

TE Vfgh Erkenntnis 2015/9/25 V41/2015

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.09.2015

Index

39/03 Doppelbesteuerung

Norm

B-VG Art139 Abs1 / Präjudizialität

B-VG Art139 Abs1 / Prüfungsumfang

Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Liechtenstein, BGBl 24/1971 Art15, Art19 Abs1 idF BGBl III 302/2013

V der Bundesministerin für Finanzen betr Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen

Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II 450/2013

Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge Art31 Abs3

1. B-VG Art. 139 heute
2. B-VG Art. 139 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
5. B-VG Art. 139 gültig von 30.11.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 659/1996
6. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.1991 bis 29.11.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
7. B-VG Art. 139 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
8. B-VG Art. 139 gültig von 21.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
9. B-VG Art. 139 gültig von 19.12.1945 bis 20.07.1962 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
10. B-VG Art. 139 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. B-VG Art. 139 heute
2. B-VG Art. 139 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
5. B-VG Art. 139 gültig von 30.11.1996 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 659/1996
6. B-VG Art. 139 gültig von 01.01.1991 bis 29.11.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 685/1988
7. B-VG Art. 139 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 302/1975
8. B-VG Art. 139 gültig von 21.07.1962 bis 30.06.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 205/1962
9. B-VG Art. 139 gültig von 19.12.1945 bis 20.07.1962 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
10. B-VG Art. 139 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934

1. Art. 31 heute
2. Art. 31 gültig ab 27.01.1980

Leitsatz

Gesetzwidrigkeit einer Verordnung der Bundesministerin für Finanzen über die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregel des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens; Widerspruch der angeordneten Anwendung auf alle Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer eines Vertragsstaats bzw einer seiner Gebietskörperschaften, unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson, gegen den klaren Wortlaut der Verteilungsnorm betr die Anwendung auf Vergütungen für in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachte Dienste

Spruch

I.römisch eins.

Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II Nr 450/2013, wird als gesetzwidrig aufgehoben. Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr 450 aus 2013,, wird als gesetzwidrig aufgehoben.

II.römisch zwei.

Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung dieses Ausspruchs im Bundesgesetzblatt II verpflichtet. Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung dieses Ausspruchs im Bundesgesetzblatt römisch zwei verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe

I. Antragsrömisch eins. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art139 Abs1 Z1 B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht, der Verfassungsgerichtshof "möge über die (Gesetzmäßigkeit bzw) Gesetzwidrigkeit der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen vom 16.12.2013 betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II Nr 450/2013, aufhebend erkennen." Mit dem vorliegenden, auf Art139 Abs1 Z1 B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht, der Verfassungsgerichtshof "möge über die (Gesetzmäßigkeit bzw) Gesetzwidrigkeit der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen vom 16.12.2013 betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr 450 aus 2013,, aufhebend erkennen."

II. Rechtslagerrömisch zwei. Rechtslage

Die angefochtene Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II 450/2013, (im Folgenden: Verordnung) lautet einschließlich der Promulgationsklausel wie folgt: Die angefochtene Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, Bundesgesetzblatt Teil 2, 450 aus 2013,, (im Folgenden: Verordnung) lautet einschließlich der Promulgationsklausel wie folgt:

"Auf Grund von Art19 Abs1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl Nr 24/1971 und auf Grund der Konsultationen mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung gemäß Art25 dieses Abkommens wird verordnet: "Auf Grund von Art19 Abs1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Bundesgesetzblatt Nr 24 aus 1971, und auf Grund der Konsultationen mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung gemäß Art25 dieses Abkommens wird verordnet:

§1. Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens ist – 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. Die Besteuerung der Bezüge von Bediensteten, die unter Art19 Abs2 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens fallen (z.B. Bedienstete von Betrieben gewerblicher Art), bleibt von dieser Regelung unberührt.

§3. Diese Verordnung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden."

Art19 Abs1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl 24/1971, (im Folgenden: DBA Liechtenstein), lautet in der Fassung BGBl III 302/2013 wie folgt: Art19 Abs1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Bundesgesetzblatt 24 aus 1971,, (im Folgenden: DBA Liechtenstein), lautet in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 3, 302 aus 2013, wie folgt:

"Artikel 19

ÖFFENTLICHE FUNKTIONEN

(1) 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, dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) Auf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, finden die Artikel 15, 16 und 18 Anwendung."

III. Antragsvorbringen und Vorverfahrenrömisch drei. Antragsvorbringen und Vorverfahren

1. Beim Bundesfinanzgericht ist die Beschwerde einer in einem Dienstverhältnis zu einer liechtensteinischen Stiftung öffentlichen Rechts (mit Sitz in Vaduz) als Geschäftsführerin stehenden, in Bregenz wohnhaften Steuerpflichtigen betreffend Einkommensteuer 2009 anhängig, wobei strittig ist, ob die von der Steuerpflichtigen aus Liechtenstein bezogenen Einkünfte unter die "Kassenstaatsregel" gemäß Art19 Abs1 DBA Liechtenstein fallen und allein von Liechtenstein besteuert werden dürfen oder ob die Einkünfte als "Grenzängereinkünfte" primär im Ansässigkeitsstaat zu versteuern sind.

1.1. Das Bundesfinanzgericht geht in seinem Antrag an den Verfassungsgerichtshof wörtlich von folgenden unbestrittenen und erwiesenen Sachverhaltselementen aus:

"Die Bf hat mit der KSL [eine liechtensteinische Stiftung des öffentlichen Rechts] einen 'Dienstvertrag' [...] über ihre Anstellung als Geschäftsführerin abgeschlossen. Sie erhält für [i]hre Tätigkeit Bezüge, über die die Liechtensteinische Landesverwaltung (Amt für Personal und Organisation) Lohnausweise und Gehaltsabrechnungen erstellt hat [...]. Der Dienstvertrag enthält neben einem Hinweis auf das Staatspersonalgesetz keine weiteren sachlichen Angaben zu ihren Dienstpflichten. Ungeachtet des Abschlusses eines privatrechtlichen 'Dienstvertrages' steht die Bf nach liechtensteinischer Rechtslage in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis (Art14 Abs2 ÖUSG, §12 a LKStG, Punkt 10 des Dienstvertrages, Art21 Statuten [...]). Als Geschäftsführerin ist die Bf für die operative Führung der Stiftung unter der Oberaufsicht der liechtensteinischen Regierung verantwortlich (Statuten Art15, 16). Sie nimmt an den Sitzungen des Stiftungsrates mit beratender Stimme teil [...] und unterstützt den Stiftungsrat in seinen Aufgaben [...]. Sie hat die laufenden Geschäfte im Rahmen der Gesetze, Statuten, Reglemente, Weisungen und Beschlüsse des Stiftungsrates zu besorgen. Die einzelnen Aufgaben und Befugnisse der Geschäftsleitung ergeben sich aus einem 'Funktionendiagramm' [...]. Danach hat die Bf (alleine oder kollektiv) nur in folgenden Fragen Entscheidungskompetenz: Anstellung und Kündigung der Angestellten, Tätigkeitsbeschreibung für Angestellte, Aufbewahren der Dokumente und Unterlagen, Finanzkompetenz bei budgetierten Anschaffungen bis CHF 5.000, bei außerbudgetierten Anschaffungen bis 3.000 CHF, Akontozahlungen bei genehmigten Leistungsvereinbarungen, Bürgschaften [...] für das Ausstellen eines Carnets für Kulturschaffende bis 75.000 CHF.

Arbeitgeberin der Bf ist die KSL [...], die durch Gesetz zum Zweck errichtet worden ist, die kulturelle Tätigkeit in Liechtenstein zu fördern, wofür das Gesetz (KFG) verschiedene Möglichkeiten beispielhaft anführt, wobei die

Unterscheidung in direkte und indirekte Förderung getroffen wird. Zu den allgemeinen Grundsätzen der Förderung zählt das Fehlen eines Rechtsanspruchs auf staatliche Förderung (§3 lit2 KFG [...]). Die von der Kulturstiftung Liechtenstein ausgeübte Fördertätigkeit ist (jedenfalls weit überwiegend) keine kaufmännische (engl. trade) oder gewerbliche (engl. business). Sie ist nicht (allenfalls zu einem vernachlässigbar geringen Teil) einnahmenorientiert."

1.2. Zur Präjudizialität der angefochtenen Verordnung bringt das Bundesfinanzgericht vor, dass der

Verfassungsgerichtshof bei der Prüfung der Präjudizialität einen durchaus großzügigen Maßstab anlege und sich auf eine Vertretbarkeitskontrolle beschränke. Der Abkommenswortlaut lasse gemäß überzeugender Literaturmeinung ein weites Verständnis zu und schließe die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregel bei Fehlen eines Dienstverhältnisses zwischen dem Abgabepflichtigen und dem Staat nicht automatisch aus. Der Verordnungswortlaut übernehme zwar den Abkommenstext und nenne "als hier angesprochenen Personenkreis nur alle Dienstnehmer eines Vertragsstaates oder einer seiner Gebietskörperschaften". Bei wörtlicher Auslegung könne die Meinung vertreten werden, Dienstnehmer einer öffentlich-rechtlichen Stiftung seien von der Anwendung des Art19 Abs1 DBA Liechtenstein und der dazu ergangenen Verordnung ausgeschlossen, womit auch die Präjudizialität zu verneinen sei. Zur Frage, ob und inwieweit der Kassenstaat auch Dienstherr sein müsse, habe die Rechtsprechung bisher aber noch nicht abschließend Stellung genommen (unter Hinweis auf Daxkobler/Kerschner, SWI 2012, 458, FN 28).

Entscheidend sei vielmehr, dass die Dienste für den Staat oder eine seiner Gebietskörperschaften erbracht werden. Unter Bedachtnahme auf den eingangs dargestellten Sachverhalt hege das antragstellende Gericht keinen Zweifel daran, dass diese Voraussetzung erfüllt sei. Die von diesem Verfahren betroffene Steuerpflichtige stehe in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis, sie werde von der bzw. über die liechtensteinische Landesverwaltung bezahlt, ihr "Vertragspartner" sei eine durch Gesetz errichtete öffentlich-rechtliche Stiftung, die vom Staat mit den erforderlichen Mitteln und gemäß den Artikeln 9 und 19 KFG (liechtensteinisches Kulturförderungsgesetz) mit Imperium ausgestattet sei und einen staatlichen Auftrag erfülle. Das antragstellende Gericht "beurteilt es deshalb als zwar vom Abkommenswortlaut her nicht zwingend angezeigt, aber doch seinem Sinn entsprechend und damit zumindest nicht für offensichtlich verfehlt, von einer Anstalt öffentlichen Rechts auf die dahinter stehende Gebietskörperschaft gleichsam 'durchzublicken', weshalb das Vorliegen der Prozessvoraussetzungen im Normenprüfungsverfahren bejaht wird."

Diese Sichtweise finde auch in dem Umstand Deckung, dass es sich nach Art19 Abs1 DBA Liechtenstein um Zahlungen handeln müsse, "die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen [...] für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste" geleistet werden.

Nach Überzeugung des antragstellenden Gerichtes sei daher der Standpunkt vertretbar, "dass die in Rede stehende Kassenstaatsregel und die dazu ergangene Verordnung gegenständlich anzuwenden und präjudiziell ist, weil entweder ohnedies gar nicht erforderlich ist, dass der Kassenstaat Dienstherr ist, bzw weil die KSL als von Art19 Abs1 DBA ausdrücklich erwähntes Sondervermögen anzusehen ist, aus dem die Vergütungen für die dem Staat erbrachten Dienste gezahlt werden."

Aus Wortlaut und Inhalt der Verordnung selbst wie auch ihrer Präambel gehe "klar und eindeutig" hervor, dass sie zu Art19 Abs1 DBA Liechtenstein, sohin zu jener Abkommensbestimmung ergangen ist, auf die sich das Begehren der im Anlassverfahren Steuerpflichtigen auf Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt berufe, während Art19 Abs2 DBA Liechtenstein per se vom Verordnungsinhalt nicht betroffen sei. Die Verordnung stehe mit der zitierten Abkommensbestimmung in einem untrennbaren Zusammenhang.

Der eingangs dargelegte Sachverhalt lasse sich somit dahingehend rechtlich beurteilen, dass die Stiftung (zum Teil) mit Imperium ausgestattet und insoweit der Hoheitsverwaltung zuzurechnen sei, somit ein Anwendungsfall von Art19 Abs1 DBA Liechtenstein gegeben sei, weshalb es auf Grund der Verordnung ohne Belang sei, dass deren Geschäftsführerin keine Befugnisse zur direkten Ausübung von Zwangsgewalt habe. Der angefochtenen Verordnung komme konkrete Relevanz zu, weil die Stiftung jedenfalls zu einem Teil mit Imperium ausgestattet sei, während die im Anlassverfahren Steuerpflichtige die Entscheidungen des Stiftungsrates "nur" vorbereite und (ab- bzw. gegen-)zeichne.

Ziel der angefochtenen Verordnung sei es, die Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste" so zu umschreiben, dass die konkrete Tätigkeit des Abgabepflichtigen ohne Bedeutung sei, dass es allein auf die "Zugehörigkeit" einer Person zum Bereich der Hoheitsverwaltung ankomme. Sei es allein Ziel der Verordnung gewesen, die Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste" zu umschreiben, und sei dies auch der (einzige) Kern ihres Inhalts, dann sei sie auch nur als Ganzes gesetzmäßig oder gesetzwidrig. Die Gesetzmäßigkeit von §2 der Verordnung wird seitens des antragstellenden Gerichtes nicht bezweifelt, doch habe eine auf §2 reduzierte Verordnung keinen Regelungsinhalt.

Zusammenfassend vertritt daher das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass es nicht denkunmöglich ist, die

Verordnung bei der Erledigung der Beschwerde anzuwenden, da sie als Verpflichtung zu verstehen sei, im Anwendungsbereich des Art19 Abs1 DBA Liechtenstein die konkrete Tätigkeit der Beschwerdeführerin unbeachtet zu lassen.

2. Die Bedenken, die es zur Antragstellung beim Verfassungsgerichtshof veranlasst haben, legt das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

2.1. Das im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht relevante DBA Liechtenstein folge dem OECD-Musterabkommen (im Folgenden: OECD-MA) 1963, in dem ausdrücklich der – in das OECD-MA 1977 nicht mehr aufgenommene – Begriff "Ausübung öffentlicher Funktionen" als personenbezogene Anwendungsvoraussetzung für die Kassenstaatsregel verwendet werde. Dass dieser Wortfolge bzw. der Änderung des OECD-MA Bedeutung zukomme, zumindest aber von einigen Mitgliedsstaaten Bedeutung zugemessen werde, ergebe sich klar und eindeutig aus dem Kommentar zum Musterabkommen (Art19 Z5, Bericht des OECD-Steuerausschusses 1992). Die in Rede stehende Wortfolge werde vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eng in dem Sinne verstanden, dass die Regelung des Art19 Abs1 DBA Liechtenstein personenbezogen nur auf jene Dienstnehmer Bezug nehme, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Indem die angefochtene Verordnung normiere, dass die konkrete Tätigkeit des Abgabepflichtigen unbeachtlich ist, verstoße sie gegen den klaren und eindeutigen, mit dem Abkommenspartner paktierten und vom Nationalrat ins innerstaatliche Recht transformierten Abkommenswortlaut. Sie reduziere die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung in gesetzwidriger Weise um die persönlichen Tatbestandsvoraussetzungen (wodurch im Übrigen Ergebnisse erzielt würden, die unter Bedachtnahme auf den Gleichheitsgrundsatz als bedenklich eingestuft werden könnten). Auch behalte die in Art19 Abs2 DBA Liechtenstein umschriebene Erwerbsklausel bei Bedachtnahme auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ihre Bedeutung bei.

2.2. Die Interpretation der Verordnungsgeberin missachte die historischen Materialien, sie nehme Art19 Abs1 DBA Liechtenstein einen wesentlichen Teil seiner Bedeutung und weite den restriktiven Sinn der Regelung aus, während die Interpretation der Rechtsprechung die Eigentümlichkeit der Abkommensworte in ihrem Zusammenhang beachte, die Regel nicht verändere, sondern auslege und dabei auf historische Aspekte Bedacht nehme.

2.3. Die Verordnung führe als eine ihrer Grundlagen auch "Konsultationen mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung gemäß Art25 dieses Abkommens" an. Hinsichtlich der "Tragfähigkeit der angeführten Konsultationen" hegt das Bundesfinanzgericht Bedenken, die es auszugsweise "aus der von der Verordnungsgeberin nicht angefochtenen Berufungsentscheidung, UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12," übernimmt und wörtlich aus dieser wie folgt zitiert:

"Zunächst ist zu bedenken, dass eine zwischen zwei Verwaltungsbehörden grenzüberschreitend getroffene Abmachung als solche keine den UFS bzw die Höchstgerichte bindende Wirkung entfalten kann (VwGH 27.8.1991, 90/14/0237; VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116).

Indem der zitierte Erlass aber abschließend ausführt, dieses Einverständnis spiegle die Übung der Vertragsstaaten, dürfte er für sich die völkerrechtliche Relevanz der späteren Übung in Anspruch nehmen. Dies allerdings zu Unrecht. Es ist zwar zutreffend, dass nach Art31 Abs3 litb der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK, BGBl 40/1980) jede spätere Übung (wenngleich nicht per se vorrangig) zu berücksichtigen ist, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (VwGH 3.9.1987, 87/16/0071). Allerdings ergibt sich aus dem Wortlaut der Regel und dem Zusammenhang, dass es sich um eine qualifizierte Art der Übung im nachfolgend dargelegten Sinn handeln muss (Zeilingner, ÖStZ13/2007, 309; Lang, ÖStZ10/2006, 203). Indem der zitierte Erlass aber abschließend ausführt, dieses Einverständnis spiegle die Übung der Vertragsstaaten, dürfte er für sich die völkerrechtliche Relevanz der späteren Übung in Anspruch nehmen. Dies allerdings zu Unrecht. Es ist zwar zutreffend, dass nach Art31 Abs3 litb der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK, BGBl 40 aus 1980,) jede spätere Übung (wenngleich nicht per se vorrangig) zu berücksichtigen ist, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (VwGH 3.9.1987, 87/16/0071). Allerdings ergibt sich aus dem Wortlaut der Regel und dem Zusammenhang, dass es sich um eine qualifizierte Art der Übung im nachfolgend dargelegten Sinn handeln muss (Zeilingner, ÖStZ13/2007, 309; Lang, ÖStZ10/2006, 203).

So muss die Übung die Vertragsstaaten umfassen und einheitlich sein. Die WVK normiert unzweideutig die Relevanz einer solchen Übung, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über die Auslegung hervorgeht.

Die Übung muss zumindest eine gewisse Zeit dauern. Erst dann kann von einer Übung gesprochen werden.

Sie muss gepflogen werden von den hierfür zuständigen Stellen, das sind gegenständlich vor allem die Finanzämter und die (ordentlichen und außerordentlichen) Rechtsmittelbehörden, nicht aber das für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens zuständige BMfF.

Und sie darf nicht dem Wortlaut oder dem Zusammenhang des auszulegenden Vertrages widersprechen. Keinesfalls kann nach der zitierten Norm durch eine übereinstimmende Übung eine Abkommensregelung geändert werden. Eine Vertragsänderung durch Übung ist zwar grundsätzlich möglich, es sind aber dann die allgemeinen Anforderungen des völkerrechtlichen Gewohnheitsrechts zu beachten.

Alle genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor. Dies verdeutlicht bereits das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0128. Auf dieses Erkenntnis wiederum berufen sich eine Reihe von UFS-Entscheidungen (UFS 2.7.2007, RV/2221-W/06, UFS 2.7.2007, RV/2776-W/06, UFS 23.6.2009, RV/0455-F/07, UFS 5.10.2010, RV/2407-W/10, UFS 28.12.2010, RV/0009-F/09, RV/0200-F/10, UFS 28.11.2012, RV/2042-W/12). Das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0128, dessen Vorgeschichte und (mögliche) Folgen sind bzw waren im Übrigen auch dem BMF als Oberbehörde der Finanzämter (und ehemaligen Finanzlandesdirektionen) bekannt und wurden von ihm auch offensichtlich für zutreffend bzw abkommenskonform erachtet. Dies belegt ua eindrucklich die (von den Finanzämtern selbstverständlich befolgte) Verordnung des genannten Ministeriums betreffend Bezüge aus öffentlichen Kassen aus Liechtenstein, BGBl II 192/1997, in der das BMF zur Vermeidung einer im Interpretationskonflikt wurzelnden Doppelbesteuerung die Anrechnung der (aus österreichischer Sicht) abkommenswidrig im Quellenstaat einbehaltenen Steuern anordnete. Dies wird auch untermauert durch den Umstand, dass das BMF die Entscheidung des UFS vom 12.7.2012, RV/0200-F/10, in einem Beschwerdeverfahren vor der Volksanwaltschaft offensichtlich für rechtsrichtig erachtet hat. Hinzu kommt, dass auch der VwGH in mehreren Erkenntnissen Bezug auf seine Grundsatzentscheidung vom 21.3.1996, 94/15/0128, genommen und sie dadurch bekräftigt hat (VwGH 4.11.1998, 93/13/0201, VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080, VwGH 17.10.2007, 2007/13/0088, VwGH 27.1.2011, 2007/15/0151). Bedenkt man nun, dass die höchstgerichtliche Judikatur und die Rechtsmittelentscheidungen nur einen kleinen Bruchteil der in Österreich geübten Praxis darstellen, wird evident, dass der Erlass – jedenfalls aus österreichischer Sicht – keineswegs eine Übung spiegelt, die als einheitlich, dauerhaft, von den die Praxis bestimmenden Behörden tatsächlich geübt und durch Abkommenswortlaut und Regelungszusammenhang gedeckt angesehen werden könnte."Alle genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor. Dies verdeutlicht bereits das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0128. Auf dieses Erkenntnis wiederum berufen sich eine Reihe von UFS-Entscheidungen (UFS 2.7.2007, RV/2221-W/06, UFS 2.7.2007, RV/2776-W/06, UFS 23.6.2009, RV/0455-F/07, UFS 5.10.2010, RV/2407-W/10, UFS 28.12.2010, RV/0009-F/09, RV/0200-F/10, UFS 28.11.2012, RV/2042-W/12). Das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, 94/15/0128, dessen Vorgeschichte und (mögliche) Folgen sind bzw waren im Übrigen auch dem BMF als Oberbehörde der Finanzämter (und ehemaligen Finanzlandesdirektionen) bekannt und wurden von ihm auch offensichtlich für zutreffend bzw abkommenskonform erachtet. Dies belegt ua eindrucklich die (von den Finanzämtern selbstverständlich befolgte) Verordnung des genannten Ministeriums betreffend Bezüge aus öffentlichen Kassen aus Liechtenstein, BGBl römisch zwei 192 aus 1997,, in der das BMF zur Vermeidung einer im Interpretationskonflikt wurzelnden Doppelbesteuerung die Anrechnung der (aus österreichischer Sicht) abkommenswidrig im Quellenstaat einbehaltenen Steuern anordnete. Dies wird auch untermauert durch den Umstand, dass das BMF die Entscheidung des UFS vom 12.7.2012, RV/0200-F/10, in einem Beschwerdeverfahren vor der Volksanwaltschaft offensichtlich für rechtsrichtig erachtet hat. Hinzu kommt, dass auch der VwGH in mehreren Erkenntnissen Bezug auf seine Grundsatzentscheidung vom 21.3.1996, 94/15/0128, genommen und sie dadurch bekräftigt hat (VwGH 4.11.1998, 93/13/0201, VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080, VwGH 17.10.2007, 2007/13/0088, VwGH 27.1.2011, 2007/15/0151). Bedenkt man nun, dass die höchstgerichtliche Judikatur und die Rechtsmittelentscheidungen nur einen kleinen Bruchteil der in Österreich geübten Praxis darstellen, wird evident, dass der Erlass – jedenfalls aus österreichischer Sicht – keineswegs eine Übung spiegelt, die als einheitlich, dauerhaft, von den die Praxis bestimmenden Behörden tatsächlich geübt und durch Abkommenswortlaut und Regelungszusammenhang gedeckt angesehen werden könnte."

3. Der Bundesminister für Finanzen hat die Verordnungsakten betreffend das Zustandekommen der angefochtenen Verordnung vorgelegt und eine Äußerung erstattet.

3.1. Zunächst bezweifelt der Bundesminister für Finanzen die Präjudizialität der angefochtenen Verordnung, weil nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vergütungen für Dienste, die weder gegenüber

dem Staat Liechtenstein noch gegenüber einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen sondern gegenüber einer selbständigen juristischen Person darstellenden liechtensteinischen Stiftung erbracht werden, nicht unter Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein subsumiert werden könnten (unter Hinweis auf VwGH 22.2.1996, 93/15/0199 und 93/15/0200, sowie sinngemäß in Bezug auf einen liechtensteinischen Verein, der gegenüber dem Fürstentum Liechtenstein auf Grund eines Leistungsvertrags Sozialdienstleistungen erbrachte, VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151). Das Bundesfinanzgericht hätte daher unmittelbar zur Anwendung von Art 15 Abs 4 DBA Liechtenstein gelangen können, ohne dass es der ausschließlich auf die Auslegung von Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein bezogenen Verordnung bedurft hätte. Lege man allerdings bei der Prüfung der Präjudizialität einen "großzügigen" Maßstab an und knüpfe man dabei an die Denkmöglichkeit der Anwendung der angefochtenen Bestimmung an, erscheine die Denkmöglichkeit der Anwendung von Art 19 bzw. der dazu gehörigen Verordnung im vorliegenden Fall nicht ausgeschlossen.

3.2. Den im Antrag dargelegten Bedenken tritt der Bundesminister für Finanzen wie folgt entgegen:

3.2.1. Durch die angefochtene Verordnung werde die im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gemäß Art 25 DBA Liechtenstein erzielte beiderseitige Übereinkunft über die Auslegung von Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein umgesetzt. Ziel dieser Verordnung sei die auch die Gerichte bindende Klarstellung, dass Abs 1 entsprechend den internationalen Auslegungsgrundsätzen zu Art 19 des OECD-MA auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen auszulegen sei. Danach sei die in Abs 1 verwendete Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachter Dienste" in der Weise auszulegen, dass es für die Anwendung der Kassenstaatsregel nicht auf die konkrete Tätigkeit der betroffenen Einzelperson, sondern auf die Zugehörigkeit dieser Person zum Bereich der Hoheitsverwaltung eines der beiden Vertragsstaaten ankomme. Die in Abs 2 enthaltene "Erwerbsklausel" sei von dieser Klarstellung unberührt geblieben.

3.2.2. Folge man der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes, dass der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips nicht nur sachbezogen, sondern auch personenbezogen eingeschränkt sei, verbleibe ein weder vom Verwaltungsgerichtshof noch vom Bundesfinanzgericht gelöstes Spannungsverhältnis zu Abs 2. Da es begrifflich ausgeschlossen werden könne, dass Personen, die im Rahmen der Wirtschaftsverwaltung eines Staates tätig seien, hoheitliche Funktionen ausübten, seien keine Fälle denkbar, in denen eine in der Hoheitsverwaltung tätige Person, die das Merkmal der Ausübung öffentlicher Funktionen im engen Sinn nicht erfülle, durch die Anwendung von Abs 2 in sachbezogener Betrachtung wieder in den Geltungsbereich der Kassenstaatsregel zurück geführt werden könne. Da weder der Verwaltungsgerichtshof noch das Bundesfinanzgericht Zweifel daran geäußert hätten, dass die der Hoheitsverwaltung angehörigen Personen, die den personenbezogenen Test in Abs 1 nicht bestehen, nach den Regeln des Art 15 DBA Liechtenstein zu besteuern seien, werde Abs 2 seiner normativen Funktion enthoben, da die entscheidende Abgrenzung zwischen Abs 1 und 2 dann ausschließlich über Abs 1 erfolge.

3.2.3. Durch das vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Interpretationsergebnis wären auch erhebliche Abgrenzungsprobleme innerhalb der Hoheitsverwaltung zu erwarten. Lege man den vom Verwaltungsgerichtshof verwendeten Begriff der "Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse" in dem vom Verwaltungsgerichtshof offenbar tendierten engen Sinn aus, müsste man zum Ergebnis kommen, dass darunter nur jene Personen fallen, die mit Befehls- und Zwangsgewalt ausgestattet seien (in diesem Sinne Loukota in SWI 2014, 45 f.). In diesem Fall wäre der Anwendungsbereich von Abs 1 auf einige wenige Funktionäre innerhalb einer Verwaltungseinheit reduziert und wären beispielsweise rein konzeptiv tätige Personen ohne Approbationsbefugnis von dessen Anwendung ausgeschlossen. Dieser Ausschluss müsste auch für das im Kanzlei- oder Sekretariatsbereich tätige Personal gelten. Erhebliche Abgrenzungsprobleme könnten sich auch bei Personen ergeben, die in einer Doppelfunktion tätig seien und dafür ein einheitliches Entgelt erhielten. In sachlicher Hinsicht erscheine es auch bedenklich, im technischen Bereich der Hoheitsverwaltung tätige Bedienstete vom Anwendungsbereich des Abs 1 auszuschließen, wie dies der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 17. Oktober 2007, 2007/13/0088, in Bezug auf einen EDV-Abteilungsleiter der PVA judiziert habe. In modernen automationsunterstützten Verwaltungen könne der ordnungsgemäße Rechtsvollzug, zB die Erstellung von rechtsrichtigen Bescheiden, nur unter Verwendung einer geeigneten IT-Struktur garantiert werden. Unter dem Gesichtspunkt dieser engen Verzahnung von verwaltungsrechtlicher und technischer Ebene erscheine eine differenzierte steuerliche Behandlung der innerhalb

einer einheitlichen Verwaltungsorganisation im Rahmen der Hoheitsverwaltung tätig werdenden Personen sachlich nicht gerechtfertigt. Dieses Auslegungsverständnis könne zu verfassungsrechtlich bedenklichen Differenzierungen führen.

3.2.4. Die aus dem OECD-MA 1963 in Art19 Abs1 DBA Liechtenstein übernommene Feststellung, dass die zur Anwendung der Kassenstaatsregel führenden Dienste dem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften "in Ausübung öffentlicher Funktionen" erbracht werden müssen, sei im OECD-MA 1977 u.a. wegen der unklaren Abgrenzung gegenüber Abs2 gestrichen worden. Aus dem Kommentar zu Art19 des OECD-MA 1977 werde vielmehr ersichtlich, dass die Mehrheit der Mitgliedstaaten schon damals der Auffassung gewesen sei, dass durch die Streichung dieser Wortfolge eben keine Erweiterung des Anwendungsbereichs von Art19 eintreten sollte, der Ausdruck "in Ausübung öffentlicher Funktionen" auch schon bisher in teleologischer Weise so ausgelegt werden konnte, dass damit nur eine allgemeine Abgrenzung der Hoheitsverwaltung von der Wirtschaftsverwaltung des Staates oder einer seiner Gebietskörperschaften bewirkt werden sollte. Daher erscheine es nicht vertretbar, die Grundsätze der historischen Vertragsinterpretation als Argument für die Gesetzwidrigkeit der Verordnung ins Treffen zu führen. Dafür spreche insbesondere auch der Umstand, dass keine Materialien aus den Verhandlungen zum geltenden DBA vorlägen, in denen die Vertragsparteien ihre Präferenz für eine enge Auslegung der Kassenstaatsregel geäußert hätten.

3.2.5. Zu den Gründen für die Erlassung der angefochtenen Verordnung führt der Bundesminister für Finanzen wörtlich wie folgt aus:

"Das Erfordernis einer rechtsverbindlichen Klarstellung der Auslegungsfrage ergab sich insbesondere aus dem Umstand, dass das in Rede stehende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs keine Bindungswirkung für die liechtensteinische Steuerverwaltung zu erzeugen vermochte und daher mangels freiwilliger Zustimmung der liechtensteinischen Finanzverwaltung zu der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen Auslegungsvariante zu laufenden Steuerkonflikten führen musste. Da eine Abkommensrevision aus diesem Grunde zum damaligen Zeitpunkt nicht opportun und im Lichte der vorstehenden Ausführungen auch nicht zwingend erforderlich erschien, war es im Interesse der Rechtssicherheit und zur Vermeidung von Steuerkonflikten geboten, durch entsprechende andere geeignete Maßnahmen die Auslegung des Abkommens in einer für beide Vertragsparteien einheitlichen Weise unter Berücksichtigung der internationalen Staatenpraxis, zu der sich auch Liechtenstein, ohne OECD-Mitgliedstaat zu sein, bekannt hatte, sicherzustellen. Dies umso mehr, als die für die Auslegung eines Abkommens gem. Art31 Abs1 litb der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) maßgebliche 'Übung der Vertragsstaaten', ungeachtet zahlreicher Einzelfälle, in denen seitens der österreichischen Abgabenbehörden Art19 Abs1 eine weite Auslegung zu Grunde gelegt wurde, vom UFS unter Hinweis auf eine Reihe jüngerer Entscheidungen als nicht mehr ausreichend qualifiziert gewertet wurde, um ihr noch einen Auslegungswert zuzumessen (Loukota in SWI 2014, 50, sowie Berufungsentscheidung UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12, die im Normenprüfungsantrag auszugsweise wiedergegeben wird). Somit wurde das Ziel der Rechtssicherheit und der beiderseitig einheitlichen Abkommensanwendung durch Abschluss einer Konsultationsvereinbarung nach Art25 Abs3 DBA, die im Sinn von Art31 Abs3 lit a WVK als 'spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen' genauso zu berücksichtigen ist wie der Abkommenswortlaut selbst, hergestellt (Erlass vom 18.2.2013, BMF-010221/0009-V/4/2013). Auf Grund der Weigerung einzelner Abgabenbehörden, diese Konsultationsvereinbarung anzuwenden, erschien es jedoch in weiterer Folge unerlässlich, die einheitliche Rechtsanwendung durch Erlassung einer Rechtsverordnung zu gewährleisten. Die Beibehaltung einer von unterschiedlichem Auslegungsverständnis getragenen uneinheitlichen Abkommensanwendung, verbunden mit dem Risiko unbeabsichtigter doppelter Nichtbesteuerung, hätte dem Sinn und Zweck des Abkommens und wohl auch dem völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben widersprochen.

Bei Herstellung des Einvernehmens mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung zur Frage der Auslegung von Art19 DBA wurde auf österreichischer Seite auch auf das österreichisch-amerikanische DBA vom 31.5.1996, BGBl III Nr 6/1998, Bedacht genommen, welches zu einer der vorliegenden Bestimmung des Abkommens mit Liechtenstein wortidenten Bestimmung in Art19 Abs1 dieses Abkommens im Rahmen eines dazu ergangenen Verständigungsprotokolls (Memorandum of Understanding) klarstellend und nicht mit konstitutiver Wirkung, wie aus der verwendeten Wortfolge 'es gilt als vereinbart' unmissverständlich hervor geht, festgestellt hat, dass eine Einrichtung (z.B. eine Botschaft oder ein Konsulat), die öffentliche Funktionen im Sinne des Art19 Abs1 ausübt, durch ihr gesamtes Personal tätig wird. Als Beispiele hierfür wurden das Lenken eines Kraftfahrzeuges oder die Reinigung

des Gebäudes angeführt. Bei Herstellung des Einvernehmens mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung zur Frage der Auslegung von Art19 DBA wurde auf österreichischer Seite auch auf das österreichisch-amerikanische DBA vom 31.5.1996, Bundesgesetzblatt Teil 3, Nr 6 aus 1998,, Bedacht genommen, welches zu einer der vorliegenden Bestimmung des Abkommens mit Liechtenstein wortidenten Bestimmung in Art19 Abs1 dieses Abkommens im Rahmen eines dazu ergangenen Verständigungsprotokolls (Memorandum of Understanding) klarstellend und nicht mit konstitutiver Wirkung, wie aus der verwendeten Wortfolge 'es gilt als vereinbart' unmissverständlich hervor geht, festgestellt hat, dass eine Einrichtung (z.B. eine Botschaft oder ein Konsulat), die öffentliche Funktionen im Sinne des Art19 Abs1 ausübt, durch ihr gesamtes Personal tätig wird. Als Beispiele hierfür wurden das Lenken eines Kraftfahrzeuges oder die Reinigung des Gebäudes angeführt.

Da dem österreichischen Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, er hätte eine auf der Grundlage des im DBA mit den USA verwendeten Wortlauts denkunmögliche Auslegung genehmigt, muss davon ausgegangen werden, dass auch im Verhältnis zu Liechtenstein eine solche Auslegung auf dem Boden der im DBA wortgleich verwendeten Wortfolge nicht denkunmöglich ist. Wenn aber der Wortlaut eines Abkommens zwei Auslegungen zulässt, ist jener der Vorzug einzuräumen, die dem Sinn und Zweck der auszulegenden DBA-Bestimmung gerecht wird, die eine einwandfreie Verfassungskonformität aufweist und die vor allem internationalen Auslegungsstandards entspricht (Loukota in SWI 2014, 48). Nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen erscheinen im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung der o.a. Argumente alle drei Voraussetzungen erfüllt. Durch die auf Grund der Verordnungskompetenz des Bundesministers für Finanzen erlassene Rechtsverordnung sollte der Weg zu einer den internationalen Auslegungsstandards entsprechenden Vertragsauslegung auch gegenüber Liechtenstein geebnet werden und damit auch die Neuorientierung der Rechtsprechung in Sinne dieser Entwicklung ermöglicht werden. Der Bundesminister für Finanzen bestreitet keineswegs das höchstgerichtliche Auslegungsmonopol des Verwaltungsgerichtshofes auf einfachgesetzlicher Ebene, erlaubt sich jedoch darauf hinzuweisen, dass durch die Erlassung der angefochtenen Verordnung eine geänderte Rechtslage entstanden ist, die soweit ersichtlich, bisher noch keine höchstgerichtliche Auslegung erfahren hat. Insofern ist der Abkommenswortlaut im Lichte der historischen Entstehungsgeschichte und insbesondere vor dem Hintergrund und der Genesis der Verordnung einer von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof abweichenden Auslegung zugänglich."

IV. Erwägungenrömisch vier. Erwägungen

1. Zur Zulässigkeit des Antrages

1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw. des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet (vgl. etwa VfSlg 10.640/1985, 12.189/1989, 15.237/1998, 16.245/2001 und 16.927/2003).1.1. Der Verfassungsgerichtshof ist nicht berechtigt, durch seine Präjudizialitätsentscheidung das antragstellende Gericht an eine bestimmte Rechtsauslegung zu binden, weil er damit indirekt der Entscheidung dieses Gerichtes in der Hauptsache vorgreifen würde. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes darf daher ein Antrag iSd Art139 Abs1 Z1 B-VG bzw. des Art140 Abs1 Z1 lita B-VG nur dann wegen mangelnder Präjudizialität zurückgewiesen werden, wenn es offenkundig unrichtig (denkunmöglich) ist, dass die – angefochtene – generelle Norm eine Voraussetzung der Entscheidung des antragstellenden Gerichtes im Anlassfall bildet vergleiche etwa VfSlg 10.640 aus 1985,, 12.189 aus 1989,, 15.237 aus 1998,, 16.245 aus 2001, und 16.927 aus 2003,).

Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre ihre Gesetzmäßigkeit hin zu prüfenden Verordnungsbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Prüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965/1994 mwN, 16.542/2002, 16.911/2003), notwendig so zu ziehen, dass einerseits der verbleibende Verordnungsteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Verordnungsstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden. Die Grenzen der Aufhebung einer auf ihre ihre Gesetzmäßigkeit hin zu prüfenden Verordnungsbestimmung sind, wie der Verfassungsgerichtshof sowohl für von Amts wegen als auch für auf Antrag eingeleitete Prüfungsverfahren schon wiederholt dargelegt hat (VfSlg 13.965 aus 1994, mwN, 16.542 aus 2002,, 16.911 aus 2003,)), notwendig so zu ziehen,

dass einerseits der verbleibende Verordnungsteil nicht einen völlig veränderten Inhalt bekommt und dass andererseits die mit der aufzuhebenden Verordnungsstelle untrennbar zusammenhängenden Bestimmungen auch erfasst werden.

Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Verordnungsprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vgl. zB VfSlg 15.964/2000). Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Verordnungsbestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (vgl. zB VfSlg 19.624/2012). Dieser Grundposition folgend hat der Verfassungsgerichtshof die Rechtsauffassung entwickelt, dass im Verordnungsprüfungsverfahren der Anfechtungsumfang der in Prüfung gezogenen Norm bei sonstiger Unzulässigkeit des Prüfungsantrages nicht zu eng gewählt werden darf (vergleiche zB VfSlg 15.964 aus 2000,). Unter dem Aspekt einer nicht trennbaren Einheit in Prüfung zu ziehender Vorschriften ergibt sich ferner, dass ein Prozesshindernis auch dann vorliegt, wenn es auf Grund der Bindung an den gestellten Antrag zu einer in der Weise isolierten Aufhebung einer Bestimmung käme, dass Schwierigkeiten bezüglich der Anwendbarkeit der im Rechtsbestand verbleibenden Vorschriften entstünden, und zwar in der Weise, dass der Wegfall der angefochtenen (Teile einer) Verordnungsbestimmung den verbleibenden Rest unverständlich oder auch unanwendbar werden ließe. Letzteres liegt dann vor, wenn nicht mehr mit Bestimmtheit beurteilt werden könnte, ob ein der verbliebenen Vorschrift zu unterstellender Fall vorliegt (vergleiche zB VfSlg 19.624 aus 2012,).

1.2. Der Bundesminister für Finanzen bezweifelt in seiner Äußerung die Präjudizialität der angefochtenen Verordnung, weil nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vergütungen für Dienste, die gegenüber einer selbständigen juristischen Person darstellenden liechtensteinischen Stiftung erbracht werden, nicht unter Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein subsumiert werden könnten und daher das Bundesfinanzgericht unmittelbar zur Anwendung der Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 4 DBA Liechtenstein gelangen könne, ohne dass es der Anwendung der Verordnung bedürfte.

1.3. Nach den Ausführungen des antragstellenden Gerichtes erbringe die Steuerpflichtige ihre Dienste als angestellte Geschäftsführerin auf Grundlage eines Dienstvertrages, den sie mit einer Stiftung des öffentlichen Rechts abgeschlossen habe, die Arbeitgeberin der Steuerpflichtigen sei. Trotz Fehlens eines Dienstverhältnisses zwischen der Steuerpflichtigen und dem Staat Liechtenstein geht das antragstellende Gericht davon aus, dass für den zugrunde liegenden Sachverhalt kein Zweifel bestehe, dass die Dienste der Steuerpflichtigen für den Staat oder eine seiner Gebietskörperschaften erbracht würden und es somit bei der Beurteilung des Anlassfalles Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein anzuwenden hätte. Das antragstellende Gericht begründet dies damit, dass die Steuerpflichtige nach dem Gesetz über die Kulturstiftung Liechtenstein in einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis stehe, die Stiftung als solche des öffentlichen Rechts vom Staat mit Imperium und den erforderlichen finanziellen Mitteln ausgestattet werde und einen öffentlichen Auftrag erfülle.

1.4. Eine solche Auslegung des antragstellenden Gerichtes erscheint keinesfalls denkunmöglich: Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein ist nach seinem Wortlaut auch dann anzuwenden, wenn die Vergütung aus einem vom Staat oder von einer seiner Gebietskörperschaften errichteten Sondervermögen für die in diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt wird. Der vom antragstellenden Gericht angeführte Sachverhalt schließt eine solche Subsumtion der Stiftung als Sondervermögen im Sinne des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nicht von vornherein aus.

1.5. Da die Qualifikation einer Stiftung des öffentlichen Rechts als Sondervermögen im Sinne des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nicht denkunmöglich ist und die Verordnung, BGBl II 450/2013, Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein dahingehend konkretisiert, unter welchen Voraussetzungen von Diensten auszugehen ist, die in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht werden, erweist sich der Antrag auf Prüfung der Verordnung als zulässig. 1.5. Da die Qualifikation einer Stiftung des öffentlichen Rechts als Sondervermögen im Sinne des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nicht denkunmöglich ist und die Verordnung, Bundesgesetzblatt Teil 2, 450 aus 2013,, Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein dahingehend konkretisiert, unter welchen Voraussetzungen von Diensten auszugehen ist, die in Ausübung öffentlicher

Funktionen erbracht werden, erweist sich der Antrag auf Prüfung der Verordnung als zulässig.

1.6. Soweit das antragstellende Gericht begehrt, die angefochtene Verordnung zur Gänze als gesetzwidrig aufzuheben, weil ihr alleiniges Ziel die Umschreibung der Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste" sei und dies auch den (einzigen) Kern ihres Inhalts bilde, ist dem antragstellenden Gericht – obgleich es die Gesetzmäßigkeit des §2 der Verordnung ausdrücklich nicht bezweifelt – darin zuzustimmen, dass §2 der Verordnung bei Wegfall nur des §1 der Verordnung für sich genommen keinen eigenständigen normativen Gehalt erhielte. Es verbliebe vielmehr ein unverständlicher Rest der Verordnung, weshalb das antragstellende Gericht zu Recht die Aufhebung der ganzen Verordnung begehrt.

1.7. Im Verfahren hat sich auch sonst nichts ergeben, was am Vorliegen dieser Voraussetzungen zweifeln ließe. Da auch sonst keine Prozesshindernisse hervorgekommen sind, erweist sich der Antrag, die angefochtene Verordnung zur Gänze als gesetzwidrig aufzuheben, als zulässig.

2. In der Sache

2.1. Der Verfassungsgerichtshof ist in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit einer Verordnung gemäß Art139 B-VG auf die Erörterung der geltend gemachten Bedenken beschränkt (vgl. VfSlg 11.580/1987, 14.044/1995, 16.674/2002). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Verordnung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen gesetzwidrig ist (VfSlg 15.644/1999, 17.222/2004). 2.1. Der Verfassungsgerichtshof ist in einem auf Antrag eingeleiteten Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit einer Verordnung gemäß Art139 B-VG auf die Erörterung der geltend gemachten Bedenken beschränkt (vergleiche VfSlg 11.580 aus 1987,, 14.044 aus 1995,, 16.674 aus 2002,). Er hat sohin ausschließlich zu beurteilen, ob die angefochtene Verordnung aus den in der Begründung des Antrages dargelegten Gründen gesetzwidrig ist (VfSlg 15.644 aus 1999,, 17.222 aus 2004,).

2.2. Der Antrag ist begründet.

2.2.1. Das antragstellende Gericht begründet die Gesetzwidrigkeit der angefochtenen Verordnung zusammengefasst damit, dass Art19 Abs1 DBA Liechtenstein voraussetze, dass die konkreten Dienste für den Staat bzw. dessen Gebietskörperschaften "in Ausübung öffentlicher Funktionen" erbracht werden müssen, während §1 der angefochtenen Verordnung normiere, dass Art19 Abs1 DBA Liechtenstein unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Abgabepflichtigen anzuwenden sei. Dies verstoße gegen den "klaren und eindeutigen, mit dem Abkommenspartner paktierten und vom Nationalrat ins innerstaatliche Recht transformierten Abkommenswortlaut" des Art19 Abs1 DBA Liechtenstein und könne zu gleichheitswidrigen Ergebnissen führen.

Die Auslegung der Verordnungsgeberin nehme einem in Art19 Abs1 DBA Liechtenstein umschriebenen Tatbestandsmerkmal seine klare und eindeutige, mit großer Unterscheidungskraft versehene Bedeutung. Hingegen behalte die erst in Art19 Abs2 DBA Liechtenstein umschriebene Erwerbsklausel bei Bedachtnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Bedeutung bei. Wie die Erwerbsklausel in Art19 OECD-MA 1963 verdeutliche auch die mit Liechtenstein in Art19 Abs2 DBA Liechtenstein vereinbarte Erwerbsklausel "gleichsam unterstreichend", dass darunter fallende Einkünfte gleich behandelt werden sollen wie Einkünfte aus privatrechtlichen Dienstverhältnissen. Zudem missachte die Interpretation der Verordnungsgeberin die historischen Materialien, nehme Art19 Abs1 DBA Liechtenstein einen wesentlichen Teil seiner Bedeutung und weite den restriktiven Sinn der Regelung aus. Schließlich bezweifelt das Bundesfinanzgericht die "Tragfähigkeit" der auf Grundlage des Art25 DBA Liechtenstein geführten Konsultationen zwischen den Vertragsstaaten, die die angefochtene Verordnung als eine ihrer Grundlagen anführt.

2.2.2. Vergütungen aus unselbständiger Arbeit, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person bezieht, dürfen nach der Grundregel des Art15 Abs1 DBA Liechtenstein nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Für den Anlassfall, in dem eine in Österreich ansässige Steuerpflichtige in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort im anderen Vertragsstaat hat und sich in der Regel jeden Arbeitstag von ihrem Wohnort aus dorthin begibt, ordnet Art15 Abs4 DBA Liechtenstein das Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates an. Art19 Abs1 DBA Liechtenstein bestimmt vor dem Hintergrund dieser Ausgangslage das Besteuerungsrecht des Kassenstaates für Vergütungen, 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. Für Vergütungen für Dienstleistungen, die mit kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeiten des Vertragsstaates in Zusammenhang stehen, ordnet Art19 Abs2 DBA Liechtenstein an, dass Art15 Anwendung findet.

2.2.3. Die Verteilungsnorm des Art19 Abs1 DBA Liechtenstein bezieht sich somit nach ihrem klaren und eindeutigen Wortlaut auf Vergütungen, die an die natürliche Person für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden. Damit setzt die Regelung für Dienste, die nicht mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit iSd Art19 Abs2 DBA Liechtenstein in Zusammenhang stehen, zweifelsfrei voraus, dass diese in einem qualifizierten Zusammenhang mit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben des Staates oder der Gebietskörperschaft stehen müssen, der in der Ausübung öffentlicher Funktionen besteht.

Damit werden Vergütungen für Dienste, die nicht mit der kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit des Staates in Zusammenhang stehen, nur dann nach Art19 Abs1 DBA Liechtenstein im Kassenstaat besteuert, wenn die Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht werden. Folglich unterliegen Vergütungen für Dienste eines Grenzgängers, die keinen derartigen qualifizierten Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung des Staates oder der Gebietskörperschaft aufweisen, stets der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, und zwar unabhängig davon, ob die Dienste an den Staat im Zusammenhang mit dessen öffentlicher oder gewerblicher Tätigkeit oder an einen anderen Auftraggeber erbracht werden.

Die vom Bundesminister für Finanzen als Verordnungsgeber gegen eine solche Auslegung ins Treffen geführten Schwierigkeiten, Dienste, die in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht werden, von solchen, die diesen qualifizierten Zusammenhang nicht aufweisen, abzugrenzen, rechtfertigen angesichts des klaren Wortlautes der Regelung des Art19 Abs1 DBA Liechtenstein nicht, diese Verteilungsnorm "unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson auf alle Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer eines Vertragsstaates oder einer seiner Gebietskörperschaften" anzuwenden, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben.

Die mit der angefochtenen Verordnung festgelegte Regelung lässt sich auch nicht mit dem System des Art19 DBA Liechtenstein vereinbaren, das auf die jeweils konkret erbrachten Dienste abstellt. Insofern kann dem Bundesminister für Finanzen als Verordnungsgeber nicht gefolgt werden, dass aus der Vorschrift des Art19 Abs2 DBA Liechtenstein keine Anhaltspunkte für eine enge Auslegung des Abs1 leg.cit. gewonnen werden könnten.

Auch kann aus der Streichung des Ausdruckes "in Ausübung öffentlicher Funktionen" im OECD-MA 1977 – entgegen der Auffassung des Bundesministers für Finanzen – keinesfalls abgeleitet werden, dass der Kassenstaatsregelung im DBA Liechtenstein seit jeher ein weites Verständnis beizumessen gewesen wäre, wonach es nur darauf ankäme, ob der Vertragsstaat oder seine Gebietskörperschaften öffentliche Funktionen ausüben.

Mag auch die Streichung dieses Ausdrucks im OECD-MA 1977 zeigen, dass der in Art19 OECD-MA 1963 angelegte enge Anwendungsbereich der Verteilungsnorm in der Staatenpraxis als unbefriedigend empfunden worden ist und mögen auch einzelne Staaten bereits vor dieser Streichung der Vorschrift einen weiten Anwendungsbereich beigemessen haben, so können diese Aspekte – auch unter Bedachtnahme auf die Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung von DBA – entgegen der Auffassung des Bundesministers für Finanzen keinesfalls die Schlussfolgerung stützen, Art19 Abs1 DBA Liechtenstein hätte nach dem Verständnis der Vertragsparteien seit Vertragsabschluss lediglich vorausgesetzt, dass der Staat, für den die Dienste erbracht werden, öffentliche Funktionen ausübe. Die im Jahr 2013 zwischen den zuständigen Verwaltungsbehörden abgeschlossene Konsultationsvereinbarung (vgl. den Erlass BMF 18.2.2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013) lässt einen solchen Rückschluss jedenfalls nicht zu. Mag auch die Streichung dieses Ausdrucks im OECD-MA 1977 zeigen, dass der in Art19 OECD-MA 1963 angelegte enge Anwendungsbereich der Verteilungsnorm in der Staatenpraxis als unbefriedigend empfunden worden ist und mögen auch einzelne Staaten bereits vor dieser Streichung der Vorschrift einen weiten Anwendungsbereich beigemessen haben, so können diese Aspekte – auch unter Bedachtnahme auf die Bedeutung des Kommentars zum OECD-MA für die Auslegung von DBA – entgegen der Auffassung des Bundesministers für Finanzen keinesfalls die Schlussfolgerung stützen, Art19 Abs1 DBA Liechtenstein hätte nach dem Verständnis der Vertragsparteien seit Vertragsabschluss lediglich vorausgesetzt, dass der Staat, für den die Dienste erbracht werden, öffentliche Funktionen ausübe. Die im Jahr 2013 zwischen den zuständigen Verwaltungsbehörden abgeschlossene Konsultationsvereinbarung vergleiche den Erlass BMF 18.2.2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013) lässt einen solchen Rückschluss jedenfalls nicht zu.

Der Bundesminister für Finanzen führt in seiner Stellungnahme schließlich aus, die Erlassung der Verordnung sei

unerlässlich gewesen, um die Durchsetzung der im Jahr 2013 abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung nach Art25 Abs3 DBA Liechtenstein und damit die einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, die der Übung der Vertragsstaaten entsprochen habe. Angesichts der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die eine der behaupteten Übung entsprechende Auslegung ablehnt (vgl. VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151), sowie zahlreicher dem Verwaltungsgerichtshof folgender UFS-Erkenntnisse, vermag der Verfassungsgerichtshof eine solche Übung, nach der Art19 Abs1 DBA Liechtenstein unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen anzuwenden wäre, sofern der Vertragsstaat öffentliche Funktionen ausübe, aber nicht zu erkennen: Von einer im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigenden späteren Übung iSd Art31 Abs3 Wiener Vertragsrechtskonvention (im Folgenden: WVK) kann nämlich nur gesprochen werden, wenn die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden eine einheitliche Auffassung vertreten, die unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten oder von der Rechtsmittelinstanz bestätigt wurde (vgl. dazu auch Lang, ÖStZ2006, 208 f.). Die Frage, ob eine "spätere Übung" iSd Art31 Abs3 WVK die Gesetzmäßigkeit der Verordnung zu begründen vermag, kann daher dahinstehen, da in Anbetracht der vor Abschluss der Konsultationsvereinbarung bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine solche nicht bestanden hat. Der Bundesminister für Finanzen führt in seiner Stellungnahme schließlich aus, die Erlassung der Verordnung sei unerlässlich gewesen, um die Durchsetzung der im Jahr 2013 abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung nach Art25 Abs3 DBA Liechtenstein und damit die einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, die der Übung der Vertragsstaaten entsprochen habe. Angesichts der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die eine der behaupteten Übung entsprechende Auslegung ablehnt (vergleiche VwGH 27.1.2011, 2009/15/0151), sowie zahlreicher dem Verwaltungsgerichtshof folgender UFS-Erkenntnisse, vermag der Verfassungsgerichtshof eine solche Übung, nach der Art19 Abs1 DBA Liechtenstein unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen anzuwenden wäre, sofern der Vertragsstaat öffentliche Funktionen ausübe, aber nicht zu erkennen: Von einer im Rahmen der Vertragsauslegung zu berücksichtigenden späteren Übung iSd Art31 Abs3 Wiener Vertragsrechtskonvention (im Folgenden: WVK) kann nämlich nur gesprochen werden, wenn die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden eine einheitliche Auffassung vertreten, die unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten oder von der Rechtsmittelinstanz bestätigt wurde (vergleiche dazu auch Lang, ÖStZ2006, 208 f.). Die Frage, ob eine "spätere Übung" iSd Art31 Abs3 WVK die Gesetzmäßigkeit der Verordnung zu begründen vermag, kann daher dahinstehen, da in Anbetracht der vor Abschluss der Konsultationsvereinbarung bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine solche nicht bestanden hat.

2.2.4. Aus diesen Gründen erweist sich §1 der angefochtenen Verordnung, wonach Art19 Abs1 DBA Liechtenstein unabhängig von der konkreten Tätigkeit der Einzelperson auf alle Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer anzuwenden ist, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben, und folglich die angefochtene Verordnung zur Gänze als gesetzwidrig.

V. Ergebnisrömisch fünf. Ergebnis

1. Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II 450/2013, ist daher zur Gänze als gesetzwidrig aufzuheben.¹ Die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, Bundesgesetzblatt Teil 2, 450 aus 2013,, ist daher zur Gänze als gesetzwidrig aufzuheben.

2. Die Verpflichtung des Bundesministers für Finanzen zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung erfließt aus Art139 Abs5 erster Satz B-VG und §59 Abs2 VfGG.

3. Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung getroffen werden.

Schlagworte

Doppelbesteuerung, Staatsverträge, VfGH / Präjudizialität, VfGH / Prüfungsumfang

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:2015:V41.2015

Zuletzt aktualisiert am

12.04.2017

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at