinstimme, als öffentliche bzw. mit Öffentlichkeitsrecht ausgestattete Schulen, zum Sozialtarif geführte Kindergärten sowie die Tätigkeit der Sozialversicherungsträger, ausgenommen deren Betriebe gewerblicher Art, der Hoheitsverwaltung iSd Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zugeordnet werden könne. Diese mit Erlass verfügte Abgrenzung setzt aber voraus, dass die entsprechende Schule direkt vom Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften betrieben wird. Nur in diesem Fall fällt die Schule überhaupt in den Anwendungsbereich des Art. 19 DBA-Liechtenstein. Dann aber soll nicht die Bestimmung des Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein für Betriebe gewerblicher Art von Vertragsstaaten und deren Gebietskörperschaften zur Anwendung kommen und die Besteuerung der Vergütungen sich nach Artikel 15, 16 und 18 DBA-Liechtenstein richten, sondern Art.

19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein. Im Beschwerdefall war aber die Musikschule nicht dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften zuzurechnen, sondern einer Stiftung öffentlichen Rechts.

30. Für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens ist das Bundesfinanzgericht nicht zuständig. Art. 25 Abs. 1 DBA-Liechtenstein über das Verständigungsverfahren sieht vor: „Ist eine in einem Vertragsstaat ansässige Person der Auffassung, dass die Maßnahmen eines Vertragsstaates oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach innerstaatlichem Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaates unterbreiten, in dem sie ansässig ist.“

31. Aus der zitierten Bestimmung geht hervor, dass Beschwerde- und Verständigungsverfahren zwei voneinander unabhängige Verfahren sind. Das Bundesfinanzgericht ist für die Durchführung des Beschwerdeverfahrens zuständig, und zwar unabhängig von einem allfälligen Verständigungsverfahren. Zuständige Behörde für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens ist das Bundesministerium für Finanzen (VwGH 26.2.2004, 99/15/0127; VwGH 12.9.2001, 2000/13/0031). An dieses ist der Antrag zu stellen.

32. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass mit dieser Entscheidung im Beschwerdefall keine Doppelbesteuerung bewirkt wird. Denn das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid nicht nur die in Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein vorgesehene maximale Quellensteuer in Höhe von 4% der Einkünfte, sondern die gesamte von Liechtenstein einbehaltene Steuer auf die österreichische Steuer angerechnet. Rechtliche Grundlage für diese Anrechnung war die auf der Grundlage des § 48 BAO ergangene VO BGBl. II Nr. 192/1997 idF BGBl. Nr. 797/1996.

IV. Zulässigkeit einer Revision

33. 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.

34. Dieses Erkenntnis fußt im Wesentlichen auf der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach 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 (VwGH 16.12.2015, 2013/15/0200). Von dieser Rechtsprechung ist das Bundesfinanzgericht nicht

abgewichen. Damit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

35. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Juli 2018