

TE Vwgh Erkenntnis 2007/10/17 2007/13/0088

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 17.10.2007

Index

39/03 Doppelbesteuerung;
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

Norm

ASVG §246;
ASVG §247;
ASVG §409;
ASVG §410;
DBAbk Spanien 1967 Art20 Abs1;

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 des Schriftführers Mag. Thurn, über die Beschwerde des Finanzamtes Wien 1/23 gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 2. Juli 2007, Zi. RV/2776- W/06, betreffend Haftung für Lohnsteuer für den Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 1997 (mitbeteiligte Parteien:

1. GH in S, und 2. Pensionsversicherungsanstalt in 1020 Wien, Friedrich-Hillegest-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 G.H. 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 G.H. ab September 1995 "steuerfrei" auszahlte und keine Lohnsteuer abführte.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren besteht Streit darüber, welcher der Vertragsparteien 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), das Recht zur Erhebung

der Einkommensteuer von diesen dem ab September 1995 in Spanien ansässigen Mitbeteiligten G.H. ausbezahnten Pensionsbezügen in den Streitjahren 1995 bis 1997 zukommt.

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 G.H. ab September 1995 ohne Einbehaltung der Lohnsteuer ausbezahlten Ruhegehälter seien nach Art. 20 des 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 Haftungsbescheid vom 3. August 1998 gemäß § 82 EStG 1988 zur Haftung für Lohnsteuer u.a. für die dem Mitbeteiligten G.H. "steuerfrei" ausbezahnten Ruhegehälter heran.

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

Mit Schriftsatz vom 21. Oktober 1998 trat der Mitbeteiligte G.H. 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. Für die Besteuerung dieser Pensionen durch Österreich nach Art. 20 des DBA-Spanien mangle es am Erfordernis der Auszahlung durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts und am Erfordernis der Auszahlung auf Grund eines in Ausübung öffentlicher Funktion erbrachten Dienstes.

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 G.H.) 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 unterliegen gemäß Art. 20 DBA-Spanien der Besteuerung in Österreich umso mehr, als es sich bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten auch um eine öffentliche Kasse handle.

Der Mitbeteiligte G.H. beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bescheid vom 7. September 2000, RV/918-15/17/99, wies die (damalige) Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung als unbegründet ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 2000/13/0201, diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weil der aufgehobene Bescheid nur an den in diesem Verfahren als Beschwerdeführer auftretenden Mitbeteiligten G.H. gerichtet, nicht jedoch der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gegenüber ergangen war und somit keine einheitliche Entscheidung im Sinne des § 290 BAO getroffen wurde.

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 wurde.

Im weiter fortgesetzten Verfahren richtete die belangte Behörde einen Vorhalt an den Mitbeteiligten G.H. und ersuchte um Bekanntgabe seiner ausgeübten beruflichen Tätigkeit (Funktion). Dieser antwortete, er sei zwischen dem April 1962 und dem Oktober 1963 als Manipulant in der Revision beschäftigt gewesen. Vom Oktober 1963 bis zum April 1990 habe er im Rechenzentrum der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten als Operator, als Gruppenleiter, als

Arbeitsvorbereiter, als Systemprogrammierer, als Abteilungsleiter-Stellvertreter und zuletzt als Abteilungsleiter seine berufliche Tätigkeit ausgeübt.

Die mitbeteiligte Pensionsversicherungsanstalt bestätigte auf Anfrage der belangten Behörde diese Angaben und gab die Arbeitsplatzbeschreibungen des Mitbeteiligten G.H. in der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten bekannt. Der Mitbeteiligte G.H. beziehe eine "Dienstordnungspension" für die "gesamten Zeiten in der Sozialversicherung". Der Zeitraum vom 16. September 1957 bis zum 15. April 1962 als Angestellter bei einem anderen Arbeitgeber ("Vordienstzeiten") sei mit etwa 14,72 % im monatlichen Pensionsbezug nach dem ASVG enthalten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge. Sie stellte fest, dass der Mitbeteiligte G.H. im Zeitraum vom 16. April 1962 bis zum 30. April 1990 in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gestanden sei. Vor Aufnahme dieser Tätigkeit sei er bei anderen Arbeitgebern beschäftigt gewesen. Nach seiner Pensionierung im Jahr 1990 habe er von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten eine "ASVG-Pension" und nach der "internen Dienstordnung" eine Zusatzpension bezogen. Er habe seinen Wohnsitz im September 1995 von Österreich nach Spanien verlegt und sei dann für den Rest der Streitjahre (1995 bis 1997) in Spanien ansässig gewesen. Seit September 1995 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. Der Mitbeteiligte G.H. habe während seines aktiven Dienstverhältnisses zur Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten die in den Arbeitsplatzbeschreibungen aufgezählten Arbeiten durchzuführen gehabt:

"Manipulant in der Abt. Revision:

Durchführung von Ablage- und Archivierungsarbeiten, Botengänge, Durchführung einfacher Büroarbeiten, Stockwerksdienst, Unterstützung des Sekretariats, Anfertigung von Fotokopien. Operator in der Abt. Rechenzentrum:

Bedienung der EDV-Anlagen, Ablaufdurchführung von System- und Anwendersoftware, Durchführung und Überwachung der Datensicherung, Durchführung aller Maßnahmen, die zur Betriebsbereitschaft und Sicherheit der Systeme beitragen, Bedienung der Hardware - damals Host.

Gruppenleiter in der Abt. Rechenzentrum:

Dienstaufsicht, Durchführung und Überwachung der Datensicherung, Durchführung aller Maßnahmen, die zur Betriebsbereitschaft und Sicherheit der Systeme beitragen, Analysierung und Bewertung von Störursachen, Ablaufdurchführung von Systemen - und Anwendersoftware, Vorgesetzter einer Schicht im Operating. Arbeitsvorbereiter in der Abt. Rechenzentrum:

Vorbereitung von zentralen und dezentralen Abläufen von Anwendersoftware, Terminvereinbarungen und Überwachung der termingerechten Abwicklung von Anwenderaufträgen, Koordination von systemübergreifenden Abläufen, Durchführung der erforderlichen Abstimmungs- und Nachbearbeitungsarbeiten, Prüf- und Abstimmungsarbeiten im Zusammenhang mit der monatlichen Pensionsanweisung und der täglichen Einzelanweisungen sowie Abwicklung des diesbezüglichen Schriftverkehrs, Festlegung der Datensicherungsmaßnahmen, Bereitstellung der Arbeitsunterlagen für das Operating, Joberstellung für Durchführungs läufe im Rechenzentrum. Systemprogrammierer in der Abt. Rechenzentrum:

Eigenverantwortliche Mitwirkung bei Auswahl, Einführung und Wartung von Softwareinstrumenten für elektronische Datenverarbeitungsanlagen, Betreuung der eingesetzten System- und systemnahen Software, Überwachung und Optimierung der Auslastung der eingesetzten Hard- und Software sowie des Netzbetriebes, Einführung von Software für die Verbesserung des Betriebes von zentralen und dezentralen Systemen, Verwaltung und Aktualisierung der eingesetzten Betriebssysteme, Auswertung von Fehlerstatistiken und Einleitung von Maßnahmen zur Fehlerreduzierung. Abteilungsleiter Stv. in der Abt. Rechenzentrum:

Ständige Mithilfe und Vertretung im gesamten Aufgabengebiet des Leiters der Organisationseinheit, personelle Leitung, Dienstaufsicht, Vertretung nach außen, Erarbeitung von EDV-Strategien, Marktbeobachtung, Projektmanagement, Sicherstellung des Betriebes im Rechenzentrum, Überwachung der Einsatzbereitschaft der EDV-Anlagen.

Abteilungsleiter in der Abt. Rechenzentrum:

Gesamtverantwortung für die ordnungsgemäße Abwicklung sämtlicher Rechenzentrumsaufgaben, personelle Leitung der damit verbundenen Dienstaufsicht und Zuteilung der anfallenden Arbeiten, organisatorische und administrative Tätigkeiten, die in einer technischen Abteilung notwendig sind (zB Zeitwirtschaft, Beschaffung von Verbrauchsmaterial), Kommunikation und Information mit allen bzw. für alle Organisationsebenen, Erarbeitung von EDV - Strategien und Weiterentwicklung der Hard- und Softwareausstattung im Rahmen der vorgegebenen EDV - Strategien, Beobachtung des EDV - Marktes auf neue technische und organisatorische Lösungsmöglichkeiten, Leitung bzw. Mitwirkung in Projekten sowie Einsatz von Planungstechniken und Methoden, Überwachung der Einsatzbereitschaft der EDV - Anlagen."

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 zwar hoheitliche Aufgaben erfüllt. Der Mitbeteiligte G.H. habe aber als Manipulant einfache Bürohilfstatigkeit (Ablage, Anfertigung von Fotokopien) verrichtet. Seine berufliche Tätigkeit als Operator, als Gruppenleiter, als Arbeitsvorbereiter, als Systemprogrammierer, als Abteilungsleiter-Stellvertreter und als Abteilungsleiter habe ein Aufgabengebiet umfasst, welches im Wesentlichen in der Betreuung, Wartung, Optimierung und Überwachung der von der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten verwendeten EDV-Betriebsanlagen (Hard- und Software) und in den mit der Personalführung im Zusammenhang stehenden Aufgaben bestehe. Der Mitbeteiligte G.H. sei in einer Zeit im Rechenzentrum der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten beschäftigt gewesen, in der im Allgemeinen der Einsatz von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen noch nicht so weit verbreitet gewesen sei wie heute. Im Wesentlichen bedeute die Verwendung von Computern eine raschere und einfache Durchführung von Arbeitsabläufen für den Anwender. Mit dem Einsatz von Computern und Datenverarbeitungsanlagen werde die technische Umsetzung der vom Gesetzgeber auferlegten Sozialversicherungsaufgaben ermöglicht. Nach Ansicht der belangten Behörde seien die vom Mitbeteiligten G.H. ausgeübten Tätigkeiten im Rechenzentrum nicht unter den Begriff "in Ausübung öffentlicher Funktion" zu subsumieren, weil er nicht unmittelbar als Organ bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig gewesen sei.

Deshalb stehe für die dem im Streitzeitraum in Spanien ansässigen Mitbeteiligten G.H. ausbezahlte "ASVG-Pension und die Zusatzpension" das Besteuerungsrecht nach Art. 19 des DBA-Spanien Spanien zu.

Die belangte Behörde setzte den "Nachforderungsbetrag" an Lohnsteuer daher mit "S 0,00 (Null)" 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 öffentlich-rechtlichen 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 G.H. von September 1995 bis einschließlich 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 Erkenntnis vom 19. September 2007, 2007/13/0080, auf dessen Gründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG hingewiesen wird, klargestellt.

Die belangte Behörde vertrat jedoch die Ansicht, der Mitbeteiligte G.H. habe seine Tätigkeit nicht in Ausübung einer öffentlichen Funktion für die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten ausgeübt und deshalb fielen die ihm zugeflossenen Ruhegehälter nicht unter Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien.

Demgegenüber trägt das beschwerdeführende Finanzamt vor, dass

sich die Wendung "Dienste, die in Ausübung öffentlicher

Funktionen erbracht werden" nicht darauf beziehe, ob der einzelne Mitarbeiter "direkt" oder "indirekt" mit der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse (zB als Vollzugsorgan) betraut sei. Entscheidend sei, ob die vom Arbeitnehmer zu erbringende Tätigkeit in Verbindung mit den durch die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten wahrgenommenen hoheitlichen Befugnissen und Aufgaben gestanden sei. Der Mitbeteiligte G.H. habe durch seine Bürohilftätigkeit und durch seine Tätigkeit im Rechenzentrum die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten bei der Wahrnehmung ihrer öffentlichen Funktionen maßgeblich unterstützt, weshalb seine Tätigkeit auch dann als im Hoheitsbereich erbracht anzusehen sei, wenn die von ihm ausgeübte Tätigkeit schwerpunktmäßig im Verwaltungsbereich der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten gelegen gewesen sei und der durch ihn abgedeckte Aufgabenbereich im Wesentlichen als "Unterstützungsleistung" der "operativen Einheiten" zu werten sei, die direkt Leistungen an die Versicherten erbracht hätten.

Die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten hatte, wenn sie sich daneben auch privatwirtschaftlich betätigt haben mag (vgl. Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht3, 477), hoheitliche Aufgaben zu erfüllen, indem sie mit dem Vollzug der Sozialversicherungsgesetze im Bereich der Pensionsversicherung betraut war und in dieser Funktion hinsichtlich der Versicherungs- und Leistungsverhältnisse des Einzelnen die gesetzlich vorgesehenen Verwaltungshandlungen zu setzen hatte (insb. die Feststellung von Leistungen und von Versicherungszeiten; vgl. §§ 246ff ASVG). Dabei hatte die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten ua. individuelle Verwaltungsakte (Bescheide) zu erlassen (vgl. §§ 409ff ASVG). Derartige bescheidmäßige Feststellungen gehörten aber nach der vom beschwerdeführenden Finanzamt nicht bestrittenen, an Hand der Arbeitsplatzbeschreibungen getroffenen Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde nicht zum Aufgabenbereich des Mitbeteiligten G.H. in der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten.

Der Begriff "Ausübung öffentlicher Funktionen" in Art. 20 Abs. 1 DBA-Spanien nimmt auf jene Dienstnehmer Bezug, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Der Begriff der "öffentlichen Funktion" knüpft an die Tätigkeit des betreffenden Dienstnehmers, nicht (allein) an den Aufgabenbereich der betreffenden Einrichtung an. Dies führt dazu, dass Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien zwischen Dienstnehmern ein und derselben öffentlichen, nicht im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit stehenden Einrichtung unterscheidet, und zwar zwischen solchen, die "öffentliche Funktionen ausüben", und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist (vgl. das von der belangten Behörde zutreffend herangezogene, zum insoweit gleich lautenden 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, ergangene hg. Erkenntnis vom 21. März 1996, 94/15/0128, VwSlg 7.077/F).

Somit ist es nicht für rechtswidrig zu befinden, wenn die belangte Behörde ausgehend vom festgestellten und insoweit nicht bestrittenen Sachverhalt zum Ergebnis gelangte, dass der Mitbeteiligte G.H. seine Dienste der (damaligen) Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten nicht in Ausübung öffentlicher Funktionen iSd Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien erbracht hatte und die in Rede stehenden Ruhegehälter daher nach Art. 19 DBA-Spanien nicht in Österreich zu besteuern waren.

Da somit der Inhalt der Beschwerde bereits 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 17. Oktober 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2007130088.X00

Im RIS seit

26.11.2007

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at