

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Michael Lang

Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der DBA-Anwendung

Triple Non-Taxation as Result of the Application of Tax Treaties

Ina Kerschner / Christoph Marchgraber

Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein vor dem VfGH

Regulation on Art 19 Para 1 of the Tax Treaty with Liechtenstein Under Review

Jasmin Kollmann

Bezüge eines Vorstandsmitglieds einer slowenischen AG

Directors' Fees under the Tax Treaty with Slovenia

Madeleine Simonek

Automatischer Informationsaustausch in der Schweiz

Automatic Exchange of Information in Switzerland

Peter Hilpold

Das Bankgeheimnis in Italien

Bank Secrecy in Italy

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions



Linde

Ina Kerschner / Christoph Marchgraber*)

Die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH

THE REGULATION CONCERNING ART 19 PARA 1 OF THE TAX TREATY WITH LIECHTENSTEIN UNDER REVIEW OF THE CONSTITUTIONAL COURT

The Federal Fiscal Court (Bundesfinanzgericht; BFG) has requested the Austrian Constitutional Court to decide on whether the regulation concerning Art 19 para 1 of the tax treaty between Austria and Liechtenstein is consistent with the law. Ina *Kerschner* and Christoph *Marchgraber* provide some thoughts on the arguments that might be relevant in the course of the legal proceedings.

I. Der Verordnungsprüfungsantrag des BFG an den VfGH

Nach der Verordnung zur Kassenstaatsregel des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein¹⁾ ist die Bestimmung „*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⁾ Dies steht im Widerspruch zur Rechtsprechung des VfGH, wonach es sich bei der „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ um ein personenbezogenes Merkmal handelt, das sich an der Eigenschaft der durch den Steuerpflichtigen geleisteten Dienste orientiert.³⁾ Als einziges Abgrenzungsmerkmal der „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ zu den anderen Tätigkeiten im Rahmen der „*Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben*“⁴⁾ kommt nach der Ansicht des VfGH die Ausübung hoheitlicher Gewalt in Betracht.⁵⁾ Mit dieser werde „*den Bürgern Rechte zuerkannt und Pflichten auferlegt, deren Umsetzung in die Wirklichkeit im öffentlich-rechtlichen Wirkungsbereich und in der Regel mit der Erlassung individueller normativer Akte erfolgt*“.⁶⁾

Im Schrifttum wurden bereits Zweifel an der Gesetzmäßigkeit der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein geäußert.⁷⁾ Unlängst berichtete *Kopf*, dass auch das BFG die Gesetzmäßigkeit der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein in Frage stellt.⁸⁾ Während der UFS noch keine Möglichkeit hatte, bei entsprechenden Bedenken einen Verordnungsprüfungsantrag an den VfGH zu stellen, ist das BFG gemäß Art 89 Abs 2 iVm Art 135 Abs 4 B-VG zur Antragstellung verpflichtet, wenn es „*gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit [...] Bedenken [hat]*“.⁹⁾ Dieser Verpflichtung ist das BFG offenbar nachgekommen. Wenngleich der Beschluss zur Verordnungsprüfung gemäß § 23 Abs 3 BFGG nicht veröffentlicht wurde,¹⁰⁾ ermög-

*) Mag. Ina *Kerschner* und Dr. Christoph *Marchgraber* sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael *Lang* für wertvolle Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) BGBl 1971/24; BGBl III 2013/302.

2) § 1 der „*Verordnung betreffend Art 19 Abs 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens*“ BGBl II 2013/450, ausgegeben am 16. 12. 2013.

3) VfGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

4) VfGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

5) VfGH 4. 11. 1998, 93/13/0201.

6) VfGH 4. 11. 1998, 93/13/0201; 17. 10. 2007, 2007/13/0088.

7) Vgl *Kerschner/Marchgraber*, Vorarlberger Sozialarbeiter im DBA Liechtenstein, *ecolex* 2014, 647 (648); *Kerschner*, Die Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein, *SWI* 2014, 250 (250 ff).

8) Vgl *Kopf*, BFG beantragt die Aufhebung der zur Kassenstaatsregel im DBA Liechtenstein ergangenen VO des BMF, *BFGjournal* 2015, 81 (81 ff).

9) Vgl dazu *Pfau*, Das Bundesfinanzgericht als Antragsteller im Normprüfungsverfahren, *ÖStZ* 2014, 347 (347 ff).

10) Gemäß § 23 Abs 3 BFGG hat eine Veröffentlichung von Erkenntnissen und Beschlüssen des Bundesfinanzgerichts zu unterbleiben, „*wenn im Einzelfall wesentliche Interessen der Parteien oder wesentliche öffentliche Interessen entgegenstehen*“.

lichen es die Ausführungen von *Kopf*, Fragen zu diskutieren, denen sich der VfGH womöglich widmen wird.

II. Die Vorgeschichte zur Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein

Gemäß Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein dürfen „Vergütungen, einschließlich 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“.¹¹⁾ Dazu vertrat das BMF bereits im Jahr 1993 die Auffassung, dass „die Qualifikation ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ auf alle Dienstnehmer der Vertretungsbehörde zutreffen [wird]. Es ist daher für die Anwendung der ‚Kassenstaatsregel‘ (dem Art 19 OECD-Musterabkommen 1963 nachgebildete DBA-Bestimmungen) unerheblich, ob es sich bei den Dienstnehmern der Vertretungsbehörde um Diplomaten, Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals, oder um dienstliches Hauspersonal handelt.“¹²⁾

Dieser Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein erteilte der VfGH im März 1996 eine Absage. Demnach seien nur jene Dienstnehmer von Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein erfasst, „die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden“.¹³⁾ Diese Entscheidung des VfGH hatte womöglich Einfluss auf die kurz vor dem Abschluss stehenden Verhandlungen des DBA USA.¹⁴⁾ So lässt sich aus den Gesetzesmaterialien zum DBA USA ableiten, dass im Mai 1996 Einigkeit über ein Verständigungsprotokoll erzielt wurde.¹⁵⁾ Darin wurde festgehalten, „daß eine Person (zB eine Botschaft oder ein Konsulat), die öffentliche Funktionen im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 ausübt, durch ihr gesamtes Personal tätig wird; Personal, das Tätigkeiten wie das Lenken eines Kraftfahrzeuges oder die Reinigung ausübt, wird deshalb in ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ tätig und fällt somit unter Artikel 19 Absatz 1“.¹⁶⁾ Ungeachtet dessen hielt der VfGH – sowohl bei der Auslegung des Art 19 DBA Liechtenstein als auch der entsprechenden Regelung des Art 19 DBA Italien¹⁷⁾ – an der restriktiven Auslegung der Art 19 OECD-MA 1963 nachgebildeten Kassenstaatsregel fest.¹⁸⁾ Das BMF wollte die eigene Position dennoch nicht aufgeben. Nach einem im Jahr 2008 ergangenen Erlass legt „[d]as BMF [...] das Tatbestandselement ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ nicht so eng aus wie der VfGH, sondern versteht es im Sinn des Verständigungsprotokolls zu Art 19 DBA-USA, BGBl. III Nr. 6/1998, wonach ‚eine Person (zB eine Botschaft oder ein Konsulat), die öffentliche Funktionen im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 ausübt, durch ihr gesamtes Personal tätig wird“.“¹⁹⁾

Im Jahr 2012 gab das Finanzamt Bregenz den Ausschlag für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zwischen dem BMF und der liechtensteinischen Steuerverwaltung. Das Finanzamt folgte bei der abkommensrechtlichen Beurteilung der Einkünfte eines Vorarlberger Sozialarbeiters nämlich der Rechtsprechung des VfGH:²⁰⁾ „Gemäß der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sei der Begriff ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ nicht mit jenem der ‚Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebiets-

¹¹⁾ BGBl 1971/24.

¹²⁾ EAS 291 vom 6. 8. 1993.

¹³⁾ VfGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

¹⁴⁾ BGBl III 1998/6.

¹⁵⁾ ErlRV 213 BlgNR 20. GP, 49 ff.

¹⁶⁾ BGBl III 1998/6, 48.

¹⁷⁾ BGBl 1985/125; BGBl 1990/129.

¹⁸⁾ VfGH 4. 11. 1998, 93/13/0201; 19. 9. 2007, 2007/13/0080.

¹⁹⁾ Erlass des BMF vom 15. 12. 2008, BMF-010221/3364-IV/4/2008; vgl auch EAS 1710 vom 17. 8. 2000.

²⁰⁾ UFS 23. 9. 2013, RV/0478-F/12.

körperschaft' gleichzusetzen. Gefordert sei vielmehr, dass (auch) der Dienstnehmer selber Hoheitsakte im Sinne von Anordnungen setze, in welchen zwischen ihm als Organ der Gebietskörperschaft und dem Bürger ein Über- und Unterordnungsverhältnis bestehe, wie es bei der Erlassung von Bescheiden, Beschlüssen und Urteilen der Fall ist." Demgegenüber ist Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nach der daraufhin mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung getroffenen Verständigung „– unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen – auf alle Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften anzuwenden, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben“.²¹⁾ Trotz dieser Verständigungsvereinbarung sah sich der UFS im Berufungsverfahren nicht veranlasst, die Kassenstaatsregel abweichend von der Rechtsprechung des VfGH auszulegen.²²⁾

Nachdem das BMF seine Auffassung auch durch eine Verständigungsvereinbarung nicht durchsetzen konnte, soll durch die im Dezember 2013 erlassene Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein der vom BMF vertretenen Auslegung des Art 19 Abs 1 OECD-MA 1963 – zumindest im Verhältnis zu Liechtenstein – zum Durchbruch verholfen werden. Aufgrund des vom BFG eingeleiteten Ordnungsprüfungsverfahrens stellt sich nun jedoch die Frage, ob diese Verordnung einer Prüfung durch den VfGH standhalten wird.

III. Die Präjudizialität als Voraussetzung des Ordnungsprüfungsverfahrens

Der VfGH kann nur dann eine inhaltliche Prüfung des vom BFG gestellten Antrags vornehmen, wenn die Verordnung für die vor dem BFG anhängige Rechtssache präjudiziell ist.²³⁾ Die Voraussetzung der Präjudizialität ergibt sich aus § 57 Abs 2 VfGG. Demnach kann „der Antrag auf Aufhebung einer Verordnung oder von bestimmten Stellen einer solchen nur dann gestellt werden, wenn die Verordnung vom Gericht in der anhängigen Rechtssache unmittelbar anzuwenden [...] wäre“.

Dem konkreten Ordnungsprüfungsantrag des BFG liegt folgender Sachverhalt zugrunde:²⁴⁾ Im Jahr 2007 wurde vom liechtensteinischen Landtag eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts mit dem Namen „Kulturstiftung Liechtenstein“ ins Leben gerufen.²⁵⁾ Durch diese Stiftung soll die kulturelle Tätigkeit in Liechtenstein gefördert werden. Die notwendige Infrastruktur und das notwendige Kapital werden vom liechtensteinischen Staat bereitgestellt, der über die Regierung auch Aufsichtsfunktionen wahrnimmt. Für die operative Führung der Stiftung wurde ein Dienstvertrag mit einer in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen abgeschlossen. Nach Kopf ist der Dienstgeber nicht der liechtensteinische Staat, sondern die *Kulturstiftung Liechtenstein*.²⁶⁾ Vor diesem Hintergrund ist fraglich, ob die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein in der vor dem BFG anhängigen Rechtssache überhaupt präjudiziell ist. Gemäß § 1 der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein sind nämlich lediglich die „Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften“ von der Verordnung betroffen.

Der VfGH legt für Zwecke der Präjudizialität keinen besonders strengen Maßstab an.²⁷⁾ Nach der Rechtsprechung des VfGH darf ein Ordnungsprüfungsantrag „nur dann

²¹⁾ Erlass des BMF vom 18. 2. 2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013.

²²⁾ UFS 23. 9. 2013, RV/0478-F/12. Siehe weiterführend Punkt IV.6.

²³⁾ Zur Präjudizialität beim durch ein Gericht angeregtes Ordnungsprüfungsverfahren vgl. *Machacek*, Verfahren vor dem Verfassungsgerichtshof und vor dem Verwaltungsgerichtshof⁶ (2004) 101.

²⁴⁾ Vgl. Kopf, BFGjournal 2015, 82 f.

²⁵⁾ Gesetz über die „Kulturstiftung Liechtenstein“ (ILKStG), ILGBl 2007/291 idF ILGBl 2009/376.

²⁶⁾ Kopf, BFGjournal 2015, 82.

²⁷⁾ Nach *Aichreiter* soll eine großzügige Prüfung der Präjudizialität „auch dazu dienen [...], die Verfassungsmäßigkeit der Rechtsordnung überhaupt zu sichern“ (*Aichreiter*, Präjudizialität, in *Holoubek/Lang* [Hrsg.] Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen [1998] 71 [84]).

wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denk unmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet“.²⁸⁾ Der vom BFG gestellte Verordnungsprüfungsantrag wäre demnach nur dann mangels Präjudizialität zurückzuweisen, wenn es „offenkundig unrichtig (denk unmöglich)“ ist, dass die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein eine Voraussetzung für die Entscheidung des BFG bildet. Es erscheint aber nicht „denk unmöglich“, die betroffene Steuerpflichtige als eine „Dienstnehmerin“ des liechtensteinischen Staates iSd § 1 der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein anzusehen. Formal betrachtet mag der Dienstgeber zwar nicht der liechtensteinische Staat, sondern die *Kulturstiftung Liechtenstein* sein. Jedoch handelt es sich bei dieser Stiftung um einen gesetzlich geschaffenen Rechtsträger, dessen sich der liechtensteinische Staat bedient, um öffentliche Aufgaben wahrzunehmen, die womöglich andernfalls unmittelbar vom liechtensteinischen Staat ausgeübt werden müssten. Bedient sich ein Vertragsstaat eines solchen ausgegliederten Rechtsträgers, so erscheint es nicht „denk unmöglich“, die Dienstnehmer dieses Rechtsträgers dem Vertragsstaat zuzurechnen.

Eine ähnliche Frage hatte der VfGH im Zusammenhang mit einem in Österreich ansässigen Steuerpflichtigen zu klären, der bei einem liechtensteinischen Verein für Bewährungshilfe beschäftigt war.²⁹⁾ Nach der Rechtsprechung des VfGH ist Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein in einem solchen Fall nicht anwendbar, weil die Dienste nicht unmittelbar dem liechtensteinischen Staat, sondern einer juristischen Person des privaten Rechts gegenüber erbracht werden. Dabei spiele es keine Rolle, dass die liechtensteinische Regierung dem Verein durch eine vertragliche Vereinbarung öffentliche Aufgaben übertragen hat.³⁰⁾ Es ist daher fraglich, ob der VfGH eine Dienstnehmerin der *Kulturstiftung Liechtenstein* dem liechtensteinischen Staat zurechnen würde. Dabei ist aber zum einen zu bedenken, dass es sich bei der *Kulturstiftung Liechtenstein* nicht um eine juristische Person des Privatrechts, sondern um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt. Zum anderen stimmen die Anwendungsvoraussetzungen des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nicht mit jenen der dazu ergangenen Verordnung überein. Letztlich ist daher unklar, ob sich die Rechtsprechung des VfGH auf die Auslegung der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein übertragen lässt. Der VfGH könnte also von der Präjudizialität der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein ausgehen, ohne dass sich daraus ein Widerspruch zur Rechtsprechung des VfGH ergäbe.

Sollte der VfGH die Verordnung als nicht präjudiziell erachten, wäre der Verordnungsprüfungsantrag zurückzuweisen.³¹⁾ Nach dem Wortlaut des Art 139 Abs 6 B-VG ist das BFG zwar nur dann an die Rechtsanschauung des VfGH gebunden, wenn „eine Verordnung wegen Gesetzwidrigkeit aufgehoben worden [ist] oder [...] der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen [hat], dass eine Verordnung gesetzwidrig war“. Selbst wenn dementsprechend bei einer Zurückweisung des Verordnungsprüfungsantrags keine Bindung des BFG an die Rechtsanschauung des VfGH bestehen sollte, ist wohl zu erwarten, dass das BFG die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nicht anwenden und die anhängige Rechtssache vielmehr auf Basis der bisherigen Rechtsprechung des VfGH zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein entscheiden würde.

²⁸⁾ VfGH 1. 3. 2007, V 49/05, VfSlg 18.072; 12. 6. 2007, V 31/07, VfSlg 18.138.

²⁹⁾ VfGH 27. 1. 2011, 2009/15/0151; vgl dazu *Daxkobler/Kerschner*, Vergütungen im öffentlichen Dienst nach Art. 19 OECD-MA, SWI 2012, 454 (454 ff).

³⁰⁾ Art 4 des Gesetzes vom 13. 9. 2000 über die Bewährungshilfe, ILGBl 2000/2010, iVm Art 2 der Verordnung vom 13. 2. 2001 zum Bewährungshilfegesetz, ILGBl 2001/42.

³¹⁾ Vgl mwN *Holzinger*, Das Verfahren der Gesetzes- und Verordnungsprüfung, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (2010) 225 (240 ff); *Peyerl*, Die Prüfungskompetenz des VfGH bei steuerrechtlichen Ausnahmerebestimmungen, ÖStZ 2010, 377 (378).

IV. Überlegungen zur Gesetzeskonformität der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein

1. Die Auslegung des Gesetzes

Bei der vom BMF erlassenen Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein handelt es sich um eine Durchführungsverordnung iSd Art 18 Abs 2 B-VG.³²⁾ Demnach kann „[j]ede Verwaltungsbehörde [...] auf Grund der Gesetze innerhalb ihres Wirkungsbereichs Verordnungen erlassen“. Der VfGH leitet daraus ab, dass eine solche Verordnung „bloß eine Regelung präzisieren darf, die inhaltlich im wesentlichen vom Gesetz selbst getroffen oder zumindest vorgezeichnet wurde“.³³⁾ Eine Verordnung darf somit weder im Widerspruch zum Gesetz stehen noch selbständig neues Recht schaffen.³⁴⁾ Fraglich ist, ob die vom BMF erlassene Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein diesen Anforderungen gerecht wird.

Bei der Beurteilung der Gesetzmäßigkeit der zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein ergangenen Verordnung ist der VfGH nicht an die Rechtsauffassung des VwGH gebunden, sondern entscheidet selbst über den Inhalt des Gesetzes.³⁵⁾ Dabei sind alle zur Verfügung stehenden Auslegungsmethoden auszuschöpfen.³⁶⁾ Bei der Ermittlung des Inhalts des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein sind somit grammatikalische, systematische, historische sowie teleologische Argumente zu berücksichtigen. Da es sich beim DBA Liechtenstein um einen völkerrechtlichen Vertrag zweier Staaten handelt, sind darüber hinaus die Auslegungsregeln der Art 31 bis 33 WVK³⁷⁾ zu beachten.

2. Die grammatikalische Interpretation

Nach der Ansicht des VwGH ist „[n]ach dem Wortlaut [...] [der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein] 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“.³⁸⁾ Nach Loukota lässt sich daraus aber wenig gewinnen, weil „jeder Dienstnehmer einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung [...] an der Erfüllung der öffentlichen Funktionen dieser Einrichtung mit[wirkt]. [...] Wenn daher die staatliche Einrichtung öffentliche Funktionen erfüllt, dann tut dies auch jeder ihrer Dienstnehmer, weil die staatliche Einrichtung ihre öffentlichen Funktionen eben nur durch die Gesamtheit ihrer Dienstnehmer erfüllen kann.“³⁹⁾ Die grammatikalische Interpretation führt demnach zu keinem eindeutigen Ergebnis.

3. Die systematische Interpretation

Gemäß Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein ist „[a]uf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden“, nicht Art 19 Abs 1, sondern es sind Art 15, 16 und 18 DBA Liechtenstein anzuwenden. Im Schrifttum wurde darauf hingewiesen, dass diese Regelung bedeutungslos wäre, wenn Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein aufgrund der Wortfolge „in Ausübung öffent-

³²⁾ Zum Begriff der Durchführungsverordnung vgl. *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht² (1986) 149 ff; *Hackl*, Die Verordnung, in *Ermacora/Winkler/Koja/Rill/Funk* (Hrsg), Allgemeines Verwaltungsrecht (1979) 173 (183 ff).

³³⁾ VfGH 7. 3. 1988, B 914/87, VfSlg 11.639; 27. 6. 1997, G 213/96, VfSlg 14.895.

³⁴⁾ Vgl. *Antoniolli/Koja*, Allgemeines Verwaltungsrecht², 157.

³⁵⁾ Vgl. *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 43 (55).

³⁶⁾ VfGH 4. 12. 1984, G 82/83, G 139/84, G 148/84, V 61/83, V 25/84, V 28/84, VfSlg 10.296; 7. 3. 1988, B 914/87, VfSlg 11.639; 2. 12. 1999, G 96/99, V 50/99, V 66/98, V 68/98, V 69/98, V 70/98, V 71/98, VfSlg 15.672.

³⁷⁾ BGBl 1980/40.

³⁸⁾ VfGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

³⁹⁾ *Loukota*, Das Problem mit den „öffentlichen Funktionen“ im DBA-Recht, SWI 2014, 42 (44 f).

licher Funktionen“ ohnehin nur jene Dienstnehmer erfassen würde, die „der Hoheitsgewalt eigentümliche Aktivitäten“ ausüben.⁴⁰⁾ Es ist jedoch offen, ob es nicht doch Fälle geben könnte, in denen eine natürliche Person einem Vertragsstaat Dienste in „Ausübung öffentlicher Gewalt“⁴¹⁾ leistet, die zugleich iZm einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats stehen und aufgrund von Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein nicht von der Kassenstaatsregel erfasst sein sollen. Um dies beurteilen zu können, bedarf es einer Interpretation der einzelnen Tatbestandsmerkmale sowohl des Abs 1 als auch des Abs 2 des Art 19 DBA Liechtenstein.⁴²⁾ Nur so lässt sich nachweisen, dass es bei einer restriktiven Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein tatsächlich keinen Anwendungsbereich mehr für Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein gibt. Selbst wenn sich dabei herausstellt, dass kein Anwendungsbereich für Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein verbleibt, dürfte diesem systematischen Argument nur wenig Bedeutung beizumessen zu sein. Die Rechtshistorie deutet nämlich darauf hin, dass Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein ohnehin nur dazu dient, Missverständnisse zu vermeiden.⁴³⁾ „The usual exception to the principle mentioned above regarding business activities is contained in paragraph (2) of this article. It might be said that the words ‚governmental function‘ would eo ipso exclude such activities, but to avoid any misunderstanding the usual exception should remain. Such income should be treated in the same way as income from private employment.“

Aus systematischer Sicht lässt sich darüber hinaus vorbringen, dass die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein womöglich keine normative Bedeutung hätte, wenn es lediglich darauf ankäme, dass der Vertragsstaat öffentliche Funktionen ausübt. Da der Anwendungsbereich der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein auf „Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften“ beschränkt ist, wäre es zwar denkbar, dass die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ in jenen Fällen von Bedeutung ist, in denen Dienste von einer natürlichen Person geleistet werden, die kein Dienstnehmer des Vertragsstaats ist. Dazu müsste aber festgestellt werden, wann ein „Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften“ iSd § 1 der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein vorliegt und ob Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein auch Fälle erfasst, die nicht unter die Verordnung fallen. Nach dem Kommentar zum OECD-MA 1963 umfasst „the term ‚remuneration‘ used in Article 19 [...] wages and salaries and pensions, to the exclusion of any other payments“.⁴⁴⁾ Demnach soll Art 19 Abs 1 OECD-MA 1963 nur Vergütungen erfassen, die aufgrund eines Arbeitsverhältnisses oder eines ehemaligen Arbeitsverhältnisses mit dem Vertragsstaat iSd Art 15 OECD-MA 1963 gezahlt werden. Folgt man dieser Auffassung und geht zudem davon aus, dass die in § 1 der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein ent-

⁴⁰⁾ Vgl. Loukota, SWI 2014, 45 f.; weiters Raschauer, Vergütungen für Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen, SWI 1993, 79 (80) („[D]er [...] Begriff der ‚öffentlichen Funktionen‘ [muss] auf Grund eines Umkehrschlusses [aus Art 19 Abs 2 OECD-MA 1963] in einem weiten Sinn verstanden werden“); Philipp/Loukota/Pollak, Internationales Steuerrecht² I/1, Z 19.170 Rz 2 („das Erfordernis [in Ausübung öffentlicher Funktionen] [ergibt sich] ohnedies bereits aus Abs 2 des Artikels“).

⁴¹⁾ VwGH 4. 11. 1998, 93/13/0201.

⁴²⁾ Dabei stellen sich zahlreiche Auslegungsfragen: Macht es einen Unterschied, dass einerseits von „Dienste[n]“ (Abs 1) und andererseits von „Dienstleistungen“ (Abs 2) die Rede ist? Wann liegt eine kaufmännische oder gewerbliche Tätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften vor? Unter welchen Voraussetzungen ist von einem Zusammenhang zwischen einer von der natürlichen Person erbrachten Dienstleistung und einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften auszugehen? Kann eine natürliche Person in Ausübung öffentlicher Funktionen Dienste für einen Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften erbringen, die iZm einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit des anderen Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften stehen?

⁴³⁾ Working Party No. 10 of the Fiscal Committee (Sweden), Report on the Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services (Received on 7th September 1957), FC/WP10(57)1, 10.

⁴⁴⁾ Kommentar zu Art 19 OECD-MA 1963, Rz 2.

haltene Wortfolge „*Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften*“ sich mit diesem Verständnis deckt, hätte die Wortfolge „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein in der Tat keine Bedeutung mehr.

4. Die historische Interpretation

Hintergrund des Abschlusses des im November 1969 unterzeichneten DBA Liechtenstein war die teilweise Kündigung⁴⁵⁾ des 1955 unterzeichneten Abkommens⁴⁶⁾ zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern.⁴⁷⁾ Dieses zuvor bestehende Abkommen sah in Art 8 Abs 1 vor, dass „*Besoldungen, Löhne, Ruhegehälter, Witwen- oder Waisenpensionen sowie andere Vergütungen, die einer der beiden Staaten mit Rücksicht auf gegenwärtige oder frühere Dienst- oder Arbeitsleistungen auszahlt, [...] nur im Schuldnerstaat besteuert [werden]. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Bundesland, einem Bezirk, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.*“ Das Besteuerungsrecht für Vergütungen, die von einem Vertragsstaat gezahlt wurden, wurde somit unabhängig von der konkreten Tätigkeit des einzelnen Dienstnehmers dem auszahlenden Vertragsstaat zugewiesen. Nach *Raschauer* spricht die Regelung des „Alt-Abkommens“ dafür, dass „*dem Art 19 Abs 1 des DBA Ö-FL weiterhin ein weiter, die Wahrnehmung aller öffentlicher Aufgaben – im Gegensatz zur bloßen erwerbs- und gewinnorientierten Tätigkeit – umfassender Anwendungsbereich zukommen soll.*“⁴⁸⁾

Nach den ErlRV baut das aktuelle DBA Liechtenstein allerdings nicht auf dem gekündigten Abkommen aus dem Jahr 1955 auf, sondern folgt „*im wesentlichen dem vom Fiskalkomitee der OECD ausgearbeiteten Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens.*“⁴⁹⁾ Demnach haben sich die Vertragsparteien des DBA Liechtenstein also nicht am Vorgängerabkommen, sondern am – zum Zeitpunkt der DBA-Verhandlungen maßgebenden – OECD-MA 1963 orientiert. Dafür spricht auch, dass der Wortlaut des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein jenem des Art 19 Abs 1 OECD-MA 1963 nachgebildet ist. So entspricht der Begriff „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ der im englischen Abkommenstext des OECD-MA 1963 enthaltene Formulierung „*in the discharge of functions of a governmental nature*“. Dabei lässt sich aus den historischen Materialien zum OECD-MA 1963 ableiten, dass die Wortfolge „*in the discharge of functions of a governmental nature*“ in das Musterabkommen aufgenommen wurde, um eine restriktive Auslegung der Kassenstaatsregel zu signalisieren.⁵⁰⁾ „*There are [...] certain divergencies as to the extent to which the principle of „supremacy“ is applied. In some cases the States have kept the right to tax payments for services rendered irrespective of the services being rendered in the discharge of a governmental function strictly speaking or not (e.g. work done by a charwoman) and also payments for other purposes. Such a wide field of application might create difficulties from the point of view of the interest of a uniform taxation of individuals in the same country. A somewhat narrower application is therefore proposed. The intention is that the rule should apply to all governmental (including „provincial“, „communal“, etc.) services strictly speaking.*“⁵¹⁾ Damit spricht

⁴⁵⁾ BGBl 1968/325.

⁴⁶⁾ BGBl 1956/214.

⁴⁷⁾ ErlRV 1488 BlgNR 11. GP, 11.

⁴⁸⁾ *Raschauer*, SWI 1993, 81.

⁴⁹⁾ ErlRV 1488 BlgNR 11. GP, 11.

⁵⁰⁾ *Kerschner*, SWI 2014, 255 ff.

⁵¹⁾ Working Party No. 10 of the Fiscal Committee (Sweden), Report on the Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services (Received on 7th September 1957), FC/WP10(57)1, 10.

die Rechtshistorie gegen das in der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein zum Ausdruck kommende Verständnis der Kassenstaatsregel.

5. Die teleologische Interpretation

Der Sinn und Zweck des Art 19 OECD-MA besteht darin, den Regeln internationaler Courtoisie und gegenseitiger Anerkennung souveräner Staaten Rechnung zu tragen.⁵²⁾ Es soll verhindert werden, dass ein Vertragsstaat den anderen Vertragsstaat bei der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben behindert.⁵³⁾ Ob sich daraus ableiten lässt, dass Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein alle „*Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften*“ erfasst, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausübt, ist allerdings fraglich. So könnte argumentiert werden, dass das Fürstentum Liechtenstein bei der Wahrnehmung seiner öffentlichen Aufgaben ohnehin nicht behindert wäre, wenn die an eine in Vorarlberg ansässige Person gezahlten Vergütungen für das Chauffieren liechtensteinischer Regierungsmitglieder nicht – oder nicht nur – in Liechtenstein, sondern gemäß Art 15 DBA Liechtenstein – zumindest auch – in Österreich besteuert werden. Aus denselben Erwägungen ließe sich aber ebenso hinterfragen, warum es der Ausübung öffentlicher Aufgaben durch den Vertragsstaat abträglich sein soll, wenn die an einen hochrangigen Beamten gezahlten Vergütungen vom anderen Vertragsstaat besteuert werden würden. Insofern geben teleologische Überlegungen nur bedingt Aufschluss über den Anwendungsbereich des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein.⁵⁴⁾

6. Die Bedeutung der Verständigungsvereinbarung zwischen dem BMF und der liechtensteinischen Steuerverwaltung betreffend Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein

Noch bevor die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein erlassen wurde, wollte das BMF mittels eines Verständigungsverfahrens mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung – mit den Worten von *Loukota* – eine „*Klärung der dem Willen der vertragschließenden Teile entsprechenden Rechtslage*“ herbeiführen.⁵⁵⁾ Teile des Schrifttums gehen davon aus, dass eine solche Verständigungsvereinbarung als „*spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen*“ iSd Art 31 Abs 3 lit a WVK anzusehen und daher bei der Auslegung zu berücksichtigen ist.⁵⁶⁾ Nach *Lang* ist allerdings fraglich, ob es sich bei einer zwischen den obersten Verwaltungsbehörden geschlossenen Vereinbarung tatsächlich um eine Übereinkunft „*zwischen den Vertragsparteien*“ handelt.⁵⁷⁾ Während es sich nämlich beim DBA Liechtenstein um ein Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein handelt, wurde die Verständigungsvereinbarung zwischen dem BMF und der liechtensteinischen Steuerverwaltung abgeschlossen.

⁵²⁾ Kommentar zu Artikel 19 OECD-MA 1963–2014, Rz 1.

⁵³⁾ BFH 23. 9. 2008, I R 57/07; vgl. weiters *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁶ (2015) Art 19 Rz 7; *Loukota*, SWI 2014, 42 und 46; *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke* (Hrsg), DBA (129. Lfg) Art 19 Rz 1.

⁵⁴⁾ Zur vergleichbaren Kritik an Art 19 OECD-MA vgl. *Lang*, Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, BIT 2007, 17 (22); *Lang*, Ruhegehälter nach Art 19 Abs 2 OECD-MA, in *Spindler/Tipke/Rödter* (Hrsg), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Schaumburg (2009) 879 (887); *Pistone*, Government Service (Article 19 OECD Model Convention), in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), Source versus Residence (2008) 283 (289 ff); *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, DBA (129. Lfg) Art 19 Rz 1.

⁵⁵⁾ *Loukota*, SWI 2014, 50. Siehe bereits Punkt II.

⁵⁶⁾ Vgl. zB *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz (1988) 77 („*Verständigungsvereinbarungen sind als Übereinkünfte der Vertragsparteien über Auslegung und Anwendung der Vertragsbestimmungen im Sinne von Art 31 III lit a WVK anzusehen und als solche zu berücksichtigen*“); weiters *Dziurdz*, Kurzfristige Arbeitnehmerüberlassung im Internationalen Steuerrecht (2013) 26 („*die Verständigungsvereinbarung [kann] als eine spätere Übereinkunft berücksichtigt werden*“).

⁵⁷⁾ *Lang*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, Fach 10 Gruppe 2 = IWB 8/2011, 281 (284).

Allenfalls wäre es denkbar, Übereinkünfte der Verwaltungsbehörden den jeweiligen Vertragsstaaten zuzurechnen und daher als Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien anzusehen.⁵⁸⁾

Sollte es sich bei der Verständigungsvereinbarung nicht um eine spätere Übereinkunft „zwischen den Vertragsparteien“ iSd Art 31 Abs 3 lit a WVK handeln, so könnte sie dennoch einen Einfluss auf die Interpretation des DBA Liechtenstein haben. Zum einen ist gemäß Art 31 Abs 3 lit b WVK bei der Vertragsauslegung auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“, zu berücksichtigen. Sollte die Verständigungsvereinbarung zu einer solchen Übung geführt haben oder in Zukunft zu einer solchen Übung führen,⁵⁹⁾ wäre dies bei der Interpretation zu berücksichtigen. Zum anderen könnte die Verständigungsvereinbarung auch als ein ergänzendes Auslegungsmittel iSd Art 32 WVK anzusehen sein.⁶⁰⁾

Unabhängig davon ist zu beachten, dass es sich bei einer Verständigungsvereinbarung allenfalls um ein Auslegungsmittel handelt. Eine Änderung des DBA kann dadurch nicht herbeigeführt werden.⁶¹⁾ Daher kann die Interpretation des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein aufgrund anderer Argumente zu einem vom Inhalt der Verständigungsvereinbarung abweichenden Ergebnis führen.

7. Verfassungsrechtliche Erwägungen

Bei der Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein könnten auch gleichheitsrechtliche Überlegungen eine Rolle spielen. Nach der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein dürfen zB die Vergütungen einer in Vorarlberg ansässigen Reinigungskraft, die in einem Dienstverhältnis mit dem Fürstentum Liechtenstein steht und an jedem Werktag nach Liechtenstein pendelt, um die Räumlichkeiten einer liechtensteinischen Behörde zu reinigen, nur in Liechtenstein besteuert werden. Die Vergütungen einer anderen in Vorarlberg ansässigen Reinigungskraft, die ebenfalls nach Liechtenstein pendelt, um die Räumlichkeiten einer liechtensteinischen Behörde zu reinigen, die aber in einem Dienstverhältnis zu einem vom Fürstentum Liechtenstein beauftragten Reinigungsunternehmen steht, würden hingegen gemäß Art 15 Abs 4 iVm Art 23 Abs 2 DBA Liechtenstein dem höheren österreichischen Steuerniveau unterliegen.⁶²⁾

Für in Österreich ansässige Personen ergibt sich im Anwendungsbereich des DBA Liechtenstein eine ähnlich gelagerte Konstellation aufgrund der Differenzierung zwischen Einkünften iSd Art 14 DBA Liechtenstein und Unternehmensgewinnen iSd Art 7 DBA

⁵⁸⁾ Zu Art 31 Abs 1 lit b WVK vgl. *Dörr in Dörr/Schmalenbach* (Hrsg), Vienna Convention on the Law of Treaties (2012) Art 31 Rn 78 („any public body acting in an official capacity“); *Gardiner*, Treaty Interpretation (2008) 228 ff („executive, legislative, and judicial acts“) und 235 („To be relevant, practice must be attributable to the parties to the treaty. [...] The principle is that practice must be under the authority of the state, meaning here any manifestation of its executive, legislative, or judicial branches“).

⁵⁹⁾ Da das österreichische BMF und die liechtensteinische Steuerverwaltung nicht die einzigen zur Vollziehung der DBA-Vorschriften maßgebenden Behörden sind, kann eine spätere Übung nicht schon im Abschluss einer Verständigungsvereinbarung begründet sein. Vielmehr hängt es davon ab, ob die vollziehenden Abgabenbehörden und Gerichte insgesamt von einer übereinstimmenden Rechtsüberzeugung geleitet sind und ein DBA wiederholt entsprechend anwenden. Vgl. *Lang*, IWB 2011, 284 f; weiters *Kofler/Renner*, Relevanz der qualifizierten Übung der Vertragsstaaten für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, UFSjournal 2013, 425 (431); *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (208 f); *Zeilinger*, Die „spätere Übung“ nach Art 31 Abs 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention, ÖStZ 2007, 309 (309 ff).

⁶⁰⁾ Vgl. dazu *Dörr in Dörr/Schmalenbach*, Vienna Convention, Art 32 Rn 24 ff.

⁶¹⁾ Siehe BFH 2. 9. 2009, I R 111/08 („aus innerstaatlicher Sicht handelt es sich bei der nicht transformierten Verständigungsvereinbarung der beteiligten Finanzverwaltungen lediglich um ein Verwaltungsabkommen und damit der Rechtsnatur nach um eine Verwaltungsvorschrift, die nicht auf einer ihrerseits demokratisch legitimierten Rechtsverordnung [...] beruht und die deswegen nicht geeignet ist, positives Recht in verbindlicher Weise zu verändern“); vgl. auch BFH 1. 2. 1989, I R 74/86; 10. 7. 1996, I R 4/96; 27. 8. 2008, I R 64/07.

⁶²⁾ Ähnliche Überlegungen haben bereits im Zuge der Verhandlungen zum OECD-MA 1963 eine Rolle gespielt: „Such a wide field of application might create difficulties from the point or the interest of a uniform

Liechtenstein. Während Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß Art 23 Abs 1 DBA Liechtenstein in Österreich von der Besteuerung auszunehmen sind, werden Unternehmensgewinne gemäß Art 23 Abs 2 DBA Liechtenstein unter Anrechnung der in Liechtenstein gezahlten Steuer auch in Österreich besteuert. Der VfGH hat diese Unterscheidung im Ergebnis akzeptiert, dabei allerdings festgehalten, dass „[u]nter Berücksichtigung des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers bei der Methodenwahl [...] die Beibehaltung der Befreiungsmethode für Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Sicht des Gleichheitssatzes dann bedenklich [wäre], wenn die Gründe, die für die Wahl der Anrechnungsmethode bei den Unternehmensgewinnen ausschlaggebend gewesen sind, in vergleichbarer Weise für selbständige Einkünfte zuträfen.“⁶³⁾ Überträgt man diese Überlegung auf Art 19 DBA Liechtenstein, so wäre festzustellen, ob die ausschlaggebenden Gründe für die Wahl der Anrechnungsmethode bei Vergütungen von in Österreich ansässigen Dienstnehmern, die nicht beim Fürstentum Liechtenstein beschäftigt sind, in vergleichbarer Weise bei Vergütungen von in Österreich ansässigen Dienstnehmern des Fürstentums Liechtenstein zutreffen. Sollte dies der Fall sein, würde das der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein zugrunde liegende Verständnis zur verfassungsrechtlich bedenklichen Differenzierungen führen.

Es lassen sich noch andere verfassungsrechtliche Überlegungen anstellen, die bei der Beurteilung der Gesetzmäßigkeit oder -widrigkeit der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein eine Rolle spielen könnten. Nach *Loukota* würde durch das vom VfGH vertretene Verständnis „der Anwendungsbereich von Art 19 in einer vermutlich nicht zur Gänze bedachten und daher auch nicht ausreichend abgegrenzten Weise ausgehöhlt werden und könnte solcherart mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Legalitätsprinzip in Konflikt geraten. Denn die Abgrenzungen des Anwendungsbereichs von Art 19 würden derart undurchschaubar, dass die DBA-Bestimmung mit dieser Auslegung vermutlich nicht mehr dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot entsprechen könnte.“⁶⁴⁾ In der Tat mag es im Einzelfall schwierig zu beurteilen sein, ob Vergütungen tatsächlich für Dienste gezahlt werden, die als „Ausübung öffentlicher Gewalt“⁶⁵⁾ anzusehen sind.⁶⁶⁾ Das bedeutet jedoch noch nicht, dass Art 19 DBA Liechtenstein nicht hinreichend determiniert ist. Vielmehr liegt nach der Rechtsprechung des VfGH nur dann ein Verstoß gegen Art 18 B-VG vor, wenn sich „nach Heranziehung aller Interpretationsmethoden immer noch nicht beurteilen lässt, was rechtens ist.“⁶⁷⁾ Demnach würde Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein das verfassungsrechtliche Determinierungsgebot nur dann verletzen, wenn sich der Inhalt der Bestimmung unter Heranziehung aller zur Verfügung stehenden Auslegungsmethoden nicht ermitteln lässt.

Ob gleichheitsrechtliche Überlegungen im Verfahren vor dem VfGH aber überhaupt eine Rolle spielen werden, ist fraglich. Während Teile des Schrifttums eine verfassungskonforme Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen für möglich halten,⁶⁸⁾ ist nach *Lang* insofern kein Platz dafür, als Doppelbesteuerungsabkommen „mit

taxation of individuals in the same country.“ Siehe Working Party No. 10 of the Fiscal Committee (Sweden), Report on the Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services (Received on 7th September 1957), FC/WP10(57)1, 10; vgl dazu *Kerschner*, SWI 2014, 256 f; zu gleichheitsrechtlichen Bedenken vgl weiters *Lang*, BIT 2007, 22; *Lang*, Ruhegehälter, in *Spindler/Tipke/Rödder*, FS Schaumburg, 887; *Wassermeyer* in *Wassermeyer/Kaesler/Schwenke*, DBA (129. Lfg) Art 19 Rz 1.

⁶³⁾ VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013; vgl dazu *Lang*, Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein, SWI 2014, 402 (402 ff).

⁶⁴⁾ *Loukota*, SWI 2014, 47.

⁶⁵⁾ VfGH 4. 11. 1998, 93/13/0201.

⁶⁶⁾ So auch *Lang*, Ruhegehälter, in *Spindler/Tipke/Rödder*, FS Schaumburg, 885.

⁶⁷⁾ VfGH 4. 10. 2006, G 96/05, VfSlg 17.951; weiters VfGH 1. 10. 1997, G 57/95, G 1397/95, VfSlg 14.936; 4. 3. 1998, G 330/97, G 331/97, VfSlg 15.110.

⁶⁸⁾ Vgl *Doralt*, Liechtenstein: Steueroase für Freiberufler? RdW 2014, 545 (546); *Zorn* in *Schaffer/Turcan*, SWI-Jahrestagung: Zurechnung von Einkünften gemäß Art 14 DBA Liechtenstein, SWI 2015, 69 (72 f).

ihrem völkerrechtlichen Inhalt unverändert ins innerstaatliche Recht transformiert [werden]. Eine DBA-Norm kann daher durch die Wertungen des innerstaatlichen Rechts keinen anderen Inhalt erhalten. Folglich spielt der Gedanke der verfassungskonformen Interpretation bei der Auslegung von DBA als Zweifelsregel keine Rolle.“⁶⁹⁾

V. Zusammenfassung

Nach der Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein ist für Zwecke der Kassenstaatsregel allein darauf abzustellen, ob ein Dienstverhältnis mit einem Vertragsstaat besteht, der öffentliche Funktionen ausübt. Dies steht im Widerspruch zur Rechtsprechung des VfGH, wonach Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein restriktiv auszulegen ist und nur jene Personen erfasst, „die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden“. Aufgrund eines Verordnungsprüfungsantrags des BFG soll nun der VfGH prüfen, ob die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein mit dem Abkommen in Einklang steht. Dabei wird sich zunächst die Frage stellen, ob die Verordnung in der konkreten Rechtssache überhaupt präjudiziell ist. Geht man von der Präjudizialität der Verordnung aus, lassen vor allem historische Erwägungen an der Gesetzeskonformität der Verordnung zweifeln. Sollte der VfGH sich den Bedenken des BFG anschließen und die zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein ergangene Verordnung als gesetzwidrig aufheben, bestünde keine rechtliche Möglichkeit mehr, der Rechtsauffassung des BMF ohne Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zum Durchbruch zu verhelfen.

⁶⁹⁾ Lang in Schaffer/Turcan, SWI 2015, 71; weiters Lang, Die jüngste Rechtsprechung des VfGH zum DBA Österreich – Liechtenstein, ÖStZ 2015, 96 (100 f).

BFH zu Reihengeschäften und Vertrauensschutz

Befördert oder versendet bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft mit drei Beteiligten (A, B und C) und zwei Lieferungen (A an B sowie B an C) der letzte Abnehmer (C) den Gegenstand der Lieferung, ist die Beförderung oder Versendung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen, es sei denn, der erste Abnehmer (B) hat dem letzten Abnehmer (C) die Befugnis, über den Gegenstand der Lieferung wie ein Eigentümer zu verfügen, bereits im Inland übertragen (Fortführung des BFH-Urteils vom 28. 5. 2013, XI R 11/09) (BFH 25. 2. 2015, XI R 30/13).

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft mit drei Beteiligten (A, B und C) und zwei Lieferungen (A an B sowie B an C) setzt die erforderliche Zuordnung der (einen) innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung des Gegenstands zu einer der beiden Lieferungen eine umfassende Würdigung aller Umstände des Einzelfalls und insbesondere die Feststellung voraus, ob der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, im Inland übertragen hat. Dabei kommt es auf die objektiven Umstände an; hiervon abweichende Absichtsbekundungen können im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes von Bedeutung sein. Verbleiben nach der erforderlichen Sachverhaltsaufklärung durch das FG, bei der insbesondere der Ersterwerber (B) zur Sachverhaltsaufklärung herangezogen werden kann, nicht behebbare Zweifel daran, dass der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Verfügungsmacht noch im Inland übertragen hat, ist die Warenbewegung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen (BFH 25. 2. 2015, XI R 15/14).

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App

EUR 252,-

(25. Jahrgang 2015, Heft 1-12)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356