

18. Jahrgang / Februar 2025 / Nr. 2

BFG *journal*

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

Linde
www.lindeverlag.at

Interview

Valentin Bendlinger, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

BFG und Höchstgerichte

Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag

BFG und Auslandsbezug

Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein
DBA Dänemark: Einkünfte eines SAS-Piloten
Besteuerung von Aktiensplit und Gratisaktien
Fremdwährungsverluste und Schachtelbeteiligung

Einkommensteuer

Werbungskosten für Mobiliar am Heimarbeitsplatz

COFAG-NoAG

Zinsen für Rückerstattungsbeträge

Die Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein durch das BFG

Michael Lang^{*)}



Art 19 DBA Liechtenstein war Art 19 OECD-MA 1963 nachgebildet. Demnach mussten die Dienste gegenüber dem Staat oder der Gebietskörperschaft „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ erbracht werden, um unter diese Vorschrift fallen zu können. Im Rahmen einer 2016 erfolgten Abkommensrevision wurde diese Voraussetzung – mit Wirkung ab 2015 – gestrichen. Gleichzeitig wurde das DBA – ein 2. Zusatzprotokoll ergänzt, das nähere – im OECD-MA nicht vorgesehene – Regelungen zu Art 19 DBA Liechtenstein enthält. Das BFG hatte über die Auslegung der neuen Fassung des Art 19 DBA Liechtenstein und ihr Zusammenspiel mit dem 2. Zusatzprotokoll zu entscheiden. Das Verwaltungsgericht verneinte die Anwendung des Art 19 und erachtete stattdessen Art 15 DBA Liechtenstein als maßgebend. Die Begründung des BFG verdient eine nähere Analyse.

BFG 21. 1. 2025, RV/1100386/2020; Revision Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein nicht zugelassen.

1. Die Entscheidung des BFG



Am 21. 1. 2025 hatte das BFG über eine Beschwerde der in Österreich ansässigen Geschäftsführerin der Kulturstiftung Liechtenstein gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 zu entscheiden.¹⁾ Die Steuerpflichtige begehrte die Anwendung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein. Nach dieser Vorschrift dürfen „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 diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste gezahlt werden, [...] nur in diesem Staat besteuert werden.“ Liechtenstein als Kassenstaat hätte daher das ausschließliche Besteuerungsrecht.

^{*)} Univ.-Prof. Dr. DD.R. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU Wien. Herrn Lukas Schuster danke ich sehr herzlich für die Unterstützung.

¹⁾ Die Entscheidung ist in der FINDOK (aufgenommen am 29. 1. 2025, Fassung vom 3. 2. 2025) zwar anonymisiert, aufgrund des in der Begründung mehrfach – einmal sogar unter Erwähnung der Fundstelle des Gesetzes im liechtensteinischen Landesgesetzblatt – enthaltenen Hinweises, dass es sich um die Geschäftsführerin des nach dem „LKStG“ errichteten Rechtsträgers handelt, lässt sich jedoch ohne großen Aufwand schließen, dass dieser Rechtsträger die Kulturstiftung Liechtenstein ist. Der Text des „Gesetzes über die Kulturstiftung Liechtenstein“ (LKStG) und die aufgrund des Gesetzes erlassenen Statuten und das Organisationsreglement sind über weite Strecken in der Entscheidung wiedergegeben. Diese Rechtstexte wurden vom BFG teilweise mit elektronischen Hilfsmitteln „geschwärzt“, obwohl sich auch die Statuten und das Organisationsreglement in der aktuellen Fassung auf der Homepage der Kulturstiftung finden. Gerade deshalb lassen sich die meisten der in der Entscheidung unkenntlich gemachten Worte – darunter beispielsweise *****2***** statt „Stiftung“, *****6***** statt „Kulturförderung“ oder *****9***** statt „Stiftungsrat“ – ohne Weiteres entschlüsseln. Die Höhe der Einkünfte der Geschäftsführerin in den Jahren 2015 und 2016 ist hingegen direkt ersichtlich. Die Lesbarkeit des Erkenntnisses leidet unter den zahlreichen „Schwäzungen“ erheblich, ohne dass das mit der Anonymisierung verbundene Ziel erreicht wurde (zu einem anderen Fall von missglückten und ebenfalls überflüssigen „Schwäzungen“ in einer BFG-Entscheidung Lang, Art 15 Abs 1 OECD-MA und Krankheitstage, SWI 2025, 126). Immerhin machte das BFG in diesem Fall nicht von seiner – mitunter äußerst weit verstandenen – Befugnis nach § 23 Abs 3 BFGG Gebrauch, wonach die Veröffentlichung unter bestimmten Voraussetzungen auch ganz unterbleiben kann (zurecht kritisch zu dieser Praxis des BFG Staringer, Akte X – Die geheimen Fälle des Bundesfinanzgerichts, AVR 2021, 12, 12 ff; Staringer, Justice needs to be seen – Nochmals zur Publizität der Rechtsprechung des BFG, ÖStZ 2021, 389, 389 ff).

Das BFG teilte die Auffassung nicht und hielt stattdessen Art 15 DBA Liechtenstein für anwendbar. Der Beschwerdeführerin kam nämlich „keine Aufgabe zu, bei welcher sie mit Entscheidungsgewalt (*Imperium*) ausgestattet ist“. In ihrem Kern lautete die Begründung wie folgt:²⁾ „Mangels Ausübung einer öffentlichen Funktion für den Staat Liechtenstein oder für eine seiner Gebietskörperschaften durch die Beschwerdeführerin liegt somit kein dem Art. 19 DBA Liechtenstein subsumierbarer Tatbestand vor, weswegen das Recht zur Besteuerung seiner aus der in Rede stehenden Tätigkeit erzielten Einkünfte gemäß Art. 15 Abs. 4 DBA Liechtenstein der Republik Österreich zustand.“³⁾

2. Die Ausübung öffentlicher Funktionen

Die in Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein enthaltene Wortfolge, dass die Dienste „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ erbracht werden müssen, war aufgrund einer 2016 erfolgten Abkommensrevision mit Wirkung ab 2015 weggefallen. Dennoch war für das BFG – wie das oben wiedergegebene Zitat zeigt – die Ausübung öffentlicher Funktion weiterhin Anwendungsvoraussetzung. Das BFG fügte noch hinzu: „Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass in Art 19 DBA Liechtenstein die Wortfolge ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘ gestrichen wurde und die Überschrift zu Art 19 DBA Liechtenstein nunmehr ‚Öffentlicher Dienst‘ heißt.“ Warum diese Voraussetzung trotz ihrer Streichung in Art 19 DBA Liechtenstein nach wie vor maßgeblich sein soll, begründete das BFG allerdings nicht.

Die Abkommensrevision 2016 hat eine Vorgeschichte: Aus der Voraussetzung, dass für Zwecke des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein die Dienste „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ erbracht werden müssen, leitete der VwGH ab, dass nur jene Dienstnehmer von der Vorschrift erfasst sind, die „als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden“.⁴⁾ Das BMF setzte sich allerdings über diese Rechtsauffassung des VwGH hinweg und schloss mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung eine Verständigungsvereinbarung ab, die dann durch eine auf Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein gestützte und im BGBl kundgemachte Verordnung umgesetzt wurde:⁵⁾

„§ 1. Art 19 Abs 1 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⁾ BFG 21. 1. 2025, RV/1100386/2020.

³⁾ Der Satz ist – sieht man von der Anpassung von Beschwerdeführer auf Beschwerdeführerin ab (allerdings ist nach wie vor vom Recht zur Besteuerung „seiner“ – statt sprachlich richtig: „ihrer“ – Einkünfte die Rede) – wortwörtlich der Begründung des Erkenntnisses vom 22. 2. 1996, 93/15/0199, entnommen, das allerdings zur früheren und für die Veranlagungszeiträume, über die das BFG zu entscheiden hatte, nicht mehr maßgebenden Rechtslage erging.

⁴⁾ VwGH 21. 3. 1996, 94/15/0128, unter ausdrücklicher Ablehnung der von Raschauer, Vergütungen für Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen, SWI 1993, 79 (79 ff) vertretenen Auffassung, wonach alle Dienste „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ erbracht werden, die nicht „im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden“ (Art 19 Abs 2 DBA Liechtenstein). Zur Verfestigung dieser Rechtsprechung in anderen Fällen näher Lang, Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA, in Spindler/Tipke/Rödder (Hrsg), Steuerzentrierte Rechtsberatung: Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag (2009) 879 (882 ff).

⁵⁾ Verordnung betreffend Art 19 Abs 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens BGBl II 2013/450; vgl dazu Loukota, Das Problem mit den „öffentlichen Funktionen“ im DBA-Recht, SWI 2014, 42 (42 ff); kritisch Kopf, BMF zeigt VwGH, wer das Sagen hat, BFGjournal 2014, 116 (120): „Als Jurist und Staatsbürger, der um den unschätzbaren Wert Bescheid weiß, in einem Rechtsstaat leben zu dürfen, empfinde ich es als äußerst befremdend, mit welcher Respektlosigkeit sich das BMF über höchstgerichtliche Rechtsprechung hinwegsetzt und wie es dadurch den Grundsatz der Gewaltentrennung mit Füßen tritt.“

§ 2. Die Besteuerung der Bezüge von Bediensteten, die unter Art 19 Abs 2 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.“

Diese Verordnung wurde vom VfGH mit Erkenntnis VfSlg 20.005/2015 als gesetzwidrig aufgehoben:⁶⁾ „Die Verteilungsnorm des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein bezieht sich [...] 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 Art 19 Abs 2 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.“ Der VfGH bestätigte im Ergebnis somit die Rechtsprechung des VwGH.

In Reaktion darauf einigten sich die beiden Staaten auf eine Änderung des Abkommens.⁷⁾ Die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ in Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein wurde gestrichen. Die Überschrift zu Art 19 („Öffentliche Funktionen“) wurde durch „Öffentlicher Dienst“ ersetzt. Diese Änderungen fanden „bereits auf Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen, Anwendung.“⁸⁾

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird die Änderung folgendermaßen begründet:⁹⁾ „Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 25. September 2015 (V 41/2015-11) war die Verordnung der Bundesministerin für Finanzen betreffend Art. 19 Abs. 1 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens, BGBl. II Nr. 450/2013, zur Gänze als gesetzwidrig aufzuheben. Da der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten der Verordnung keine Frist bestimmt hat, ist die Aufhebung gemäß Art. 139 Abs. 5 B-VG mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft getreten. Die Auslegung des Verfassungsgerichtshofs widerspricht bestehenden bilateralen Konsultationsvereinbarungen, wonach das Ausüben öffentlicher Funktionen kein Imperium des Amtsinhabers erfordere. Österreich ist entsprechend dem Grundsatz von Treu und Glauben völkerrechtlich an die Beibehaltung des seinerzeitigen Konsultationsergebnisses gebunden. Im Übrigen entspricht diese Auslegung auch der internationalen Anwendungspraxis bei Doppelbesteuerungsabkommen. Der VfGH hat in seinem Erkenntnis dieses Auslegungsergebnis auch nur mit Rücksicht auf den in Artikel 19 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens gewählten Wortlaut, der vom derzeit maßgeblichen Wortlaut des OECD-Musterabkommens abweicht, als vertragsrechtswidrig angesehen. Zur Sanierung der Rechtslage soll in Artikel 19 Abs. 1 des Abkommens

⁶⁾ Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung bereits Kerschner/Marchgraber, Die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH, SWI 2015, 209 (209 ff); zum vorangehenden BFG-Erkenntnis Kopf, BFG beantragt die Aufhebung der zur Kassenstaatsregel im DBA Liechtenstein ergangenen VO des BMF (2015) (81 ff); zur Entscheidung nach Aufhebung der Bestimmung BFG 4. 1. 2016, RV/1100538/2012.

⁷⁾ Jirousek, Revision des DBA Österreich – Liechtenstein, ÖstZ 2016, 652 (652): „Den unmittelbaren Anlass für die Revision des DBA-Liechtenstein gab die Aufhebung der Verordnung des BMF betr Art 19 Abs 1 des DBA-Liechtenstein, BGBl II 2013/450, durch den VfGH. Mit dieser Verordnung wurde im Verhältnis zu Liechtenstein eine der internationalen Auslegungspraxis zu Art 19 OECD-MA entsprechende Konsultationsvereinbarung umgesetzt. Der VfGH hat mit Erkenntnis vom 25. 9. 2015 (V 41/2015-11) diese Verordnung zur Gänze als gesetzwidrig aufgehoben. Damit erschien im Interesse der Rechtskontinuität die Revision des DBA geboten. Das Änderungsprotokoll wurde am 15. 9. 2016 in Wien unterzeichnet.“

⁸⁾ Art III Abs 3 des „Protokoll[s] zur Abänderung des am 5. November 1969 in Vaduz unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des am 29. Jänner 2013 in Vaduz unterzeichneten Protokolls BGBl III 2017/8“.

⁹⁾ EIRRV 1323 BlgNR 25. GP 2.

die Wortfolge ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘ entfallen und die Überschrift nunmehr ‚Öffentlicher Dienst‘ lauten (Artikel I Abs. 3).“

Auch der *„Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein“* macht deutlich, dass die Revision des Abkommens bewirken soll, dass es auf die Ausübung öffentlicher Funktionen nicht mehr ankommen soll:¹⁰⁾ *„Die Reichweite der ‚öffentlichen Funktion‘ wird von der Rechtsprechung in Österreich seit längerem eng gesehen. Nach mehreren höchstgerichtlichen Urteilen sollen insbesondere nur hoheitliche Tätigkeiten wie z.B. das Erlassen von Bescheiden oder Verfügungen als ‚öffentliche Funktionen‘ gelten. Die zuständigen Behörden beider Staaten vertreten seit jeher das gegenseitige zwischenstaatliche Verständnis, dass alle Tätigkeiten für öffentliche Einrichtungen (soweit nicht kaufmännisch oder gewerblich) unter Art. 19 DBA fallen. Dies entspricht auch dem Standard der OECD. Aus Rechtssicherheitsüberlegungen wurde über dieses gegenseitige Verständnis im Jahr 2013 zwischen der liechtensteinischen Steuerverwaltung (STV) und dem österreichischen Bundesministerium für Finanzen (BMF) eine entsprechende bilaterale Verständigungsvereinbarung getroffen. Diese Verständigungsvereinbarung wurde sodann vom BMF durch eine Verordnung in Österreich rechtsverbindlich gemacht. Im September 2015 hat der österreichische Verfassungsgerichtshof (VfGH) diese Verordnung als abkommenswidrig aufgehoben, mit der Begründung, dass deren Wortlaut nicht vom Wortlaut des Abkommens gedeckt ist. Auch wenn die Verordnung zur Umsetzung aufgehoben wurde, ist die Verständigungsvereinbarung zwischen den Vertragsstaaten weiterhin aufrecht. Nach Urteilsverkündung wurden der STV in rascher Folge zahlreiche Fälle gemeldet, in denen entgegen der Verständigungsvereinbarung Mitarbeiter des öffentlichen Dienstes in Liechtenstein kontaktiert wurden, um allenfalls deren Besteuerung in Österreich festzustellen. Die STV hat diese Situation mit dem BMF aufgenommen um dringlich eine Lösung zu finden und den Status quo wieder herzustellen. Aus dem BMF wurde nach ersten informellen Gesprächen gemeldet, dass das Problem nur durch Revidierung des DBA gelöst werden könne.“*

Diese Aussagen verdeutlichen, dass es klares Ziel der Abkommensrevision war, der schon von den zuständigen Behörden beider Staaten in der Verständigungsvereinbarung vertretenen Auffassung zum Durchbruch zu verhelfen. Einzuräumen ist zwar, dass Materialien, die anlässlich der Ratifikation eines völkerrechtlichen Vertrages erstellt werden, nicht zu den in Art 32 WVK angesprochenen *„vorbereitenden Arbeiten“* gehören.¹¹⁾ Deckt sich allerdings der Inhalt der Aussagen, die in beiden Staaten im Rahmen dieser parlamentarischen Verfahren getroffen werden, erscheint es eher gerechtfertigt, auch daraus auf die bereits beim Vertragsabschluss übereinstimmende Auffassung beider Seiten zu schließen.¹²⁾ Selbst wenn man aber diese Dokumente völlig ausklammert, ist schon aus Gründen der zeitlichen Abfolge evident, dass die Revision des Abkommens in Reaktion auf die Entscheidung des VfGH vorgenommen wurde. Sie ist mit dem Ziel erfolgt, der Rechtsprechung des VfGH und des VfGH die Grundlage zu entziehen. Nach der Streichung der Wortfolge *„in Ausübung öffentlicher Funktionen“* soll es gerade auf diese Voraussetzung nicht mehr ankommen.¹³⁾ Der Wortlaut des Art 19 Abs 1 DBA Liechten-

¹⁰⁾ BuA 2016/138.

¹¹⁾ Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuerausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht (1994) 11 (16); vgl aber Weiss de Resende, Supplementary Means of Interpretation and Tax Treaty Interpretation, in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuchl/Spies/Staringer/Szudoczky (Hrsg), Tax Treaty Interpretation in Light of the Vienna Convention on the Law of Treaties (2024) 185 (192).

¹²⁾ Vgl Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz, SWI 2011, 192 (196).

¹³⁾ Weiters Schmidjell-Dommers, Vergütungen einer liechtensteinischen Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht sind nach der Rechtsprechung des VfGH nicht von der Kassenstaatsregel erfasst, SWI 2016, 584 (586); vgl auch nochmals Jirousek, ÖStZ 2016, 652 (652); zu österreichischen DBA, die noch immer

stein trägt nicht mehr die vom BFG vertretene Auffassung, wonach es weiterhin auf die „Ausübung einer öffentlichen Funktion“ ankommen soll.¹⁴⁾

Die Rechtsentwicklung, die ihren vorläufigen Abschluss in der Entscheidung des BFG gefunden hat, erscheint paradox: Das BMF hat sich durch Abschluss einer Verständigungsvereinbarung und Erlassung einer Verordnung bemüht, die Voraussetzung der Ausübung öffentlicher Funktionen bei der Anwendung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein zu beseitigen.¹⁵⁾ Dies ist zurecht am Widerstand der beiden Höchstgerichte gescheitert. Das BMF konnte sich erst mit Hilfe einer Abkommensrevision durchsetzen. Nun – nach der tatsächlichen Abschaffung dieser Voraussetzung – liest das BFG das nicht mehr vorhandene Tatbestandsmerkmal wiederum in das Abkommen hinein.

3. Das Sondervermögen

Das BFG hat sich nicht mit der Frage beschäftigt, ob die Kulturstiftung Liechtenstein als „Sondervermögen“ zu qualifizieren ist. Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein erfasst nämlich nicht nur Vergütungen, die unmittelbar von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften stammen, sondern auch solche, die „aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen [...] gezahlt werden“. Der Ausdruck „Sondervermögen“ ist im DBA nicht definiert.¹⁶⁾ Nach *Dürschmidt* erfasst „der (deutsche) Begriff des ‚Sondervermögens‘ nur rechtlich unselbständige Vermögensbestandteile der Vertragsstaaten bzw seiner Gebietskörperschaften“.¹⁷⁾ Demzufolge würde die Kulturstiftung Liechtenstein nicht als „Sondervermögen“ zu beurteilen sein. Sie ist nach Art 1 LKStG „eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts“, die nach Art 13 Abs 1 LKStG der „Oberaufsicht der Regierung“ untersteht.¹⁸⁾ Allerdings folgt Art 19 DBA Liechtenstein insoweit dem OECD-MA 1963, wo sich für „Sondervermögen“ die Ausdrücke „funds“ in der englischen und „fonds“ in der französischen Sprachfassung finden. Obwohl das DBA Liechtenstein nur in deutscher Sprache abgeschlossen wurde, ist bei der Auslegung dieser Abkommensbestimmung ebenso auf die englische und französische Version des Art 19 Abs 1 OECD-MA 1963 Bedacht zu nehmen.¹⁹⁾ Dies könnte es erleichtern, auch eine selbständige Stiftung des öffentlichen Rechts wie die Kulturstiftung Liechtenstein als „Sondervermögen“ zu betrachten.²⁰⁾ Für diese Auslegung spricht auch folgende Überlegung: Wenn man als „Sondervermögen“ nur rechtlich unselbständige Vermögensbestandteile der Vertragsstaaten oder ihrer Gebietskörperschaften versteht, wäre die Erwähnung des „Sondervermögens“ überflüssig. Denn dann würde ohnehin der Staat oder die Gebietskörperschaft, der oder die das „Sondervermögen“ errichtet hat, die Vergütung zahlen.²¹⁾

auf die „Ausübung öffentlicher Funktionen“ abstellen *Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 19 Rz 51 f.

¹⁴⁾ So schon *Lang*, in *Spindler/Tipke/Rödter* (Hrsg), Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag 879 (884); *Wassermeyer/Drüen in Kaeser/Schwenke/Drüen*, DBA (167. EL 2024) Art 19 Rz 42.

¹⁵⁾ Vgl allerdings *Schmidjell-Dommes*, SWI 2016, 584 (585), derzufolge das BMF darauf abstellte, „ob eine Organisation insgesamt öffentliche Funktionen wahrnimmt“. So auch bereits *Loukota*, SWI 2014, 42 (45 f), der aber einräumt, dass bei diesem Verständnis die Wortfolge „in Ausübung öffentlicher Funktionen“ bedeutungslos wird. Tatsächlich wird weder dem Vertragsstaat noch seinen Gebietskörperschaften abgesprochen werden können, dass sie öffentliche Funktionen ausüben.

¹⁶⁾ Näher *Wassermeyer/Drüen in Kaeser/Schwenke/Drüen*, DBA Art 19 Rz 113.

¹⁷⁾ *Dürschmidt in Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 19 Rz 23; so offenbar auch *Daxkobler/Kerschner*, Vergütungen im öffentlichen Dienst nach Art 19 OECD-MA, SWI 2012, 454 (456 f).

¹⁸⁾ Gesetz von 20. 9. 2007 über die „Kulturstiftung Liechtenstein“ (LKStG), Liechtensteinisches LGBl 2007 Nr 291 (Fundstelle: <https://www.gesetze.li/konso/2007291000>).

¹⁹⁾ Näher *Lang*, Die Bedeutung des UN-Musterabkommens und des UN-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2025, 77 (81).

²⁰⁾ Zu einem weiten Verständnis der englisch- und französischsprachigen Ausdrücke *Dürschmidt in Vogel/Lehner*, DBA⁷ Art 19 Rz 23.

²¹⁾ Vgl auch *Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA Art 19 Rz 23, derzufolge auch „mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Einrichtungen (Körperschaften öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen und Fonds)“ als Sondervermögen qualifizieren.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein zwar „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 [...] gezahlt werden“, erfasst, aber zusätzlich auch noch verlangt, dass es sich um Vergütungen „für die diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste“ handelt. Das Gehalt kann daher zwar aus einem Sondervermögen gezahlt werden, aber es reicht für die Subsumtion unter Art 19 DBA Liechtenstein nicht aus, dass die Dienste bloß für dieses Sondervermögen erbracht werden. Der Empfänger der Leistungen muss der Staat oder eine Gebietskörperschaft selbst sein.²²⁾

Allenfalls könnte überlegt werden, ob die Beschwerdeführerin ihre Dienste deshalb – auch – gegenüber Liechtenstein erbracht hat, weil der Zweck der Kulturstiftung Liechtenstein nach Art 3 Abs 1 LKStG „die Förderung der kulturellen Tätigkeit in Liechtenstein“ ist.²³⁾ Das BFG hat dies verneint und als Empfänger der Dienste nur die öffentlich-rechtliche Stiftung alleine angesehen. Die Rechtsprechung des VwGH stützt diese Beurteilung:

Im Erkenntnis vom 22. 2. 1996, 93/15/0199, kam der Gerichtshof auch zum Ergebnis, dass ein bei der liechtensteinischen „Stiftung für das Alter“ beschäftigter Koch seine Dienste weder gegenüber dem Staat Liechtenstein noch gegenüber einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft, sondern gegenüber diesem eine selbständige juristische Person darstellenden liechtensteinischen Rechtsträger erbracht hat: „Dass die Stiftung mit dem Betrieb des Altersheims, in dem der Beschwerdeführer beschäftigt war, nach Darstellung in der Beschwerde den liechtensteinischen Gemeinden als Träger der Fürsorge obliegende Aufgaben wahrgenommen hat, ändert daran nichts.“

In die gleiche Richtung weist das Erkenntnis des VwGH vom 28. 2. 2011, 2009/15/0151, in dem es um einen Verein für Bewährungshilfe ging:²⁴⁾ „Der Beschwerdeführer ist nach den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde Mitarbeiter (Geschäftsstellenleiter) eines Vereins. Als solcher erbringt er seine Dienste gegenüber dem eine selbständige juristische Person darstellenden Verein und nicht gegenüber dem Staat Liechtenstein oder einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft. Lediglich der Verein erbringt (entsprechend dem zwischen dem Amt für Soziale Dienste des Fürstentums Liechtenstein und dem Verein geschlossenen Leistungsvertrag vom 26. Jänner 2006) Leistungen – im Wege seiner Mitarbeiter – gegenüber dem Staat. Es liegt daher schon deswegen kein dem Art. 19 DBA subsumierbarer Sachverhalt vor ([...]).“

In der zuletzt zitierten Entscheidung arbeitete der VwGH auch die Tatbestandsmerkmale des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein heraus: „1. die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem vom Vertragsstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen; 2. die Erbringung von Diensten für diesen Staat oder die Gebietskörperschaft, und zwar 3. ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘ ([...]).“²⁵⁾

Die dritte Voraussetzung ist durch die Abkommensrevision weggefallen. Die ersten beiden sind noch immer relevant. Selbst wenn die Kulturstiftung Liechtenstein als „Sondervermögen“ qualifiziert, scheitert die Subsumtion unter Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein am zweitgenannten Tatbestandsmerkmal.

²²⁾ Vgl. *Jirousek*, Ist die Verordnung zu Art 19 DBA Liechtenstein gesetzwidrig? SWI 2015, 254 (255).

²³⁾ Ähnlich *Daxkobler/Kerschner*, SWI 2012, 454 (458) in kritischer Auseinandersetzung mit dem Erkenntnis des VwGH vom 27. 1. 2011, 2007/13/0080.

²⁴⁾ Vgl. *Schmidjell-Dommes*, BFG setzt Entscheidung über eine Beschwerde bei gleichzeitigem Verständigungsverfahren nicht aus, SWI 2019, 53 (54).

²⁵⁾ Vgl. weiters auch VwGH 16. 12. 2015, 2013/15/0200.

4. Das 2. Zusatzprotokoll

Die Abkommensrevision 2016 hat aber auch noch eine weitere, hier relevante Änderung gebracht: Das DBA ist um ein 2. Zusatzprotokoll ergänzt worden.²⁶⁾ Diese für Art 19 DBA Liechtenstein maßgebenden Regelungen haben folgenden Wortlaut:

„1. Es besteht Einvernehmen darüber, dass ein Staat, eine seiner Gebietskörperschaften, eine seiner Botschaften und eines seiner Konsulate bei der Ausübung der öffentlichen Dienste im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 durch sein oder ihr gesamtes Personal tätig wird, ohne dass es auf die jeweilige Tätigkeit der einzelnen Person ankommt.

2. Es besteht Einvernehmen darüber, dass die Liechtensteinische Alters- und Hinterlassenenversicherung sowie Vorsorgeeinrichtungen gemäß dem Gesetz über die betriebliche Personalvorsorge des Staates (SBPVG) als Sondervermögen im Sinne des Artikels 19 Absatz 1 gelten.

3. Es besteht Einvernehmen darüber, dass Artikel 19 Absatz 1 für folgende liechtensteinische Institutionen jedenfalls Anwendung findet:

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

Artikel 19 Absatz 2 bleibt hiervon unberührt.“

Die Regelungen führen zu einer Reihe von Auslegungsfragen: Unklar ist, warum in Z 1 gesondert erwähnt wird, dass es in den von dieser Vorschrift erfassten Konstellationen nicht *„auf die jeweilige Tätigkeit der einzelnen Person ankommt“*. Die Streichung der Wortfolge *„in Ausübung öffentlicher Funktionen“* in Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein selbst soll ja bereits der früheren Rechtsprechung des VfGH und des VfGH die Grundlage entziehen und verhindern, dass die Vorschrift weiterhin nur auf Dienstnehmer anwendbar ist, die *„als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden“*.²⁷⁾ Z 1 des 2. Zusatzprotokolls verwendet zwar andere Formulierungen, soll aber offenbar dieselben Wirkungen entfalten. Eine der beiden Änderungen erweist sich damit als entbehrlich. Z 1 des 2. Schlussprotokolls erwähnt aber nicht bloß den *„Staat“* und *„seine[r] Gebietskörperschaften“*, sondern auch *„seine[r] Botschaften und [...] seine[r] Konsulate“*. Wer seine Dienste gegenüber einer Botschaft oder einem Konsulat erbringt, tut dies wohl auch gegenüber dem Staat selbst. Diese an sich unnötige Verdopplung in dieser Vorschrift ist nicht einsichtig. Wer versuchen will, die gesonderte Erwähnung von Botschaft und Konsulat nicht als überflüssig zu betrachten, müsste dem Ausdruck *„Staat“* einen engeren – Botschaften und Konsulate ausschließenden – Inhalt beimessen, was aber wenig Sinn macht. Ein derartig reduziertes Verständnis des Ausdrucks *„Staat“* könnte zudem auch auf Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein selbst zurückwirken, wo ebenfalls der Ausdruck *„Staat“* verwendet wird. Z 1 des 2. Zusatzprotokolls belastet auf diese Weise die Auslegung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein mit Unsicherheiten. In der Entscheidung des BFG spielte Z 1 des 2. Zusatzprotokolls keine Rolle.

²⁶⁾ Protokoll zur Abänderung des am 5. 11. 1969 in Vaduz unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des am 29. 1. 2013 in Vaduz unterzeichneten Protokolls BGBl III 2017/8. Nach Art III Abs 2 Abkommensrevision 2016 findet das 2. Zusatzprotokoll bereits auf Steuerjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. 1. 2015 beginnen. Diese Rückwirkung wurde vereinbart, um nach der Aufhebung von BGBl II 2013/450 mit Ablauf des 28. 10. 2015 einen unterjährigen Wirksamkeitsbeginn und einen mehrfachen Wechsel des Steuerrechts zu vermeiden.

²⁷⁾ VfGH 21. 3. 1996, 94/15/0128.

Das Verwaltungsgericht betrachtete offenbar diese Vorschrift als normativ bedeutungslos.

Das BFG beschäftigte sich hingegen mit Z 3 des 2. Zusatzprotokolls: *„Dem Einwand in der Beschwerdeschrift, wonach die Wortfolge ‘jedenfalls’ im 2. Zusatzprotokoll keine erschöpfende, sondern lediglich eine demonstrative Aufzählung darstellt, darf wie folgt entgegnet werden: Bei der entsprechenden Passage des 2. Zusatzprotokolls handelt es sich lediglich um eine Klarstellung. Zudem sind Anwendungsbereiche und Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen eng auszulegen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Vertragsparteien für die im 2. Zusatzprotokoll genannten Organisationen festhalten wollten, dass diese in den Anwendungsbereich des Art 19 DBA Liechtenstein fallen sollen. Wäre es Wille der Vertragsparteien gewesen, die [Kulturstiftung Liechtenstein] namentlich in das 2. Zusatzprotokoll aufzunehmen, so wäre dies seitens der Vertragsparteien auch erfolgt.“*

Die vom BFG vertretene These, die Z 3 des 2. Zusatzprotokolls wäre eine bloße „Klarstellung“ und damit letztlich ohne selbständige normative Bedeutung, ist nicht gut abgesichert: Die Bedeutung des Wortes „jedenfalls“ ist keineswegs so eindeutig, wie es das BFG darstellt. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, diesen Ausdruck auf Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein selbst zu beziehen und Z 3 des 2. Zusatzprotokolls so zu verstehen, dass die Vorschrift den Anwendungsbereich um die dort genannten Rechtsträger – und nur um diese – erweitert oder eben klarstellt, dass diese ohnehin darunterfallen. Naheliegender ist allerdings, aus dieser Formulierung doch auf eine beispielhafte Aufzählung zu schließen.

Die zuletzt genannte Deutung findet ihre Bestätigung in den – allerdings aus den bereits genannten Gründen für die Auslegung nicht maßgebenden – liechtensteinischen Gesetzesmaterialien:²⁸⁾ *„Sodann wird ausdrücklich festgehalten, dass jedenfalls folgende Institutionen unter Art. 19 Abs. 1 fallen: die Finanzmarktaufsicht (FMA), die Universität Liechtenstein sowie der liechtensteinischen Sozialversicherungsträger (AHV, IV, FAK und Stiftung Personalvorsorge Liechtenstein). Die Qualifikation allfälliger weiterer liechtensteinischer Institutionen wurde von österreichischer Seite nicht gewünscht und soll im Rahmen von Verständigungsgesprächen im Einzelfall diskutiert werden. Aufgrund vorhandener Rechtsprechung ist zu erwarten, dass Österreich dabei eine restriktive Position einnehmen wird. Diese schließt eine Reihe von aus liechtensteinischer Sicht öffentlich-rechtlichen Institutionen aus, bspw. weil diese gewerbliche Einkünfte im Sinne des Art. 19 Abs. 2 erzielen und somit nicht unter die Kassenstaatsregelung fallen.“* Die Schilderung dieses Hintergrunds lässt vermuten, dass die Verwendung des Ausdrucks „jedenfalls“ ein Kompromiss war: Die Aufzählung soll zwar nicht abschließend sein, aber auch keine näheren Hinweise enthalten, welche Rechtsträger noch erfasst sind. Die genannten Gründe für die befürchtete restriktive Haltung der „österreichischen Seite“ sind allerdings nicht überzeugend: Für die Auslegung der neuen Vorschriften kann die frühere Rechtsprechung, der durch die Änderung des DBA gerade die Grundlage entzogen werden soll, keine Bedeutung haben. Soweit hingegen ein Rechtsträger „gewerbliche Einkünfte im Sinne des Art. 19 Abs. 2“ erzielt, kann er aufgrund des letzten Satzes des 2. Zusatzprotokolls („Artikel 19 Absatz 2 bleibt hiervon unberührt.“) ohnehin nicht erfasst sein. Vor allem aber hängt der Anwendungsbereich des Abkommens nicht vom Ergebnis von Verständigungsgesprächen ab. Vielmehr muss jeder Rechtsanwender in jedem Einzelfall beurteilen, welche Rechtsfolgen sich aus den Abkommensvorschriften

²⁸⁾ Bericht und Antrag der Regierung an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend das Protokoll zur Abänderung des am 5. 11. 1969 in Vaduz unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des am 29. 1. 2013 in Vaduz unterzeichneten Protokolls (BuA 2016/183) 7 f.

ergeben. Um der Z 3 des 2. Zusatzprotokolls über die angeführten Beispielsfälle hinaus Bedeutung beizumessen, bedürfte es keiner Zustimmung des BMF.

Der vom BFG als zusätzliche Begründung für die gegenteilige Auffassung angeführte Satz, dass „Anwendungsbereiche und Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen eng auszulegen“ sind, lässt den Leser ratlos zurück. Das BFG gibt keinen Hinweis, worauf es diese höchst fragwürdige methodische Prämisse stützt. Sollte dahinter die Vorstellung stehen, dass Ausnahmenvorschriften generell eng auszulegen sind, handelt es sich hierbei um eine These, die aus der Steinzeit der Methodenlehre stammt und längst widerlegt ist:²⁹⁾ Welchen Anwendungsbereich eine Vorschrift hat, und ob dieser eher weit oder eng ist, lässt sich niemals für einen bestimmten Rechtsbereich oder Typus von Norm allgemein sagen. Vielmehr ist dies durch Interpretation jeder Bestimmung gesondert zu ermitteln.

Die Frage, ob die Liste der in der Z 3 genannten Rechtsträger beispielhaft zu verstehen ist, hat dann Bedeutung, wenn die Rechtsfolge dieser Vorschrift darin besteht, dass alle unter sie fallenden öffentlich-rechtlichen Institutionen für Zwecke des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein mit dem Staat und seinen Gebietskörperschaften gleichgestellt sind. Bewirkt die „Anwendung“ des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein, dass sie bloß als „Sondervermögen“ gelten, würde dies nicht ausreichen. Wenn nämlich Dienste gegenüber Sondervermögen – und nicht gegenüber dem Staat oder einer Gebietskörperschaft – erbracht werden, löst dies nicht die Subsumtion unter Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein aus. Während Z 3 des 2. Zusatzprotokolls von der Anwendung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein spricht, ordnet die Z 2 explizit an, dass die dort erwähnten Rechtsträger nur als Sondervermögen gelten. Dies spricht dafür, dass die Einordnung unter die Z 3 dazu führt, dass die Dienste gegenüber dem Staat oder einer Gebietskörperschaft als erbracht gelten. Z 2 des 2. Zusatzprotokolls erweist sich hingegen in jedem Fall als überflüssig: Alle dort genannten Rechtsträger sind auch von Z 3 explizit erfasst. Gleichgültig, ob man aus Z 3 ableitet, dass alle unter diese Vorschrift fallenden Rechtsträger dem Staat und seinen Gebietskörperschaften gleichgestellt sind oder sie nur als Sondervermögen gelten, deckt Z 3 den gesamten Anwendungsbereich der Z 2 ab.

Wenn man der Auffassung folgt, dass alle unter Z 3 des 2. Zusatzprotokolls fallenden Rechtsträger für Zwecke des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein dem Staat oder einer Gebietskörperschaft gleichgestellt sind, ist die Frage entscheidend, ob die in der Z 3 genannten Rechtsträger beispielhaft oder abschließend genannt sind. Das BFG kann man zwar für die dürftige Begründung kritisieren, warum die Aufzählung abschließend zu verstehen wäre. Umgekehrt lassen sich aber auch kaum Kriterien dafür finden, welche anderen öffentlich-rechtlichen Institutionen in Betracht kommen, wenn man – anders als das BFG – die Liste nicht als erschöpfend betrachtet. Naheliegender wäre es daher gewesen, in dieser Konstellation die auf der Hand liegenden Bedenken, ob die Vorschrift hinreichend determiniert ist, an den VfGH heranzutragen.

Wiederum zeigt sich: DBA-Vorschriften, die vom OECD-MA abweichen, werfen oft schwierige und kaum zu lösende Auslegungsfragen auf. Geht es um eine dem OECD-MA nachgebildete Vorschrift, kann für deren Interpretation auf die zum Zeitpunkt des Abkommensabschlusses vorliegende Fassung des OECD-Kommentars sowie auf Schrifttum und Rechtsprechung aus aller Welt zu gleichlautenden Bestimmungen zurückgegriffen werden. Zu bilateralen Sonderregelungen gibt es all das im Regelfall nicht. Bevor

²⁹⁾ Dazu bereits *Ruppe*, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff; *Stoll*, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104 ff; *Lang*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75. Gelegentlich fällt aber selbst der EuGH noch in längst überholte Begründungsformeln: Vgl zuletzt zB EuGH 19. 12. 2024, C-601/23, *Credit Suisse Securities (Europe) Ltd gegen Diputación Foral de Bizkaia*, Rz 51: „Diese Bestimmung ist als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen.“

sich die OECD entschließt, das OECD-MA zu ändern oder um eine weitere Regelung zu ergänzen, werden diese Vorschläge von zahlreichen Experten der OECD und all ihrer Mitgliedsstaaten auf die aus ihnen ergebenden rechtlichen Konsequenzen geprüft. Viele dabei auftretende Fragen lassen sich schon im Vorfeld klären. Die breite Diskussion führt zu besseren Formulierungen. Entsteht hingegen bei DBA-Verhandlungen der Wunsch, vom OECD-MA abzuweichen, beschränkt sich der Kreis der befassten Experten auf die Mitglieder der beiden Verhandlungsteams. Diese müssen dann – gelegentlich auch kurzfristig – eine gerade erzielte Übereinkunft in Worte fassen. Nach wie vor bestehende Auffassungsunterschiede werden mitunter mit Hilfe dilatorischer Formelkompromisse überspielt: Die beiden Teams einigen sich auf bewusst schwammige oder mehrdeutige Formulierungen, in denen sich vordergründig jede Seite finden kann, um die eigentliche Entscheidung zu verschieben und sie damit den Rechtsanwendern zu überlassen.

Wenn aber schon die DBA-Verhandler keine befriedigenden Lösungen erzielen konnten, gelingt dies oft – wie beispielsweise das vorliegende Erkenntnis des BFG zeigt – auch zu einem späteren Zeitpunkt den Gerichten nicht. Das 2. Zusatzprotokoll zum DBA Liechtenstein bietet reiches Anschauungsmaterial dafür, wie problematisch bilaterale Sonderregelungen sein können. Aus all dies Gründen sollten Abweichungen vom OECD-MA möglichst vermieden werden.



Auf den Punkt gebracht

Das BFG versagt die Anwendung des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein mangels „Ausübung öffentlicher Funktionen“ durch die Geschäftsführerin der Kulturstiftung Liechtenstein, obwohl diese Voraussetzung für den maßgebenden Zeitraum bereits durch die Abkommensrevision 2016 beseitigt war. Art 19 Abs 1 des DBA verlangt aber auch, dass die Dienste dem Staat oder einer Gebietskörperschaft, nicht aber bloß einem Sondervermögen gegenüber erbracht werden. Dieses Erfordernis erscheint tatsächlich nicht erfüllt.

Ob allerdings die im durch dieselbe Abkommensrevision geschaffenen 2. Zusatzprotokoll enthaltenen Vorschriften nicht doch auch Auswirkungen auf die Lösung dieses Falles haben, ist keineswegs so klar, wie das BFG meint. Zu den durch die Abkommensrevision 2016 ausgelösten Interpretationsfragen gibt es jedenfalls noch keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Der Ausschluss der ordentlichen Revision überrascht daher.

Prozesskosten als Werbungskosten

Entscheidung: BFG 7. 1. 2025, RV/6100121/2024; Revision nicht zugelassen.

Norm: § 16 EStG 1988.

Wenn aufgrund einer Falschangabe im Antragsformular die Versicherungsgesellschaft vom Versicherungsvertrag (hier Rechtsschutzversicherung) zurücktritt, liegt die Ursache für die Prozesskosten des Gerichtsverfahrens betreffend die Rechtmäßigkeit des Vertragsrücktritts nicht in der beruflichen Tätigkeit des Versicherungsnehmers, sondern in der Falschangabe im Antragsformular.

Mangels Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stellen die Prozesskosten in der Folge keine Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 dar.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!

Jubiläumsrabatt – 25 % Rabatt auf Ihr Abo 2025!

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

Interview

Expertinnen und Experten am Wort

Umfassender Überblick

Die wichtigsten BFG-Entscheidungen

Höchstgerichte & Auslandsbezug

BFG im (inter)nationalen Kontext



shop.lindeverlag.at/bfg-journal



BFGjournal – Jahresabonnement 2025

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/bfg-journal
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 181,70** (statt € 242,30)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. 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 Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/bfg-journal