



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der in Österreich ansässige Berufungsführer hat im Jahr 2008 aus einer im Inland ausgeübten Tätigkeit sowie aus jener als Jugendleiter der Gemeinde A in Liechtenstein Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen.

Nachdem der Berufungsführer auf Vorhalt des Finanzamtes einen von der Gemeinde A ausgestellten Lohnausweis für das Jahr 2008 sowie eine Bestätigung der Gemeinde, dass er als Jugendarbeiter direkt für die Gemeinde tätig sei, vorgelegt hatte, verneinte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2008 die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein und unterzog die liechtensteinischen Einkünfte in Anwendung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein der inländischen Besteuerung. Begründend wurde ausgeführt, dass nach Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein Vergütungen für Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften nicht nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein im Schuldnerstaat, sondern nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein im Ansässigkeitsstaat besteuert würden. Mit

Liechtenstein sei vereinbart worden, dass für die Beurteilung, ob eine hoheitliche oder eine kaufmännisch-gewerbliche Tätigkeit vorliege, aus österreichischer Sicht die österreichische Rechtslage maßgebend sei. Die Betreuung von Jugendlichen im Rahmen eines Jugendraumes (Freizeitanlage) oder eines Jugendbüros erfolge (ungeachtet der Bezahlung unmittelbar durch die Gemeinde) im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit und nicht in Ausübung einer öffentlichen Funktion.

Dagegen wandte sich der Berufungsführer unter Anschluss einer weiteren Bestätigung der Gemeinde, dass er die Tätigkeit als Jugendarbeiter in einer öffentlichen Funktion und nicht im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit ausübe, mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass der Begriff "Ausübung öffentlicher Funktionen" nicht mit jenem der "Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft" gleichzusetzen sei, sondern damit auf jene Dienstnehmer Bezug genommen werde, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig würden, sich aus dem liechtensteinischen Kinder- und Jugendgesetz vom 10. Dezember 2008 aber keine hoheitlichen Befugnisse für die in der Jugendarbeit tätigen Personen ableiten ließen und es sich zudem bei der im Rahmen eines Jugendraumes (Freizeitanlage) und eines Jugendbüros durchgeführten Jugendarbeit der Gemeinde A um einen Betrieb gewerblicher Art handle, mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst vorgebracht, es gehe aus der Bestätigung der Gemeinde A hervor, dass es sich nicht um Vergütungen für Dienstleistungen im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit der Gemeinde, sondern um solche für die Ausübung einer öffentlichen Funktion handle, die im Schuldnerstaat und somit in Liechtenstein zu erfassen seien. Zudem würden zahlreiche Österreicher und Österreicherinnen in Liechtenstein arbeiten, sei es beim Staat oder bei den Gemeinden. Entweder müssten alle diese "Grenzgänger", die keine "Hoheitstätigkeit" in Liechtenstein ausübten, Steuer zahlen oder keiner von ihnen. Das Finanzamt Feldkirch als Behörde müsse dem nachgehen. Wenn er der einzige sei, der die Steuer in Österreich zahlen müsse, sehe er das als Unrecht an; das sei eine Ungleichbehandlung und Diskriminierung. Zudem könne er nicht verstehen, wie das Finanzamt zum Ergebnis komme, dass er im Jahr 2010 Steuern in Höhe von 10.000,00 € zahlen müsse.

### ***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 Vertragstaat 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 Vertragstaat 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 Vertragstaat 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 Vertragstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, finden die Artikel 15, 16 und 18 Anwendung."

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 Vertragstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder aus einem vom Vertragstaat 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 zwinge 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).

Nachdem außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein erfüllt sind, hat das Finanzamt die liechtensteinischen Einkünfte somit zu Recht der österreichischen Einkommensteuer unterzogen und konnte der Berufung daher kein Erfolg beschieden sein.

Bezüglich der Ausführungen im Vorlageantrag betreffend die Höhe der Einkommensteuervorauszahlungen für 2010, ist abgesehen davon, dass gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2010 nicht berufen wurde, ergänzend anzumerken, dass gemäß [§ 45 EStG 1988](#) auf die Einkommensteuer nach der dort angeführten Berechnungsweise ermittelte Vorauszahlungen zu entrichten sind und die mit Bescheid vom 16. März 2010 festgesetzten Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2010 und Folgejahre in Höhe von 10.582,11 € mit Bescheid vom 9. Juni 2010 ohnedies auf 2.600,00 € reduziert wurden.

Feldkirch, am 12. Juli 2012