

RS Vfgh 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

Rechtssatz

Aufhebung der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl II 450/2013. Aufhebung der Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art19 Abs1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, Bundesgesetzblatt Teil 2, 450 aus 2013,.

Art19 Abs1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein, BGBl 24/1971 idF BGBl III 302/2013 (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 (Beschwerde einer in einem Dienstverhältnis zu einer liechtensteinischen Stiftung öffentlichen Rechts als Geschäftsführerin stehenden Steuerpflichtigen) schließt eine Subsumtion der Stiftung als Sondervermögen iSd Art19 Abs1 DBA Liechtenstein nicht von vornherein aus. Art19 Abs1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Liechtenstein, Bundesgesetzblatt 24 aus 1971, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 3, 302 aus 2013, (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 (Beschwerde einer in einem Dienstverhältnis zu einer liechtensteinischen Stiftung öffentlichen Rechts als Geschäftsführerin stehenden Steuerpflichtigen) schließt eine Subsumtion der Stiftung als Sondervermögen iSd Art19 Abs1 DBA Liechtenstein nicht von vornherein aus.

Da die Qualifikation einer Stiftung des öffentlichen Rechts als Sondervermögen iSd Art19 Abs1 DBA Liechtenstein nicht denkunmöglich ist und die Verordnung, BGBl II 450/2013, Art19 Abs1 DBA Liechtenstein dahingehend konkretisiert, unter welchen Voraussetzungen von Diensten auszugehen ist, die in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht werden, erweist sich der Antrag des Bundesfinanzgerichtes als zulässig. Da die Qualifikation einer Stiftung des öffentlichen Rechts als Sondervermögen iSd Art19 Abs1 DBA Liechtenstein nicht denkunmöglich ist und die Verordnung, Bundesgesetzblatt Teil 2, 450 aus 2013, Art19 Abs1 DBA Liechtenstein dahingehend konkretisiert, unter welchen Voraussetzungen von Diensten auszugehen ist, die in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht werden, erweist sich der Antrag des Bundesfinanzgerichtes als zulässig.

Zulässigkeit des Antrags auf Aufhebung der Verordnung zur Gänze (obgleich das Bundesfinanzgericht die Gesetzmäßigkeit des §2 der Verordnung nicht bezweifelt), da §2 bei Wegfall nur des §1 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.

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 (Grenzgängerregelung). 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.

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.

Auch aus der Streichung des Ausdruckes "in Ausübung öffentlicher Funktionen" im OECD-Musterabkommen 1977 kann nicht 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.

Die Frage, ob eine "spätere Übung" iSd Art31 Abs3 Wiener Vertragsrechtskonvention die Gesetzmäßigkeit der Verordnung zu begründen vermag, kann dahinstehen, da in Anbetracht der vor Abschluss der Konsultationsvereinbarung (nach Art25 Abs3 im Jahr 2013) bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 27.01.2011, 2009/15/0151) eine solche nicht bestanden hat. Die Frage, ob eine "spätere Übung" iSd Art31 Abs3 Wiener Vertragsrechtskonvention die Gesetzmäßigkeit der Verordnung zu begründen vermag, kann dahinstehen, da in Anbetracht der vor Abschluss der Konsultationsvereinbarung (nach Art25 Abs3 im Jahr 2013) bestehenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vergleiche VwGH 27.01.2011, 2009/15/0151) eine solche nicht bestanden hat.

Entscheidungstexte

- V41/2015
Entscheidungstext VfGH Erkenntnis 25.09.2015 V41/2015

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>