



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Bf., vertreten durch Dr. Michael Brandauer, Dr. Hannes Mähr und Dr. Richard Bickel, Rechtsanwälte, 6800 Feldkirch, Marktplatz 11, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 1. März 2007 betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2007 und Folgejahre nach der am 29. Mai 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wird der angefochtene Bescheid im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 5. Oktober 2007 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer ist seit Dezember 2006 beim Verein für Bewährungshilfe in Liechtenstein als Bewährungshelfer (nunmehr Geschäftsstellenleiter) nichtselbständig tätig, wobei er sich in der Regel täglich von seinem inländischen Wohnsitz an seinen Arbeitsplatz in Liechtenstein begibt.

In Liechtenstein wurde die Bewährungshilfe auf Grundlage des Gesetzes vom 13. September 2000 über die Bewährungshilfe (BewHG) und der dazu ergangenen Verordnung vom

13. Februar 2001 (BewHV) dem eigens dafür errichteten Verein für Bewährungshilfe mit Sitz in Schaan übertragen. Dies ist ein im Öffentlichkeitsregister eingetragener Verein im Sinne von Art. 246 ff des Liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechtes. Zweck des Vereins ist nach den Statuten, dem straffällig Gewordenen Bewährungshilfe im Sinne von § 52 StGB und im Rahmen des Bewährungshilfegesetzes zukommen zu lassen; dies beinhaltet insbesondere die Beratung, Begleitung und Betreuung des straffällig Gewordenen. Das Amt für Soziale Dienste schließt mit der privaten Vereinigung einen Leistungsauftrag ab, welcher der Genehmigung durch die Regierung unterliegt. Mit der Genehmigung des Leistungsauftrages durch die Regierung erhält die private Vereinigung die Zulassung zur Tätigkeit (Art. 2 Abs. 3 BewHV). Die Aufsicht obliegt dem Amt für Soziale Dienste (Art. 5 BewHG); sie umfasst insbesondere die Bereiche Organisation, Personal, Geschäftsstellenleitung, Finanzgebaren und Fachlichkeit (Art. 4 Abs. 1 BewHV). Werden die im Rahmen der Aufsichtstätigkeit festgestellten Mängel trotz wiederholter Mahnungen und Weisungen nicht behoben, beantragt das Amt für Soziale Dienste bei der Regierung den Entzug der Zulassung (Art. 4 Abs. 2 BewHV). Bis zum 31. März jeden Jahres ist dem Amt für Soziale Dienste ein schriftlicher Bericht über die Tätigkeit der Bewährungshilfe sowie die Finanzverwendung im vorangegangenen Kalenderjahr zu erstatten (Art. 15 BewHG).

Bewährungshelfer stehen in Ausübung ihres Amtes einem Beamten gemäß § 74 Z 4 des Strafgesetzbuches gleich (Art. 3 BewHG). Die hauptberuflich tätigen Bewährungshelfer sind Angestellte des Trägervereines und müssen über eine Ausbildung im psychosozialen Bereich auf dem Niveau einer höheren Fachschule, Fachhochschule, Akademie oder Universität verfügen (Art. 1 BewHV). Das von der privaten Vereinigung zu erlassende Besoldungsschema für die Bewährungshelfer bedarf der Genehmigung durch das Amt für Soziale Dienste (Art. 3 BewHV).

Den Aufwand, der dem Verein für Bewährungshilfe aufgrund der Besorgung der Aufgaben der Bewährungshilfe erwächst, hat das Land unter Zugrundelegung einer sparsamen, wirtschaftlichen und zweckmäßigen Verwaltung nach Maßgabe des jährlichen Finanzgesetzes zu ersetzen (Art. 6 BewHG). Dem zwischen dem Amt für Soziale Dienste und dem Verein für Bewährungshilfe abgeschlossenen Leistungsvertrag vom 26. Jänner 2006 zufolge erfolgt die Finanzierung der Dienstleistungen des Vereins für Bewährungshilfe weiters durch Spenden und verpflichtet sich der Verein im Sinne einer Eigenleistung, sich um die Erlangung von Spenden zu bemühen (7.1 und 7.2); erwirtschaftet der Verein einen Erlösüberschuss von bis zu 10.000 SFr, kann der Verein diesen Betrag nach eigenem Ermessen für zusätzliche Anschaffungen oder Ausgaben verwenden oder dem Vereinsvermögen gutschreiben, ein dieses Limit übersteigender Betrag wird an das Land rückvergütet (7.5.). Erwirtschaftet der Verein für Bewährungshilfe einen Verlust, so wird dieser aus dem Vereinsvermögen abgedeckt, reichen die

Mittel nicht aus, um den Verlust abzudecken und beträgt das Restdefizit mehr als 20.000 SFr, kann der Verein für Bewährungshilfe mit detaillierter Begründung für diesen Betrag beim Amt für Soziale Dienste einen Antrag für einen Nachtragskredit einreichen (7.6.).

Während der Berufungsführer gestützt auf zahlreiche Auszüge gesetzlicher Bestimmungen, Auszüge aus Jahresberichten des Amtes für Soziale Dienste und des Vereins für Bewährungshilfe sowie den Vereinsstatuten in Übereinstimmung mit der Liechtensteinischen Steuerverwaltung (siehe Bestätigung vom 9. Februar 2007) infolge Ausübung einer öffentlichen Funktion im Sinne des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein von einem liechtensteinischen Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte als Bewährungshelfer ausging, hat das Finanzamt die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein mit der Begründung, das Dienstverhältnis bestehe mit einem privatrechtlichen Verein und die Tätigkeit sei nicht in Ausübung öffentlicher Funktionen erbracht worden, verneint und infolge des nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein bestehenden österreichischen Besteuerungsrechtes mit Bescheid vom 1. März 2007 Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2007 und die Folgejahre in Höhe von 10.540,00 € festgesetzt.

Dagegen wurde von der steuerlichen Vertretung mit Schriftsatz vom 3. April 2007 unter Vorlage weiterer Beweiszuwecken dienender Unterlagen Berufung erhoben. Begründend wurde dazu ausgeführt, Österreich komme kein Besteuerungsrecht zu, da sämtliche Voraussetzungen des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein erfüllt seien. Der Berufungsführer erhalte alle Vergütungen vom Verein für Bewährungshilfe, der vom Land Liechtenstein als Sondervermögen errichtet worden sei, in Abgeltung für die von ihm in Ausübung öffentlicher Funktionen als Bewährungshelfer erbrachten Dienste. In diesem Sinne habe auch die Liechtensteinische Steuerverwaltung den Sachverhalt geprüft und die Steuerpflicht im Fürstentum Liechtenstein bestätigt. Es gebe sowohl in Österreich als auch in Liechtenstein mehrere Beispiele, in denen der Bundes- oder Landesgesetzgeber Verwaltungsaufgaben zur Besorgung mit hoheitlichen Mitteln an Körperschaften, Fonds oder andere Rechtsträger übertragen habe. Diese Rechtsträger regelten sodann ihre Beziehungen zu anderen Personen mittels Verordnung oder ähnlichen Hoheitsakten. Zu nennen seien beispielsweise Mandatare und Bedienstete der Kammern und anderer gesetzlicher Interessensvertretungen, Funktionäre und Bedienstete der Universitäten, der Sozialversicherungsträger, der Agrarmarkt Austria und der Nationalbank.

Der im Öffentlichkeitsregister eingetragene Verein für Bewährungshilfe stelle ein Sondervermögen im Sinne von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dar. Dies ergebe sich bereits aus dem statutarischen Zweck des Vereins. Darüber hinaus aber auch aus Art. 4 BewHG. Gemäß dieser Bestimmung würden dem Verein für Bewährungshilfe Aufgaben der Regierung (Bewährungshilfe) übertragen. Entsprechend werde in Art. 6 BewHG normiert, dass das Land Liech-

tenstein dem Verein für Bewährungshilfe auch die finanziellen Mittel zur Erledigung der ihm übertragenen Aufgaben zur Verfügung zu stellen habe. Als Konsequenz daraus habe der Landtag des Fürstentums Liechtenstein anlässlich der Beschlussfassung über das Finanzgesetz für das Jahr 2007 für die Bewährungshilfe einen Betrag von 315.000,00 CHF budgetiert. Korrespondierend zu dieser gesetzlichen Vorgabe erfolge die praktische Dotierung des Vereines mit den notwendigen finanziellen Mitteln zur Erbringung der ihm übertragenen hoheitlichen Funktionen durch einen Leistungsvertrag zwischen dem der Fürstlichen Regierung zuzurechnenden Amt für Soziale Dienste und dem Verein für Bewährungshilfe. Nach Punkt 7 dieses Vertrages vom 26. Jänner 2006 ersetze das Land den Aufwand für Personal, Verwaltung und Infrastruktur und habe sich die Lohnstruktur und Lohnentwicklung nach den Grundsätzen der Landesverwaltung zu richten. Das Fürstentum Liechtenstein habe die ihm obliegende hoheitliche Aufgabe der Bewährungshilfe an den eigens dafür errichteten Verein für Bewährungshilfe übertragen. Übereinstimmend dazu trage das Fürstentum Liechtenstein aufgrund der gesetzlichen Bestimmung des Art. 6 BewHG die gesamten Personalkosten des Vereins und bezahle damit letztlich die Löhne der über den Verein angestellten Bewährungshelfer. Da dem Fürstentum Liechtenstein aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung die Budgetierung des Vereins für Bewährungshilfe mit den notwendigen finanziellen Mitteln obliege, sei der Verein für Bewährungshilfe ein Sondervermögen des Landes Liechtenstein im Sinne von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein. Der Berufungsführer übe als Bewährungshelfer auch eine öffentliche Funktion im Sinne dieser Bestimmung aus. Nach Art. 3 Abs. 2 BewHG stünden Bewährungshelfer in Ausübung ihres Amtes einem Beamten gemäß § 74 Z 7 StGB gleich, nach Art. 4 BewHG übertrage die Regierung in der Regel die Besorgung der Aufgaben der Bewährungshilfe vertraglich an eine private Vereinigung, die über die erforderlichen Einrichtungen und das geeignete Personal verfüge und sich zur Mitwirkung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes verpflichte. Eine Vielzahl von Bestimmungen im Bewährungshilfegesetz und im Strafgesetzbuch präzisierten die Pflichten und Befugnisse des Bewährungshelfers. Dabei vollziehe der Bewährungshelfer regelmäßig die ihm von der Regierung übertragenen öffentlichen Aufgaben. Auch in der österreichischen Rechtsprechung und Lehre würden die Aufgaben des Bewährungshelfers als hoheitlich (öffentliche Funktion) betrachtet und gelte der Bewährungshelfer als beamtet (vgl. Wiener Kommentar zum StGB, 2. Aufl., § 302 Rz 5; Mayerhofer, StGB, Kommentar, 5. Aufl., § 74 Z 4). Da Rechtsprechung und Lehre übereinstimmend in beiden Abkommensstaaten die Aufgaben des Bewährungshelfers als im Hoheitsbereich erbracht qualifizierten, sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch das Tatbestandsmerkmal "öffentliche Funktion" erfüllt (vgl. VwGH 21.3.1996, 94/15/0128; VwGH 4.1.1998, 93/13/0201). Somit aber sei das Einkommen des Berufungsführers gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein ausschließlich in Liechtenstein zu versteuern.

Als Beweismittel angeschlossen wurden die Bestätigung der Liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 9. Februar 2007, ein Schreiben der Regierung des Fürstentums Liechtenstein vom 11. Jänner 2006, der Leistungsvertrag zwischen dem Amt für Soziale Dienste und dem Verein für Bewährungshilfe vom 26. Jänner 2006, ein Schreiben des Amtes für Soziale Dienste vom 12. September 2006, das Finanzgesetz vom 23. November 2006 für das Jahr 2007 sowie die Schreiben an die Liechtensteinische Steuerverwaltung und das Bundesministerium für Finanzen, jeweils vom 3. April 2007.

Aufgrund des Schreibens der steuerlichen Vertretung vom 3. April 2007 wurde vom Bundesministerium für Finanzen ein Verständigungsverfahren eingeleitet. Dem Schreiben vom 4. September 2007 zufolge wurde dabei eine Einigung dahingehend erzielt, dass die Verordnung vom 17. Juli 1997, BGBl. II Nr. 192/1997, anzuwenden ist, mit der Folge, dass die in Liechtenstein einbehaltene Steuer unter den dort genannten Voraussetzungen auf die österreichische Steuer angerechnet wird.

Nach Ergehen einer insoweit teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung als entsprechend dem Ergebnis des Verständigungsverfahrens die gesamte in Liechtenstein entrichtete Steuer angerechnet wurde, wurde die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht, dass von einer Einigung im Zuge eines Verständigungsverfahrens nur dann gesprochen werden könne, wenn die beiden Vertragsstaaten "Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen versuchen zu beseitigen" (Art. 25 Abs. 3 erster Satz DBA-Liechtenstein). Von einer Einigung in diesem Sinne könne keine Rede sein, wenn nach wie vor keine konforme Interpretation von Art. 19 DBA-Liechtenstein vorgenommen werde, wie dies implizit aus der Berufungsvorentscheidung und dem Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 4. September 2007 hervorgehe, da beide Staaten nach wie vor ihr Besteuerungsrecht beanspruchten. Die Behauptung einer Einigung sei daher unschlüssig und widersprüchlich, der Verweis auf die Verordnung vom 17. Juli 1997, BGBl. II Nr. 192/1997, an dieser Stelle nicht angebracht. Es stelle sich somit die Frage, welchen Sinn ein Verständigungsverfahren habe, wenn die unterschiedliche Auslegung von Art. 19 DBA-Liechtenstein ausschließlich dem Berufungsführer zur Last falle, dem auch keine Parteistellung zugekommen sei. Prof. Dr. Dieter Sterzel komme in seinem auszugsweise vorgelegten Rechtsgutachten vom Mai 2006 betreffend die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Übertragung der Bewährungs- und Gerichtshilfe in Baden-Württemberg auf einen privaten Rechtsträger zum Ergebnis, dass es sich bei der Bewährungs- und Gerichtshilfe nicht nur um hoheitliche Staatsaufgaben handle, sondern dass diese zum Kernbereich hoheitlicher Staatstätigkeit gehörten und keinesfalls privatisiert werden dürften. Die Auslagerung der Bewährungs- und Gerichtshilfe werde in dem Gutachten daher zumindest in Hinblick auf die Rechtslage in Baden-

Württemberg als bundesrechts- und verfassungswidrig erachtet. Auch wenn diese Rechtslage nicht zwingend ident mit jener in Österreich oder Liechtenstein sei, sei zu bedenken, dass die Auslagerung der Bewährungshilfe an einen privatrechtlichen Verein auch vor der österreichischen und liechtensteinischen Rechtslage verfassungsrechtlich bedenklich sei. Da in wirtschaftlicher Hinsicht jedenfalls das Fürstentum Liechtenstein die Vergütung des Berufungsführers leiste, dürfe die möglicherweise verfassungswidrige Ausgliederung der Bewährungshilfe an einen privaten Verein steuerrechtlich nicht zum Nachteil des Berufungswerbers ausgelegt werden. Der Berufungsführer erbringe eine zum Kernbereich gehörende hoheitliche Staatstätigkeit, die dafür zustehende Vergütung erfolge zu Lasten des Staatsbudgets.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, dass die Bewährungshilfe in einem strafrechtlichen Urteil angeordnet werde und diese staatliche Anordnung jedenfalls hoheitlichen Charakter habe. Hinsichtlich der Auszahlung der Gehälter durch den Verein sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise maßgeblich, dass der Verein aus dem Liechtensteinischen Budget dotiert werde und die Bewährungshelfer Beamtenstatus hätten. Auch auf dem Dienstausweis, den der Berufungsführer vorzuzeigen habe, scheine das Liechtensteinische Staatswappen auf. Für eine hoheitliche Tätigkeit spreche weiters, dass der Bewährungshelfer regelmäßig dem Gericht berichten müsse und er mit dem Richter die im jeweiligen Fall zu setzenden Maßnahmen abspreche sowie der Umstand, dass er das Recht auf eigenständige Akteneinsicht habe, dh. er ohne richterlichen Beschluss in Behörden- oder Gerichtsakten Einsicht nehmen könne. Nicht nachvollziehbar sei auch, weshalb eine Sekretärin eines Richters, die nur Schreibarbeiten mache, nach Maßgabe des Artikel 19 DBA-Liechtenstein besteuert werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob bezüglich der Einkünfte des Berufungsführers als Bewährungshelfer die Zuteilungsregel des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein oder jene des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein zur Anwendung kommt und dementsprechend das Besteuerungsrecht dem Fürstentum Liechtenstein oder Österreich zusteht.

Nach Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein werden 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), in dem Vertragsstaat besteuert, in dem sie ansässig sind. Der Staat des Arbeitsortes ist jedoch berechtigt, von den erwähnten Einkünften eine Steuer von höchstens 4 v.H. im Abzugsweg an der Quelle zu erheben.

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein dürfen 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 Funktionen erbrachten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Nach Art. 19 Abs. 2 DBA-Liechtenstein finden auf Vergütungen oder Ruhegehälter für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit eines der Vertragsstaaten oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, die Art. 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 § 19 DBA-Liechtenstein somit regelmäßig in jenem Staat, der die Bezüge auszahlt (Kassenstaatsprinzip). Tatbestandsmäßig setzt § 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 in Ausübung öffentlicher Funktionen.

Die Begriffe "Sondervermögen" und "in Ausübung öffentlicher Funktionen" sind weder im DBA-Liechtenstein noch im OECD-Musterabkommen 1963, in dem dieser Wortlaut ebenfalls noch enthalten war, näher definiert. Gemeinhin wird unter einem Sondervermögen ein rechtlich unselbständiger Teil des Staatsvermögens, der durch Gesetz oder Satzung oder aufgrund eines Gesetzes entstanden ist und zur Erfüllung einzelner Aufgaben des Staates oder einer Gliederung des Staates bestimmt ist, verstanden ([http://de.wikipedia.org/wiki/Sondervermögen](http://de.wikipedia.org/wiki/Sonderverm%C3%B6gen)). Nach Wassermeyer (in: Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung, Kommentar zu Art. 19 MA, Tz 50) werden die nichtrechtsfähigen Sondervermögen durch Gesetz errichtet, haben eine eigene Wirtschafts- und Rechnungsführung, können im privaten Rechtsverkehr unter ihrem Namen handeln, klagen und verklagt werden und haften nur für die von ihnen selbst eingegangenen Verbindlichkeiten.

In Österreich findet die Bezeichnung "Sondervermögen" Verwendung für verschiedene Einrichtungen und zwar sowohl für bloß gesondert verwaltete Vermögensteile von Gebietskörperschaften als auch für solche, die mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind, so auch für Körperschaften öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen und Fonds.

Der Verein für Bewährungshilfe wurde gemäß den Bestimmungen der Art. 246 ff des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts errichtet und ist damit eine juristische Per-

son des privaten Rechts. Das Fürstentum Liechtenstein ist weder Träger des Vereins noch kommt diesem, soweit anhand der vorgelegten Unterlagen ersichtlich, ein unmittelbares Weisungsrecht gegenüber den Vereinsorganen bzw. dem Geschäftsstellenleiter zu. Damit kann aber auch nicht von einem vom Vertragstaat oder der Gebietskörperschaft errichteten Sondervermögen im Sinne des Art. 19 DBA-Liechtenstein ausgegangen werden. Abgesehen davon, dass das Gesetz nicht die Errichtung eines Sondervermögens, sondern einzig die vertragliche Übertragung der Besorgung der Aufgaben der Bewährungshilfe an eine private Vereinigung vorsieht (Art. 4 Abs. 1 BewHG), ist nach dem Begriffsverständnis des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls erforderlich, dass ein solches Sondervermögen als Einrichtung der jeweiligen Gebietskörperschaft angesehen bzw. dieser zugerechnet werden kann, zumal nach dem Wortlaut des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein, die Vergütungen für Dienste bezahlt werden müssen, die *diesem Staat oder der Gebietskörperschaft in Ausübung öffentlicher Funktionen* erbracht wurden. Hierfür spricht auch der Art. 19 OECD-Musterabkommen inhärente, den Regeln internationaler Courtoisie und gegenseitiger Achtung souveräner Staaten Rechnung tragende Grundsatz, dass die Vertragstaaten bei der Ausübung ihrer öffentlichen Aufgaben nicht durch Besteuerungsrechte des jeweils anderen Staates behindert werden sollen (vgl. Kommentar zum OECD-Musterabkommen, Art. 19 Rz 1; Wassermeyer, a.a.O., Kommentar zu Art. 19 MA, Tz 1). Weshalb aber derartige auf Souveränitätsüberlegungen beruhende Aspekte auch hinsichtlich rechtlich selbständiger und nicht in unmittelbarem Einflussbereich einer Gebietskörperschaft stehender Rechtspersonen des privaten Rechts zum Tragen kommen sollten, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht einsichtig.

Der Umstand, dass dem Verein ua. die Lohnaufwendungen vom Fürstentum Liechtenstein ersetzt werden, vermag für sich kein Sondervermögen zu begründen, handelt es sich dabei doch vielmehr um einen budgetierten Kosten- bzw. Aufwandersatz, nicht aber um ein gesondert verwaltetes Vermögen im dargelegten Sinne.

Wurden die strittigen Vergütungen aber weder unmittelbar vom Fürstentum Liechtenstein noch aus einem von diesem errichteten Sondervermögen gezahlt, kann die Regelung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein somit bereits aus diesem Grund nicht zur Anwendung kommen.

Aber selbst dann, wenn man von einem Sondervermögen ausgehen wollte, wäre für den Berufungsführer mangels einer in öffentlicher Funktion ausgeübten Tätigkeit nichts zu gewinnen.

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 an die Tätigkeit des betreffenden Dienstnehmers und nicht (allein) an den Aufgabenbereich der betreffenden Einrichtung an-

knüpfende Begriff der "öffentlichen Funktionen" nicht dem Begriff der "Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft" gleichgesetzt werden könne, sondern vielmehr auf jene Dienstnehmer Bezug nehme, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig würden. Dabei sei zu bemerken, dass das Kassenstaatsprinzip dem Prinzip der Achtung der Souveränität der Vertragsstaaten dienen solle. Wenn die Vertragsstaaten das Kassenstaatsprinzip 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 der selben 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). Wird ein Teil einer Pension für die Ausübung öffentlicher Funktionen bei einer Körperschaft öffentlichen Rechts und ein Teil

für eine Tätigkeit bei einem anderen Arbeitgeber ausbezahlt, ist der Ruhebezug entsprechend dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbes aufzuteilen und nur jener Teil, der für Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen geleistet wurde, nach Maßgabe des Art. 20 DBA-Spanien im Staat der auszahlenden Kasse zu besteuern (VwGH 21.11.2007, 2007/13/0087).

Ungeachtet der Frage, inwieweit die Bewährungshilfe dem in Literatur und Lehre so bezeichneten Bereich der "schlichten Hoheitsverwaltung" zugerechnet wird (vgl. Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³, Seite 25 ff; Mirecki, Organisatorische und dienstrechtliche Besonderheiten im Bewährungshilferecht, ÖJZ 1987, 615 ff), kann im Hinblick auf das vom Verwaltungsgerichtshof im gegebenen Zusammenhang vertretene Begriffsverständnis nicht davon ausgegangen werden, dass der Berufungsführer in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig gewesen wäre, kam ihm doch keinerlei Befugnis zur Erlassung individueller Verwaltungsakte zu. Dass die Bewährungshilfe in den Urteilen angeordnet wird und wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht, der Bewährungshelfer regelmäßig dem Gericht berichten und mit dem Richter die im jeweiligen Fall zu setzenden Maßnahmen absprechen müsse, ändert daran nichts, kommen die hoheitlichen Befugnisse diesfalls doch dem Richter und nicht dem Bewährungshelfer zu (nach Art. 22a BewHG obliegen die im die Durchführung der Bewährungshilfe betreffenden Abschnitt des BewHG bezeichneten Amtshandlungen des Gerichtes dem Gericht, das für die Anordnung der Bewährungshilfe zuständig ist). Ebenso stellt das im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung eingewendete Recht auf eigenständige Akteneinsicht (nach Art. 20 Abs. 3 BewHG haben alle Behörden und Dienststellen dem Bewährungshelfer die erforderlichen Auskünfte über den Probanden zu erteilen und ihm Einsicht in die über den Probanden geführten Akten zu gewähren, wenn keine wichtigen Bedenken dagegen stehen; ausgenommen von diesem Einsichtsrecht sind die Akten der Strafbehörde in einem laufenden Strafverfahren) lediglich ein dem Bewährungshelfer gesetzlich zuerkanntes Recht, nicht aber eine Befugnis zur Erlassung individueller Verwaltungsakte in dem Sinne dar, dass er Rechte zuerkennen oder Pflichten auferlegen könnte. Ebenso wenig kann dies aus dem Umstand, dass auf dem Dienstausweis des Berufungsführers das Liechtensteinische Staatswappen aufscheint, abgeleitet werden.

Nichts gewinnen lässt sich auch mit dem Vorbringen, dass Bewährungshelfer nach Art. 3 Abs. 2 BewHG in Ausübung ihres Amtes einem Beamten gemäß § 74 Z 7 StGB gleich stehen. Abgesehen davon, dass eine solche Gleichstellung nicht mit dem Bestehen eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses eines Beamten gleichgesetzt werden kann, stellt Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht auf die Rechtsgrundlage des Dienstverhältnisses, sondern auf die Ausübung öffentlicher Funktionen durch den Dienstnehmer ab (vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080).

Hinsichtlich der zum Ausdruck gebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken bezüglich der Auslagerung der Bewährungshilfe auf einen privaten Rechtsträger ist darauf hinzuweisen, dass die Überprüfung der im Berufungsfall maßgeblichen, nach liechtensteinischem Recht erfolgten Auslagerung auf ihre Verfassungskonformität nicht in die Zuständigkeit der österreichischen Gerichtsbarkeit fällt und der Unabhängige Finanzsenat ohnedies an die geltenden gesetzlichen Bestimmungen – unabhängig von deren Verfassungskonformität – gebunden ist. Was die österreichische Rechtslage anbelangt, erachtet der Verfassungsgerichtshof im Übrigen die Übertragung von Hoheitsgewalt sowohl an Privatrechtssubjekte wie auch an juristische Personen des öffentlichen Rechts innerhalb der von der Verfassung gezogenen Grenzen für zulässig (vgl. VfGH 12.12.2001, G 269/01 ua; VfGH 15.12.2004, G 57/04, mwN; siehe auch Mirecki, a.a.O.).

Soweit es der Berufungsführer für nicht nachvollziehbar hält, weshalb eine Schreibarbeiten ausführende Sekretärin eines Richters nach Maßgabe des Art. 19 DBA-Liechtenstein besteuert wird, ein Bewährungshelfer hingegen nicht, ist anzumerken, dass das Bundesministerium für Finanzen das Tatbestandselement "in Ausübung öffentlicher Funktionen" weniger eng auslegt als der Verwaltungsgerichtshof und es in dem Sinne versteht, der auch im Verständigungsprotokoll zum diesen Wortlaut anführenden Art. 19 DBA-USA, BGBl. Nr. 6/1998, zum Ausdruck kommt; demnach wird "eine Person (zB eine Botschaft oder ein Konsulat), die öffentliche Funktionen im Sinne des Art. 19 Abs. 1 ausübt, durch ihr gesamtes Personal tätig" (vgl. ARD 5925/14/2009; Erlass des BMF vom 15.12.2008, BMF-010221/3364-IV/4/2008). Nach dieser insoweit im Widerspruch zur auch für den Unabhängigen Finanzsenat maßgeblichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stehenden Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ist daher nicht maßgeblich, dass die einzelne bzw. konkret zu beurteilende Person in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig ist. Am Ergebnis würde sich gegenständlich jedoch auch unter Heranziehung der Auffassung des Bundesministeriums für Finanzen nichts ändern, zumal auch dem Verein für Bewährungshilfe als solchem keine hoheitlichen Befugnisse im oben dargelegten Sinne übertragen wurden und zudem diesbezüglich kein vom Fürstentum Liechtenstein errichtetes Sondervermögen vorliegt.

Was schließlich die Einwendungen betreffend das durchgeführte Verständigungsverfahren betrifft, ist anzumerken, dass aus Art. 25 DBA-Liechtenstein ein Rechtsanspruch auf eine Verständigung in dem Sinne, dass sich die Vertragsstaaten über das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte des Berufungsführers bzw. die diesbezüglich heranzuziehende Zuteilungsregelung einigen müssten, nicht ableitbar ist. Soweit das Finanzamt dem Ergebnis des Verständigungsverfahrens Rechnung tragend, nicht nur die Quellensteuer von 4%, sondern die gesamte in Liechtenstein entrichtete Steuer auf die inländische Steuer angerechnet hat, kann sich der Berufungsführer nicht als beschwert erachten und schließt sich der Unabhängige

Finanzsenat, wenngleich eine Bindungswirkung an Verständigungsvereinbarungen nicht besteht (vgl. Kopf, in Lang/Jirousek, Praxis des Internationalen Steuerrechts, Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Seite 261), insoweit der Vorgehensweise des Finanzamtes an, zumal dadurch auch eine Doppelbesteuerung vermieden wird.

Gesamthaft war die Berufung daher dem Grunde nach als unbegründet abzuweisen und der angefochtene Bescheid im Umfang der Berufungsvorentscheidung abzuändern.

Feldkirch, am 23. Juni 2009