



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XY, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 und Folgejahre entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2012 werden mit 10.310,00 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin ist an der Sonderschule des Heilpädagogischen Zentrums in Liechtenstein als Kindergärtnerin nichtselbständig tätig, wobei sie arbeitstäglich zwischen ihrem inländischen Wohnsitz und dem Arbeitsplatz in Liechtenstein pendelt.

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 verhelfen, 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. Träger des Heilpädagogischen Zentrums war im Streitjahr der Verein für Heilpädagogische Hilfe in Liechtenstein (seit 1. Jänner 2013 die Stiftung für Heilpädagogische Hilfe in Liechtenstein).

Mit Bescheid vom 25. September 2012 hat das Finanzamt ausgehend von einem inländischen Besteuerungsrecht bezüglich der von der Berufungsführerin in Liechtenstein erzielten Einkünfte und basierend auf der vorgelegten Lohnabrechnung für September 2012 Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2012 und Folgejahre in Höhe von [Betrag] festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung hat die Berufungsführerin die Aufhebung des Bescheides bzw. die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2012 mit 0,00 € beantragt. Begründend hat sie zusammengefasst vorgebracht, dass sie telefonisch ersucht worden sei, den aktuellen Lohnzettel zu übermitteln, weil Beschäftigte beim HPZ Schaan seit 2012 in Österreich steuerpflichtig seien. Dieser Aufforderung sei sie mit E-Mail nachgekommen und habe gleichzeitig, nachdem die Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 mit 0,00 € festgesetzt worden seien, um Aufklärung ersucht, auf Grund welcher Rechtsgrundlage das Finanzamt nun der Ansicht sei, dass sie doch in Österreich steuerpflichtig sei. Im Bescheid vom 25. September 2012 sei als Begründung angeführt, dass die Festsetzung der Vorauszahlungen antragsgemäß erfolgt sei. Sie habe die Festsetzung nicht beantragt, sondern lediglich den angeforderten Lohnzettel übermittelt. Die Festsetzung sei durch das Finanzamt erfolgt. Die Begründung des Bescheides sei somit nicht richtig und es sei auch nicht begründet worden, auf Grund welcher Rechtsgrundlage das Finanzamt nunmehr zu einer anderen Entscheidung komme, obwohl sich der Sachverhalt nicht geändert habe. Das Erfordernis des [§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#), wonach ein Bescheid eine Begründung zu enthalten habe, sei somit nicht erfüllt. Auch fehle die Anführung der maßgeblichen Gesetzesbestimmungen. Im Sinne des Rechtsstaatsprinzips sei es ihr daher nicht möglich, die für sie nachteilige Entscheidung zu bekämpfen und so auf ihre Gesetzmäßigkeit überprüfen zu können. Somit sei ein verfassungsrechtliches Grundprinzip verletzt. In eventu beantrage sie die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für den Zeitraum 25. September 2012 bis 31. Dezember 2012. Da der Bescheid vom 30. August 2011, mit dem die Einkommensteuervorauszahlungen für 2011 und Folgejahre mit 0,00 € festgesetzt worden seien, rechtskräftig und somit auch für die Behörde bindend sei, gelte er normativ bis zur Erlassung eines neuen Bescheides. Ein solcher sei erst am 25. September 2012 erlassen worden.

Mit E-Mail vom 28. Oktober 2012 wurde ergänzend beantragt, das große Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung insoweit teilweise statt, als das Pendlerpauschale berücksichtigt wurde. Hinsichtlich der Frage des Besteuerungsrechtes wies das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.1.2011, [2009/15/0151](#)) und eine in einem gleichgelagerten Fall ergangene

Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 27.4.2012, RV/0072-F/12) darauf hin, dass das Heilpädagogische Zentrum unter der Trägerschaft eines privatrechtlichen Vereins geführt werde und das Arbeitsverhältnis daher mit einer selbstständigen juristischen Person, nicht aber mit dem Staat Liechtenstein oder einer seiner Gebietskörperschaften bestehe und die daraus resultierenden Bezüge daher nicht unter [Art. 19 DBA-Liechtenstein](#) fallen könnten.

Mit Schriftsatz vom 9. Dezember 2012 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Auch in der Berufungsvorentscheidung fehle die Angabe, auf Grund welcher Rechtsgrundlage das Finanzamt die steuerliche Erfassung bereits ab Jänner 2012 und nicht wie begehrt ab 25. September 2012 vornehme. Das Erfordernis des § 93 Abs. 3 lit. a BAO sei somit nicht erfüllt. Die Rechtsauslegung des Finanzamtes betreffend Art. 19 DBA-Liechtenstein sei ihr erst mit der Berufungsvorentscheidung bekannt gegeben worden. Dem Merkblatt der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein vom November 2011 betreffend die Besteuerung von Grenzgängern und Grenzgängerinnen im öffentlichen Dienst zufolge würden nach liechtensteinischer Auslegung sämtliche öffentlich-rechtlichen Institutionen zu den "öffentlichen Funktionen" zählen, sodass alle Angestellten im liechtensteinischen öffentlichen Dienst mit ihrem Lohn und ihrer betrieblichen Rente in Liechtenstein steuerpflichtig seien. Mit Vertrag vom November 1973 sei dem HPZ Schaan das Öffentlichkeitsrecht verliehen worden, es handle sich somit um eine öffentlich-rechtliche Institution und sei sie daher in Liechtenstein und nicht in Österreich steuerlich zu erfassen. Weiters habe das Finanzamt nicht bedacht, dass die jahrzehntelange Rechtspraxis, österreichische Grenzgänger, die beim HPZ Schaan beschäftigt seien, in Liechtenstein steuerlich zu erfassen, ein Gewohnheitsrecht habe entstehen lassen. Die Voraussetzung der längerdauernden, stetigen, allgemeinen und gleichmäßigen Übung sei gegeben und bis vor kurzem sei die Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Liechtenstein auch vom Finanzamt als rechtens erachtet worden. Gewohnheitsrecht habe völkerrechtlich eine große Bedeutung. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Fürstentum Liechtenstein sei ein völkerrechtlicher Vertrag. Im Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge werde im Art. 26 normiert: "Ist ein Vertrag in Kraft, so bindet er die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen." Nunmehr seien beide Vertragsstaaten der Meinung, sie hätten das Besteuerungsrecht. Dies könne nicht im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens sein. Das Rechtsinstrument des [Art. 25 DBA-Liechtenstein](#) sei vom Finanzamt nicht in Anwendung gebracht worden, es handle sich somit um eine einseitige Auslegung. Sie beantrage daher, ihre Bezüge unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein zu subsumieren. Sollte dem nicht entsprochen werden, rege sie an, dass die Behörde im Sinne von Art. 25 DBA-Liechtenstein ein Verständigungsverfahren zur Klärung der unterschiedlichen Auffassungen einleite.

Mit Schriftsatz vom 1. April 2013 hat die Berufungsführerin ergänzend darauf hingewiesen, dass von der Steuerverwaltung des Fürstentums Liechtenstein seit jeher die Rechtsansicht vertreten werde, dass alle pädagogisch Angestellten des HPZ unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen würden. Dass ein Kindergarten zum Hoheitsbereich des Staates zähle und die Tätigkeit deshalb in Ausübung einer öffentlichen Funktion im Sinne dieser Bestimmung erbracht werde, sei auch in Verständigungsgesprächen zwischen Liechtenstein und Österreich festgehalten worden. Für Liechtenstein sei die Rechtsform des jeweiligen Arbeitgebers nicht ausschlaggebend, sondern vielmehr, ob eine öffentlich-rechtliche Aufgabe wahrgenommen werde. Für die liechtensteinische Steuerverwaltung stehe außer Frage, dass vom HPZ durch das Anbieten eines sonderpädagogischen Unterrichts mit Betreuung ein öffentlich-rechtlicher Auftrag erfüllt werde.

Mit Schriftsatz vom 20. Oktober 2013 hat die Berufungsführerin unter Hinweis auf die Säumigkeit der Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie unter Anschluss eines Schreibens der liechtensteinischen Steuerverwaltung vom 29. Juni 2013 an das Heilpädagogische Zentrum um Mitteilung der Hinderungsgründe für die Erlassung einer Berufungsentscheidung, insbesondere, ob ein Verständigungsverfahren eingeleitet worden sei, ersucht. Weiters hat sie die Entscheidung durch den Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob bezüglich der nichtselbständigen Einkünfte der Berufungsführerin aus der Tätigkeit als Kindergärtnerin an der Sonderschule des Heilpädagogischen Zentrums in Liechtenstein die Zuteilungsregel des [Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein](#) zur Anwendung kommt oder nicht und dementsprechend das Besteuerungsrecht dem Fürstentum Liechtenstein oder Österreich zukommt.

[Art. 15 Abs. 4 und Art. 19 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."

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 § 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, wie im Vorlageantrag eingewendet, vom Heilpädagogischen Zentrum durch das Anbieten eines sonderpädagogischen Unterrichts ein öffentlich-rechtlicher Auftrag erfüllt werde, vermag daran ebenso wenig zu

ändern, wie der Umstand, dass dem Heilpädagogischen Zentrum bzw. ihrem Rechtsträger das Öffentlichkeitsrecht zuerkannt wurde, hat dies doch keine Auswirkung auf die Rechtsnatur als selbständige juristische Person des privaten Rechts (vgl. OGH 24.2.2000, [6 Ob 321/99w](#), zur Rechtspersönlichkeit einer Krankenanstalt, sowie UFS 8.5.2013, RV/0418-F/12, betreffend eine Privatschule). Dahingestellt bleiben kann damit auch, ob die Berufungsführerin als Kindergärtnerin an der Sonderschule in Ausübung öffentlicher Funktionen im Sinne des Art. 19 DBA-Liechtenstein tätig ist.

Die dazu im Widerspruch stehende Auffassung der Liechtensteinischen Steuerverwaltung, wonach die Rechtsform des jeweiligen Arbeitgebers nicht maßgeblich sei bzw. die am Heilpädagogischen Zentrum in den Bereichen "Sonderpädagogische Tagesschule" und "Therapie" angestellten Mitarbeiter weiterhin als öffentlich Bedienstete im Sinne von Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein qualifiziert würden und das Besteuerungsrecht für die in Österreich ansässigen Mitarbeiter ausschließlich Liechtenstein zustehe (hingewiesen wurde im Schreiben der liechtensteinischen Steuerverwaltung allerdings auch darauf, dass eine eigenständige Auslegung der Bestimmung jedem Vertragsstaat frei stehe und es aufgrund der Anrechnung der liechtensteinischen Steuer nach der Verordnung AÖFV Nr. 168/1997, zu keiner Doppelbesteuerung komme), mag aus den vom Fürstentum Liechtenstein verfolgten steuer- und arbeitsmarktpolitischen Interessen verständlich sein, vermag der Berufung aber im Hinblick auf die nach der österreichischen Rechtsprechung maßgebliche Auslegung der in Rede stehenden Abkommensbestimmung nicht zum Erfolg zu verhelfen, zumal der Rechtsansicht einer ausländischen Steuerbehörde auch keine bindende Wirkung zukommt (vgl. VwGH 26.07.2000, [97/14/0070](#)).

Auch mit den Hinweisen auf die Übung der Vertragsstaaten bzw. ein daraus entstandenes Gewohnheitsrecht lässt sich für die Berufungsführerin nichts gewinnen.

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 (vgl. UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12, mit Hinweis auf Zeilinger, ÖStZ 13/2007, 309; Lang, ÖStZ 10/2006, 203):

- 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.

Die Übung muss zumindest eine gewisse Zeit dauern. Erst dann kann von einer Übung gesprochen werden.

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.

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.

Der Umstand allein, dass beim Heilpädagogischen Zentrum in Liechtenstein beschäftigte Grenzgänger nach der bisherigen Verwaltungspraxis als in Lichtenstein steuerpflichtig beurteilt wurden, kann daher die Entstehung eines Gewohnheitsrechts nicht begründen, fehlt es doch schon an einer übereinstimmenden, durch Abkommenswortlaut und Regelungszusammenhang gedeckten tatsächlichen Übung durch Verwaltungspraxis und Rechtsprechung.

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 Einkommensteuervorauszahlungen aber nicht.

Soweit die Berufungsführerin Begründungsmängel des angefochtenen Bescheides in Treffen führt, ist ihr entgegenzuhalten, dass Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar sind (vgl. Ritz, BAO⁴, § 93 Tz 16, mwN; siehe auch VwGH 26.4.2012, [2009/15/0119](#)). Zudem war sie jedenfalls nach Ergehen der Berufungsvorentscheidung an der Verfolgung ihre Rechte und der Überprüfung des Bescheides auf seine inhaltliche Rechtmäßigkeit nicht gehindert.

Auch das Eventualbegehren, Einkommensteuervorauszahlungen erst ab 25. September 2012 festzusetzen, findet im Gesetz keine Deckung.

Nach [§ 45 EStG 1988](#) sind auf die Einkommensteuer nach der dort angeführten Berechnungsweise ermittelte Vorauszahlungen zu entrichten. Gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlung jener Steuer anpassen, dh. somit erhöhen oder vermindern, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird; dabei ist Abs. 3 anzuwenden. Nach der Regelung des Abs. 3 werden bereits fällig gewordene oder innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe einer Erhöhung der Vorauszahlungen fällig werdende Vorauszahlungsteilbeträge durch eine Änderung in der Höhe der Vorauszahlungen nicht berührt. Der Unterschiedsbetrag ist, sofern er nicht eine Gutschrift ergibt, erst bei Fälligkeit des nächsten Vorauszahlungsteilbetrages auszugleichen (Ausgleichsviertel).

Es ist sohin in das - unter Beachtung des [§ 20 BAO](#) zu übende - Ermessen der Behörde gestellt, die Vorauszahlung abweichend von der sich aus § 45 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden Höhe mit dem Betrag festzusetzen, der der voraussichtlichen Jahreseinkommensteuer entspricht (vgl. VwGH 24.5.2007, [2005/15/0037](#), mwN). Aus dem Regelungszusammenhang ergibt sich somit unzweifelhaft, dass eine Bindungswirkung an einen früheren Vorauszahlungsbescheid im Sinne der Ausführungen der Berufungsführerin nicht besteht. Zwar bleibt die Verpflichtung zur Leistung von festgesetzten Vorauszahlungen solange aufrecht, bis es eine bescheidmäßige Änderung ergibt, es ändert dies aber nichts daran, dass die Festsetzung von Vorauszahlungen jeweils für das Kalenderjahr erfolgt und im Falle eines aufgrund geänderter Verhältnisse erlassenen Vorauszahlungsbescheides gemäß § 45 Abs. 4 der sich ergebende Unterschiedsbetrag nach Maßgabe der Bestimmung des § 45 Abs. 3 EStG 1988 ausgeglichen wird.

Soweit das Finanzamt im Rahmen der Ermessensentscheidung das öffentliche Interesse an der Rechtmäßigkeit der Besteuerung als überwiegend angesehen hat, kann ihm schon im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen nicht entgegengetreten werden.

Hinsichtlich der von der Berufungsführerin angeregten Einleitung eines Verständigungsverfahrens ist anzumerken, dass dies nach Art. 25 iVm [Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA-Liechtenstein](#) in die

Zuständigkeit des Bundesministers für Finanzen und nicht in jene des Unabhängigen Finanzsenates fällt (vgl. VwGH 26.2.2004, [99/15/0127](#), mwN). Im Übrigen ist auch das Ergebnis derartiger Verständigungsvereinbarungen für die Höchstgerichte wie auch den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindend.

Bezüglich der im Schreiben vom 20. Oktober 2013 gestellten Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat sowie auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist darauf zu verweisen, dass nach [§ 282 Abs. 1 Z 1 BAO](#) die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3) obliegt, außer in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt. Eine mündliche Verhandlung hat nach [§ 284 Abs. 1 Z 1 BAO](#) stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.

Die Berufungsführerin hat weder in der Berufung noch im Vorlageantrag einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat oder auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt. Die erst mit Schriftsatz vom 20. Oktober 2013 diesbezüglich gestellten Anträge vermitteln daher weder einen Rechtsanspruch auf eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat noch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung (vgl. Ritz, BAO⁴, § 282 Tz 4 und § 284 Tz 2, sowie VwGH 24.6.2010, [2006/15/0170](#), mwN).

Nachdem außer Streit steht, dass die Anwendungsvoraussetzungen der Grenzgängerregelung des Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein erfüllt sind, erweist sich die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen dem Grunde nach somit gesamthaft gesehen als rechtmäßig und war der Berufung daher hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Vorauszahlungen im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 24. Oktober 2013