

Michael Lang

Ruhegehälter nach Art. 19 Abs. 2 OECD-MA *

Inhaltsübersicht

I. Art. 19 OECD-MA als Spezialregelung	IV. Die Aufteilung zwischen Einkünften nach Art. 18 und 19 OECD-MA
II. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts	V. Ausblick
III. Die Ausübung öffentlicher Funktionen	

I. Art. 19 OECD-MA als Spezialregelung

Es gehört zu den Privilegien von Wissenschaftlern und wissenschaftlich tätigen Praktikern, dass der Abschied aus dem aktiven Berufsleben nicht notwendigerweise eine Zäsur darstellt: Zumindest Rechtswissenschaftler können ihre Untersuchungen auch im Ruhestand anstellen. Sie bedürfen dazu keiner Laborkontrollen, sondern lediglich des Zugangs zu den Normen und zur Fachliteratur und zur Rechtsprechung. Wissenschaftliche Stellungnahmen von nicht mehr im aktiven Berufsleben stehenden wissenschaftlich tätigen Praktikern sind oft besonders bereichernd: Ihre Autoren können aus jahrzehntelangen praktischen Erfahrungen schöpfen und sind befreit von den Lasten des beruflichen Alltags. *Harald Schaumburg* und – noch mehr – der gesamten Steuerrechtswissenschaft ist zu wünschen, dass der Jubilar weiterhin mit seinen brillanten Beiträgen das Fachschrifttum bereichern wird. Der neue Lebensabschnitt, der *Harald Schaumburg* bevorsteht, möge insoweit keine Zäsur sein.

Die OECD-Musterabkommen und die ihm nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen machen es hingegen zumindest bei Einkünften aus einem Dienstverhältnis erforderlich, zwischen den Einkünften aus der Tätigkeit und den Ruhegehältern zu unterscheiden: Die Einkünfte aus der Tätigkeit werden nach Maßgabe des Art. 15 OECD-MA im Ansässigkeitsstaat, im Tätigkeitsstaat oder anteilig in beiden Staaten erfasst. Ruhegehälter dürfen hingegen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Handelt es sich jedoch um Dienstleistungen für einen Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften, können schon die laufenden Einkünfte aus dem Dienstverhältnis im Regelfall nicht im Tätigkeitsstaat oder im Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers, sondern nur im Staat, für den die Dienste geleistet wurden, besteuert werden. Dieser Staat wird im Fachschrifttum oft „*Kassen-*

* Herrn Mag. *Florian Brugger* danke ich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnkorrektur.

staat“ genannt¹. Diesem Staat kommt – wiederum von Ausnahmen abgesehen – auch das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter aus derartigen Tätigkeiten zu.

Die unterschiedliche Zuteilung von Besteuerungsrechten für Einkünfte aus dem Dienstverhältnis und Ruhegehältern bewirkt schon bei Vergütungen für in der Privatwirtschaft geleistete Dienste beträchtliche Schwierigkeiten: Zum einen gibt es eine Reihe von Grenzfällen, in denen die Zuordnung kontrovers diskutiert wird². Zum anderen wird diese Differenzierung zunehmend auch rechtspolitisch hinterfragt: Dienstnehmer verbringen immer öfter ihren Ruhestand in einem anderen Staat als dem, in dem sie zuvor tätig und ansässig waren. Die Migrationsströme weisen dabei oft in eine bestimmte Richtung. Nur selten verbringen nämlich Portugiesen oder Spanier ihren Lebensabend in Skandinavien. Staaten, in denen Beiträge zu Pensionskassen oder anderen Vorsorgeeinrichtungen beim Arbeitnehmer oder Arbeitgeber die steuerliche Bemessungsgrundlage mindern, wollen es nicht ohne weiteres hinnehmen, dass ihnen nach den Regelungen des OECD-MA die Möglichkeit, nun die Ruhegehälter der früher auf ihren Gebieten ansässigen oder tätigen Arbeitnehmern zu besteuern, genommen wird. Komplizierte – vom OECD-MA abweichende – DBA-Regelungen sind immer häufiger die Konsequenz³. In letzter Zeit waren diese Regelungen und die Unzufriedenheit eines der Vertragspartner mit ihnen sogar mitunter ausschlaggebend für die Kündigung von DBA⁴.

Aus den genannten Gründen ist aber nicht nur zwischen den unter Art. 18 OECD-MA fallenden Ruhegehältern und den von Art. 15 OECD-MA geregelten laufenden Bezügen des Dienstnehmers zu unterscheiden. Vielmehr sind davon die unter Art. 19 OECD-MA fallenden Einkünfte aus derzeitigen und früheren Dienstleistungen für einen der Staaten oder seine Gebietskörperschaften abzugrenzen. Besonders bedeutsam ist dies für Ruhegehälter: Während diese im Regelfall ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, kommt meist dem „Kassenstaat“ das Besteuerungsrecht zu, wenn die frühere Dienstleistung für diesen Staat oder eine seiner Gebietskörperschaften erbracht wurde.

Diese Unterscheidung beschäftigt zunehmend auch die Rechtsprechung. Der österreichische Verwaltungsgerichtshof (VwGH) hatte zuletzt mehrmals die

1 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht² (1998), Rz. 16.467; *Waldhoff* in *Vogel/Lehner* (Hrsg), DBA⁵ (2008), Art. 19 Rz. 2; *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer* (Hrsg), Doppelbesteuerung, Art. 19 Rz. 1; *Rodi*, Das Kassenstaatsprinzip im nationalen und internationalen Steuerrecht, RIW 1992, 484 (484).

2 Vgl. z.B. die Diskussion zu Abfertigungen, Abfindungen, „golden handshake“-Zahlungen. Vgl. dazu die Nachweise bei *Schuch/Stefaner*, Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003), 251 (251 ff.).

3 Vgl. z.B. Art. 18 DBA Niederlande – Portugal (dazu *Lang*, Generalbericht in IFA, Cahiers de droit fiscal international, Volume 89a, Double non-taxation (2004) 21 [59]).

4 Vgl. *Singer/Delaurière*, Why Is Denmark Terminating Tax Treaties?, TNI 51/2008, 13 (13).

Gelegenheit, Art. 19 OECD-MA von Art. 18 OECD-MA abzugrenzen⁵. Diese Entscheidungen möchte ich in der Folge näher erläutern.

II. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts

In diesen in den letzten Monaten entschiedenen Fällen ging es immer um die Auslegung des DBA zwischen Österreich und Spanien. Dieses DBA wurde in seiner Stammfassung, auf der die hier maßgebenden Vorschriften zurück gehen, am 20.12.1966 abgeschlossen⁶. Es beruht im Wesentlichen auf dem OECD-MA 1963⁷. Allerdings weicht Art. 20 dieses Abkommens – die Art. 19 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift – insoweit von seinem Vorbild ab, als diese Vorschrift auch „für die diesem Staat, der Gebietskörperschaft, dem Verwaltungsbezirk oder der öffentlich-rechtlichen Körperschaft dieses Staates [...] erbrachten Dienste“ gilt. Nicht nur die dem Staat und seinen Gebietskörperschaften erbrachten Dienste fallen unter diese Regelung, sondern auch die Dienste, die „dem Verwaltungsbezirk oder der öffentlich-rechtlichen Körperschaft“ erbracht wurden.

In den vom VwGH entschiedenen Fällen ging es um Dienstnehmer einer Pensionsversicherungsanstalt. Dabei handelt es sich um einen gesetzlichen Sozialversicherungsträger⁸. Der VwGH setzte sich in seinem Erkenntnis v. 19.9.2007, 2007/13/0080 mit der Frage, ob die Pensionsversicherungsanstalt als „öffentlich-rechtliche Körperschaft“ nach Art. 20 des DBA anzusehen ist, wie folgt auseinander:

„Es trifft zu, dass die Lehre die juristischen Personen des öffentlichen Rechts u. a. 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 Antonioli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht³, 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. Antonioli/Koja, a. a. O., 326; Stoll, BAO I, 435 f., m. w. N., und Ruppe, UStG³, Rz. 168 zu § 2 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten [...] war nach diesem Verständnis eine Körperschaft öffentlichen Rechts im steuerrechtlichen Sinn und damit auch i. S. d. Art. 20 i. V. m. Art. 3 Abs. 2 des DBA-Spanien.“

5 Vgl. VwGH 19.9.2007, 2007/13/0080; 17.10.2007, 2007/13/0088; 21.11.2007, 2007/13/0087.

6 BGBl. 395/1967.

7 Vgl. ErlRV 338 BgNR XI. GP, 19; vgl. auch Philipp, Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien, ÖStZ 1968, 86 (86 ff.).

8 Vgl. § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a ASVG i. d. F. BGBl. I 138/1998.

Dem VwGH ist zuzustimmen, wenn er zur Auslegung des Begriffs der öffentlich-rechtlichen Körperschaft auf das nationale Steuerrecht zurückgreift⁹. Wenn die Vertragsstaaten vom OECD-MA abweichen und sich dabei einer Terminologie bedienen, die dem nationalen Steuerrecht der Vertragsstaaten vertraut ist, sprechen gute Gründe dafür, den Vertragsverfassern zu unterstellen, dass sie an die Inhalte der vom nationalen Steuerrecht geprägten Begriffe anknüpfen wollten¹⁰.

Diskussionswürdig ist, ob der vom VwGH nur ganz am Rande angebrachte Hinweis auf die Art. 3 Abs. 2 OECD-MA 1963 entsprechende Vorschrift des DBA Österreich – Spanien tatsächlich Sinn macht: Im vorliegenden Fall war das nationale Recht eines der Vertragsstaaten nämlich nicht deshalb maßgebend, weil „*der Zusammenhang nichts anderes erfordert*“ hat. Vielmehr hat gerade der Zusammenhang des Abkommens die Heranziehung des nationalen Rechts geboten¹¹. Da Art. 3 Abs. 2 OECD-MA aber nicht nur den Verweis auf das Recht des Anwenderstaates, sondern auch die Wortfolge „*wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert*“ beinhaltet, ist der Hinweis auf diese Vorschrift nicht fehl am Platz. Das Interpretationsergebnis hätte sich aber nicht geändert, wenn keine Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Vorschrift Bestandteil des Abkommens gewesen wäre.

III. Die Ausübung öffentlicher Funktionen

Zum Begriff der „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ verwies der VwGH in seinem Erkenntnis v. 19.9.2007, 2007/13/0080 auf sein zum DBA Österreich – Liechtenstein¹² ergangenes Erkenntnis v. 21.3.1996, 94/15/0128. In dieser Entscheidung hatte der VwGH folgende Auffassung vertreten¹³:

„Bei der Auslegung von Art. 19 Abs. 1 DBA ist der Rechtsanwender somit vor die Aufgabe gestellt, einen eigenständigen, von jenem des in der erwähnten Norm ebenfalls verwendeten Begriffes der ‚diesem Staat oder der Gebietskörperschaft erbrachten Dienste‘ zu unterscheidenden Inhalt des Begriffes ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ zu ermitteln. Aus Art. 19 Abs. 2 DBA ergibt sich, dass vom Kassenstaatsprinzip nach Abs. 1 jedenfalls Vergütungen für jene Dienste ausgenommen sind, die im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit der ‚öffentlichen Hand‘ erbracht werden; mit diesem ‚sachbezogenen‘ Merkmal wird ausschließlich an eine

9 Vgl. auch BMF v. 8.10.1992, EAS 174, SWI 1993, 50 (50): „*Welche Einrichtungen als ‚Körperschaften des öffentlichen Rechts‘ i. S. v. Art. 20 Abs. 1 DBA-Spanien anzusehen sind, richtet sich nach dem innerstaatlichen Recht jenes DBA-Partnerstaates, nach dessen Recht diese Einrichtung geschaffen wurde*“.

10 Vgl. Lang, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA), in Burmester/Endres (Hrsg), Außensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis – FS Debatin (1997), 283 (299 ff.).

11 Vgl. Lang, Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht (1991), 26.

12 BGBl. 24/1971.

13 Vgl. zur „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ i. S. d. Art. 19 DBA Österreich – Liechtenstein auch Raschauer, Vergütungen für Dienste in Ausübung öffentlicher Funktionen, SWI 1993, 79 (79 ff.).

Eigenschaft der betreffenden Einrichtung, nämlich den Gegenstand ihres Betriebes, angeknüpft. Sachbezogen bleibt somit nach Bedachtnahme auf die durch Abs. 2 normierte Ausnahme vom Kassenstaatsprinzip des Abs. 1 für diesen ein Anwendungsbereich betreffend Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit solchen Tätigkeiten der ‚öffentlichen Hand‘ erbracht werden, die nicht ‚kaufmännisch oder gewerblich‘ sind. Zu diesem sachbezogenen Merkmal tritt als Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips nach Abs. 1 das an der Eigenschaft der durch den Betreffenden geleisteten Dienste orientierte und somit ‚personenbezogene‘ Merkmal der ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ hinzu. Der Inhalt des letztgenannten – personenbezogenen – Begriffes kann somit nicht mit Hilfe von Überlegungen ermittelt werden, die sich ausschließlich am sachbezogenen Merkmal des Abs. 2 orientieren.

Aus dem dargestellten Zusammenhang folgt, dass der Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips nach Abs. 1 in zweifacher Weise eingeschränkt ist: Zum einen durch das sich aus Abs. 2 ergebende sachbezogene, auf die Tätigkeit der betreffenden Einrichtung der öffentlichen Hand, die nicht ‚kaufmännisch oder gewerblich‘ sein darf, bezogene Merkmal; zum anderen durch das personenbezogene, auf die ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ durch den Betreffenden bezogene Merkmal. Der Umstand, dass im DBA – anders als z. B. in der Vorgängerregelung oder im OECD-MA 1992 (1994) – die Einschränkung des Kassenstaatsprinzips sich nicht im mehrfach erwähnten sachbezogenen Merkmal erschöpft, sondern an ein weiteres – personenbezogenes – Merkmal anknüpft, führt zu der Schlussfolgerung, dass Art. 19 Abs. 1 DBA zwischen Dienstnehmern ein und derselben öffentlichen, nicht im Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit stehenden Einrichtung unterscheidet, die ‚öffentliche Funktionen ausüben‘, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist. Voraussetzung für die Anwendung des Kassenstaatsprinzips nach Art. 19 Abs. 1 DBA ist somit einerseits die Leistung von Diensten für den Staat oder eine Gebietskörperschaft ohne Zusammenhang mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit der öffentlichen Hand bzw. der betreffenden Einrichtung, und andererseits die ‚Ausübung einer öffentlichen Funktion‘.

Bei der Ermittlung des Inhaltes des Begriffes ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ ist somit zu beachten, dass nach dem Zusammenhang der Regelung an (öffentliche Aufgaben wahrnehmende) Einrichtungen der öffentlichen Hand zu denken ist, bei denen sowohl Dienstnehmer ‚in Ausübung öffentlicher Funktionen‘ tätig sind, als auch solche, bei denen dies nicht der Fall ist. Davon ausgehend kann sich der Begriff der ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ nicht darin erschöpfen, dass der Betreffende im Zusammenhang mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben tätig wird. Denn dieses Merkmal trafe – einen solchen Aufgabenbereich der Einrichtung vorausgesetzt – auf alle dort beschäftigten Dienstnehmer zu. Der Begriff der ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ kann somit nicht – wie es die der Beschwerde vorschwebende Lösung der Rechtsfrage voraussetzen würde, dem Begriff der ‚Wahrnehmung von Aufgaben des Staates oder einer Gebietskörperschaft‘ gleichgesetzt werden; vielmehr steht der ersterwähnte Begriff zum letztgenannten im Verhältnis von Unter- und Oberbegriff. Auf dieser Grundlage legen Wortlaut und Regelungszusammenhang die Auffassung nahe, dass mit dem Begriff der ‚Ausübung öffentlicher Funktionen‘ auf jene Dienstnehmer Bezug genommen werde, die als Organe bei der Wahrnehmung hoheitlicher Befugnisse und Aufgaben tätig werden. Einerseits zwingt der dargestellte Regelungszusammenhang auch bezogen auf Einrichtungen des Staates oder einer Gebietskörperschaft, die nicht mit einer kaufmännischen oder gewerblichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen, zu einer Differenzierung zwischen Dienstnehmern dieser Einrichtung, die ‚in Ausübung öffent-

licher Funktionen' tätig werden, und solchen, bei denen dies nicht der Fall ist; andererseits ist nicht ersichtlich, an welchen anderen Gesichtspunkten als jenen der Ausübung hoheitlicher Funktionen diese Unterscheidung orientiert werden könnte. Dabei ist zu bemerken, dass das Kassenstaatsprinzip dem Prinzip der Achtung der Souveränität der Vertragsstaaten dienen soll. Wenn die Vertragsstaaten das Kassenstaatsprinzip – wie hier – 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 anknüpfen, sondern darüber hinaus an ein zusätzliches, auf die ‚öffentliche Funktion‘ des Betreffenden bezogenes Merkmal, erscheint es auch unter dem Gesichtspunkt der Staatensouveränität sachgerecht, das erwähnte Merkmal auf die Wahrnehmung hoheitlicher Staatsaufgaben zu beziehen.“

Der VwGH hat somit seine zum DBA Österreich – Liechtenstein begründete Rechtsprechung auch für das DBA Österreich – Spanien bestätigt. Somit ist zwischen der „Ausübung öffentlicher Funktionen“ und anderen Diensten, die dem Kassenstaat oder gleichgestellten Körperschaften erbracht werden, zu unterscheiden. Diese Unterscheidung hat aber – wie der VwGH schon zum DBA Österreich – Liechtenstein ausgeführt hat – nur für jene DBA Bedeutung, die dem OECD-MA 1963 folgen und in ihrer Art. 19 OECD-MA nachgebildeten Abkommensnorm überhaupt die Wortfolge „Ausübung öffentlicher Funktionen“ verwenden. Für die dem OECD-MA 1992 und schon dem OECD-MA 1977 nachgebildeten DBA spielt diese Unterscheidung offenbar keine Rolle und die Kassenstaatsregelung erfasst auch Einkünfte von Dienstnehmern für ihre dem Staat oder den gleichgestellten Körperschaften erbrachten Dienste, wenn die Dienstnehmer nicht hoheitlich tätig waren, sofern die Tätigkeit nicht mit der gewerblichen Tätigkeit des Staates in Zusammenhang entstand. Daher haben die Kassenstaatsregelungen jener Abkommen, die die Wortfolge „Ausübung öffentlicher Funktionen“ nicht verwenden, im Lichte dieser Rechtsprechung einen größeren Anwendungsbereich.

In dem dem Erkenntnis v. 19.9.2007, 2007/13/0080 zugrunde liegenden Fall war der Dienstnehmer vor Eintritt in den Ruhestand „Prüfer“ bei der Pensionsversicherungsanstalt: Die „Feststellung hinsichtlich des Ausmaßes von Leistungsansprüchen sowie die bescheidmäßige Erledigung“ bildeten nach der Arbeitsplatzbeschreibung seine Tätigkeiten. Seine aus der „Ausübung öffentlicher Funktionen“ stammenden Einkünfte konnten somit in Österreich – als Kassenstaat – besteuert werden. Anders verhielt es sich mit jenem Dienstnehmer, der bei derselben Körperschaft beschäftigt war und dessen Fall der VwGH mit Erkenntnis v. 17.10.2007, 2007/13/0088 entschied: Er hat zunächst „als Manipulant einfache Bürohilfstätigkeit (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.“ Für den VwGH war ausschlaggebend, dass „bescheidmäßige Feststellungen“ nicht zu seinem Aufgaben-

bereich gehörten. Sein Ruhegehalt darf daher nicht in Österreich besteuert werden.

Ob diese Unterscheidung praktikabel ist, wird sich erst zeigen: Kein Dienstnehmer erlässt wohl permanent und ausschließlich hoheitliche Verwaltungsakte. Vermutlich wird sich der VwGH noch häufig mit der Frage auseinandersetzen haben, welche Tätigkeiten mit „*bescheidmäßigen Feststellungen*“ in untrennbarem Zusammenhang stehen und daher zur „*Ausübung öffentlicher Funktionen*“ gehören und welche einen eigenständigen Aufgabenbereich darstellen, der vom Aufgabengebiet der „*bescheidmäßigen Feststellungen*“ abzugrenzen ist.

IV. Die Aufteilung zwischen Einkünften nach Art. 18 und 19 OECD-MA

Im Erkenntnis v. 21.11.2007, 2007/13/0087¹⁴, ging es um einen Dienstnehmer derselben Pensionsversicherungsanstalt, der vor Begründung dieses Dienstverhältnisses „*Vordienstzeiten*“ bei anderen Arbeitgebern hatte. Der daraus erwachsende Pensionsanspruch war in das nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) an ihn zu leistende Ruhegehalt einzubeziehen und betrug nach Auskunft der Pensionsversicherungsanstalt 16,35 % des gesamten Ruhegehalts. Das Finanzamt hatte die Auffassung vertreten, dass „*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, [...] dem Art. 20 DBA-Spanien nicht zu entnehmen*“ ist. Da der frühere Dienstnehmer 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 [...] zu.*“

Der VwGH hat diese Position nicht geteilt: „*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*

14 Vgl. dazu Prillinger, Eine Pension, zwei Verteilungsnormen!, *ecolex* 2008, 469 (469 f.).

Reduced, in: Bulletin for International Taxation, 2007, 17 ff., insb. 19 f., und Kolb/Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff, Employment Income Under Tax Treaty Law – Case Studies, in SWI 2002, 522 ff., insb. 526 f.).“

Im konkreten Fall hatte die Pensionsversicherungsanstalt das Ausmaß der nicht der „Ausübung öffentlicher Funktionen“ zugeordneten Pension nach der Dauer des Dienstverhältnisses berechnet: Der Dienstnehmer hatte Vordienstzeiten von mehr als vier Jahren und war dann rund 30 Jahre bei der Pensionsversicherungsanstalt tätig. Ob der VwGH davon ausgeht, dass in allen Fällen ausschließlich auf die zeitliche Komponente abzustellen ist, ist nicht völlig klar. Er hat lediglich darauf hingewiesen, dass auch das beschwerdeführende Finanzamt nicht behauptet hat, die Pensionsversicherungsanstalt wäre „im Beschwerdefall bei der Bekanntgabe des Aufteilungsschlüssels an die belangte Behörde der Höhe nach von einer unrichtigen Aufteilung ausgegangen [...] und die belangte Behörde den Haftungsbetrag deshalb in unrichtiger Höhe festgelegt hätte“. Die Höhe der ASVG-Pension muss zwar nicht ausschließlich von der Dauer des Dienstverhältnisses abhängen. Dennoch ist dies sicherlich der praktikabelste Maßstab. Denkbar ist es zwar, stattdessen die Höhe des Gesamteinkommens heranzuziehen. Die Einbeziehung der Inflationsrate wäre dabei nicht einfach zu bewerkstelligen. Die Aufteilung anhand der in verschiedenen Perioden von den Arbeitgebern und dem Arbeitnehmer geleisteten Pensionsbeiträge vorzunehmen, würde ebenso Schwierigkeiten aufwerfen¹⁵.

Wenn ein Dienstnehmer während ein und desselben Dienstverhältnisses nur in manchen Perioden „öffentliche Funktionen“ ausübt, muss dann – wenn man die zeitliche Komponente als maßgebend erachtet – für die Zuordnung zu Art. 19 OECD-MA ebenso die Dauer dieser Perioden entscheidend sein. Streng genommen könnte auch ein Dienstnehmer, der zwar jahrzehntelang keine öffentlichen Funktionen ausgeübt hat, einmal aber für wenige Wochen mit hoheitlichen Aufgaben betraut war, sein Ruhegehalt einmal anteilig nach Art. 19 OECD-MA zu erfassen haben¹⁶. Wenn ein Dienstnehmer öffentliche Funktionen ausübt und daneben – also in derselben Periode – einen nicht-hoheitlichen Aufgabenbereich hat, wird ebenso das Ausmaß der zeitlichen Inanspruchnahme maßgebend sein.

V. Ausblick

Den Rechtsanwendern, die die Abgrenzung zwischen Art. 18 und Art. 19 OECD-MA zu administrieren haben, mag im Lichte dieser Ausführungen angst und bang werden. Dennoch sind die Überlegungen des VwGH meines

¹⁵ Vgl. zu den mit einer Aufteilung verbundenen Problemen auch *Toifl*, Pensionen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Arbeitnehmer, 287 (299).

¹⁶ Zu dieser Fallkonstellation vgl. *Kolb/Lang/Loukota/Waldburger/Waters/Wolff*, Employment Income Under Tax Treaty Law – Case Studies, SWI 2002, 522 (524 ff.).

Erachtens überzeugend¹⁷. Nicht die Rechtsprechung des VwGH zu Art. 19 OECD-MA ist das Problem, sondern Art. 19 OECD-MA selbst. Früher hat Art. 19 OECD-MA in der Praxis nicht so viele Auslegungsfragen aufgeworfen, da die meisten Menschen in dem Staat, in dem sie ansässig und berufstätig waren und gegenüber den dort ansässigen Dienstgebern sie ihre Dienste erbrachten, auch nach Eintritt in den Ruhestand dort ansässig geblieben sind. Die Abgrenzung zwischen den Art. 15, 18 und 19 OECD-MA war daher nicht so bedeutend. Dies hat sich geändert. Daher überrascht es nicht, dass die Zahl der Auslegungsfragen zunimmt. Art. 19 OECD-MA beruht auf Souveränitätsüberlegungen, nach der es den „*Regeln internationaler Courtoisie und gegenseitiger Achtung souveräner Staaten*“ entspricht, dass Einkünfte aus Dienstleistungen, die für einen Staat erbracht werden, nicht von einem anderen Staat besteuert werden sollen¹⁸. Heute scheinen uns diese Gedanken als „*alter Zopf [...], der nicht in die heutige Zeit passt*“¹⁹. Dies sollte für den OECD-Steuerausschuss Grund genug sein, die Streichung des Art. 19 OECD-MA zu erwägen²⁰.

17 Zustimmung zur Notwendigkeit der Aufteilung auch *Waldhoff* in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA⁵, Art. 19 Rz. 62; *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer (Hrsg), Doppelbesteuerung, Art. 19 Rz. 107; anders *Toifl* in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Arbeitnehmer, 299.

18 Vgl. OECD-Kommentar zu Art. 19, Rz. 1.

19 *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer (Hrsg), Doppelbesteuerung, Art. 19 Rz. 1.

20 So auch *Pistone*, Government Service (Article 19 OECD Model Convention), in Lang/Pistone/Schuch/Staringer (Hrsg), Source vs. Residence (2008) 311 (311 ff.); zu verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. *Lang*, Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, Bulletin for International Taxation 2007, 17 (22); *Lang*, Public Sector Pensions and Tax Treaty Law, in Gutmann (Hrsg), Liber Amicorum Cyrille David (2005), 223 (234 f.); *Wassermeyer* in Debatin/Wassermeyer (Hrsg), Doppelbesteuerung, Art. 19 Rz. 1; anders *Waldhoff* in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA⁵, Art. 19 Rz. 8 ff.