

# S W I

## Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Ina Kerschner

### **Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein**

*Interpretation of Art. 19 Para. 1 of the Tax Treaty with Liechtenstein*

Reinhold Beiser

### **Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis und Abzug von Schuldzinsen**

*Allocation of the Right to Tax and Deduction of Interest Payments*

Brigitte Leitgeb

### **Zwischenbilanz zum EU-Aktionsplan gegen Steuerbetrug**

*EU Action Plan Against Tax Fraud: State of Play*

Kasper Dziurdź / Markus Seiler

### **Nicht ausgeschüttete Gewinne ausländischer Gesellschaften**

*Undistributed Profits of Foreign Companies*

Stefan Haas

### **Österreichische Privatstiftungen mit deutschen Begünstigten**

*Austrian Private Foundations with German Beneficiaries*

Walter Summersberger

### **Vertrauensschutz im Verfahren 42**

*Legitimate Expectations in Procedure 42*

### **News aus der EU, internationale Rechtsprechung**

*EU News, International Court Decisions*



Linde

Ina Kerschner\*)

## Die Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein

### THE INTERPRETATION OF ART. 19 PARA. 1 OF THE TAX TREATY WITH LIECHTENSTEIN

The conflict regarding the interpretation of Art. 19 para. 1 of the tax treaty with Liechtenstein has recently culminated such that the Austrian Ministry of Finance attempted to assert its own interpretation by enacting the Regulation on Art. 19 para. 1 of the tax treaty with Liechtenstein on December, 12<sup>th</sup>, 2013. Ina Kerschner shows that, in order to assess whether this regulation is in accordance with the law, the meaning of Art. 19 para. 1 of the tax treaty with Liechtenstein has to be identified by making use of all methods of interpretation on hand.

#### I. Problemstellung

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein<sup>1)</sup> dürfen „Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden, [...] nur in diesem Staat besteuert werden“. Daraus leitet der VwGH drei Anwendungsvoraussetzungen ab, die kumulativ erfüllt sein müssen:

1. Es muss eine Zahlung von einem Staat, von einer seiner Gebietskörperschaften oder aus staatlichem Sondervermögen vorliegen.<sup>2)</sup>
2. Die jeweilige Person muss Dienste für den Staat oder eine Gebietskörperschaft erbringen.<sup>3)</sup>
3. Der Steuerpflichtige muss dabei eine öffentliche Funktion ausüben.<sup>4)</sup>

Die letztgenannte Voraussetzung – also die Frage, welche konkrete Tätigkeit der einzelne Steuerpflichtige ausüben muss – steht schon lange im Brennpunkt steuerrechtlicher Diskussionen.<sup>5)</sup> Dabei ist unbestritten, dass nach Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein<sup>6)</sup> bei Diensten „im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit“<sup>7)</sup> die Anwendung des Kassenstaatsprinzips bereits von vornherein scheidet. Der VwGH leitet daraus ab, dass Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein die „Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft“ voraussetzt.<sup>8)</sup> Die Anwendung des Kassenstaatsprinzips erfordere aber darüber hinaus, dass der Steuerpflichtige eine öffentliche Funktion i. S. d. Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein ausübt. Die „Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben“ treffe nämlich auf alle Dienstnehmer zu, die beim Kassenstaat beschäftigt sind.<sup>9)</sup> Dagegen handle es sich bei der „Ausübung öffentlicher Funktionen“ um ein *personenbezogenes* Merkmal, das sich an der Eigenschaft der durch den Steu-

\*) Mag. Ina Kerschner ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang und Dr. Christoph Marchgraber für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

<sup>1)</sup> BGBl. Nr. 24/1971 i. d. F. BGBl. III Nr. 302/2013.

<sup>2)</sup> Vgl. dazu Daxkobler/Kerschner, Vergütungen im öffentlichen Dienst nach Art. 19 OECD-MA, SWI 2012, 454 (455 ff.).

<sup>3)</sup> Vgl. dazu Daxkobler/Kerschner, SWI 2012, 457 f.

<sup>4)</sup> Vgl. VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128; 4. 11. 1998, 93/13/0201; 19. 9. 2007, 2007/13/0080; 17. 10. 2007, 2007/13/0088; 27. 1. 2011, 2007/15/0151; dazu Daxkobler/Kerschner, SWI 2012, 454 f.

<sup>5)</sup> Vgl. m. w. N. H. Loukota, Das Problem mit den „öffentlichen Funktionen“ im DBA-Recht, SWI 2014, 42 (42 ff.).

<sup>6)</sup> Im OECD-MA i. d. F. ab 1977 befindet sich die inhaltsgleiche Bestimmung in Art. 19 Abs. 3.

<sup>7)</sup> Der Begriff entspricht inhaltlich der „Geschäftstätigkeit“ des OECD-MA i. d. F. 1977.

<sup>8)</sup> VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128; so auch UFS 12. 7. 2012, RV/0200-F/10.

<sup>9)</sup> VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128; vgl. auch UFS 12. 7. 2012, RV/0200-F/10.

erpflichtigen geleisteten Dienste orientiert.<sup>10)</sup> Als einziges Abgrenzungsmerkmal der „Ausübung öffentlicher Funktionen“ zu den anderen Tätigkeiten im Rahmen der „Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben“<sup>11)</sup> kommt nach Ansicht des VwGH die Ausübung hoheitlicher Gewalt in Betracht.<sup>12)</sup> Mit dieser werden „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.“<sup>13),14)</sup> Die höchstgerichtliche Rechtsprechung stößt in der Finanzverwaltung auf wenig Anklang. Das BMF legt das Tatbestandsmerkmal der „Ausübung öffentlicher Funktionen“ „nicht so eng aus wie der VwGH“.<sup>15)</sup> Nach Ansicht des BMF ist es vielmehr „unerheblich, ob es sich bei den Dienstnehmern der Vertretungsbehörde um Diplomaten, Mitglieder des Verwaltungs- und technischen Personals, oder um dienstliches Hauspersonal handelt.“<sup>16)</sup>

Der Konflikt zwischen der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung zur Auslegung der Kassenstaatsregel des DBA Liechtenstein hat sich zuletzt derart zugespitzt,<sup>17)</sup> dass das BMF der eigenen Auffassung durch die Verordnung betreffend Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 16. 12. 2013<sup>18)</sup> zum Durchbruch verhelfen will. Gemäß § 1 dieser Verordnung ist Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein „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“. Fraglich ist, ob die Vorgehensweise des BMF rechtskonform ist. Immerhin kann gemäß Art. 18 Abs. 2 B-VG zwar jede Verwaltungsbehörde innerhalb ihres Wirkungsbereichs Verordnungen erlassen; die Verordnung darf sich dabei aber weder in Widerspruch zum Gesetz stellen noch selbständig neues Recht schaffen.<sup>19)</sup> Bei Ermittlung des Gesetzesinhalts sind alle zur Verfügung stehenden Auslegungsmethoden auszuschöpfen.<sup>20)</sup> Allein nach dem Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein lässt sich weder für die Auffassung des VwGH noch für jene des BMF Stellung beziehen.<sup>21)</sup> Es ist daher zu prüfen, ob sich aus der Systematik, der Teleologie und der Historie des Art. 19 DBA Liechtenstein – sowie des Art. 19 OECD-MA 1963 – Argumente gewinnen lassen, die zum Verständnis der Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ beitragen.

<sup>10)</sup> Vgl. VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128, wonach das personenbezogene Merkmal „Ausübung öffentlicher Funktionen“ als Unterbegriff zum sachbezogenen Merkmal „Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft“ anzusehen ist; dazu *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012, 459.

<sup>11)</sup> VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

<sup>12)</sup> Vgl. VwGH 4. 11. 1998, 93/13/0201; dazu *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012, 459.

<sup>13)</sup> Vgl. VwGH 4. 11. 1998, 93/13/0201; 17. 10. 2007, 2007/13/0088.

<sup>14)</sup> Nach *Lang* kann es dabei nur auf die Befugnis zur Erlassung „individueller Verwaltungsakte“ ankommen, da wohl kein Dienstnehmer permanent und ausschließlich individuelle Verwaltungsakte setzt – vgl. *Lang*, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, in *Rödler/Spindler/Tipke* (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung (2009) 879 (885); weiters *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012, 459. Zur Frage der Abgrenzung zwischen verschiedenen Verteilungsnormen im Fall von Misch Tätigkeiten vgl. *Lang*, Ruhegehälter, in *Rödler/Spindler/Tipke*, Rechtsberatung, 886; vgl. auch *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012, 459.

<sup>15)</sup> Vgl. Erlass des BMF vom 15. 12. 2008, BMF-010221/3364-IV/4/2008, Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2008; vgl. auch das Verständigungsprotokoll zu Art. 19 DBA USA (BGBl. III Nr. 6/1998); vgl. weiters *H. Loukota* in *Kerschner*, SWI 2012, 356.

<sup>16)</sup> EAS-Auskunft vom 6. 8. 1993, W 2223/1/3-IV/4/93, zum Vorgänger-DBA mit der Türkei (BGBl. Nr. 595/1973); dazu *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012, 460.

<sup>17)</sup> Vgl. vor allem den Fall, welcher der Entscheidung des UFS vom 23. 9. 2013, RV/0478-F/12, zugrunde liegt.

<sup>18)</sup> BGBl. II Nr. 450/2013.

<sup>19)</sup> Vgl. etwa VfSlg. 8.395/1978; dazu *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* (Hrsg.), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 43 (54).

<sup>20)</sup> Vgl. etwa VfSlg. 8395/1978; dazu *Ruppe*, Legalitätsprinzip, in *Gassner/Lechner*, Steuerbilanzreform, 54.

<sup>21)</sup> Vgl. aber *Zorn* in *Kerschner/Marchgraber*, Einkünfte aus einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis nach dem DBA Liechtenstein, SWI 2014, 234 (236): „Der Abkommenstext des DBA Liechtenstein ist klar.“

## II. Zur Bedeutungslosigkeit eines Teils des Art. 19 DBA Liechtenstein

Die Systematik spricht nach Ansicht des VwGH für ein enges Verständnis des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein. Unterlägen dem Kassenstaatsprinzip nämlich *sämtliche* aus öffentlichen Kassen gezahlten Bezüge für Dienste, die nicht im Zusammenhang mit kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeiten der „*öffentlichen Hand*“ erbracht werden, wäre die Beifügung des Begriffs „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ inhaltsleer.<sup>22)</sup> Diesem Argument hält *H. Loukota* entgegen, dass demnach „*zwar für vier Worte (,in Ausübung öffentlicher Funktionen‘) das Risiko der Bedeutungslosigkeit abgewendet [werden würde], weil dieser Wortwendung dann die Aufgabe zudedacht würde, den Anwendungsbereich des Artikels drastisch einzuschränken. Gleichzeitig würde bei dieser Auslegung des VwGH aber ein ganzer Absatz, nämlich die ‚Erwerbsklausel‘ des Art. 19 Abs. 2 DBA Liechtenstein, bedeutungslos gemacht.*“<sup>23)</sup>

Tatsächlich wären nach der Rechtsprechung des VwGH kaufmännische und gewerbliche Tätigkeiten mangels „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ schon aufgrund des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein von der Anwendung des Kassenstaatsprinzips ausgenommen.<sup>24)</sup> Der Regelung des Art. 19 Abs. 2 DBA Liechtenstein bedürfte es somit gar nicht. In Wahrheit lässt sich daraus aber für die Auslegung des Art. 19 DBA Liechtenstein nichts gewinnen. Letztlich führen systematische Überlegungen nämlich zu einer „*Pattsituation*“: Während bei einem engen Verständnis der Kassenstaatsregel die Erwerbsklausel des Art. 19 Abs. 2 DBA Liechtenstein bedeutungslos ist, wäre nach einem weiten Verständnis derselben die Wortfolge „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ entbehrlich. Dabei muss das „*Risiko*“ der Bedeutungslosigkeit der Erwerbsklausel – und somit eines ganzen Absatzes – nicht schwerer wiegen als die Bedeutungslosigkeit von vier Worten, zumal der Umstand, dass sich Art. 19 Abs. 2 DBA Liechtenstein schon aus dem Abs. 1 der Bestimmung ergeben würde, für sich genommen nichts Ungewöhnliches wäre. Bei genauerer Betrachtung wäre wohl eine Vielzahl gesetzlicher Bestimmungen insofern überflüssig, als sich deren Inhalt schon aus einer anderen Norm ableiten ließe. Im Ergebnis lässt sich aus systematischen Erwägungen nicht erschließen, wie das Tatbestandsmerkmal „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ auszulegen ist (vgl. dazu auch V.).

## III. Der Sinn und Zweck der Kassenstaatsregel

Für eine weite Auslegung des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein bringt *H. Loukota* die rechtspolitische Motivation des Kassenstaatsprinzips vor. Diese läge „*in der althergebrachten Vorstellung begründet, dass kein Staat einen anderen Staat in der Ausübung seiner öffentlichen Aufgaben behindern darf, auch nicht im Wege einer Besteuerung. Wären die öffentlich Bediensteten eines Staates der Besteuerung im Ausland ausgesetzt, dann käme dies einer indirekten Besteuerung der öffentlichen Mittel des Entsendestaates gleich. [...] Es wird jedenfalls vom Sinn und Zweck des Art. 19 nicht getragen, in die Worte ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘ hineinlesen zu wollen, dass es neben den im Erwerbzbereich tätigen Bediensteten noch eine zweite Gruppe von Staatsbediensteten geben soll, für die das auf der Achtung souveräner Staaten beruhende Kassenstaatsprinzip nicht gilt.*“<sup>25)</sup>

Wenn das Kassenstaatsprinzip lediglich vermeiden soll, dass der Tätigkeitsstaat öffentliche Mittel des Entsendestaates besteuert, weil dann der Entsendestaat in der

---

<sup>22)</sup> Vgl. VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

<sup>23)</sup> *H. Loukota*, SWI 2014, 46.

<sup>24)</sup> So *Raschauer*, nach dem der „*Begriff der ‚öffentlichen Funktionen‘ aufgrund eines Umkehrschlusses [aus Art. 19 Abs. 2 OECD-MA i. d. F. 1963] und damit in einem weiten Sinn verstanden werden muß*“ – *Raschauer*, Vergütungen für Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen, SWI 1993, 79 (80); dazu *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012, 460.

<sup>25)</sup> *H. Loukota*, SWI 2014, 42 und 46 f.

Ausübung seiner öffentlichen Aufgaben behindert werden würde, dürfte es in der Tat nicht darauf ankommen, welche konkrete Tätigkeit der jeweilige Dienstnehmer ausübt. Die historische Entwicklung des Art. 19 OECD-MA 1963, dem die Kassenstaatsregel des DBA Liechtenstein nachgebildet ist,<sup>26)</sup> deutet jedoch in eine andere Richtung: Nach den Materialien zu einem Entwurf des OECD-MA 1963 hat das Kassenstaatsprinzip, das den Regeln der internationalen Courtoisie und gegenseitiger Achtung souveräner Staaten Rechnung tragen solle, nämlich typischerweise einen eher engen Anwendungsbereich. Sofern Staaten eine weite Interpretation wünschen, solle dies daher auf zwischenstaatlicher Basis beschlossen werden.<sup>27)</sup> Da Art. 19 DBA Liechtenstein mit dem OECD-MA 1963 übereinstimmt, ist davon auszugehen, dass die Vertragsstaaten das dem OECD-MA zugrunde liegende Verständnis des Kassenstaatsprinzips in das bilaterale DBA übernommen haben. Die Rechtsprechung des VwGH zum DBA Liechtenstein geht ebenfalls in diese Richtung: „Wenn die Vertragsstaaten das Kassenstaatsprinzip – wie hier – nicht allein an die Auszahlung der Bezüge aus öffentlichen Kassen bzw. umfassend an den Umstand einer Dienstleistung für die öffentliche Hand unter der Einschränkung der Erwerbsklausel anknüpfen, sondern darüber hinaus an ein zusätzliches, auf die ‚öffentliche Funktion‘ des Betreffenden bezogenes Merkmal, erscheint es auch unter dem Gesichtspunkt der Staatensouveränität sachgerecht, das erwähnte Merkmal auf die Wahrnehmung hoheitlicher Staatsaufgaben zu beziehen.“<sup>28)</sup>

#### IV. Der Wille der vertragsschließenden Teile des DBA Liechtenstein

Für ein weites Verständnis des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein spricht nach *H. Loukota*, dass „[d]er Wille der vertragschließenden Teile [...] bei Abschluss des DBA Liechtenstein im Jahr 1969 ausschließlich darauf ausgerichtet [war], die damals neue Regelung des OECD-MA 1963 zu übernehmen und demzufolge das Kassenstaatsprinzip für sämtliche Bediensteten der Gebietskörperschaften – mit Ausnahme der im Erwerbsbereich tätigen Bediensteten – anzuwenden. Keine Seite hatte den Wunsch vorgetragen, [...] noch eine weitere Ausnahme für öffentlich Bedienstete mit nicht-hoheitlichem Aufgabenprofil vorzusehen. Ein 2013 geführtes österreichisch-liechtensteinisches Verständigungsverfahren bestätigt dies“.<sup>29)</sup>

Dem kann zunächst entgegengehalten werden, dass die Materialien zu einem Entwurf des OECD-MA 1963 für ein enges Verständnis des Kassenstaatsprinzips im OECD-MA 1963 sprechen.<sup>30)</sup> Weder der Wortlaut des DBA Liechtenstein noch die dazu ergangenen Gesetzesmaterialien lassen darauf schließen, dass die Vertragsstaaten eine davon abweichende Regelung treffen wollten. Nach den Erläuterungen zum DBA Liechtenstein folgt das Abkommen vielmehr „im wesentlichen dem vom Fiskalkomitee der OECD ausgearbeiteten Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens“.<sup>31)</sup> Aus den konkreten Erläuterungen zu Art. 19 des Abkommens ergibt sich nichts Gegenteiliges: „Vergütungen (einschließlich der Ruhegehälter), die für die in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachte Dienste gezahlt

<sup>26)</sup> Vgl. ErlRV 1488 BlgNR 11. GP, 11, I. Allgemeiner Teil.

<sup>27)</sup> *Fiscal Committee, Proposals by The Chairman Concerning the Comments on Article VIII 11. 6. 1959, TFD/FC/70*: „[Provisions regarding remuneration in respect of governmental functions] which are frequently found in bilateral Tax Agreements were originally framed in order to conform with the rules of international courtesy and mutual respect between sovereign States [...]. They were therefore rather limited in scope. [...] If two States should find it desirable to adopt a wider interpretation, they can agree to do so bilaterally.“ Vgl. in diesem Sinne auch Rz. 1 des OECD-MK zu Art. 19 OECD-MA.

<sup>28)</sup> VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

<sup>29)</sup> *H. Loukota*, SWI 2014, 47.

<sup>30)</sup> Vgl. bereits Punkt III.

<sup>31)</sup> ErlRV 1488 BlgNR 11. GP, 11, I. Allgemeiner Teil.

*werden, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, der diese Vergütungen zahlt.*<sup>32)</sup>

Nach *H. Loukota* bestätigte allerdings ein im Jahr 2013 geführtes Verständigungsverfahren, dass Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein von den vertragschließenden Teilen ein weites Verständnis beigemessen wurde.<sup>33)</sup> Demnach ist Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein „– 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. Die Besteuerung der Bezüge von Bediensteten, die unter Art. 19 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Liechtenstein fallen (zB Bedienstete von Betrieben gewerblicher Art) bleibt von dieser Regelung unberührt.“<sup>34)</sup>

Dieser Auffassung ist zunächst entgegenzuhalten, dass der Wille der Vertragsstaaten beim Abschluss des DBA Liechtenstein nicht aus einer im Jahr 2013 – also 44 Jahre nach Vertragsabschluss – getroffenen Vereinbarung zwischen den Verwaltungsbehörden der beiden Vertragsstaaten hervorgehen kann. Vielmehr hätte es dafür eines vom OECD-MA 1963 abweichenden Wortlauts oder einer entsprechenden Erklärung im zum DBA Liechtenstein ergangenen Schlussprotokoll bedurft. So wurde in dem zum DBA USA ergangenen Verständigungsprotokoll festgehalten, dass „eine Person (z. B. 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.“<sup>35)</sup>

Auch wenn die Verständigungsvereinbarung des BMF und der liechtensteinischen Steuerverwaltung zur Auslegung von Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein nicht zur Ergründung des Willens der vertragschließenden Teile des DBA Liechtenstein herangezogen werden kann, könnte in der Vereinbarung eine Übung der Vertragsstaaten zum Ausdruck kommen.<sup>36)</sup> So spiegelt auch nach der Verständigungsvereinbarung dieses Einverständnis „die Übung der Vertragsstaaten wider und dient daher lediglich der rechtlichen Klarstellung.“<sup>37)</sup> Tatsächlich kann nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK<sup>38)</sup> auch „jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht“, bei der Vertragsauslegung zu berücksichtigen sein und dabei auch ein neues Vertragsverständnis herangezogen werden, sofern es sich in der späteren Praxis äußert.<sup>39)</sup> Eine solche Übung entsteht durch Handlungen jener Behörden, welche die Praxis tatsächlich bestimmen, somit der Finanzämter und der im Rechtsmittelweg zuständigen Behörden.<sup>40)</sup> Nach *Lang*<sup>41)</sup> kann von einer „nach Art. 31 Abs. 3 WVK maßgebenden Praxis [...] überhaupt nur dann gesprochen werden, wenn sich nachweisen ließe, dass die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden – also die Finanzämter – in den betroffenen Vertragsstaaten eine einheitliche Auffassung vertreten, die entweder unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Rechtsmittelinstanzen und den Gerichten angefochten wurde, oder von den Rechtsmittelinstanzen oder den Höchstgerichten bestätigt wurde“. Gerade davon kann

---

<sup>32)</sup> ErlRV 1488 B1gNR 11. GP, 14, Zu Artikel 19.

<sup>33)</sup> Vgl. *H. Loukota*, SWI 2014, 47.

<sup>34)</sup> BMF 18. 2. 2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013, Verständigungsgespräche mit Liechtenstein betreffend Art. 19 Abs. 1 DBA Österreich – Liechtenstein.

<sup>35)</sup> BGBl. III Nr. 6/1998.

<sup>36)</sup> Vgl. dazu auch die Überlegungen von *Kofler/Renner*, Relevanz der qualifizierten Übung der Vertragsstaaten für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, UFSjournal 2013, 425 (425 ff.).

<sup>37)</sup> Vgl. BMF 18. 2. 2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013.

<sup>38)</sup> Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, BGBl. Nr. 40/1980.

<sup>39)</sup> Vgl. *Lang*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht? ÖStZ 2006, 203 (208).

<sup>40)</sup> Vgl. *Lang*, ÖStZ 2006, 208.

<sup>41)</sup> Vgl. *Lang*, ÖStZ 2006, 208.

bei der Auslegung von Art. 19 DBA Liechtenstein jedoch nicht gesprochen werden. Auf österreichischer Seite wird keine einheitliche, von den Rechtsmittelinstanzen oder den Höchstgerichten bestätigte Auffassung vertreten, nach der die „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ „*unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen [...] [für] alle Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften*“ zu bejahen ist. Vielmehr vertritt der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung ein eingeschränktes Verständnis von der Kassenstaatsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein.<sup>42)</sup> Zudem spricht die Vielzahl von UFS-Entscheidungen, in denen sich ein enges Verständnis von Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein äußert,<sup>43)</sup> gegen eine Übung i. S. d. Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK, nach der Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein „*unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen [...] [für] alle Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften*“ anwendbar sein soll. Darüber hinaus wäre nach der Wiener Vertragsrechtskonvention eine tatsächliche Vertragsänderung durch nachfolgende Praxis zwar nicht ausgeschlossen;<sup>44)</sup> allerdings kann eine solche nur dann erfolgen, wenn auch die Kompetenz der zuständigen Organe erschlossen werden kann.<sup>45)</sup> Den die Doppelbesteuerungsabkommen vollziehenden Verwaltungsbehörden kommt keine Kompetenz zu einer Vertragsänderung zu, weshalb von ihnen keine Vertragsänderung bewirkt werden kann.<sup>46)</sup>

## V. Die historische Entwicklung des Art. 19 OECD-MA 1963

Art. 19 DBA Liechtenstein ist dem OECD-MA 1963 nachgebildet.<sup>47)</sup> Der darin enthaltene Ausdruck „*in Ausübung öffentlicher Funktionen*“ wurde im OECD-MA 1977 gestrichen.<sup>48)</sup> Nach *H. Loukota* lässt sich aus dem OECD-Kommentar ableiten, dass die „*Mehrzahl der OECD-Staaten [...] in dieser Novellierung [...] keine normative Erweiterung des Anwendungsbereichs, sondern lediglich eine Verdeutlichung des intendierten Zweckes dieser Bestimmung [sah]*“.<sup>49)</sup> Die Änderung im OECD-MA 1977 verdeutlichte daher den weiten Anwendungsbereich der Kassenstaatsregel des Art. 19 OECD-MA 1963.

In der Tat ergibt sich aus dem OECD-Kommentar, dass „*[e]inige Mitgliedstaaten der OECD [...] der Auffassung [waren], dass [mit der Streichung des Ausdrucks ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘] der Anwendungsbereich des Artikels erweitert wurde. Vertragsstaaten, die dieser Ansicht sind und eine solche Erweiterung nicht wünschen, können in ihren zweiseitigen Abkommen den Ausdruck ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘ beibehalten und ihn allenfalls genauer umschreiben*“.<sup>50)</sup> Daraus lässt sich allerdings nicht ableiten, dass im Umkehrschluss die „*Mehrzahl*“ der OECD-Staaten in der Novellierung durch das OECD-MA 1977 bloß eine Verdeutlichung des intendierten Zwecks der Bestimmung sah und der Kassenstaatsregel des Art. 19 OECD-MA 1963 schon zuvor einen weiten Anwendungsbereich beimaß. In Wahrheit verdeutlicht der OECD-Kommentar lediglich, dass

<sup>42)</sup> Vgl. VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128; 4. 11. 1998, 93/13/0201; 19. 9. 2007, 2007/13/0080; 17. 10. 2007, 2007/13/0088; 27. 1. 2011, 2007/15/0151.

<sup>43)</sup> Vgl. UFS 2. 7. 2007, RV/2221-W/06; 2. 7. 2007, RV/2776-W/06; 23. 6. 2009, RV/0455-F/07; 5. 10. 2010, RV/2407-W/10; 28. 12. 2010, RV/0009-F/09, RV/0200-F/10; 12. 7. 2012, RV/0200-F/10; 28. 11. 2012, RV/2042-W/12; 23. 9. 2013, RV/0478-F/12.

<sup>44)</sup> Vgl. *Lang*, ÖStZ 2006, 209; vgl. auch *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen, 89 FN 115, m. w. N.

<sup>45)</sup> Vgl. *Lang*, ÖStZ 2006, 209; vgl. auch *Bernhardt*, Interpretation and Implied (Tacit) Modification of Treaties, ZaöRV 1967, 491 (496).

<sup>46)</sup> Vgl. *Lang*, ÖStZ 2006, 209; vgl. auch *Lang*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Österreichs in *Lang/Mössner/Waldburger* (Hrsg.), Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Rechtsprechung der Höchstgerichte Deutschlands, der Schweiz und Österreichs (1998) 117 (124).

<sup>47)</sup> Vgl. ErlRV 1488 BlgNR 11. GP, 11, I. Allgemeiner Teil.

<sup>48)</sup> Vgl. Rz. 5 des OECD-MK zu Art. 19 OECD-MA.

<sup>49)</sup> *H. Loukota*, SWI 2014, 43; vgl. Rz. 5 des OECD-MK zu Art. 19.

<sup>50)</sup> Rz. 5 des OECD-MK zu Art. 19 OECD-MA.

die OECD-Staaten kein einheitliches Verständnis über die Auslegung des Art. 19 Abs. 1 OECD-MA 1963 haben. Auch die OECD selbst dürfte unschlüssig sein, was die Interpretation dieser Bestimmung anbelangt. Schließlich soll es nach dem OECD-Kommentar durch die Beibehaltung des Ausdrucks „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ möglich sein, die von einigen Mitgliedstaaten der OECD unerwünschte Erweiterung des Anwendungsbereichs der Kassenstaatsregel zu vermeiden. Somit lassen sich aus den im OECD-MA 1977 vorgenommenen Änderungen keine ausschlaggebenden Argumente für die Auslegung des Art. 19 Abs. 1 OECD-MA 1963 gewinnen.

Überzeugendere Anhaltspunkte lassen sich dagegen aus der „Entstehungsgeschichte“ des Art. 19 OECD-MA ableiten. Der Begriff „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ entspringt der im englischen Abkommenstext des OECD-MA 1963 vorzufindenden Formulierung „in the discharge of functions of a governmental nature“. Der Abkommensentwurf vom 11. 9. 1957 enthielt eine ähnliche Formulierung („in the discharge of governmental functions“),<sup>51)</sup> wobei bereits auf Divergenzen hinsichtlich des Anwendungsbereichs hingewiesen wurde: „The rule contained in the article regarding remuneration (including pensions) for governmental services appears to be fairly well established. There are, however, 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.“<sup>52)</sup> Aufgrund der mit einem weiten Verständnis verbundenen Konsequenzen setzte sich die Auffassung durch, dass der Kassenstaatsregel ein „enges“ Verständnis zugrunde zu legen ist: „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.“<sup>53)</sup>

Besonders bemerkenswert ist, dass dabei offenbar auch gleichheitsrechtliche Überlegungen eine Rolle spielten. Tatsächlich könnte es verfassungsrechtlich problematisch sein, wenn für eine liechtensteinische Gemeinde zwei Vorarlberger Reinigungskräfte arbeiten, die aufgrund der Grenznahe jeden Tag nach Liechtenstein pendeln, wobei eine im Dienstverhältnis zu Liechtenstein steht, die andere diese Voraussetzung hingegen nicht erfüllt, weil es sich um eine Leasingkraft handelt. Auch wenn beide Reinigungskräfte letztlich die gleiche Arbeit verrichteten, so könnte es doch zu einer erheblich voneinander abweichenden Besteuerung kommen. Bei Anwendung des Art. 15 DBA Liechtenstein wäre nämlich die „Grenzgängerregel“ des Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein maßgeblich, und das Besteuerungsrecht für die Einkünfte des Steuerpflichtigen käme Österreich zu.<sup>54)</sup> Im Gegensatz dazu dürfen Gehälter aus öffentlichen Funktionen i. S. d. Art. 19 DBA Liechtenstein nur im Kassenstaat – hier Liechtenstein – besteuert werden.<sup>55)</sup> Angesichts des signifikant niedrigeren Steuersatzes in Liechtenstein könnte eine

---

<sup>51)</sup> 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, 11. 9. 1957 FC/WP10(57)1, 7, Annex I, Article B.

<sup>52)</sup> 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, 11. 9. 1957 FC/WP10(57)1, 10, Annex II, ad Article B.

<sup>53)</sup> 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, 11. 9. 1957 FC/WP10(57)1, 10, Annex II, ad Article B.

<sup>54)</sup> Liechtenstein wäre dabei berechtigt, von den Einkünften eine Quellensteuer abzuziehen, die im Ansässigkeitsstaat angerechnet wird.

<sup>55)</sup> Österreich – als Ansässigkeitsstaat – darf jedoch gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA Liechtenstein die betreffenden Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes einbeziehen.

Subsumtion unter „*öffentliche Funktionen*“ einen beträchtlichen Steuervorteil für jene Reinigungskraft bringen, die der Kassenstaatsregel unterläge. Beurteilt man Doppelbesteuerungsabkommen nach denselben Maßstäben wie Vorschriften des originär innerstaatlichen Rechts,<sup>56)</sup> würde sich die Frage stellen, ob diese Ungleichbehandlung verfassungsrechtlichen Bedenken standhält.

Im Abkommensentwurf vom 11. 9. 1957 wurde auch berücksichtigt, dass sich aufgrund einer engen Interpretation des Art. 19 Abs. 1 OECD-MA 1963 eine Erwerbsklausel streng genommen erübrigen würde.<sup>57)</sup> Dennoch wurde eine dem späteren Art. 19 Abs. 2 OECD-MA 1963 entsprechende Klausel beibehalten, um zu verdeutlichen, dass darunterfallende Einkünfte gleichbehandelt werden sollen wie Einkünfte aus privatrechtlichen Dienstverhältnissen: *„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.“* Anders als rein systematische Erwägungen, die dies offenlassen, bietet der Abkommensentwurf vom 11. 9. 1957 somit Aufschluss darüber, dass sich Art. 19 Abs. 2 OECD-MA nicht für eine weite Interpretation des Art. 19 Abs. 1 OECD-MA ins Treffen führen lässt.

Um den engen Anwendungsbereich stärker zu verdeutlichen wurde am 23. 9. 1958 seitens Schwedens vorgeschlagen, den Ausdruck *„in the discharge of governmental functions“* durch folgenden Wortlaut zu ersetzen:<sup>58)</sup> *„in the discharge of functions of a really governmental nature“*<sup>59)</sup> Darüber hinaus wurde empfohlen, folgende Klarstellung in den Kommentar aufzunehmen: *„the new formula (functions of a really governmental nature) aims at restricting the application, as a principle, to remuneration for functions performed by senior staff“*.<sup>60)</sup> Auf Grundlage dieses schwedischen Vorschlags wurde seitens Großbritanniens auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die sich im Einzelfall bei der Frage ergeben können, welche Funktionen *„of a really governmental nature“* sind: *„The underlying problem would, of course, be that of settling what functions are ‚of a really governmental nature‘; and it is perhaps doubtful whether it would be a practical proposition to attempt to draw a line here in a manner that would be both recognised to be appropriate as a matter of classification and entirely clear cut. It is conceivable that there thought on occasion be genuine difference of view as to whether persons employed in a particular grade were ‚senior staff““*.<sup>61)</sup> Trotz dieser Bedenken wurde der schwedische Vorschlag im Grundsatz befürwortet: *„Nevertheless, the Swedish delegation’s compromise suggestion would go a long way towards eliminating the difficulties involved, and it may be a matter of considerations whether a solution might not be reached on these lines which would be generally acceptable.“*<sup>62)</sup> Nach britischem Verständnis wäre bei einer Abgrenzung darauf abzustellen, welcher Natur und welchen Rangs eine Arbeitsstelle ist: *„There is no statutory definition of what is meant by an office or employment of a public nature, but in practice a line is drawn by reference to the nature and degree of*

<sup>56)</sup> Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz, SWI 2014, 58 (58 ff.); vgl. zu dieser Thematik aber auch H. Loukota, DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichtshofs, SWI 2014, 2 (2 ff.); vgl. weiters Staringer, DBA-Politik und Verfassungsrecht, SWI 2014, 90 (90 ff.).

<sup>57)</sup> Dazu Punkt II.

<sup>58)</sup> Fiscal Committee, Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services, 23. 9. 1958, TFD/FC/43, 2.

<sup>59)</sup> Fiscal Committee, Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services, 23. 9. 1958, TFD/FC/43, 2.

<sup>60)</sup> Fiscal Committee, Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services, 23. 9. 1958, TFD/FC/43, 2.

<sup>61)</sup> Fiscal Committee, Taxation of Government Salaries and Pensions – Note by the United Kingdom Delegations, 7. 11. 1958, TFD/FC/45, 3 f.

<sup>62)</sup> Fiscal Committee, Taxation of Government Salaries and Pensions – Note by the United Kingdom Delegations, 7. 11. 1958, TFD/FC/45, 4.

*permanence of the post occupied.*<sup>63)</sup> Zudem wurde darauf hingewiesen, dass letztlich nur eine begrenzte Anzahl von Personen tatsächlich in den Anwendungsbereich der Ausübung öffentlicher Funktionen fallen würde: „*In practice, it is, [...], only in a limited number of cases that tax is levied in respect of employees coming within the proviso of [...] [remuneration in the discharge of governmental functions] as drafted by the Working Party.*“<sup>64)</sup>

Der schwedische Vorschlag fand dann auch tatsächlich Eingang in den Abkommensentwurf vom 30. 12. 1958.<sup>65)</sup> Dazu wurde erläutert, dass der Kassenstaatsregel schon ursprünglich ein bloß enger Anwendungsbereich zukommen sollte: „*The provision [...] was originally framed in order to cover the case of ambassadors to foreign countries and similar cases. It was thus intended to be rather restrictive in scope. As the wording of the provision as it stands might give rise to a rather wide interpretation, the original purpose of the provision should be kept in mind. The insertion of the word 'really' in front of governmental is meant to stress the fact that only senior staff would be covered by the provision. [...] The degree of responsibility attached to the function of the person concerned should be decisive for the application of the tax exemption implied in the article. The amount of salary paid would be a factor to take into consideration. A higher salary would presuppose a greater responsibility. As for chauffeurs and others on a similar situation the provision would, however, not be applicable. The taxation of remuneration paid to such staff as well as to junior administrative or technical staff would thus follow the ordinary rule [...]. If two States should find it desirable to adopt a wider application than that covering governmental services in a narrow sense, the provision should be supplemented bilaterally.*“<sup>66)</sup>

Es ist unklar, warum das Wort „*really*“ letzten Endes doch keinen Eingang in das OECD-MA 1963 („*in the discharge of functions of a governmental nature*“) gefunden hat. Die historischen Materialien belegen jedoch, dass die OECD ein eingeschränktes Bild der Kassenstaatsregel vor Augen hatte und der Wortlaut des Art. 19 OECD-MA 1963 – selbst ohne das Wort „*really*“ – eine enge Auslegung verlangt. Dies bestätigt sich auch in den Arbeiten zum OECD-MA 1977. Dabei wurde zunächst die Auffassung vertreten, dass der Wortlaut „*discharge of functions of a governmental nature*“ unbefriedigend sei, weil es Zweifel an dessen exakter Bedeutung gebe.<sup>67)</sup> Unstrittig war jedoch, dass Art. 19 Abs. 1 OECD-MA 1963 ein enges Verständnis zugrunde zu legen ist: „*The term has to be seen against the background that originally the provisions of Article 19 were based on principles governing the taxation of diplomatic and consular staff. It is quite obvious that in relation to such personnel whose functions are clearly of a governmental nature there are no difficulties as to the interpretation of the term in question.*“ Weiters wurde darauf hingewiesen, dass durch die Ausdehnung des öffentlichen Sektors auch Aktivitäten im Ausland zugenommen haben und damit Probleme einhergehen würden: „*However, consequent on the growth of the public sector in many countries the governmental activities abroad have been greatly extended. Government officials of different rank and position are sent to work abroad in the service of the Government. There are also established abroad various kinds of governmental non-profit institutions (cultu-*

---

<sup>63)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Government Salaries and Pensions – Note by the United Kingdom Delegations, 7. 11. 1958, TFD/FC/45, 4.

<sup>64)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Government Salaries and Pensions – Note by the United Kingdom Delegations, 7. 11. 1958, TFD/FC/45, 4.

<sup>65)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Profits or Remuneration of Dependent and Independent Personal Services (Note by the Secretary of the Committee), 30. 12. 1958, FC(58)7, 4.

<sup>66)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Profits or Remuneration of Dependent and Independent Personal Services (Note by the Secretary of the Committee), 30. 12. 1958, FC(58)7, 6 f.

<sup>67)</sup> *Working Party No. 1 on the Committee on Fiscal Affairs on Double Taxation – Working Group No. 28 (Denmark – Ireland – Sweden)*, Report on Articles 16, 17 and 19 and the Question Concerning Residence of Diplomats, 23. 12. 1971, CFA/WP1(71)7, 7.

*ral institutes, tourist offices, etc.) which do not belong to the diplomatic or consular sphere and which may be staffed with officials sent from the home country. [...] This evolution may create difficulties with respect to the application of the term 'in the discharge of functions of a governmental nature'. For instance the opinion has been put forward that only officials on a fairly high level can be said to perform 'governmental functions'. It has also been argued that employees of such governmental institutions as are referred to above do not act in the discharge of governmental functions in the strict sense of the wording. On the other hand the opinion has also been advanced that the term does not imply a limitation of the scope of the article and that the article should be applied to all employees in governmental service. In order to remove any doubt as to the interpretation of the article the Working Group propose that the term in question be deleted from the text of paragraph 1 of Article 19. Such a deletion would admittedly in the view of many countries widen the scope of the article a consequence which the Working Group find undesirable."*

## VI. Ergebnis

Die Auffassung des BMF, wonach Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein „*unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson – auf alle Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften anzuwenden [ist], sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben*“;<sup>68)</sup> vermag vor dem Hintergrund der historischen Materialien nicht zu überzeugen und steht damit nicht nur in Widerspruch zur Judikatur des VwGH, sondern auch zum Gesetz.<sup>69)</sup> Auf Grundlage dieser Überlegungen ist die Verordnung betreffend Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 16. 12. 2013 rechtswidrig und wäre im Rahmen eines Verwaltungsprüfungsverfahrens aufzuheben.

Fraglich ist, ob dagegen die Auslegungsvariante des VwGH, der die Kassenstaatsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein von der Ausübung hoheitlicher Gewalt durch den konkreten Dienstnehmer abhängig macht, zu befürworten ist. Die historische Interpretation zeigt, dass Art. 19 Abs. 1 OECD-MA 1963 eine öffentliche Funktion im engeren Sinn („*strictly speaking*“)<sup>70)</sup> verlangt und die Tätigkeit behördlicher Natur („*really governmental nature*“)<sup>71)</sup> sein muss. Zu klären ist, wie sich die davon erfassten Tätigkeiten konkret abgrenzen lassen. Die historischen Materialien stellen in erster Linie auf die Seniorität einer besetzten Arbeitsstelle ab („*only senior staff*“;<sup>72)</sup> „*functions performed by*

<sup>68)</sup> § 1 der Verordnung betreffend Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens.

<sup>69)</sup> Lässt ein Gesetz verschiedene Auslegungsvarianten zu, so dürfte es nach *Ruppe* mit dem Legalitätsprinzip „*durchaus vereinbar sein, wenn die Verwaltungsbehörde eine dieser Auffassungen in Verordnungsweg fixiert, auch wenn dem eine Judikatur des VwGH entgegensteht*“ – vgl. *Ruppe*, Legalitätsprinzip, in *Gassner/Lechner*, Steuerbilanzreform, 55. Auf Grundlage dieser Ausführungen könnte man im vorliegenden Fall zunächst meinen, dass das BMF die Möglichkeit hat, durch Verordnung der eigenen Auffassung von Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein zum Durchbruch zu verhelfen. Genauso gut könnte man aber auch auf Grundlage der Auffassung von *Ruppe* die Auffassung vertreten, dass in diesem Fall nicht jener Auslegungsspielraum vorhanden ist, den *Ruppe* offenbar annimmt, damit zwei in gleicher Weise vertretbare Auslegungsvarianten denkbar sind, sondern die Verwaltungsbehörde ihren Auslegungsspielraum bereits überschritten hat. Damit erscheint auch auf Grundlage der Auffassung von *Ruppe* die in der Verordnung zu Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein vertretene Position nicht haltbar zu sein.

<sup>70)</sup> *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, 11. 9. 1957 FC/WP10(57)1, 10, Annex II, ad Article B.

<sup>71)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services, 23. 9. 1958; TFD/FC/43, 2.

<sup>72)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Profits or Remuneration of Dependent and Independent Personal Services (Note by the Secretary of the Committee), 30. 12. 1958, FC(58)7, 6 f.

*senior staff*<sup>73)</sup> „nature and degree of permanence of the post occupied“<sup>74)</sup> „junior administrative or technical staff would [...] follow the ordinary rule“<sup>75)</sup>). Mit diesem Maßstab lässt sich die Rechtsprechung des VwGH im Grundsatz durchaus in Einklang bringen. Ob es allerdings allein auf die Befugnis zur Erlassung individueller normativer Akte – so wie der VwGH sie verlangt – ankommt, ist – wie *H. Loukota* aufzeigt – unklar: „Zur Ausübung der ‚Befehlsgewalt‘ bei Erteilung von Bescheiden sind nur die approbationsberechtigten Beamten (in erster Linie Abteilungsleiter und deren Stellvertreter) befugt. Ein Großteil der international entsandten Beamten hat [...] [nicht] die Befugnis, Bürgern Rechte zuzuerkennen oder Pflichten aufzuerlegen [...]. Beamte, die [...] zur Berichterstattung in das Ausland entsandt werden, könnten den Schutz des Art. 19 bei ihren Auslandseinsätzen verlieren. Bedienstete in den Außenhandelsdelegationen werden die Kriterien genauso wenig erfüllen wie die meisten Botschaftsbediensteten.“<sup>76)</sup> Damit spricht *H. Loukota* eine Gruppe von Dienstnehmern an, deren Tätigkeit – auch wenn diesen Dienstnehmern persönlich keine hoheitlichen Befugnisse zukommen – durchaus den Grundsätzen gerecht wird, die aus Art. 19 Abs. 1 OECD-MA 1963 ableitbar sind. In diesem Sinne sollte der VwGH so verstanden werden, dass nicht nur jene Dienstnehmer unter Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein zu subsumieren sind, die tatsächlich approbationsberechtigt sind, sondern auch solche, die maßgeblich an einer Bescheiderstellung beteiligt sind. Darüber hinausgehend mag es Dienstnehmer geben, die auf eine andere Art und Weise dem engen Verständnis von Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein genügen, ohne an der Ausübung hoheitlicher Befugnisse entsprechend mitzuarbeiten. Wenn auch ein bloßes Abstellen auf die Frage, ob einem Dienstnehmer selbst Hoheitsgewalt zukommt, eine möglichst praktikable Lösung sein mag, so wird doch in jedem Einzelfall nach umfassenderen, qualitativen Kriterien zu prüfen und zu werten sein, ob ein konkreter Dienstnehmer mit entsprechender Seniorität ausgestattet ist, sodass er eine öffentliche Funktionen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein ausübt.

---

<sup>73)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services, 23. 9. 1958; TFD/FC/43, 2.

<sup>74)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Government Salaries and Pensions – Note by the United Kingdom Delegations, 7. 11. 1958, TFD/FC/45, 4.

<sup>75)</sup> *Fiscal Committee*, Taxation of Profits or Remuneration of Dependent and Independent Personal Services (Note by the Secretary of the Committee), 30. 12. 1958, FC(58)7, 6 f.

<sup>76)</sup> *H. Loukota*, SWI 2014, 47 f.

---

## EuGH weist Klage Großbritanniens gegen Finanztransaktionssteuer ab

Der EuGH hat die Klage Großbritanniens gegen die geplante Einführung einer Finanztransaktionssteuer auf Basis einer verstärkten Zusammenarbeit von elf EU-Staaten, unter ihnen Österreich, abgewiesen.

In seinem Urteil vom 30. 4. 2014, Rs. C-209/13, *Vereinigtes Königreich/Rat*, weist der EuGH darauf hin, dass der von London angefochtene Beschluss nicht vor Einführung der Steuer geprüft werden könne. Großbritannien habe selbst anerkannt, dass seine Klage als verfrüht angesehen werden könnte und statt einer Anfechtung des Ermächtigungsbeschlusses zu gegebener Zeit die von den teilnehmenden Staaten endgültig erlassene Durchführungsmaßnahme anzugreifen sei. Im vorliegenden Fall betont der EuGH, dass die von London angefochtenen Elemente einer künftigen Finanztransaktionssteuer keine Bestandteile des angefochtenen Beschlusses seien. Es handle sich im derzeitigen Stadium nur um Vorschläge der Kommission aus den Jahren 2011 und 2013.

# SWI-HALBJAHRESABO

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



**AKTION**  
**JETZT 20%**  
**GÜNSTIGER!**



## BESTELLEN SIE JETZT IHR HALBJAHRESABO

Ja, ich bestelle  Exemplare

**SWI-Halbjahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App**  
(24. Jahrgang 2014, Heft 7-12)

**EUR 91,20**  
Jahresabo 2014 EUR 228,-

**Das Angebot gilt nur für Neuabonnements.** 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

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

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