

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/9/19 2007/13/0080

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 19.09.2007

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/04 Steuern vom Umsatz;  
39/03 Doppelbesteuerung;  
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

## Norm

ASVG §246;  
ASVG §247;  
ASVG §32 Abs1;  
ASVG §409;  
ASVG §410;  
ASVG §538a;  
BAO §257;  
BAO §258 Abs2;  
BAO §34;  
DBAbk Spanien 1967 Art20;  
DBAbk Spanien 1967 Art3 Abs2;  
UStG 1994 §2;  
VwGG §41 Abs1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Lier, über die Beschwerde des M in W, vertreten durch Dr. Heinrich Rösch, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Spiegelgasse 10/6, 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, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführer ab Jänner 1997 "steuerfrei" auszahlte und keine Lohnsteuer abführte.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren besteht Streit darüber, welcher der Vertragsparteien des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Spanien das Recht zur Erhebung der Einkommensteuer auf diese dem im Jahr 1997 in Spanien ansässigen Beschwerdeführer auszahlten Pensionsbezüge zukommt.

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

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 hielt der Prüfer u.a. fest, die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten habe an ihren ehemaligen Dienstnehmer (Beschwerdeführer), welcher ihr mitgeteilt habe, ab Jänner 1997 von Österreich nach Spanien zu übersiedeln, Ruhegehälter ohne Einbehaltung der Lohnsteuer ausbezahlt. Da die ab Jänner 1997 ausbezahlten Ruhebezüge nach Art. 20 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Spanien zu versteuern seien, nahm der Prüfer "eine Neuberechnung der Lohnsteuer für die auszahlten 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 Beschwerdeführer "steuerfrei" auszahlten Ruhegehälter heran.

Dagegen berief die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz nach Spanien verlegt hätte, weshalb die ihm auszahlten Ruhegehälter "steuerfrei" wären.

Mit Schriftsatz vom 2. Oktober 1998 trat der Beschwerdeführer 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 ihm auf Grund von Einzahlungen zur Sozialversicherung gebühre, und darüber hinaus andererseits eine "Dienstordnungspension" gemäß der Dienstordnung für die Angestellten bei den Sozialversicherungsträgern Österreichs. Lediglich bei der Dienstordnungspension handle es sich um eine Zahlung einer öffentlichen Kasse gemäß Art. 20 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und Spanien. Die darüber hinausgehende Pension (nach dem ASVG) 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 Beschwerdeführer) 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 Beschwerdeführer 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 auftretenden ehemaligen Dienstnehmer 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 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 Beschwerdeführer 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 Beschwerdeführers 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 monatlich Pensionsbezug nach dem ASVG enthalten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Sie stellte fest, dass der Beschwerdeführer 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. Der zwischen ihr und dem Beschwerdeführer abgeschlossene Dienstvertrag sei ein privatrechtlicher Vertrag gewesen, auf Grund dessen Beiträge u. a. zur Pensionsversicherung zu leisten gewesen seien, welche dem Beschwerdeführer Anspruch auf eine "ASVG Pension" verschafft hätten. Allerdings habe der Beschwerdeführer während seines aktiven Dienstverhältnisses zur Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten der Arbeitsplatzbeschreibung zufolge folgende Arbeiten durchzuführen gehabt:

"Die Feststellung in Bezug auf das Ausmaß der Versicherungszeiten, die Aufbereitung der Beitragsgrundlagen und die Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen unter Berücksichtigung der maßgeblichen Rechtsvorschriften des ASVG. Die Feststellung hinsichtlich des Ausmaßes von Leistungsansprüchen sowie die bescheidmäßige Erledigung unter Anwendung innerstaatlicher und (bzw.) zwischenstaatlicher Rechtsnormen. Die Durchführung betreffend die Betreuung der Anweisungsfälle einschließlich der nach Bescheiderteilung erforderlichen Veranlassungen bis zum Wegfall der Leistung."

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 Beschwerdeführer 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 ausbezahlte "ASVG-Pension und die Zusatzpension" das Besteuerungsrecht nach Art.20 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-Spanien) Österreich zu.

Der bei anderen Arbeitgebern erworbene Pensionsanspruch sei nach der von der belangten Behörde eingeholten Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt mit etwa 16,35 % in der ausbezahlten "ASVG-Pension" enthalten. Dieser Anteil sei nach Art. 19 DBA-Spanien zu versteuern, weil der Beschwerdeführer bei den anderen Arbeitgebern nicht in Ausübung öffentlicher Funktionen tätig gewesen sei. Dafür stehe das Besteuerungsrecht Spanien zu. Die belangte

Behörde schied daher den Anteil von 16,35 % der dem Beschwerdeführer als "ASVG-Pension" ausbezahlten Bezüge von dem im bekämpften Bescheid des Finanzamtes angeführten Haftungsbetrag an Lohnsteuer aus und legte den Haftungsbetrag dementsprechend neu fest.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass der Beschwerdeführer der Berufung der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten beigetreten ist und eine Zurückweisung des Berufungsbeitrittes gemäß § 258 Abs. 2 BAO nicht erfolgte. Durch den Beitritt zur Berufung, welcher von der Behörde nicht zurückgewiesen wurde, hat der Beschwerdeführer alle Rechte eines Beitreten gemäß § 257 BAO erworben, ohne dass der Gerichtshof aus Anlass einer Beschwerde gegen den Sachbescheid die Frage der Beitrittsberechtigung zu prüfen hat (vgl. das hg. Erkenntnisse vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0028, mwN, und vom 13. September 2006, 2004/13/0128).

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 unselbständige 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 Beschwerdeführer im Jahr 1997 in Spanien ansässig war.

Der Beschwerdeführer trägt vor, die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten sei keine Körperschaft öffentlichen Rechts gewesen, weil es sich um keine Zusammenfassung von Personen gehandelt habe, die als Mitglieder (Angehörige) deren personelles Substrat gebildet hätten, und es an einer demokratischen Struktur gemangelt habe. Die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten sei in Wahrheit als "Anstalt" zu bezeichnen gewesen. Hervorzuheben sei insbesondere, dass die Pflichtversicherten keinen direkten Einfluss auf die Bestellung der Organe des Versicherungsträgers gehabt hätten und darüber hinaus aus dem Erwerbsleben ausgeschiedene Sozialleistungsempfänger von der Verwaltung ausgeschlossen gewesen seien. Außerdem hätten die Selbstverwaltungseinrichtungen im Bereich der Sozialversicherung keinen übertragenen Wirkungsbereich. Daher habe der Beschwerdeführer während seines Angestelltenverhältnisses bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten keine in Ausübung öffentlicher Funktion erbrachten Dienste geleistet.

Die rechtliche Beurteilung der belagten Behörde, dass der Beschwerdeführer in Ausübung einer öffentlichen Funktion für die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten tätig gewesen sei, bekämpft der Beschwerdeführer somit insofern, als er der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten die Eigenschaft als Körperschaft öffentlichen Rechts abspricht und daraus ableitet, keine öffentliche Funktion ausgeübt zu haben.

Es trifft zu, dass die Lehre die juristischen Personen des öffentlichen Rechts ua. in Körperschaften öffentlichen Rechts

und in Anstalten einteilt, wobei die Körperschaft die zur juristischen Person erhobene Personenmehrheit und die Anstalt die zur juristischen Person erhobene Einrichtung mit einem Bestand an sachlichen und persönlichen Mitteln, die dauerhaft bestimmten Zwecken der öffentlichen Verwaltung gewidmet sind, bildet (vgl. etwa Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>3</sup>, 321 ff). Allerdings ist - vor dem Hintergrund, dass die in der Lehre vorgenommene Unterscheidung in Körperschaften öffentlichen Rechts und Anstalten keine unterschiedlichen Rechtsfolgen nach sich zieht und der von der belangten Behörde zitierte § 32 Abs. 1 ASVG selbst die Versicherungsträger als Körperschaften öffentlichen Rechts bezeichnet - das Steuerrecht durch eine eigene Begriffsbildung gekennzeichnet; der in Steuervorschriften anzutreffende Begriff "Körperschaft öffentlichen Rechts" wird nicht im technischen Sinn der Lehre als Unterart, sondern als Sammelbegriff für alle juristischen Personen öffentlichen Rechts verstanden (vgl. Antoniolli/Koja, aaO, 326; Stoll, BAO I, 435 f, mwN, und Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Rz 168 zu § 2 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung des Verwaltungsgesetzeshofes).

Die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten, welche mit Ablauf des 31. Dezember 2002 mit der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter zusammengeführt wurde und in die ab 1. Jänner 2003 bestehende Pensionsversicherungsanstalt überging (vgl. den durch die 59. Novelle zum ASVG eingefügten § 538a des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes - ASVG und das erwähnte hg. Erkenntnis vom 13. September 2006) war nach diesem Verständnis eine Körperschaft öffentlichen Rechts im steuerrechtlichen Sinn und damit auch im Sinne des Art. 20 iVm Art. 3 Abs. 2 des DBA-Spanien.

Da die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten hoheitliche Aufgaben zu erfüllen hatte, wenn sie sich daneben auch privatwirtschaftlich betätigt haben mag (vgl. Antoniolli/Koja, aaO, 477), hatte sie als Aufgabe den Vollzug der Sozialversicherungsgesetze im Bereich der Pensionsversicherung und in dieser Funktion hinsichtlich der Versicherungs- und Leistungsverhältnisse des Einzelnen die gesetzlich vorgesehenen Verwaltungshandlungen zu setzen (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). Gerade die Feststellung hinsichtlich des Ausmaßes von Leistungsansprüchen sowie die bescheidmäßige Erledigung bildeten aber nach der vom Beschwerdeführer nicht bestrittenen Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde zu seiner Arbeitsplatzbeschreibung die Tätigkeiten des Beschwerdeführers in der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten. Der Begriff "Ausübung öffentlicher Funktionen" in Art. 20 DBA-Spanien nimmt auf jene Dienstnehmer Bezug, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden (vgl. das von der belangten Behörde zutreffend herangezogene, zum insoweit gleichlautenden 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 zum Ergebnis gelangte, dass der Beschwerdeführer der (damaligen) Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten seine Dienste in Ausübung öffentlicher Funktion iSd Art. 20 Abs. 1 des DBA-Spanien erbracht hatte.

Soweit der Beschwerdeführer anführt, es handle sich bei den ASVG-Pensionen um eine Gegenleistung für jahrlange Einzahlungen von Versicherungsbeiträgen durch ihn und seine jeweiligen Arbeitgeber, führt er die Beschwerde nicht zum Erfolg. Art. 20 DBA-Spanien stellt nicht darauf ab, wie die Körperschaft öffentlichen Rechts Gelder vereinnahmt hat, sondern lediglich darauf, dass die zu besteuernden Vergütungen einschließlich der Ruhegehälter von der Körperschaft öffentlichen Rechts an eine natürliche Person für deren der Körperschaft öffentlichen Rechts in Ausübung öffentlicher Funktion geleistete Dienste gezahlt werden.

Wenn der Beschwerdeführer schließlich die Überlegung ins Treffen führt, dass die dienst-, besoldungs- und pensionsrechtlichen Verhältnisse für Bedienstete der Versicherungsträger gemäß § 460 Abs. 1 ASVG durch privatrechtliche Verträge zu regeln sind, ist ihm entgegenzuhalten, dass das DBA-Spanien nicht auf die Rechtsgrundlage des Dienstverhältnisses abstellt, sondern auf die Ausübung öffentlicher Funktionen durch den Dienstnehmer, welche durchaus auch durch privatrechtlich Beschäftigte erfolgen kann.

Zur Höhe des Anteils an der "ASVG-Pension", welcher auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers für andere Dienstgeber als die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten entfällt, und zur Berechnung der Höhe der Lohnsteuer enthält die Beschwerde keine gesonderten Ausführungen.

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

Wien, am 19. September 2007

**Schlagworte**

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH

AllgemeinDefinition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Körperschaft Anstalt

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2007130080.X00

**Im RIS seit**

24.10.2007

**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](http://www.jusline.at)