jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/11/21 2007/13/0087

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.11.2007

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

DBAbk Spanien 1967 Art19;
DBAbk Spanien 1967 Art20 Abs1;
DBAbk Spanien 1967 Art20;
EStG 1988 §25;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lier, über die Beschwerde des Finanzamtes Wien 1/23 gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 2. Juli 2007, Zl. RV/2221-W/06, betreffend Haftung für Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 (mitbeteiligte Parteien: 1. P M in Wien, und

2. Pensionsversicherungsanstalt in 1020 Wien, Friedrich-Hillegeist-Straße 1), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerde und der dieser angeschlossenen Ablichtung des angefochtenen Bescheides ist Folgendes zu entnehmen:

Der Mitbeteiligte P.M. war Dienstnehmer der (damaligen) Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gewesen, erhielt nach seiner Pensionierung von seiner früheren Dienstgeberin Pensionsbezüge und übersiedelte nach Spanien, worauf die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten die Pensionsbezüge für den Mitbeteiligten P.M. ab 1997 "steuerfrei" ausbezahlte und keine Lohnsteuer abführte.

In seinem Bericht über eine im Jahr 1998 für den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten durchgeführte Lohnsteuerprüfung vertrat der Prüfer u.a. die Auffassung, die dem Mitbeteiligten P.M. ab 1997 ohne Einbehaltung der Lohnsteuer ausbezahlten Ruhegehälter seien

nach Art. 20 des zwischen Österreich und Spanien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA-Spanien) in Österreich zu versteuern. Deshalb nahm der Prüfer "eine Neuberechnung der Lohnsteuer für die ausbezahlten Ruhebezüge" vor.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und zog die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten mit Bescheid vom 3. August 1998 gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung für Lohnsteuer u.a. für die dem Mitbeteiligten P.M. "steuerfrei" ausbezahlten Ruhegehälter heran.

Dagegen berief die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten mit der Begründung, dass der Mitbeteiligte P.M. seinen Wohnsitz nach Spanien verlegt hätte, weshalb die ihm ausbezahlten Ruhegehälter "steuerfrei" wären.

Mit Schriftsatz vom 2. Oktober 1998 trat der Mitbeteiligte P.M. der Berufung der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten bei und führte aus, er beziehe einerseits eine Pension "als Angestellter der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten", die auf dem ASVG beruhe, und darüber hinaus andererseits eine "Dienstordnungspension" gemäß der Dienstordnung für die Angestellten bei den Sozialversicherungsträgern Österreichs. Auf Grund einer im April 1996 abgegebenen Abtretungserklärung würden die ASVG-Pension und die Dienstordnungspension durch die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gemeinsam ausgezahlt. Diese Pension sei in Spanien zu versteuern.

Das Finanzamt wies die Berufung der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten seien Pensionszahlungen an in Spanien ansässige ehemalige ("anstaltseigene") Dienstnehmer steuerfrei abgerechnet und ausbezahlt worden. Die in Rede stehenden Ruhebezüge seien für Leistungen und Zeiten bezahlt worden, welche die Dienstnehmer (Anmerkung: u.a. der Mitbeteiligte P.M.) während ihrer aktiven Tätigkeit für die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten (also für eine Körperschaft öffentlichen Rechts) in einer öffentlichen Funktion erbracht hätten. Ruhegehälter wie z. B. Pensionen für frühere Dienstleistungen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterlägen der Besteuerung in Österreich umso mehr, als es sich bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten auch um eine öffentliche Kasse handle.

Der Mitbeteiligte P.M. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bescheid vom 7. September 2000, RV/919-15/17/99, wies die (damalige) Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung als unbegründet ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 2000/13/0198, diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weil der aufgehobene Bescheid nur an den in diesem Verfahren als Beschwerdeführer aufgetretenen Mitbeteiligten P.M. gerichtet, nicht jedoch der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gegenüber ergangen war und somit keine einheitliche Entscheidung im Sinne des § 290 BAO getroffen worden war.

Mit Bescheid vom 16. August 2004 wies die belangte Behörde im fortgesetzten Verfahren die Berufung der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten als unbegründet ab und verwies zur Begründung auf die Berufungsvorentscheidung.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit seinem Erkenntnis vom 13. September 2006, 2004/13/0128, auch diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weil der Bescheid u.a. an die im Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides nicht mehr bestehende Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten, nicht jedoch an deren Gesamtrechtsnachfolgerin, die mitbeteiligte Pensionsversicherungsanstalt, gerichtet war und somit abermals keine einheitliche Entscheidung im Sinne des § 290 BAO getroffen worden war.

Im weiter fortgesetzten Verfahren richtete die belangte Behörde einen Vorhalt an den Mitbeteiligten P.M. und ersuchte um Bekanntgabe seiner ausgeübten beruflichen Tätigkeit (Funktion). Dieser antwortete, er sei zwischen dem September 1955 und dem Februar 1962 bei anderen Arbeitgebern als der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten und vom 12. März 1962 bis zum 30. April 1996 als Prüfer in einer näher genannten Prüfungsabteilung der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten tätig gewesen.

Die Pensionsversicherungsanstalt bestätigte auf Anfrage der belangten Behörde diese Angaben und gab die Arbeitsplatzbeschreibung des Mitbeteiligten P.M. als Prüfer in der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten bekannt. Der Beschwerdeführer beziehe eine "Dienstordnungspension" für die "gesamten Zeiten in der Sozialversicherung". Der Zeitraum vom 1. September 1955 bis zum 28. Februar 1962 als Angestellter bei einem

anderen Arbeitgeber ("Vordienstzeiten") sei mit etwa 16,35 % im monatlichen Pensionsbezug nach dem ASVG enthalten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Sie stellte fest, dass der Mitbeteiligte P.M. im Zeitraum vom 12. März 1962 bis zum 30. April 1996 als Prüfer in einer näher genannten Prüfungsabteilung in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gestanden sei. Vor Aufnahme dieser Tätigkeit sei er bei anderen Arbeitgebern beschäftigt gewesen. Nach seiner Pensionierung habe er von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten eine "ASVG-Pension" und nach der "internen Dienstordnung" eine Zusatzpension bezogen. Er habe seinen Wohnsitz mit 1. Jänner 1997 von Österreich nach Spanien verlegt und sei im Jahr 1997 in Spanien ansässig gewesen. Seit 1. Jänner 1997 sei für die ihm ausbezahlte "ASVG-Pension und die Zusatzpension" keine Lohnsteuer einbehalten und abgeführt worden.

Die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten sei eine Körperschaft öffentlichen Rechts gewesen. Nach Ansicht der belangten Behörde hätten jene bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten angestellten Dienstnehmer, welche bei ihren Tätigkeiten die der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten vom Gesetzgeber auferlegten Sozialversicherungsaufgaben erfüllt hätten, als deren Organe hoheitliche Aufgaben erfüllt. Auch der Mitbeteiligte P.M. habe die ihm von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten übertragenen (in der Arbeitsplatzbeschreibung angeführten) Aufgaben als deren Organ wahrgenommen und sei mit hoheitlichen Aufgaben befasst gewesen. Deshalb stehe für die ihm (dafür) ausbezahlte "ASVG-Pension und die Zusatzpension" nach Art. 20 des DBA-Spanien das Besteuerungsrecht Österreich zu.

Der bei anderen Arbeitgebern erworbene Pensionsanspruch sei nach der von der belangten Behörde eingeholten Auskunft der mitbeteiligten Pensionsversicherungsanstalt mit etwa 16,35 % in der ausbezahlten "ASVG-Pension" enthalten. Dieser Anteil sei nach Art. 19 des DBA-Spanien zu versteuern, weil der Mitbeteiligte P.M. bei den anderen Arbeitgebern nicht in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig gewesen sei. Die belangte Behörde schied daher den Anteil von 16,35 % des dem Mitbeteiligten P.M. als "ASVG-Pension" ausbezahlten Ruhegehalts von der Bemessungsgrundlage der dem bekämpften Bescheid des Finanzamtes zu Grunde liegenden Lohnsteuer aus und legte den Haftungsbetrag dementsprechend neu fest.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid gemäß § 292 BAO von der Abgabenbehörde erster Instanz erhobene Beschwerde erwogen:

Art. 19 und 20 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Spanien vom 20. Dezember 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. Nr. 395/1967, (DBA-Spanien) lauten:

"Artikel 19

Ruhegehälter

Vorbehaltlich des Artikels 20 Absatz 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbstständige Arbeit bezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 20

Öffentlicher Dienst

(1) Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die von einem Vertragstaat, einer seiner Gebietskörperschaften, einer seiner Verwaltungsbezirke oder einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates unmittelbar oder aus einem von diesem Staat, der Gebietskörperschaft, dem Verwaltungsbezirk oder der öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates errichteten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat, der Gebietskörperschaft, dem Verwaltungsbezirk oder der öffentlichrechtlichen Körperschaft dieses Staates in Ausübung öffentlicher Funktionen 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, einer seiner Gebietskörperschaften, einer seiner Verwaltungsbezirke oder einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates erbracht werden, finden die Artikel 16, 17 und 19 Anwendung."

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist unstrittig, dass der Mitbeteiligte P.M. im Streitjahr 1997 in Spanien ansässig war.

Dass die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten eine öffentlich-rechtliche Körperschaft im Sinne des Art. 20 iVm Art. 3 Abs. 2 des DBA-Spanien gewesen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem über eine Beschwerde des in jenem Verfahren als Beschwerdeführer aufgetretenen Mitbeteiligten P.M. ergangenen Erkenntnis vom 19. September 2007, 2007/13/0080, auf dessen Gründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG hingewiesen wird, klargestellt. Mit diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof auch die Ansicht der belangten Behörde bestätigt, dass der Mitbeteiligte P.M. der (damaligen) Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten seine - in der Arbeitsplatzbeschreibung näher erläuterten - Dienste in Ausübung öffentlicher Funktion iSd Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien erbracht hatte.

Die belangte Behörde hat allerdings das Besteuerungsrecht Österreichs nach Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien nur auf die Zusatzpension nach der "internen Dienstordnung" und auf einen Teil der "ASVG-Pension" bezogen. Der bei anderen Arbeitgebern erworbene Pensionsanspruch sei nach der von der belangten Behörde eingeholten Auskunft der mitbeteiligten Pensionsversicherungsanstalt mit etwa 16,35 % in der ausbezahlten "ASVG-Pension" enthalten. Dieser Anteil sei nach Art. 19 des DBA-Spanien zu versteuern, weil der Mitbeteiligte P.M. bei den anderen Arbeitgebern nicht in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig gewesen sei. Dafür stehe das Besteuerungsrecht Spanien zu.

Das beschwerdeführende Finanzamt trägt vor, eine Aufteilung der einheitlich ausgezahlten ASVG-Pension in Komponenten, auf welche ein Anspruch in Ausübung öffentlicher Funktion einerseits und durch andere Erwerbstätigkeit andererseits erworben worden sei, sei dem Art. 20 DBA-Spanien nicht zu entnehmen. Da der Mitbeteiligte P.M. seinen ASVG-Pensionsanspruch zum Großteil auf Grund der Ausübung öffentlicher Funktionen erworben und die Pension zudem als Dienstnehmer einer öffentlichen Kasse angetreten habe, stehe das Besteuerungsrecht für die gesamte ASVG-Pension und - wie es auch die belangte Behörde gesehen hat - für die gesamte Zusatzpension zu. Ergänzend halte das beschwerdeführende Finanzamt fest, dass eine exakte, rechnerisch richtige Aufteilung der ASVG-Pension auf Pensionsansprüche, die aufgrund verschiedener Dienstverhältnisse erworben worden seien, nicht möglich sei. Der "Bemessungszeitraum" und der "Prozentsatz der Bemessungsgrundlage" seien von der anzuwendenden Rechtslage abhängig und für jede Pensionsleistung individuell festzustellen. Die mitbeteiligte Pensionsversicherungsanstalt habe dem beschwerdeführenden Finanzamt mitgeteilt, dass eine Aliquotierung für sie "nicht administrierbar" wäre.

Die vom beschwerdeführenden Finanzamt für unzutreffend gehaltene Aufteilung einer Ruhegehaltszahlung nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbes ist entgegen der Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes den Bestimmungen der Art. 19 und 20 des DBA-Spanien zu entnehmen, räumt Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien doch ein Besteuerungsrecht des (früheren) Tätigkeits- und Auszahlungsstaates nur für solche Ruhegehälter ein, die für in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachte Dienste gezahlt werden. Die Teilnahme eines Arbeitnehmers, der seine Dienste verschiedenen Arbeitgebern erbracht hat, in einem einzigen Pensionssystem ist nicht ungewöhnlich und kann zur Aufteilung des in diesem Pensionssystem erworbenen Pensionsanspruches in Teile führen, die verschiedenen Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens unterliegen (vgl. auch Lang, Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, in: Bulletin for International Taxation, 2007, 17ff, insb. 19f, und Kolb/Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff, Employment Income Under Tax Treaty Law - Case Studies, in SWI 2002, 522ff, insb. 526f).

Die vom beschwerdeführenden Finanzamt ins Treffen geführte "individuelle Feststellung" kann kein Hindernis sein, ist doch jede Besteuerung eines Arbeitnehmers oder Ruhegehaltsempfängers "individuell" vorzunehmen, weil der konkret verwirklichte Sachverhalt rechtlich zu beurteilen ist. Welches konkrete Hindernis gegeben wäre, auf Grund dessen eine solche von der Pensionsversicherungsanstalt mitgeteilte Aufteilung nicht "administrierbar" wäre, legt das beschwerdeführende Finanzamt mit dem Einwand, eine "exakte, rechnerisch richtige Aufteilung" sei nicht möglich, nicht dar. Da die mitbeteiligte Pensionsversicherungsanstalt in jedem Einzelfall die Pensionsauszahlung und die darauf entfallende Lohnsteuer für jeden Ruhegehaltsempfänger zu berechnen hat, ist nicht ersichtlich, weshalb es unmöglich wäre, bei der Berechnung eine solche Aufteilung vorzunehmen. Im Übrigen hat die mitbeteiligte Pensionsversicherungsanstalt selbst den Aufteilungsschlüssel der belangten Behörde auf Anfrage bekannt gegeben. Dass sie im Beschwerdefall bei der Bekanntgabe des Aufteilungsschlüssels an die belangte Behörde der Höhe nach von einer unrichtigen Aufteilung ausgegangen wäre und die belangte Behörde den Haftungsbetrag deshalb in unrichtiger

Höhe festgelegt hätte, behauptet auch das beschwerdeführende Finanzamt nicht.

Da somit bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die vom beschwerdeführenden Finanzamt behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nicht öffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. November 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2007130087.X00

Im RIS seit

03.01.2008

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at