



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des XY, vertreten durch die Winkler & Partner Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH & Co KG, 6890 Lustenau, Alpstraße 23, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2010 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer ist am Heilpädagogischen Zentrum in Liechtenstein als Logopäde nichtselbständig tätig, wobei er in der Regel arbeitstäglich zwischen seinem inländischen Wohnsitz und dem Arbeitsplatz in Liechtenstein pendelt.

Träger des Heilpädagogischen Zentrums ist der am 5. Oktober 1967 gegründete eingetragene Verein für heilpädagogische Hilfe in Liechtenstein. Aus der Homepage (www.hpz.li) geht hervor, dass das Heilpädagogische Zentrum das Ziel verfolgt, Menschen mit einer Behinderung und/oder Entwicklungsstörung zu einer verbesserten Eingliederung in die Gesellschaft zu helfen, damit es ihnen möglich wird, aktiv am sozialen und beruflichen Leben teilzunehmen.

Mit den verschiedenen Bereichen des Heilpädagogischen Zentrums (Sonderpädagogische Tagesschule, Therapie, Werkstätten, Wohnen) steht ein ganzheitliches Angebot zur Verfügung und werden Menschen entsprechend ihren Bedürfnissen - von Kindesalter an ins Erwachsenenleben bis ins hohe Alter - betreut. Der Bereich "Therapie" umfasst ua. die Abteilung

Logopädie. Behandelt werden Kinder ab dem Säuglingsalter, die Kinder der Tagesschule des Heilpädagogischen Zentrums und Kinder, die den öffentlichen Kindergarten oder die öffentliche Schule besuchen. Zudem können auch in Liechtenstein wohnhafte Erwachsene die verschiedenen Therapiemöglichkeiten in Anspruch nehmen.

Mit Datum 2. November 2009 wurde vom Finanzamt eine Bestätigung mit folgendem Wortlaut ausgestellt:

"Gemäß Artikel 19 des Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Fürstentum Liechtenstein werden die bei der Liechtensteinischen Landesverwaltung (in der Hoheitsverwaltung (heilpädagogisches Zentrum des Fürstentum Liechtenstein)) erzielten Einkünfte nur im Schuldnerstaat (hier: Liechtenstein) besteuert. Bezieht der (die) Abgabepflichtige jedoch auch steuerpflichtige Einkünfte in Österreich, sind die ausländischen Einkünfte für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) miteinzubeziehen.

Diese Bestätigung ist gültig bis auf Widerruf, längestens bis 2.11.2012."

Abweichend von den Vorjahren hat das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2010 die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein verneint und die in Rede stehenden Einkünfte der inländischen Besteuerung unterzogen. Begründend wurde ausgeführt, dass Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein nur dann zu einer Besteuerung der Einkünfte in Liechtenstein führe, wenn die Dienstleistungen in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht würden. Mit dem Begriff "Ausüben öffentlicher Funktionen" werde auf jene Dienstnehmer Bezug genommen, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig würden. Dies sei bei einem Pädagogen im Bereich Sprachförderung nicht der Fall, da seine Tätigkeit nicht in der Erfüllung des gesetzlichen Bildungsauftrages liege, sondern es sich um eine pädagogisch-therapeutische Maßnahme ohne hoheitlichen Charakter handle.

Darauf basierend wurden mit Bescheid vom 19. Dezember 2011 Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 und die Folgejahre festgesetzt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 sowie den Vorauszahlungsbescheid 2012 wurde mit Schriftsätzen vom 16. Jänner 2012 bzw. vom 17. Jänner 2012 Berufung erhoben. Begründend wird von der steuerlichen Vertretung zusammengefasst ausgeführt, dass der Berufsführer in Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werde, zumal das Heilpädagogische Zentrum im Bereich Schule ausschließlich einen gesetzlichen Bildungsauftrag erfülle. Die Schulgesetzgebung des Landes Liechtenstein beinhalte die Verordnung vom 18. Dezember 2001 über die besonderen schulischen Maßnahmen, die pädagogisch-therapeutischen Maßnahmen, die Sonderschulung sowie den schulpsychologischen Dienst (Liechtensteinisches Landesgesetzblatt, Jahrgang 2001, Nr. 197, ausgegeben am 28. Dezember 2001). Der gesetzliche Bildungsauftrag in Bezug auf Kinder mit besonderen Bedürfnissen werde auf diese Weise hoheitlich geregelt. In der Verordnung seien unter Punkt II die päd-

gogisch-therapeutischen Maßnahmen geregelt. In diesem Abschnitt werde ua. klargestellt, welchen Zweck diese Maßnahmen verfolgten, durch wen sie angeordnet und bewilligt würden, wer die Maßnahmen durchzuführen habe und welche Rechte und Pflichten die Durchführungsstellen hätten. Dadurch werde klar, dass der liechtensteinische Gesetzgeber das Schulamt anweise, durch entsprechende Organe bzw. Organwalter den hoheitlichen Auftrag zur Erfüllung des gesetzlichen Bildungsauftrages wahrzunehmen. Aus den auszugsweise wiedergegebenen Bestimmungen der Verordnung (Art. 25, 41, 42, 43, 47, 53) gehe hervor, dass das Heilpädagogische Zentrum als "verlängerter Arm" des Schulamtes bzw. des Schularates Teil des öffentlichen Schulsystems sei. Damit erfülle das Heilpädagogische Zentrum in seiner schulischen Tätigkeit nicht nur den gesetzlichen Bildungsauftrag, sondern sei Teil des öffentlichen liechtensteinischen Schulsystems.

An der Schule gebe es zwar Kinder, die beeinträchtigt seien, diese würden aber nur im Rahmen des reinen Schulbetriebes betreut. Eine darüber hinausgehende Pflege, Heimbetreuung etc. finde in der Schule nicht statt. Die Maßnahmen, die zu treffen seien, würden vom Schulamt dirigiert, genehmigt und bezahlt. Vom Schulamt werde auch angeordnet, ob Ergänzungsunterricht oder weitere Maßnahmen zu gewähren seien. Das Heilpädagogische Zentrum sei damit ausführendes Organ für Anweisungen des Schulamtes. Insbesondere werde nicht über ärztliche Anweisung bzw. Rezepte (Bezahlung durch die öffentliche Sozialversicherung) behandelt, sondern lediglich über aus dem Schulgesetz resultierende Anordnungen. Teilweise weise das Schulamt die Logopäden sogar direkt an, welche Tätigkeiten innerhalb des gesamten Berufsbildes des Logopäden ausgeführt werden dürfen und welche nicht. Der Schularat beschränke über die finanziellen Mittel (Stundenanzahl) ebenfalls die Tätigkeit der Logopäden.

Den Öffentlichkeitscharakter der Schule ersehe man auch daran, dass das Heilpädagogische Zentrum für Behinderte in Liechtenstein die einzige Möglichkeit sei, die Schulpflicht zu erfüllen. Die pädagogisch-therapeutischen Maßnahmen seien als Förderangebote/besondere Maßnahmen im Schulgesetz verankert. Sie stünden damit in einer Linie mit Sonderschulmaßnahmen, besonderen schulischen Maßnahmen, Schulsozialarbeit und Begabtenförderung. Der gesetzliche Bildungsauftrag schließe die besonderen Maßnahmen in den Bildungsauftrag mit ein. Somit komme das Schulamt der Verwirklichung des gesetzlichen Bildungsauftrages nach. Aus diesem Grund sei auch das Berufsbild des Logopäden im pädagogischen Bereich angesiedelt und werde als Lehrkraft im Bereich Förderangebote/besondere Maßnahmen behandelt. Ein Logopäde sei damit einer Lehrkraft in der Sonderschule gleich gestellt. Was in Österreich unter dem Begriff "Sonderschule" bekannt sei, existiere in Liechtenstein nur in Form der sonderpädagogischen Tagesschule des Heilpädagogischen Zentrums.

Anders als in Österreich, wo logopädische Maßnahmen regelmäßig außerhalb der Schule und auf ärztliche Anordnung getroffen würden, seien in Liechtenstein die Logopäden vollkommen in den Schulalltag integriert. Die Schule ergänze sich in den Bereichen pädagogisch-schulisch und pädagogisch-therapeutisch. Logopädie gelte in diesem Sinn nicht als medizinisch-therapeutischen Maßnahme, sondern sei als pädagogisch-therapeutische Maßnahme dem Schulbereich zugeordnet. Die Integration der Logopäden in den Schulbetrieb zeige sich auch aus der Anstellung, welche zu denselben Bedingungen erfolge, wie die von Fachlehrern an öffentlichen Schulen (Arbeitspensum, Gehalt, Ferienregelung).

Es scheine daher evident, dass das Heilpädagogische Zentrum einen Schulbetrieb anbiete, der der Schulausbildung der öffentlichen Schulen Liechtensteins entspreche. Keinesfalls gehe das Leistungsangebot in der Schule über die gesetzliche Bildungsvermittlung hinaus und nehme die Funktion der Heilung oder Betreuung erkrankter oder behinderter Menschen wie in einer Krankenanstalt oder einem Alters- und Pflegeheimes an. Damit seien auch die in EAS 3246 angeführten einschränkenden Bedingungen erfüllt.

Aus diesem Verständnis für den Charakter des Heilpädagogischen Zentrums im schulischen Bereich, nämlich, dass es sich um eine in den öffentlichen Schulbereich vollständig integrierte Schule mit öffentlich-rechtlichem Charakter handle, dessen Lehrkörper, in welchen die Logopäden vollständig integriert seien, unter Leitung des Schulamtes und des Schulrates den öffentlichen Bildungsauftrag erfülle, ergebe sich, dass Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein auf die Logopäden am Heilpädagogischen Zentrum anwendbar sei.

Unter einem wurde unter Hinweis auf die Bestätigung des Finanzamtes vom 2. November 2009 betreffend die Besteuerung der in Rede stehenden Bezüge sowie den Grundsatz von Treu und Glauben die Nachsicht der Einkommensteuer für das Jahr 2010 samt Zinsen beantragt. Es sei zu bedenken, dass auf Grund der steuerlichen Behandlung in den Vorjahren ein Vertrauenschutz erwachsen sei, der bei Nichtbeachtung den Berufsführer finanziell überfordern würde, da das Einkommen in der Vergangenheit im guten Glauben über dieses verfügen zu können, verbraucht worden sei. Unter diesen Umständen sei es nicht angemessen, eine Besteuerung sogar für die Vergangenheit vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob bezüglich der nichtselbständigen Einkünfte des Berufsführers aus der Tätigkeit als Logopäde am Heilpädagogischen Zentrum 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, [BGBI. Nr. 24/1971](#), lautet:

"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."

Die Besteuerung öffentlicher Bezüge iSd Art. 19 DBA-Liechtenstein erfolgt somit regelmäßig in jenem Staat, der die Bezüge auszahlt (Kassenstaatprinzip). Tatbestandsmäßig setzt § 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.

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.

Nichts anderes kann somit auch im Berufungsfall gelten, wird doch auch das Heilpädagogische Zentrum unter der Trägerschaft des Vereins für heilpädagogische Hilfe in Liechtenstein, einem im Öffentlichkeitsregister eingetragenen privatrechtlichen Verein, geführt. Das in Rede

stehende Arbeitsverhältnis besteht sohin nicht mit dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften, sondern mit einer selbständigen juristischen Person des privaten Rechts, durch die auch die Entlohnung erfolgt. Ein dem Art. 19 DBA-Liechtenstein subsumierbarer Sachverhalt liegt damit auch im Berufungsfall nicht vor. Dass das Heilpädagogische Zentrum, wie in der Berufung dargelegt, im Rahmen der schulischen Tätigkeit den gesetzlichen Bildungsauftrag erfülle und damit Teil des liechtensteinischen Schulsystems sei, wobei, wie vom Finanzamt erhoben wurde, die im Schulbereich des Heilpädagogischen Zentrums tätigen Logopäden unmittelbar im Rahmen des Schulunterrichts tätig werden (zB Vorbereitung von Unterrichtsstunden gemeinsam mit den Fachlehrern und Mitwirkung an der Erstellung der Schulberichte in Form eines eigenen Therapieberichtes) und solcherart Aufgaben des Staates wahrgenommen werden, vermag daran ebenso wenig zu ändern, wie der Umstand, dass das Heilpädagogische Zentrum mit dem Fürstentum Liechtenstein eine Leistungsvereinbarung hat und von diesem (mit)finanziert wird. Ob der Berufungsführer seine Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen erbringt und ob er Vergütungen aus einem vom Staat Liechtenstein (oder einer seiner Gebietskörperschaften) errichteten Sondervermögen erhält, kann daher dahingestellt bleiben.

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 des DBA-Liechtenstein 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, welcher bei Nichtbeachtung den Berufungsführer finanziell überfordern würde, da das Einkommen in der Vergangenheit im guten Glauben über dieses verfügen zu können, verbraucht worden sei, 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](#)).

Rechnung getragen werden kann einem berechtigten Vertrauensschutz unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben jedoch im Wege einer Nachsicht gemäß [§ 236 BAO](#), zumal das Vertrauen auf eine unrichtige Rechtsauskunft nach Lage des Falles eine (sachliche) Unbilligkeit begründen kann (vgl. VwGH 19.3.2008, [2007/15/0082](#), mwN), womit wiederum die gesetzliche Voraussetzung für eine dem Ermessen unterliegende Nachsichtsgewährung erfüllt wäre. Eine Entscheidung über den mit der Berufung gestellten Antrag auf Nachsicht der für das Jahr 2010 vorgeschriebenen Einkommensteuer und der damit zusammenhängenden Anspruchszinsen fällt aber nicht in die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates, sondern obliegt dem Finanzamt.

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

Feldkirch, am 27. April 2012