



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XY, vertreten durch die Rechtsanwaltskanzlei Dr. Lins KG, 6700 Bludenz, Bahnhofstraße 8, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für 2012 sowie 2013 und Folgejahre entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die im Inland ansässige Berufungsführerin bezieht aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin an der von der "formatio" Bildungs-Anstalt in Liechtenstein geführten "formatio" Privatschule Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, wobei sie in der Regel arbeitstäglich zwischen ihrem inländischen Wohnsitz und dem Arbeitsplatz in Liechtenstein pendelt.

Mit Bescheid vom 31. Juli 2012 hat das Finanzamt unter Hinweis auf das Vorliegen einer Grenzgängertätigkeit Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 und Folgejahre festgesetzt.

Dagegen wandte sich die Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass die Berufungsführerin die Bezüge von einer Privatschule erhalte und [Art. 19 DBA-Liechtenstein](#) (öffentliche Bezüge) daher nicht anwendbar sei, sondern die Besteuerung als Grenzgängerin gemäß

[Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein](#) in Österreich zu erfolgen habe, mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst vorgebracht, die "formatio" Bildungs-Anstalt sei, anders als in der vom Finanzamt zitierten UFS-Entscheidung vom 27.4.2012, RV/0072-F/12, betreffend eine Tätigkeit am Heilpädagogischen Zentrum in Liechtenstein, nicht ein privatrechtlicher Verein, sondern eine juristische Person des öffentlichen Rechts, da es sich bei der "formatio" Bildungs-Anstalt um eine Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht handle. Der "formatio" sei mit Entscheidung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 29. Jänner 2003, RA 2002/3655-4412, das Öffentlichkeitsrecht verliehen worden. Es sei ihr auch das Recht eingeräumt worden, Schulzeugnisse auszustellen, die mit der Beweiskraft öffentlicher Urkunden und mit den gleichen Rechtswirkungen, wie Zeugnisse der öffentlichen Schule, ausgestattet seien (Art. 68 des liechtensteinischen Schulgesetzes). Es handle sich bei der "formatio" somit um eine von der Regierung bewilligte öffentliche Schule und es erfülle diese auch eine im öffentlichen Interesse liegende Bildungsaufgabe. Die "formatio" sei auch allgemein zugänglich und es würden die Qualifikationen des Leitungs- und Lehrpersonals jährlich durch den Schulrat geprüft. In rechtlicher Hinsicht habe die Verleihung des Öffentlichkeitsrechts zur Folge, dass die "formatio" eine juristische Person des öffentlichen Rechts sei. Dies habe zur Folge, dass alle angestellten Mitarbeiter (Lehrer), auch jene mit Wohnsitz in Österreich, mit ihrem Lohn nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nur in Liechtenstein steuerpflichtig seien. Anders auch als in dem vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2009/15/0151, entschiedenen Fall betreffend einen bei einem privaten Verein angestellten Bewährungshelfer, sei die Berufungsführerin bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts des Staates Liechtenstein angestellt. Das Arbeitsverhältnis bestehe juristisch gesehen mit dem Staat Liechtenstein bzw. mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts des Staates Liechtenstein und sie übe dort eine öffentliche Funktion als Lehrerin aus. Dies werde auch von der liechtensteinischen Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 15. Oktober 2003 so gesehen.

Mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2012 wurde mit identer Begründung auch gegen den in weiterer Folge ergangenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2013 und Folgejahre Berufung erhoben.

Auf Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz hat die Rechtsvertretung der Berufungsführerin mit Schreiben vom 16. April 2013 die Statuten der "formatio" Bildungs-Anstalt, einen Auszug aus dem Öffentlichkeitsregister, ein Schreiben vom 12. Juli 2007 an die Regierung des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Änderung der Rechtsträgerschaft, den Beschluss der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 14. August 2007 sowie den von der Berufungsführerin mit der "formatio" Bildungs-Anstalt abgeschlossenen Dienst- und Arbeitsvertrag vom 27. März 2012 vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob bezüglich der nichtselbständigen Einkünfte der Berufungsführerin aus der Tätigkeit als Lehrerin an der "formatio" Privatschule in Liechtenstein die Zuteilungsregel des [Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) zur Anwendung kommt und dementsprechend das Besteuerungsrecht dem Fürstentum Liechtenstein zukommt oder nicht. Außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein erfüllt sind und im Falle der Nichtanwendbarkeit der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein das Besteuerungsrecht Österreich als Wohnsitzstaat zusteht.

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](#), lautet:

"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."

Die Besteuerung öffentlicher Bezüge iSd Art. 19 DBA-Liechtenstein erfolgt somit regelmäßig in jenem Staat, der die Bezüge auszahlt (Kassenstaatsprinzip). Tatbestandsmäßig setzt Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein voraus (vgl. VwGH 27.1.2011, [2009/15/0151](#), mwN):

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.

Nach Art. 60 des liechtensteinischen Schulgesetzes sind Privatschulen von natürlichen oder juristischen Personen des privaten Rechts getragene Einrichtungen, in denen eine Mehrzahl von Schülern gemeinsam nach einem Lehrplan unterrichtet wird. Den vorliegenden Unterlagen zufolge wurde die "formatio" Privatschule zunächst unter der Trägerschaft der Stiftung "Neues Lernen" geführt. Dieser wurde mit Entscheidung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 29. Jänner 2003 gestützt auf Art. 67 des Schulgesetzes, LGBL. 2000 Nr. 35, unter Vorbehalt der dort angeführten Bedingungen (Punkt 2.) das Öffentlichkeitsrecht für die von

ihr betriebene "formatio" Privatschule verliehen. Dadurch erhält sie das Recht, Schulzeugnisse auszustellen, die mit der Beweiskraft öffentlicher Urkunden und mit den gleichen Rechtswirkungen wie Zeugnisse der öffentlichen Schule ausgestattet sind (Art. 68 des Schulgesetzes).

Seit Juli 2007 ist Rechtsträgerin die im Handelsregister eingetragene "formatio" Bildungs-Anstalt, eine Anstalt im Sinne der Art. 534 ff des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (Art. 1 der Statuten). Mit Beschluss der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 14. August 2007 wurden ihr die dort im Einzelnen angeführten, bisher von der Stiftung "Neues Lernen" gehaltenen Bewilligungen bzw. Rechte (insbesondere zur Errichtung und Führung der Schule mit den verschiedenen Schulstufen sowie das Öffentlichkeitsrecht) übertragen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27.1.2011, 2009/15/0151, betreffend einen beim Verein für Bewährungshilfe in Liechtenstein angestellten Bewährungshelfer ausgesprochen, dass dieser Mitarbeiter eines Vereins sei und als solcher seine Dienste gegenüber dem eine selbständige juristische Person darstellenden Verein und nicht gegenüber dem Staat Liechtenstein oder einer liechtensteinischen Gebietskörperschaft erbringe. Lediglich der Verein erbringe (entsprechend dem zwischen dem Amt für Soziale Dienste des Fürstentums Liechtenstein und dem Verein geschlossenen Leistungsvertrag) – im Wege seiner Mitarbeiter – Leistungen gegenüber dem Staat. Es liege daher schon deswegen kein dem Art. 19 DBA-Liechtenstein subsumierbarer Sachverhalt vor. Auf die Frage, ob die Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht würden und ob die Vergütungen aus einem vom Staat Liechtenstein (oder einer seiner Gebietskörperschaften) errichteten Sondervermögen bezahlt würden, sei daher nicht mehr einzugehen.

Nichts anderes kann somit auch im Berufungsfall gelten, wird doch auch die "formatio" Privatschule unter der Trägerschaft der "formatio" Bildungs-Anstalt, einer nach Art. 534 ff des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts errichteten Anstalt, dh. einem rechtlich selbstständigen und organisierten, dauernden wirtschaftlichen oder anderen Zwecken gewidmeten, ins Handelsregister als Anstaltsregister eingetragenen Unternehmen, geführt. Das in Rede stehende Arbeitsverhältnis besteht damit aber nicht mit dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften, sondern mit einer selbständigen juristischen Person des privaten Rechts, mit der auch der vorgelegte Dienstvertrag abgeschlossen wurde.

Dass die "formatio" Privatschule allgemein zugänglich ist und eine im öffentlichen Interesse liegende Bildungsaufgabe (Unterweisung von schulpflichtigen Kindern nach einem von der Regierung bewilligten Lehrplan) erfüllt und von der zuständigen Schulbehörde bzw. vom Schulrat regelmäßig überprüft wird, vermag daran ebenso wenig zu ändern, wie die Verlei-

hung des Öffentlichkeitsrechts. Wie in der vorgelegten Entscheidung der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 29. Jänner 2003 ausgeführt wird, erhielt die von der Stiftung "Neues Lernen" (nunmehr der "formatio" Bildungs-Anstalt) betriebene "formatio" Privatschule mit der Verleihung des Öffentlichkeitsrechts gemäß Art. 68 des liechtensteinischen Schulgesetzes das Recht, Schulzeugnisse auszustellen, die mit der Beweiskraft öffentlicher Urkunden und mit den gleichen Rechtswirkungen wie Zeugnisse der öffentlichen Schule ausgestattet sind. Die Zuerkennung solcher Rechte bzw. damit verbundener Pflichten ist für die Frage der Rechtspersönlichkeit der Privatschule aber ohne jede Relevanz (vgl. OGH 24.2.2000, [6 Ob 321/99w](#), zur Rechtspersönlichkeit einer Krankenanstalt). Entgegen der von der Rechtsvertretung der Berufungsführerin sowie der liechtensteinischen Steuerverwaltung im Schreiben vom 15. Oktober 2003 an die Stiftung "Neues Lernen" vertretenen Auffassung, kann daher auch keine Rede davon sein, dass die (privatrechtliche) Stiftung "Neues Lernen" bzw. die "formatio" Bildungs-Anstalt durch die Verleihung des Öffentlichkeitsrechts eine juristische Person des öffentlichen Rechts geworden wäre, hat dies doch keine Auswirkung auf ihre Rechtsnatur als selbständige juristische Person des privaten Rechts. Im Übrigen kommt der Rechtsansicht einer ausländischen Steuerbehörde auch keine bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 26.07.2000, [97/14/0070](#)).

Hinzu kommt, dass Artikel 19 DBA-Liechtenstein nur die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften unmittelbar oder aus einem von diesem Staat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen gezahlten Vergütungen und damit – anders als in anderen von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen – nicht auch Vergütungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts umfasst. Selbst wenn es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechts handeln würde, würden die von ihr bezahlten Löhne daher nicht in den Anwendungsbereich des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen.

Soweit in der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid 2013 auch auf ein Schreiben des Finanzamtes vom 4. März 2003, in dem ausgeführt wird, dass "diese Einkünfte" gemäß Art. 19 DBA-Liechtenstein nur im Schuldnerstaat besteuert werden, Bezug genommen wird, ist für die Berufungsführerin schon deshalb nichts zu gewinnen, weil aus diesem nicht hervorgeht, an wen es ergangen ist und welcher Sachverhalt der Auskunft zu Grunde lag. Überdies wurde im Schreiben angemerkt, dass die Bestätigung nur bis zum 4. März 2005 gültig ist. Damit liegt aber auch kein unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben allenfalls zu berücksichtigendes schutzwürdiges Vertrauen auf eine vom Finanzamt erteilte Auskunft vor. Zudem ist die Behörde verpflichtet, von einer als unrichtig erkannten Beurteilung oder einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkennt (vgl. VwGH 22.3.2010, [2007/15/0256](#), mwN).

Aus den dargelegten Gründen haftet den angefochtenen Bescheiden eine Rechtswidrigkeit somit nicht an und waren die dagegen erhobenen Berufungen daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 8. Mai 2013