



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der XY, vertreten durch Sutterlüty Klagian Brändle Lercher Gisinger, Rechtsanwälte GmbH, 6850 Dornbirn, Marktstraße 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011 gemäß § 299 BAO sowie Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 wird teilweise Folge gegeben.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die in Österreich ansässige Berufungsführerin hat im Streitjahr aus der Tätigkeit als Leiterin der offenen Kinder- und Jugendarbeit der Gemeinde A-B (Liechtenstein) resultierende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

Mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2011 hat sie eine Bestätigung der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 26. März 2012 vorgelegt, wonach ihre Er-

werbseinkünfte aus der Tätigkeit bei der Gemeinde A gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein steuerpflichtig sind.

Den der Erklärung entsprechend von einem liechtensteinischen Besteuerungsrecht hinsichtlich ihrer Einkünfte ausgehenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 9. Mai 2012 hat das Finanzamt mit Bescheid vom 9. Jänner 2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben, wobei hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des Bescheides auf die Begründung des Sachbescheides verwiesen wurde.

Im gleichzeitig erlassenen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 verneinte das Finanzamt die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein und unterzog die liechtensteinischen Einkünfte der inländischen Besteuerung. Begründend wurde ausgeführt, dass diese nach Art. 15 Abs. 4 und Art. 19 DBA-Liechtenstein in Österreich voll steuerpflichtig seien.

Gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO sowie den Einkommensteuerbescheid 2011 wurde mit Schriftsatz vom 25. Februar 2013 Berufung erhoben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Begründung des Aufhebungsbescheides einerseits unrichtig und andererseits derart mangelhaft ausgeführt sei, dass diese eine Aufhebung gemäß § 299 BAO nicht zu rechtfertigen vermöge. Die Argumentation des Finanzamtes unter Bezugnahme auf Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein sei unzutreffend, weil die Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein erfüllt seien und das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Fürstentum Liechtenstein zustehe. Die Berufungswerberin übe bei der Gemeinde A nachweislich Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Funktionen aus. Eine Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides habe somit nicht dargelegt werden können. Zudem fehle dem Bescheid die Darlegung des vom Finanzamt als erwiesen angenommenen Sachverhalts sowie die rechtliche Begründung für die Annahme des vom Finanzamt zugrunde gelegten abgabenrechtlichen Tatbestandes. Die Berufungsführerin sei für die Gemeinde A tätig geworden. Nach dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 19.09.1989, Z 04 3202/2-IV/4/89, AÖF Nr. 289/1989, sei zwischen der liechtensteinischen Steuerverwaltung und Österreich Einvernehmen darüber erzielt worden, 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. Die in der Anlage B dieses Erlasses beispielhaft angeführten Betriebe gewerblicher Art seien in keiner Weise vergleichbar mit der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit im Bereich der offenen Kinder- und Jugendarbeit der Gemeinde A. Ein Zusammenhang bzw. eine Ähnlichkeit zu einem Betrieb gewerblicher Art liege bei der Tätigkeit der Berufungswerberin jedenfalls nicht vor. Selbst für den Fall, dass das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art

bejaht würde, wäre dieser jedenfalls mit einem "zum Sozialtarif geführten Kindergarten" vergleichbar, sodass die in der offenen Kinder- und Jugendarbeit der Gemeinde A beschäftigten Personen der Hoheitsverwaltung des Fürstentums Liechtenstein im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zuzuordnen seien und eine Besteuerung des bei der Gemeinde A erworbenen Einkommens in Österreich daher ausscheide.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht würde letztlich sogar dazu führen, dass die Berufungswerberin sowohl in Liechtenstein als auch in Österreich besteuert würde, also ein klassischer Fall der Doppelbesteuerung vorläge, weil das Fürstentum Liechtenstein richtigerweise die Auffassung vertrete, dass Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zur Anwendung komme und damit das Besteuerungsrecht Liechtenstein zukomme.

Zudem habe in der Vergangenheit auch bei der erstinstanzlichen Behörde kein Zweifel darüber bestanden, dass diese Tätigkeit von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein erfasst werde. Zu verweisen sei diesbezüglich auch auf die EAS-Auskunft des BMF vom 22.9.1994, GZ V 1272/1/1-IV/4/94, welche zweifelsfrei zum Ausdruck bringe, dass österreichische Grenzgänger, die im öffentlichen Dienst Liechtensteins stünden, gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein grundsätzlich der ausschließlichen Besteuerung in Liechtenstein unterlägen. Aus welchen Gründen beim Finanzamt nunmehr eine Abkehr von dieser Rechtsansicht eingetreten sei, bleibe unerfindlich, das der Behörde zukommende Ermessen sei jedenfalls weit überschritten.

In weiterer Folge wurden eine Bestätigung der Gemeinde A vom 28. Jänner 2013, derzufolge die Berufungsführerin seit dem 1. August 2005 Angestellte der Gemeinde A und seit dem 1. Jänner 2009 als Leiterin der offenen Kinder- und Jugendarbeit von A-B angestellt ist, sie dort keinerlei Nebeneinkünfte erzielt und voll und im Auftrag und auf Weisung der Gemeinde A handelt, sowie eine Bestätigung der Gemeinde A vom 7. Oktober 2005 vorgelegt, derzufolge sie gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein in Liechtenstein steuerpflichtig ist.

Mit Schreiben vom 20. März 2013 wurde weiters die Anstellungsverfügung samt Stellenbeschreibung vorgelegt, die auszugsweise wie folgt lautet:

"1. ZIEL DER STELLE

ist es, Kindern und Jugendlichen von A-B Raum zur individuellen und kreativen Freizeitgestaltung zur Verfügung zu stellen und ihnen im Sinne soziokultureller Animation Hilfe zur Selbsthilfe sowie Entwicklungsraum zu bieten.

...

3. AUFGABENSCHWERPUNKTE

3.1. Stellenleitung

- Sicherstellung der Umsetzung des Kinder- und Jugendarbeits-Konzeptes
- Kommunikation zwischen der Stelle für Offene Kinder- und Jugendarbeit und den Gemeinde- und Landesbehörden sowie anderen Jugendinstitutionen
- Budgetierung und Überwachung der Einhaltung des Budgets
- Leitung des Teams
- Sicherstellung einer ausgewogenen Planung
- Koordination der Öffentlichkeitsarbeit

3.2. Offene Kinder-und Jugendarbeit

- Durchführung von Aktionen, Veranstaltungen und Projekten
- Leitung der Jugendtreffpunkte A und B
- Niederschwellige Beratung/Begleitung von Kindern, Jugendlichen und Erwachsenen
- Begleitung von bestehenden und Aufbau von neuen Gruppen
- Durchführung geschlechtsbezogener Jugendarbeit
- Durchführung übergreifender Vernetzungsarbeit
- Durchführung von Prävention
- Aufsuchende Jugendarbeit "Streetwork"
- Immigrationsarbeit
- Öffentlichkeitsarbeit
- Bearbeiten von Konfliktsituationen

3.3. Praxisausbildung der Mitarbeitenden in Ausbildung

- Fachliche Anleitung der Mitarbeitenden in Ausbildung
- Reflexion der ausgeführten Praxis
- Führen von Feedback- und Beratungsgesprächen sowie gemeinsamen Sitzungen

3.4. Übrige Aufgaben

- Erledigen von Sonderaufgaben auf Anweisung der Vorgesetzten
- Ausführen weiterer Aufgaben, die sich aus dem Stellenziel ergeben

3.5. Budget

- Verantwortung für die Einhaltung der Budget-Vorgaben
- Laufende Überwachung und vorzeitige Beantragung von Nachtragskrediten

..."

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass mit der Begründung im neuen Einkommensteuerbescheid objektiv erkennbar dargetan worden sei, dass das Finanzamt die Unrichtigkeit des ersten Einkommensteuerbescheides 2011 in der "Nichtbesteuerung der Einkünfte" aus der Tätigkeit als Leiterin der offenen Kinder- und Jugendarbeit in Liechtenstein erblickt habe. Auch wenn die Begründung mangelhaft sei, sei ein derartiger Mangel im Berufungsverfahren sanierbar, es dürfte nur kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden. Nach einer in einem gleichgelagerten Fall ergangenen Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 12.7.2012, RV/0200-F/10) würden die Einkünfte eines bei einer liechtensteinischen Gemeinde als Jugendleiter nichtselbständig tätigen Grenzgängers mangels Ausübung einer öffentlichen Funktion nicht unter die Zuteilungsregelung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, sondern unter jene des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein fallen, die das Besteuerungsrecht Österreich zuweise.

Zu keinem anderen Ergebnis führe auch die Ansicht des BMF (GZ BMF-010221/0009-IV/4/13 vom 18.02.2013 iVm BMF vom 19.09.1989, 04 3202/2-IV/4/89), wonach das Kriterium der Ausübung einer öffentlichen Funktion nicht aufgrund der Tätigkeit des einzelnen Arbeitnehmers, sondern des gesamten Personalstandes der dem Hoheitsbereich zuzurechnenden Organisationseinheit der betreffenden Gebietskörperschaft zu beurteilen sei. Bezüglich der Stellenbeschreibung sei anzuführen, dass eine allfällige geringfügige Bürotätigkeit außerhalb der Jugendräume nichts daran ändere, dass die Berufungsführerin nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine öffentliche Funktion ausübe und einer Organisationseinheit (Offene Kinder- und Jugendarbeit) der Gemeinde zurechenbar sei, welche einen Betrieb gewerblicher Art darstelle und nicht Teil der Hoheitsverwaltung sei. Dem Einwand, dass die Tätigkeit mit jener vergleichbar sei, die von bei zum Sozialtarif geführten Kindergärten beschäftigten Personen ausgeübt werde, sei zu entgegnen, dass die Beurteilung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliege, nach innerstaatlicher österreichischer Rechtslage vorzunehmen sei und es sich bei der im Anhang B zum Erlass aus dem Jahr 1989 enthaltenen Aufzählung um eine bloß demonstrative handle. Jugendbetreuungseinrichtungen seien in diesem Zusammenhang durchaus mit anderen sozialen Einrichtungen, in denen eine Betreuung erfolge (zB Jugendheime) vergleichbar. Dem Einwand der Doppelbesteuerung sei entgegenzuhalten, dass die ausländische Steuer bei der Festsetzung der inländischen Einkommensteuer in Abzug gebracht worden sei.

Mit Schriftsatz vom 2. Mai 2013 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde ausgeführt, dass eine Aufhebung des Bescheids gemäß § 299 Abs. 1 BAO die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze. Im Gegensatz dazu begründe die bloße Möglichkeit des Vorliegens einer Rechtswidrigkeit keinen Aufhebungsgrund gemäß § 299 BAO. Bezogen auf den gegenständlichen Sachverhalt dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass die von der erstinstanzlichen Behörde angenommene rechtliche Beurteilung auf keiner gesetzlichen Bestimmung fuße und darüber hinaus auch keine höchstgerichtliche Judikatur bestehe, die die von der erstinstanzlichen Behörde vertretene Rechtsansicht stützen würde. Bereits daraus ergebe sich, dass der Aufhebungsbescheid sowie der Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2013 nicht hätten erlassen werden dürfen (Hinweis auf Ritz, BAO⁴, § 299 Rz 13; StoII, BAO-Kommentar, 3. Band, 2888).

Daneben sei der Ansicht des Finanzamtes entgegenzutreten, dass die Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht vorliegen würden. Der Erlass des BMF, GZ BMF-010221/3364-IV/4/2008 vom 15.12.2008, komme zweifelsfrei zum Ergebnis, dass die "Ausübung öffentlicher Funktionen" nicht zu eng ausgelegt werden dürfe, sondern eine "Person" (Botschaft, Konsulat, wohl auch Gebietskörperschaften) die öffentlichen Funktionen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein ausübe, durch ihr gesamtes Personal tätig werde. In

Anwendung dieses Erlasses könne sohin nur der Schluss gezogen werden, dass eine Prüfung der konkreten Tätigkeit der Berufungswerberin per se unterlassen werden könne, weil diese als Beschäftigte der Gemeinde A jedenfalls von der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein erfasst werde und damit jede Besteuerung der Berufungswerberin mit den von ihr von der Gemeinde A bezogenen Einkünften in Österreich ausscheide.

Die vom Finanzamt vertretene Rechtsansicht, dass die Tätigkeit einer Organisationseinheit (offene Kinder- und Jugendarbeit) der Gemeinde zurechenbar wäre, die einen Betrieb gewerblicher Art darstelle, sei bereits deshalb völlig verfehlt, weil Betriebe gewerblicher Art dadurch gekennzeichnet seien, dass es sich um wirtschaftlich selbstständige Einrichtungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts handle, die ausschließlich oder überwiegend eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht entfalteten, um Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile zu erzielen. Es bedürfe in diesem Zusammenhang keiner weiteren Ausführungen, dass eine solche selbstständige Einrichtung, die ausschließlich oder überwiegend eine nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht mit Gewinnerzielungsabsicht entfaltet, nicht vorliege und auch nicht vermutet bzw. angenommen werden könne.

Der Verwaltungsgerichtshof verneine eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht, wenn die Umsätze unter der Bagatellgrenze von 2.900,00 € lägen. Es lägen nunmehr keinerlei Anhaltspunkte dahingehend vor, dass diese Bagatellgrenze überschritten würde. Im Übrigen sei klarstellend festzuhalten, dass die offene Kinder- und Jugendarbeit der Gemeinde A de facto keine Umsätze bzw. solche in vernachlässigbarer Höhe erwirtschaftete.

Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienten, gehörten nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Es könne nun kein Zweifel bestehen, dass - selbst wenn man bei der offenen Kinder- und Jugendarbeit A bei abstrakter Betrachtung von einem Betrieb gewerblicher Art ausginge - die offene Kinder- und Jugendarbeit A überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt diene und damit keinen Betrieb gewerblicher Art darstelle.

Zusammenfassend sei somit festzuhalten, dass einerseits bereits der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO rechtswidrig sei und darüber hinaus das Einkommen der Berufungswerberin aus ihrer Tätigkeit bei der Gemeinde A keinesfalls der Besteuerung im Inland zu unterwerfen sei.

Dem Finanzamt sei insofern zuzustimmen, dass das Abgehen von einer bisher (in den Vorjahren) vertretenen Rechtsmeinung allein den Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletze. Unter bestimmten Voraussetzungen könne in der Anwendung des § 299 BAO, in Anbetracht

der besonderen Verhältnisse aber eine (zumindest ermessensfehlerhafte) Rechtswidrigkeit gelegen sein.

Die Berufungswerberin habe auf die bisher vom Finanzamt eingenommene Rechtsansicht vertrauen dürfen, wonach eine Besteuerung ausschließlich im Fürstentum Liechtenstein erfolge, und habe auf dieser Grundlage ihre Dispositionen getroffen. Durch die Erlassung des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides gemäß § 299 BAO entstehe der Berufungswerberin eine unverhältnismäßige Vermögenseinbuße.

Die Berufungswerberin sei Mutter von zwei Kindern, welche in ihrem Haushalt lebten. Die entsprechenden Absetzbeträge seien bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage jedenfalls zu berücksichtigen, sodass die im Einkommensteuerbescheid festgesetzte Abgabe entsprechend zu reduzieren sei.

Auf Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates teilte die rechtliche Vertretung ergänzend mit, dass für die Tochter der Berufungswerberin Kindergeld in Liechtenstein bezogen werde, für den Sohn Familienbeihilfe in Österreich. Geltend gemacht werde der Kinderfreibetrag (220,00 €) für den vierjährigen Sohn. Im Jahr 2011 sei der Sohn von einer pädagogisch qualifizierten Tagesmutter betreut worden. Die (belegten) Kosten würden sich auf 1.802,09 € belaufen. Festgehalten werde aber erneut, dass die Einkünfte der Berufungswerberin aus ihrer Tätigkeit bei der Gemeinde A nicht der inländischen Besteuerung unterlägen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 299 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Voraussetzung für die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebungen nach § 299 BAO ist somit, dass der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Dies ist dann der Fall, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden oder auch bei einem spruchrelevanten Verstoß gegen den Regelungsinhalt von § 184 BAO, ist für die Anwendbarkeit des § 299 nicht ausschlaggebend. § 299 BAO ist "dynamisch" auszulegen und gilt demnach auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen. Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit, die bloße

Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 13, mwN; ebenso VwGH 24.6.2010, [2010/15/0059](#)). Dies ergibt sich insbesondere auch aus dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2 BAO, wonach mit dem aufhebenden Bescheid der neue Sachbescheid zu erlassen ist.

Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO ist in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzulegen, wobei sowohl der Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen sind (vgl. Ritz, BAO⁴, § 299 Tz 40, mwN; ebenso VwGH 26.4.2012, [2009/15/0119](#)). Dabei sind die miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) in Zusammenschau zu beurteilen (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119). Begründungsmängel des Aufhebungsbescheides sind im Berufungsverfahren sanierbar. Ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid kann daher im Berufungsverfahren ergänzt oder richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119).

Im Aufhebungsbescheid vom 9. Jänner 2013 hat das Finanzamt allgemein den Grund angeführt, dass der Spruch des Bescheides vom 9. Mai 2012 sich als nicht richtig erweise und darauf hingewiesen, dass die sich aus der Begründung des Sachbescheides ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe und insoweit auch das Ermessen begründet. Im neuen Einkommensteuerbescheid wurden die Einkünfte der Berufungsführerin aus ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in Liechtenstein der inländischen Besteuerung unterzogen und begründend ausgeführt, dass sie nach Art. 15 Abs. 4 und [Art. 19 DBA-Liechtenstein](#) in Österreich voll steuerpflichtig sei.

Damit ist aber wie in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt, unzweifelhaft erkennbar, dass das Finanzamt die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 9. Mai 2012 in der Anwendung der Bestimmung des [Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) und der daraus resultierenden Nichtbesteuerung der Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Leiterin der offenen Kinder- und Jugendarbeit erblickt hat. Die in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die in einem gleichgelagerten Fall ergangene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 12.7.2012, RV/0200-F/10) erfolgte ausführliche Begründung, weshalb eine solche Tätigkeit nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu subsumieren ist, stellt daher nur eine Ergänzung der Begründung, nicht aber einen Austausch des Aufhebungsgrundes dar. Mit den Einwendungen in der Berufung betreffend der fehlenden bzw. mangelhaften Begründung war für die Berufungsführerin daher nichts zu gewinnen.

Nicht zu teilen vermag der Unabhängige Finanzsenat auch die Auffassung der rechtlichen Vertretung, dass gegenständlich die Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein vorlägen, sodass das Besteuerungsrecht bezüglich der Einkünfte der Berufungsführerin aus-

schließlich Liechtenstein zustehen und dem aufgehobenen Einkommensteuerbescheid vom 9. Mai 2013 eine Rechtswidrigkeit daher nicht anhafte.

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 zustehen.

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 ausahlt (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 anknüpften, 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 Recht-

sprechung 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, Slacklinen, 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 KJG 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 Gemeindevorstehung 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 Sanktio-

nen 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 jedermann 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 Kassenstaatregel 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 (Zeilingner, 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 der Berufungsführerin unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nicht in Betracht kommt,

ergibt sich doch nicht der geringste Hinweis dafür, dass die Berufungsführerin in Ausübung einer öffentlichen Funktion im oben dargelegten Sinn tätig geworden wäre. Auch aus der vorgelegten Stellenbeschreibung geht nicht hervor, dass der Berufungsführerin im Rahmen der Ausübung ihrer Tätigkeit Hoheitsgewalt zugekommen wäre. Damit lässt sich für die Berufungsführerin 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](#)). 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 in diesem Zusammenhang 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.

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 aber nicht.

Soweit darauf hingewiesen wird, dass auf Grund der steuerlichen Behandlung in den Vorjahren ein Vertrauensschutz erwachsen sei und die Berufungsführerin auf dieser Grundlage ihre Dispositionen getroffen habe, sodass durch die Bescheidaufhebung eine unverhältnismäßige Vermögenseinbuße bewirkt werde, ist anzumerken, dass derartige die Abgabeneinhebung betreffende Umstände von vornherein nicht im Rahmen der Abgabenfestsetzung Berücksichtigung finden können (vgl. VwGH 23.9.2010, [2010/15/0135](#)).

Gesamthaft gesehen hat das Finanzamt die Einkünfte der Berufungsführerin im geänderten Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2013 somit zutreffend nicht unter die Zuteilungsregelung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein subsumiert und ist, nachdem außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein erfüllt sind, folgerichtig von einem österreichischen Besteuerungsrecht ausgegangen. Dem geänderten Einkommensteuerbescheid vom 9. Jänner 2013 haftet insoweit daher keine Rechtswidrigkeit an. Infolgedessen stellt sich aber der Spruch des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 9. Mai 2012, in dem das Finanzamt von einem liechtensteinischen Besteuerungsrecht ausgegangen ist, als "nicht richtig" iSd § 299 Abs. 1 BAO dar. Die Erlassung eines Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Da für den Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleich-

mäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit zukommt (vgl. Ritz, BAO⁴, § 20 Tz 8; VwGH 26.11.2002, [98/15/0204](#)), kann auch die Ermessensübung im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO konnte daher kein Erfolg beschieden sein. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 war insoweit teilweise Folge zu geben, als der geltend gemachte Kinderfreibetrag sowie die Kinderbetreuungskosten antragsgemäß berücksichtigt wurden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 30. Oktober 2013