



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des XY, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 und Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen für 2013 und Folgejahre entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Österreich ansässige Berufungsführer ist bei der Gemeinde A in Liechtenstein als Jugendarbeiter angestellt. Die daraus resultierenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden vom Finanzamt bis einschließlich 2011 – in Übereinstimmung auch mit einer vom Finanzamt zur Vorlage bei den Zollstellen ausgestellten Bestätigung – als unter [Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) fallend gewertet und infolgedessen in Österreich nicht der Besteuerung unterzogen.

Nach Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 hat der Berufungsführer mit Schreiben vom 20. April 2013 mitgeteilt, dass er dieser Aufforderung nicht nachkommen könne, da er in Österreich keine Einkünfte erziele und die Einkünfte aus der Tätigkeit in Liechtenstein nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein zu besteuern seien.

Auf weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 15. Mai 2013 hat der Berufungsführer der Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung neuerlich nicht entsprochen und zum Nachweis seiner Angaben eine Bestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung, dass die Einkünfte nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein steuerpflichtig sind, eine Bestätigung der Gemeinde A, dass der Jugendtreff über keine Gewerbebewilligung verfügt und nicht im Gewerberegister eingetragen ist, sowie ein Schreiben der Gemeinde A vom 24. Mai 2013 vorgelegt, in dem auszugsweise folgendes ausgeführt wurde:

"Herr X führt den geschützten Titel Diplomsozialarbeiter und ist zur fachspezifischen Ausübung der Berufstätigkeit auf dem Gebiet der Sozialarbeit befähigt. Seine Tätigkeit in der Gemeinde A und im Staat Liechtenstein ist ein multifunktionales Handlungsfeld im Kontext von Jugendarbeit, Bildungsarbeit, Gemeinwesenarbeit, Kulturarbeit, sozialer Arbeit, Präventionsarbeit, Vernetzungsarbeit und Jugendberatung.

Herr X ist Mitglied des Führungsteams der Gemeindeverwaltung und Vorgesetzter von drei Mitarbeiterinnen. Er ist laut Stellenbeschreibung mit allen Rechten und Pflichten ausgestattet, um nach dem Gemeindeleitbild für die Einwohnerschaft in der Jugendarbeit öffentlich tätig zu sein. Er besitzt die entsprechenden Weisungsbefugnisse zur Durchsetzung von Maßnahmen.

Als Fachperson ist Herr X Berater der politischen Führungsorgane in jugendspezifischen Fragen und er ist im Sinne des Art. 95 des Kinder- und Jugendgesetzes (KJG) Interessensvertreter für Kinder und Jugendliche in der Gemeinde A.

In seiner Tätigkeit als Jugendberater stellt Herr X einen sozialen Hilfsdienstleister mit Verschwiegenheitspflicht nach Art. 86 des KJG dar. Sein Büro und seine Diensträumlichkeiten im Verwaltungsgebäude dienen dabei als öffentliche, unmittelbare und niederschwellige Anlaufstelle für Kinder, Jugendliche, deren Angehörige und Betroffene.

Nach Art. 75 (Kontroll- und Überwachungsorgane) des KJG ist Herr X in Zusammenwirken mit der Landespolizei, dem Amt für Soziale Dienste und anderen mit Kinder- und Jugendschutzfragen befassten Behörden für die Kontrolle und Überwachung der Einhaltung der Kinder- und Jugendschutzbestimmungen in der Gemeinde A zuständig.

Entsprechend den Art. 77 bis 83 des KJG (IV. Kinder- und Jugendförderung) verwaltet Herr X Fördermittel für gemeindebezogene Initiativen, Angebote, Einrichtungen und Anlagen gemäß Art. 79 Abs. 1 Bst. a bis g. Er ist berechtigt Aufträge, Rechnungen, Dokumente und allgemeine Korrespondenz im Namen der Gemeindeverwaltung zu zeichnen.

Herr X obliegt die Vernetzungs- und Zusammenarbeit mit den Behörden und den Fachinstitutionen des Landes sowie die Mitwirkung in Gremien und Fachkommissionen im Namen der Gemeinde A.

Im Bereich Publikationen für die Jugendarbeit leistet Herr X Imagepflege, das öffentliche Berichtswesen und die Informationsbereitstellung in öffentlichen Medien.

Wir halten fest, dass Herr X eine öffentliche Einrichtung der Gemeinde A, genannt Offene Jugendarbeit A, leitet. Sie wird primär und stationär in den Räumen des Jugendtreffs abc im Gemeindezentrum angeboten. Der Jugendtreff ist allen Zielgruppen, Interessierten und Betroffenen frei zugänglich. Der Besuch ist freiwillig. Die Teilnahme an der Freizeitanimation und die Spielangebote sind kostenlos. Die Bereitstellung der Räume sowie deren Unterhalt und die Finanzierung der Offenen Jugendarbeit werden durch Gemeindemittel getragen. Der Jugendtreff abc ist keiner Gewerbeordnung unterstellt. Das Grundprinzip eines Gewerbes, die Gewinnerzielung, ist durch das Konzept und durch das Gemeindereglement ausgeschlossen. Der Jugendtreff ist nach den Artikeln 77 bis 83 des KJG eine soziale Jugendfördereinrichtung der Gemeindeverwaltung und keinesfalls ein Betrieb gewerblicher bzw. kaufmännischer Art.

Die Einkünfte, die Herr X als Dienstnehmer bei der Gemeindeverwaltung A erzielt, werden nach Art. 19 Abs. 1 (öffentliche Funktionen) des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Liechtenstein und Österreich (LGBI Nr. 37/1970) in Liechtenstein besteuert."

Mit Bescheid vom 19. Juni 2013 hat das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2012 festgesetzt, wobei die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden. Begründend wurde ausgeführt:

"Aufgrund [Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#) findet die Regel, dass Bezüge aus öffentlichen Kassen nur im Schuldnerstaat zu besteuern sind, keine Anwendung, wenn es sich nicht um Vergütungen für die Ausübung einer öffentlichen Funktion, sondern um Vergütungen für Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder seiner Gebietskörperschaften handelt. Für solche Vergütungen findet die Grenzgängerbestimmung Anwendung ([Art. 15 Abs. 4 DBA FL](#)), sodass die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat erfolgt. Mit Liechtenstein wurde vereinbart, dass für die Beurteilung, ob eine hoheitliche oder kaufmännisch-gewerbliche Tätigkeit vorliegt, aus österreichischer Sicht die österreichische Rechtslage maßgebend ist. Die Betreuung von Jugendlichen im Rahmen eines Jugendtreffs (Freizeitanlage) oder eines Jugendbüros stellt (ungeachtet dessen, dass die Bezahlung unmittelbar durch die Gemeinde erfolgt) eine Tätigkeit im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit der Gemeinde dar und erfolgt nicht in Ausübung einer öffentlichen Funktion. Die entsprechenden Bezüge sind daher in Österreich steuerlich zu erfassen."

Gleichzeitig erging ein Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 2013 und Folgejahre.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid wurde unter Einschluss der oben angeführten Bestätigungen und Schriftsätze Berufung erhoben und die Aufhebung der Bescheide beantragt.

Das Finanzamt habe am 5. November 2002 und am 17. April 2012 in Kenntnis aller Dokumente und nach Prüfung der rechtlichen Grundlagen bestätigt, dass seine Einkünfte in Österreich nicht zu besteuern seien. Er sei vom Finanzamt angewiesen worden, diese Bestätigung bei sich zu führen und sie bei Verlangen den Zoll- und Finanzbehörden vorzulegen. Es sei somit eindeutig bewiesen, dass der Vorstand des Finanzamtes seine Einkünfte als nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein steuerlich nicht zu erfassen deklariert habe. Das Finanzamt habe bis zum 31. Dezember 2012 weder Einwände bekannt gegeben, noch habe es ihn, seine Arbeitgeberin oder den Staat Liechtenstein über eine Veränderung in der Steuerbehandlung informiert. Die angefochtenen Bescheide widersprächen der von Österreich und Liechtenstein gemeinsam geprüften und vollzogenen Rechtslage.

Die Gemeindeverwaltung A sei als Körperschaft des Staates Liechtenstein in der Exekution des Kinder- und Jugendgesetzes hoheitlich und öffentlich tätig. Diese hoheitliche und öffentliche Tätigkeit werde ihm als Leiter der Verwaltungsabteilung Offene Jugendarbeit direkt übertragen. Im Schreiben der Gemeinde vom 5. Juni 2013 werde die öffentliche und hoheitli-

che Tätigkeit seiner Arbeitgeberin und seiner Person bestätigt. Das Finanzamt habe dies nicht berücksichtigt und auch nicht dazu Stellung genommen und damit die Pflicht der Beweisprüfung und der Beweiswürdigung verletzt.

Mit der Bestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung sei bewiesen, dass zwischen Österreich und Liechtenstein Rechtssicherheit in Bezug auf die Steuerhoheit über seine Person bestanden habe. Die Steuerbescheide stünden damit in ganzem Umfang im Widerspruch zur bestätigten und vollzogenen Rechtslage.

Das Doppelbesteuerungsabkommen sei ein bilateralen Vertrag und setze als Grundlage voraus, dass alle Voraussetzungen eines Vertragsstaates dem anderen Staat bekannt gemacht würden. Die Vertragsstaaten seien übereingekommen, im Sinne einer Anwendbarkeit des Abkommens die gesetzlichen Bestimmungen und vor allem die Definitionen von Tätigkeiten des anderen Vertragsstaates zu akzeptieren. Das Abkommen nenne in Art. 19 DBA-Liechtenstein (Öffentliche Funktionen) keine Berufsgruppen oder Professionen. Es würden auch keine Namensbegriffe für Betriebe oder Betriebsstätten eines Handlungsfeldes genannt. Es sei daher nicht legitim einen Begriff wie "Betreuung von Jugendlichen" oder "Freizeitanlage" als Grundlage oder Beweis für eine Besteuerung zu verwenden. Vielmehr seien die Beweismittel für eine eindeutige Definition der Tätigkeit in einem Vertragsstaat zu würdigen. Das Finanzamt sei verpflichtet, die Dokumente des Staates Liechtensteins und seiner Körperschaften anzuerkennen.

Der Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 18. Februar 2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013, spiegle die Übung der Vertragsstaaten. In den letzten zehn Jahren sei er als Verwaltungsangestellter nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein behandelt worden. Aus dem Erlass lasse sich klar ableiten, dass weder die Berufsbezeichnung noch der Ausübungsort der Tätigkeit, als Beweis für eine Steuerpflicht nach Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein herangezogen werden dürfe. Es sei vielmehr jeder Fall einzeln nach der Art der Tätigkeit der Körperschaft zu prüfen. Die Gemeinde A sei eine Körperschaft und vollziehe mit der eigenen Abteilung Offene Jugendarbeit das Kinder- und Jugendgesetz in öffentlicher Funktion. Das Finanzamt habe kein Recht, die Verwaltungsabteilung Offene Jugendarbeit als gewerblichen oder kaufmännischen Betrieb zu bezeichnen. Dasselbe gelte für den Jugendtreff, der durch das Amt für Volkswirtschaft weder als gewerblicher noch als kaufmännischer Betrieb definiert werde. Der Jugendtreff besitze keine Gewerbebewilligung und sei in seiner Ausstattung und Funktion eine öffentliche Jugendfördereinrichtung der Gemeindeverwaltung mit Sitz im Verwaltungsgebäude.

In der Bescheidbegründung beziehe sich das Finanzamt auf eine Vereinbarung mit Liechtenstein, wonach für die Beurteilung, ob eine hoheitliche oder eine kaufmännisch-gewerbliche

Tätigkeit vorliege, aus österreichischer Sicht die österreichische Rechtslage maßgebend sei. Diese Vereinbarung sei vom Finanzamt nicht dokumentiert worden. Es werde nicht angeführt, wann und wo diese Vereinbarung in schriftlicher oder mündlicher Form geschlossen worden sei. Es fehle im Bescheid jeglicher Beweis für die tatsächliche Existenz. Er bezweifle, dass das Finanzamt Gesetze zitieren könne, um die genannte österreichische Rechtslage zu belegen. Aus seiner Sicht sei dieser Teil der Begründung eine willkürliche und selbstgefällige Behauptung eines Sachbearbeiters ohne Rechtsgrundlage. Sollte das Finanzamt tatsächlich diese Vereinbarung dokumentieren können, werde er diese der liechtensteinischen Regierung übermitteln, um festzustellen, ob Liechtenstein in Kenntnis einer mit diesem Wortlaut verfassten Vereinbarung sei.

Die Behauptung des Finanzamtes, die Betreuung von Jugendlichen im Rahmen eines Jugendtreffs (Freizeitanlage) oder eines Jugendbüros stelle eine Tätigkeit im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit der Gemeinde dar und erfolge nicht in Ausübung einer öffentlichen Funktion, sei falsch und entbehre jeglicher rechtlichen Grundlage. Sie sei in ihrem Wortlaut und in ihrer Bedeutung nicht als Begründung für die Besteuerung seiner Person anwendbar. Der Begriff "Betreuung" entspreche in keiner Weise seiner tatsächlichen Tätigkeit; er könne seine Tätigkeiten und Funktionen keinesfalls zusammenfassen. Die Begriffe "Jugendtreff (Freizeitanlage)" und "Jugendbüro" würden in der Begründung als Orte für die Tätigkeitsausübung genannt. Es sei Tatsache, dass seine Tätigkeiten nicht an solche Orte gebunden seien und zu einem großen Anteil auch nicht dort geleistet würden.

Das Finanzamt schreibe von einer "Tätigkeit im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit der Gemeinde". Bemerkenswert sei die Verwendung des Begriffs "Rahmen". Er werde in der Begründung als Variable verwendet. Als Rahmen würden nach seiner Ansicht in diesem Zusammenhang die Begriffe "Gewerbeordnung" oder "Gewerbegesetz" gelten. Das Finanzamt vermeidet diese eindeutigen Begriffe, weil es keine Gesetze und Verordnungen zitieren könne.

Das Finanzamt habe selbst festgelegt und bestätigt, dass er eine öffentliche Funktion ausübe. Er werde nach Art. 19 des DBA-Liechtenstein behandelt und dieser trage als Überschrift "Öffentliche Funktionen". Seine Tätigkeiten und Funktionen und die damit verbundenen Verantwortungen, Kompetenzen und Befugnisse seien öffentlich. Er sei in der Verwaltung, in politischen Gremien, in Fachkommissionen, im öffentlichen Raum, auf Veranstaltungen und in der Vernetzung mit anderen Organen, Behörden, Ämtern und Körperschaften tätig. Die Grundlage seiner Funktion sei das Kinder- und Jugendgesetz und keinesfalls eine Gewerbeordnung. Die Begründung des Bescheids sei in ihrem Wortlaut falsch, die verwendeten Begriffe seien unklar und unzureichend und die rechtliche Erklärung in Bezug auf Gesetze fehle.

Die Besteuerungsgrundlagen seien gemäß § 184 BAO im Schätzungswert ermittelt worden. Das Finanzamt habe ihm am 17. April 2012 mitgeteilt, dass seine Bezüge in Österreich nicht steuerpflichtig seien. Diese Bestätigung sei vom Amtsvorstand gezeichnet und gestempelt. Es sei ein bis heute gültiges Rechtsdokument. Es sei nicht widerrufen worden. Die Zusendung von Steuerformularen sei von ihm eindeutig als Irrtum des Finanzamtes wahrgenommen worden. Nach zehn Jahren gesicherter Rechtslage, habe die Aufforderung allen ihm bekannten Dokumenten widersprochen. Er hätte beim Ausfüllen der Formulare nicht den Anspruch des Finanzamtes auf Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben erfüllen können. Er habe sich aufgrund der gültigen Rechtslage an die Bestätigung des Amtsvorstandes gebunden gefühlt. Es sei ihm nicht möglich gewesen, seine steuerfreien Bezüge in die Steuerformulare einzutragen, da es für Bezüge, die nach Art. 19 Abs. 1 des DBA in Österreich nicht zu besteuern seien, keine Formulare gebe. Er habe die Formulare mit einer Erklärung seiner Situation eingeschrieben zurückgeschickt. Da der Amtsvorstand fachlich und rechtlich übergeordnetes Organ der Sachbearbeiter sei, habe er die Bestätigung des Amtsvorstandes höher bewertet, als die Tätigkeit, sprich Zusendung von Steuerformularen, eines Sachbearbeiters. Die Tatsache, dass das Finanzamt über keine Steuererklärung für das Jahr 2012 von ihm verfüge, sei daher nicht sein Verschulden. Er habe sich korrekt an die Bestätigung des Amtsvorstandes vom 17. April 2012 gehalten. Die Schuld liege eindeutig beim Finanzamt, das durch seine widersprüchliche Handlung eine unklare Situation erzeugt habe. Das Finanzamt habe nicht auf sein Schreiben vom 5. Juni 2013 reagiert. Es habe ihm nicht die nötigen Informationen und Erklärungen zukommen lassen, die eine Klärung der Situation und eine Vermeidung der Schätzung bewirken hätten können. Er stelle also fest, dass das Finanzamt nicht berechtigt gewesen sei, die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Über die Berufung wurde erwogen:

Art. 15 Abs. 4 und Art. 19 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](#), (DBA-Liechtenstein) lauten:

„Artikel 15

Unselbständige Arbeit

(4) Einkünfte aus unselbständiger Arbeit solcher Personen, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben (Grenzgänger), werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens vier vom Hundert im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

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 Funktion 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."

In einem gleichgelagerten Fall betreffend einen bei einer liechtensteinischen Gemeinde angestellten Jugendarbeiter hat der Unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 12. Juli 2012, RV/0200-F/10, unter Bezugnahme auf zahlreiche Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes festgestellt, dass [Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) mangels Ausübung öffentlicher Funktionen nicht zur Anwendung komme und das Besteuerungsrecht nach der Grenzgängerregelung des [Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein](#) Österreich zustehe.

Begründend wurde auszugsweise Folgendes ausgeführt:

"Abweichend von Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein, der das Besteuerungsrecht bezüglich Grenzgängern grundsätzlich dem Wohnsitzstaat zuweist, erfolgt die Besteuerung öffentlicher Bezüge iSd Art. 19 DBA-Liechtenstein somit regelmäßig in jenem Staat, der die Bezüge auszahlt (Kassenstaatsprinzip). Tatbestandsmäßig setzt Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein voraus:

- 1. die Zahlung der Vergütung von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften 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.*

In seinem ebenfalls zu Art. 19 DBA-Liechtenstein ergangenen Erkenntnis vom 21.3.1996, 94/15/0128, betreffend einen an einem Krankenhaus beschäftigten Diplomkrankenschwäger, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips nach Abs. 1 in zweifacher Weise eingeschränkt sei: Zum einen durch das sich aus Abs. 2 ergebende sachbezogene, auf die Tätigkeit der betreffenden Einrichtung der öffentlichen Hand, die nicht "kaufmännisch oder gewerblich" sein dürfe, bezogene Merkmal; zum anderen durch das personenbezogene, auf die "Ausübung öffentlicher Funktionen" durch den Betreffenden bezogene Merkmal. Bei der Ermittlung des Inhaltes des Begriffes "Ausübung öffentlicher Funktionen" sei zu beachten, so der Verwaltungsgerichtshof weiter, dass nach dem Zusammenhang der Regelung an (öffentliche Aufgaben wahrnehmende) Einrichtungen der öffentlichen Hand zu denken sei, bei denen sowohl Dienstnehmer "in Ausübung öffentlicher Funktionen" tätig seien, als auch solche, bei denen dies nicht der Fall sei. Davon ausgehend könne sich der Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" nicht darin erschöpfen, dass der Betreffende im Zusammenhang mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben tätig

werde. Denn dieses Merkmal träfe - einen solchen Aufgabenbereich der Einrichtung vorausgesetzt - auf alle dort beschäftigten Dienstnehmer zu. Der Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" könne somit nicht dem Begriff der "Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft" gleichgesetzt werden; vielmehr stehe der ersterwähnte Begriff zum letztgenannten im Verhältnis von Unter- und Oberbegriff. Auf dieser Grundlage legten Wortlaut und Regelungszusammenhang die Auffassung nahe, dass mit dem Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" auf jene Dienstnehmer Bezug genommen werde, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Einerseits zwingt der dargestellte Regelungszusammenhang auch bezogen auf Einrichtungen des Staates oder einer Gebietskörperschaft, die nicht mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang stünden, zu einer Differenzierung zwischen Dienstnehmern dieser Einrichtung, die "in Ausübung öffentlicher Funktionen" tätig würden, und solchen, bei denen dies nicht der Fall sei; andererseits sei nicht ersichtlich, an welchen anderen Gesichtspunkten als jenen der Ausübung hoheitlicher Funktionen diese Unterscheidung orientiert werden könnte. Dabei sei zu bemerken, dass das Kassenstaatsprinzip dem Prinzip der Achtung der Souveränität der Vertragsstaaten dienen solle. Wenn die Vertragsstaaten das Kassenstaatsprinzip - wie hier - nicht allein an die Auszahlung der Bezüge aus öffentlichen Kassen bzw. umfassend an den Umstand einer Dienstleistung für die öffentliche Hand unter der Einschränkung der Erwerbsklausel anknüpfen, sondern darüber hinaus an ein zusätzliches, auf die "öffentliche Funktion" des Betreffenden bezogenes Merkmal, erscheine es auch unter dem Gesichtspunkt der Staatensouveränität sachgerecht, das erwähnte Merkmal auf die Wahrnehmung hoheitlicher Staatsaufgaben zu beziehen.

Der Hoheitsbereich eines Staates wiederum ist nach dem Erkenntnis vom 4.11.1998, 93/13/0201, betreffend [Art. 19 DBA-Italien](#), gekennzeichnet von der Ausübung hoheitlicher Gewalt. Mit dieser würden den Bürgern Rechte zuerkannt und Pflichten auferlegt, deren Umsetzung in die Wirklichkeit im öffentlich-rechtlichen Wirkungsbereich und in der Regel mit der Erlassung individueller normativer Akte erfolge. Eine künstlerische Darbietung könne darunter nicht subsumiert werden, und zwar auch dann nicht, wenn der Künstler in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zu einer Gebietskörperschaft stehen sollte. Auch solche Personen könnten nämlich im Bereich der Privatwirtschaftsverwaltung von Gebietskörperschaften tätig werden.

Ebenso stellt der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 19.9.2007, 2007/13/0080, vom 17.10.2007, 2007/13/0088, und vom 21.11.2007, 2007/13/0087, betreffend [Art. 20 DBA-Spanien](#) ("Öffentlicher Dienst"), in dem ebenfalls vorgesehen ist, dass die Dienste "in Ausübung öffentlicher Funktionen" erbracht werden müssen, auf die Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben, konkret auf die Erlassung individueller Verwaltungsakte (Bescheide) ab. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof bejaht, wenn ein Angestellter bei einer österreichischen Pensionsversicherungsanstalt mit dem Vollzug der Sozialversicherungsgesetze im Bereich der Pensionsversicherung und der Setzung der damit zusammenhängenden Verwaltungsakte (zB die Feststellung hinsichtlich des Ausmaßes von Leistungsansprüchen sowie die bescheidmäßige Erledigung) betraut ist (VwGH 19.9.2007, [2007/13/0080](#)). Bürohilfstätigkeiten und Tätigkeiten in der EDV-Abteilung (Betreuung, Wartung, Optimierung und Überwachung der EDV-Betriebsanlagen) einschließlich Personalführung bei derselben

Pensionsversicherungsanstalt fallen demgegenüber nicht in den Bereich der Ausübung öffentlicher Funktionen, selbst wenn diese indirekt die hoheitliche Verwaltung und die Vollzugsorgane unterstützen (VwGH 17.10.2007, [2007/13/0088](#)).

Aus der Aktenlage ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass der Berufungsführer als Organ der Gemeinde hoheitliche Aufgaben wahrgenommen hätte, zumal in der bloß allgemein gehaltenen Bestätigung der Gemeinde, dass der Berufungsführer in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig sei, nicht konkretisiert wurde, welche hoheitlichen Befugnisse und Aufgaben ihm dabei zugekommen sein sollen. Auch den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt (vgl. VwGH 31.5.2011, [2008/15/0288](#), mwN), ist der Berufungsführer nicht entgegengetreten. Im Hinblick auf das vom Verwaltungsgerichtshof im gegebenen Zusammenhang vertretene Begriffsverständnis kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass der Berufungsführer in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig gewesen wäre und kann Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein somit schon aus diesem Grund nicht zur Anwendung kommen. Nicht maßgeblich ist in diesem Zusammenhang im Übrigen auch, ob eine Tätigkeit im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses ausgeübt wird oder nicht, da Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht auf die Rechtsgrundlage des Dienstverhältnisses, sondern auf die Ausübung öffentlicher Funktionen durch den Dienstnehmer abstellt (vgl. VwGH 19.9.2007, [2007/13/0080](#)).

Ob im Zusammenhang mit der hier in Rede stehenden Jugendarbeit vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ausgegangen werden kann und somit eine unter [Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#) subsumierbare Tätigkeit vorliegt, kann folglich dahingestellt bleiben.

Soweit sich der Berufungsführer auf die gleichmäßige Besteuerung der in Liechtenstein für den Staat oder für Gemeinden tätigen Grenzgänger beruft, ist darauf hinzuweisen, dass nach der oben wiedergegebenen und für den Unabhängigen Finanzsenat maßgeblichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes klargestellt ist, dass mit dem Begriff der "Ausübung öffentlicher Funktionen" an die Tätigkeit des betreffenden Dienstnehmers und nicht (allein) an den Aufgabenbereich der betreffenden Einrichtung angeknüpft wird, dh. also eine Person nicht schon deshalb öffentlich tätig in diesem Sinne ist, weil die Körperschaft oder Einrichtung für die sie tätig ist, öffentliche Funktionen ausübt. Eine undifferenzierte, von der Frage der Ausübung öffentlicher Funktionen durch den jeweiligen Dienstnehmer losgelöste Beurteilung der Vergütungen für dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften erbrachte Dienste findet in Art. 19 DBA-Liechtenstein keine Deckung, unterscheidet die Bestimmung doch gerade zwischen Dienstnehmern ein und derselben öffentlichen, nicht im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit stehenden Einrichtung, die "öffentliche Funktionen ausüben", und solchen, bei denen dies – wie beim Berufungsführer – nicht der Fall ist (vgl. VwGH 21.3.1996, [94/15/0128](#)). Aus einer – allenfalls rechtswidrigen – Vorgangsweise gegenüber anderen Abgabepflichtigen kann der Berufungsführer für sich aber keine Rechte ableiten (vgl. VwGH 5.4.2001, [2000/15/0150](#), mwN)."

Diese Entscheidung bestätigend hat der Unabhängige Finanzsenat in einer durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 BAO getroffenen Entscheidung (UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12) weitere Feststellungen zur Tätigkeit eines Jugendarbeiters getroffen und ergänzende rechtliche Erwägungen angestellt, insbesondere sich auch mit den (jüngsten) Erlassaussagen des BMF auseinandergesetzt.

Sachverhaltsbezogen wurde zusammengefasst festgehalten, dass der Berufungswerber die strittigen Einkünfte als in einem öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis stehender Sozialarbeiter erzielt und jene Tätigkeiten verrichtet habe, die in der Stellenbeschreibung angeführt seien; dabei habe er das KJG zu befolgen, sei aber nicht mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet. Diese Beurteilung ergab sich ua. aus folgenden Überlegungen:

- Die in einem Aktenvermerk verwendeten Berufsbezeichnungen (Sozialarbeiter bzw. Sozialpädagoge) weisen darauf hin, dass der Bw ein öffentliches Mandat hatte, das auch sozialstaatliche Interventionen umfassen kann, die Ausübung von hoheitlicher Gewalt ist damit aber keineswegs immanent verbunden (wikipedia.de).
- Den Internetseiten des Jugendtreffs und der arbeitgeberischen Gemeinde kann ebenso wenig ein Hinweis auf die Ausübung von Hoheitsgewalt durch den Bw entnommen werden wie den Informationsmagazinen seiner Arbeitgeberin und des auf Empfehlung der Vorsterkonferenz der liechtensteinischen Gemeinden verfassten Handbuchs zur Durchführung von öffentlichen Veranstaltungen. Die Beschäftigten im Jugendtreff sind im Wesentlichen bemüht, das Vertrauen in den Jugendtreff zu erhalten, zu verstärken und weiterzuentwickeln; man war bemüht, dass sich die Jugendlichen im Treff wohl fühlen und an den unterschiedlichen Freizeitangeboten (Kinderferienwochen, Konzertfahrten, Discoververanstaltungen, Wanderwochenende, Slacklines, Gokart fahren, Nachtkino, Grillabende) aktiv teilnehmen und mitmachen. Aufgabe der Jugendarbeiter ist es, die Jugendlichen bei der Organisation eines vielfältigen Freizeitangebotes zu unterstützen, die persönliche und ganzheitliche Entwicklung der Jugendlichen zu fördern, deren Eigenverantwortung, Kritik-, Konflikt- und Dialogfähigkeit zu stärken sowie die Solidarität und Integration zu fördern; sie beraten und begleiten die Jugendlichen im persönlichen Kontakt bei Schwierigkeiten.
- Offene Jugendarbeit in der oben bzw. im Internet beschriebenen Form wird mittlerweile von vielen Einrichtungen angeboten (Kirchen, Vereine, freie und öffentliche Träger). Hier entstehen auch oft Konkurrenzen, da jede Einrichtung "überleben" will und von öffentlichen Geldern abhängig ist (Klawe, 1996, 12; hawk-hhg.de). Von der Ausübung hoheitlicher Funktionen kann schon deshalb keine Rede sein.
- Den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere dem **Kinder- und Jugendgesetz** vom 10.12.2008 (KJG), kann nichts Gegenteiliges entnommen werden. Dem Gesetz sind ua. allgemeine, jede Person betreffende Verpflichtungen zu entnehmen (Art. 20). Richtig ist, dass gemäß Art. 72 KJG die Gemeinden bei der Durchführung des Kinder- und Jugendschutzes zur Mitwirkung verpflichtet sind. Allerdings ist diese Mitwirkungsverpflichtung nicht mit der Ausübung von Imperium verbunden. Hoheitsgewalt wird im gegebenen

Zusammenhang in Art. 9 KJK allein dem Amt für Soziale Dienste und in besonderen Fällen dem Landgericht eingeräumt. Das KJG regelt die Aufgaben des Amtes für soziale Dienste als der Kinder- und Jugendbehörde im Bereich der Kinder- und Jugendhilfe (Art. 6 ff), wobei dieses Amt Aufgaben auf drei Ebenen erfüllt, von denen lediglich eine behördlicher Natur ist. Wer im Bereich der Jugendhilfe beratend, betreuend, abklärend, therapeutisch oder sonst Verantwortung trägt, ist verpflichtet, für die Einhaltung von Altersbeschränkungen zu sorgen und entsprechende Alterskontrollen durchzuführen (Art. 73). Eine solche Verpflichtung trifft allerdings in Österreich wie in Liechtenstein jeden Veranstalter und darüber hinaus die Betreiber von Gaststätten, Geschäften, Kiosken, Videotheken, Discotheken, Kinos, Clubs. Von der Ausübung einer hoheitlichen Funktion kann daher insoweit keine Rede sein. Da der Bw als Sozialarbeiter und nicht als Kontroll- und Überwachungsorgan beruflich tätig ist, ist es nicht erforderlich zu prüfen, ob und inwieweit eine Tätigkeit im Sinne von Art. 75 KJG vorliegt. Im Übrigen geht aus einem Merkblatt der Gemeindevorstellung betreffend Sicherheitsmaßnahmen und Verhaltensregeln klar hervor, dass selbst die vom Sicherheitsdienst getroffenen Maßnahmen aus dem vom Veranstalter übertragenen privaten Hausrecht jedermanns abgeleitet und somit nicht hoheitsrechtlicher Natur sind. Ferner sei der Vollständigkeit halber erwähnt, dass niederschwellige Sozialarbeit nach den Lebenserfahrungen geradezu in einem Gegensatz zur Ausübung von Hoheitsgewalt steht, widrigenfalls das erforderliche Vertrauen zwischen Betreuten und Betreuern in höchstem Maße gefährdet wäre.

- Unbestritten, allerdings ohne Belang ist, dass die Arbeitgeberin des Bw als liechtensteinische Gebietskörperschaft des öffentlichen Rechts grundsätzlich auch zur Ausübung von Amtsgewalt befugt ist. Diese Befugnis hatte nämlich der Bw (und ihm vorgelagert auch der Jugendtreff) nicht.
- Die Verantwortung für die Kontrolle und Einhaltung der im KJG und in der Hausordnung definierten Bestimmungen bzw. die Befugnis im Auftrag des Gemeindevorstehers Sanktionen einzuleiten ist nicht gleichbedeutend mit der Ausübung einer öffentlichen Funktion bzw. der Erlassung individueller Verwaltungsakte (SWI 10/2012, 454). Derartige Verpflichtungen treffen auch viele andere Veranstalter und Personen, die zweifelsfrei keine öffentlichen Funktionen ausüben.
- Es ist nicht zu bezweifeln, dass die berufliche Tätigkeit des Bw unter Beachtung des KJG erfolgt. Der Bw ist aber nicht mit Imperium (Befehls- und Zwangsgewalt) ausgestattet. Diese liegt nicht bei der Gemeinde, sondern in erster Linie beim Amt für soziale Dienste (Art. 9 KJG).
- Aus der Stellenbeschreibung ergibt sich klar und deutlich, dass der Bw keine hoheitlichen Befugnisse und Aufgaben hatte. Bei den von ihm wahrgenommenen Aufgaben trat der Bw den Jugendlichen nicht als Behörde gegenüber, er räumte den Jugendlichen nicht als Amtsträger Rechte ein und bürdete ihnen auch keine Verpflichtungen auf. Auf die von ihm ausgeübten Aufgaben hat die arbeitgeberische Gemeinde auch kein behördliches Monopol. Solche Aufgaben üben die allermeisten Eltern und viele private Vereine aus. Die Wahrnehmung derartiger Kontrollpflichten trifft jeden öffentlichen Veranstalter. Es steht je-

dermann offen, Anzeigen zu erstatten. Die Erstattung von Berichten an den Gemeindevorsteher beruht nicht auf hoheitlicher Gewalt und konkretisiert diese auch nicht.

In rechtlicher Hinsicht wurde dazu auszugsweise folgendes ausgeführt:

*"Das Erkenntnis des VwGH vom 21.3.1996, [94/15/0128](#), hat für den Berufungsfall auch deshalb besonderes Gewicht, weil sich in ihm das Höchstgericht (wie schon die Vorinstanzen, indirekt aber auch das BMF als Oberbehörde) mit einem zur Auslegung des in Rede stehenden Artikels erstatteten Rechtsgutachten (Raschauer, SWI 1993, 79ff) ausführlich auseinander gesetzt hat, in dem der Gutachter den auch hier vom Bw im Ergebnis vertretenen Standpunkt eingenommen hat, wonach sich die Begriffe "in Ausübung öffentlicher Funktionen" einerseits und "im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit" andererseits ergänzten, zum Teil deckten und alleine die institutionelle, nicht aber die persönliche Ebene betrafen. Der VwGH hat, ausgehend vom in den Grenzen des möglichen Wortsinnes zu ermittelnden Regelungszusammenhang, die Gutachtermeinung verworfen und ist zur Überzeugung gelangt, dass die Wortfolge "in Ausübung öffentlicher Funktionen" in Art. 19 Abs. 1 DBA neben der Erwerbsklausel von Art. 19 Abs. 2 DBA ein weiteres **persönliches** Tatbestandsmerkmal für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips im Sinne von Art. 19 Abs. 1 DBA Liechtenstein darstellt.*

Nach gefestigter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 4.11.1998, [93/13/0201](#), zum DBA Ita, VwGH 21.3.1996, [94/15/0128](#), zum DBA Lie, VwGH 19.9.2007, [2007/13/0080](#), zum DBA Spa und VwGH 16.12.2008, [2008/16/0018](#), zum fehlenden Behördencharakter der im Bereich der Finanzverwaltung tätigen Steuer- und Zollkoordination) nimmt der Begriff "Ausübung öffentlicher Funktionen" Bezug auf jene Dienstnehmer, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Der Hoheitsbereich eines Staates ist von der Ausübung hoheitlicher Gewalt gekennzeichnet. Mit dieser werden den Bürgern Rechte zuerkannt und Pflichten auferlegt, deren Umsetzung im öffentlich-rechtlichen Wirkungsbereich und in der Regel mit der Erlassung individueller normativer Akte erfolgt. Voraussetzung hierfür ist, dass die entsprechende Stelle (Behörde) bzw. die entsprechende Person (Organ) durch eine Rechtsvorschrift mit Befehlsgewalt "Imperium" ausgestattet ist.

*Ebendies negiert aber der Erlass des BMfF vom 18.2.2013, BMF-010221/0009-IV/4/2013, mit dem folgende **Verständigungsvereinbarung** bekannt gegeben worden ist:*

"Art. 19 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Liechtenstein, [BGBl. Nr. 24/1971](#), ist - unabhängig von der konkreten Tätigkeit des Einzelnen - auf alle Dienstnehmer eines Vertragsstaats oder einer seiner Gebietskörperschaften anzuwenden, sofern der Vertragsstaat oder die Gebietskörperschaft öffentliche Funktionen ausüben.

Die Besteuerung der Bezüge von Bediensteten, die unter Art. 19 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Liechtenstein fallen (zB Bedienstete von Betrieben gewerblicher Art) bleibt von dieser Regelung unberührt.

Dieses Einverständnis spiegelt die Übung der Vertragsstaaten wider und dient daher lediglich der rechtlichen Klarstellung."

Unter die sogenannte Kassenstaatsregel fallen im Verhältnis zu Liechtenstein dem klaren Abkommenswortlaut nach nur Vergütungen, die von einer Gebietskörperschaft an eine natürliche Person für die der Gebietskörperschaft **in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachten Dienste** gezahlt werden. Mit dem klaren Abkommenswortlaut ist es nicht vereinbar, die konkrete Tätigkeit des einzelnen entsprechend der Verständigungsvereinbarung auszublenden.

Anderes gilt beispielsweise im Verhältnis zwischen Deutschland und Frankreich. Artikel 14 DBA Deutschland – Frankreich knüpft allein an die öffentlich-rechtliche Rechtsform des Dienstherrn an und will alle von der öffentlichen Hand für Dienstleistungen in der Verwaltung (im weiteren Sinn) geleisteten Vergütungen erfassen (BFH 11.7.2012, I R 76/11; SWI 2013, 281). Soll im Verhältnis zwischen Liechtenstein und Österreich Ähnliches gelten, müsste das Abkommen in diesem Sinne geändert werden.

Aus den nachfolgenden Gründen ist auch der im zitierten Erlass enthaltene Hinweis auf die **Übung der Vertragsstaaten** nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen:

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 [Art. 31 Abs. 3 lit. b 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 (Zeilinger, ÖStZ 13/2007, 309; Lang, ÖStZ 10/2006, 203).

- 1) 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.
- 2) Die Übung muss zumindest eine gewisse Zeit dauern. Erst dann kann von einer Übung gesprochen werden.
- 3) 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.
- 4) 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, UFS 17.7.2012, 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."*

Somit kann auch im Berufungsfall kein Zweifel bestehen, dass eine Subsumierung der Tätigkeit des Berufungsführers unter [Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) nicht in Betracht kommt, ergibt sich doch nicht der geringste Hinweis dafür, dass der Berufungsführer in Ausübung einer öffentlichen Funktion im oben dargelegten Sinn tätig geworden wäre. Auch aus dem Schreiben der Gemeinde A vom 24. Mai 2013 geht nicht hervor, dass dem Berufungsführer im Rahmen der Ausübung seiner Tätigkeit Hoheitsgewalt zugekommen wäre. Dass der Berufungsführer in der Verwaltung, in politischen Gremien, in Fachkommissionen, im öffentlichen Raum, auf Veranstaltungen und in der Vernetzung mit anderen Organen, Behörden, Ämtern und Körperschaften tätig wurde bzw. ist, wird nicht bezweifelt, dies allein bedeutet aber keineswegs, dass ihm hierbei hoheitliche Befugnisse zugekommen wären. Ebenso wenig belegt dies die (im Übrigen nicht konkretisierte) Weisungsbefugnis. Damit lässt sich für den Berufungsführer aber auch mit der Bestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung, dass die in Rede stehenden Einkünfte nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein steuerpflichtig sind, nichts gewinnen. Abgesehen davon, dass diese Auffassung nicht näher begründet wurde, kommt der Rechtsansicht einer ausländischen Steuerbehörde nämlich keine

bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 26.07.2000, [97/14/0070](#)). Entgegen den Berufungsausführungen war das Finanzamt somit nicht verpflichtet, sich den in den Bestätigungen der liechtensteinischen Steuerverwaltung bzw. der Gemeinde A vertretenen Auffassungen anzuschließen. Das Abkommen ist nach der ausdrücklichen Anordnung von [Art. 3 Abs. 2 DBA-Liechtenstein](#) zunächst aus sich selbst auszulegen (Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 0 Rz 60,63). Eine Anordnung zur Anwendung ausländischen Rechts enthält Artikel 19 DBA-Liechtenstein dabei (anders als beispielsweise [Art. 4 Abs. 3 DBA-Liechtenstein](#)) nicht (vgl. UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12).

Ebenso wenig besteht für den Unabhängigen Finanzsenat eine Bindung an Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen. Dies umso mehr als die in Rede stehenden Erlassaussagen mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Einklang stehen und das Abkommen durch das Bundesministerium für Finanzen auch nicht im Auslegungsweg bzw. im Wege von Verständigungsvereinbarungen geändert werden kann (vgl. UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12).

Folglich kann auch im gegenständlichen Berufungsfall dahingestellt bleiben, ob im Zusammenhang mit der hier in Rede stehenden Jugendarbeit vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ausgegangen werden kann und somit eine unter Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein subsumierbare Tätigkeit vorliegt. Der Vollständigkeit halber wird lediglich Folgendes angemerkt: Nach [§ 2 Abs. 1 KStG 1988](#) ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
 - ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
 - zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
 - nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988)
- dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

Mit dem Begriff des Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 1 KStG 1988 werden wirtschaftliche Betätigungen im öffentlichen Sektor zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und somit im Interesse der Wettbewerbsneutralität in einem sehr weitgehenden Umfang erfasst (vgl. Oberhuber, in: Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer, 22. Lfg., § 2 Tz 38). Die angeführten Begriffsmerkmale müssen jedoch kumulativ erfüllt sein, um einen Betrieb gewerblicher Art begründen zu können; fehlt ein Merkmal liegt ein Betrieb gewerblicher Art nicht vor (vgl. Oberhuber, a.a.O., § 2 Tz 39).

Eine Gewinnorientierung ist für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht erforderlich. Gleiches gilt für eine Gewerbebewilligung. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung sind daher von vornherein verfehlt. Soweit der Berufungsführer den Vorwurf der Willkür hinsichtlich der Bescheidbegründung erhebt und das Bestehen einer Vereinbarung auf die sich das Finanzamt beruft, in Zweifel zieht, ist ihm zu entgegnen, dass sich das Finanzamt offensichtlich auf den Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 19. September 1989, Z 04 3202/2-IV/4/89 (AÖFV 281/1989) bezogen hat. Danach wurde im Rahmen eines mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung durchgeführten Verständigungsverfahrens Einvernehmen darüber erzielt, dass unter die Bestimmung des Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein Tätigkeiten von Gebietskörperschaften fallen, die nach österreichischer Rechtslage land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder Betriebe gewerblicher Art darstellen. Eine beispielhafte Aufzählung solcher Tätigkeiten ist in den Anlagen A und B enthalten. Zwar wurde dieser (als Rechtsverordnung zu qualifizierende) Erlass vom Verfassungsgerichtshof (vgl. VfGH 11.3.1993, VfSlg. 13331) mangels gehöriger Kundmachung im Bundesgesetzblatt aufgehoben, dies berührt aber nicht seine inhaltliche Aussage über das Ergebnis des Verständigungsverfahrens (vgl. EAS 2494). Nichts anderes ergibt sich aus dem Abkommen selbst. Dieses enthält keine Definition des Begriffs "kaufmännische oder gewerbliche Tätigkeit" und ist daher gemäß Art. 3 Absatz 2 die jeweilige innerstaatliche Definition jedes Vertragsstaates für die Auslegung maßgeblich (vgl. VfGH 11.3.1993, VfSlg. 13331). Dem Vorwurf des Berufungsführers kommt folglich keine Berechtigung zu.

Wenngleich der Unabhängige Finanzsenat aus den oben bereits dargelegten Gründen die Auffassung, dass die Gemeinde im Bereich der offenen Jugendarbeit hoheitlich tätig ist, nicht teilt (die Zuständigkeit einer Gemeinde bedeutet für sich allein noch nicht, dass jegliche von ihr wahrgenommene Tätigkeit eine solche ist, die ihr als Trägerin der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist) und die eigenständige Leitung mit entsprechendem Personal sowie das Unterhalten eines Jugendtreffs durchaus für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art zu sprechen vermag, fehlt es jedenfalls an konkreten Feststellungen über erzielte Einnahmen und deren wirtschaftliches Gewicht.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass auch der Grundsatz von Treu und Glauben der gegenständlichen Abgabenfestsetzung nicht entgegensteht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 3.11.2005, [2003/15/0136](#) und VwGH 22.3.2010, [2007/15/0256](#)) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nicht nur, dass besondere Umstände vorliegen müssen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung

durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen, wie dies etwa der Fall sein kann, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt, kann der Grundsatz von Treu und Glauben zudem nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (vgl. VwGH 15.9.2011, [2011/15/0126](#) und VwGH 23.9.2010, [2010/15/0135](#), mwN). Im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz des [Art. 18 B-VG](#) kann dem Grundsatz von Treu und Glauben nämlich nur insoweit Bedeutung zukommen, als die Vorgangsweise der Behörde nicht durch zwingendes Recht gebunden ist (vgl. VwGH 5.4.2001, [98/15/0158](#)). Ein Vollzugsspielraum in diesem Sinne bestand bei der Beurteilung der zur Anwendung kommenden Zuteilungsnorm und der darauf basierenden Festsetzung der Einkommensteuer sowie der Einkommensteuervorauszahlungen aber nicht. Folglich lässt sich für den Berufungsführer auch mit der vom Finanzamt zur Vorlage bei den Zollstellen ausgestellten Bestätigung nichts gewinnen.

Schließlich vermögen auch die Einwendungen betreffend die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlichen sind ([§ 184 Abs. 2 BAO](#)). Da der Berufungsführer weder eine Einkommensteuererklärung eingereicht noch den ausländischen Lohnzettel vorgelegt hat, stellt sich die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach [§ 184 BAO](#) ohne Zweifel als rechtmäßig dar, bestand für das Finanzamt doch keine anderweitige Möglichkeit, die Höhe der liechtensteinischen Einkünfte zu ermitteln.

Nachdem außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des [Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein](#) erfüllt sind, erweist sich die Festsetzung der Einkommensteuer sowie der Einkommensteuervorauszahlungen gesamthaft gesehen als rechtmäßig und waren die Berufungen daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 7. November 2013