

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***StB***, gegen den Bescheid des Finanzamts Bregenz (nunmehr: Finanzamt Österreich) betreffend Einkommensteuer 2016, ***Bf-StNr***, zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin erklärte im Streitjahr neben inländischen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dem Progressionsvorbehalt zu unterziehende ausländische Einkünfte in Höhe von 250.359,74 €, welche aus einer ihr aufgrund des Ablebens ihres Ehegatten von dessen Schweizer Vorsorgeeinrichtung ausbezahlten Kapitalabfindung ihrer Witwenrente sowie des Todesfallkapitals resultierten und unter Anwendung der Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 ermittelt wurden.

2. Im Einkommensteuerbescheid 2016 unterzog das Finanzamt sowohl die Pensionsabfindung als auch das Todesfallkapital zur Gänze der inländischen Besteuerung. In der umfassenden Begründung wurde zusammengefasst ausgeführt, der verstorbene Ehegatte sei bis zum 48. Lebensjahr in der Privatwirtschaft und nach einer zweijährigen Ausbildung bis zu seinem Tod im 61. Lebensalter im kommunalen Gesundheitswesen tätig gewesen. Hinsichtlich der von der

beruflichen Vorsorgeeinrichtung der letzten Arbeitgeberin des Ehegatten erfolgten Kapitalauszahlungen lägen keine nach Art. 19 DBA-Schweiz steuerbefreiten Einkünfte vor, handle es sich bei dieser doch um eine registrierte Stiftung im Sinne der Art. 80 ff ZGB. Auszahlende Stelle sei damit weder der Staat, ein Kanton, eine Gemeinde oder ein Gemeindeverband noch eine eigenständige juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern eine privatrechtliche Stiftung. Eine solche könne aufgrund der aufgezeigten Unterschiede aber nicht mit einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft gleichgestellt werden. Allein die Tatsache, dass die berufliche Vorsorge ihre gesetzliche Grundlage im öffentlichen Recht habe, bedeute nicht, dass die diesen gesetzlichen Zwecken dienenden Rechtsgebilde als juristische Person öffentlichen Rechts gälten. Artikel 19 DBA-Schweiz sei daher nicht anwendbar und komme das Besteuerungsrecht somit dem Ansässigkeitsstaat, gegenständlich sohin Österreich zu.

Die Anwendung der Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 versagte das Finanzamt unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichts mit der Begründung, dass die Kapitalauszahlung antragsgemäß unter Verzicht auf den Bezug einer lebenslangen Witwenrente und somit in Ausübung eines begünstigungsschädlichen Wahlrechts erfolgt sei. Nachdem das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zukomme, habe auch die abkommenswidrig einbehaltene schweizerische Quellensteuer nicht angerechnet werden können.

3. Gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 erhob der steuerliche Vertreter Beschwerde und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. In der nachgereichten ausführlichen Begründung ersuchte er um erklärungsgemäße Veranlagung und beantragte die unmittelbare Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 2 BAO. Das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen aufgrund einer unselbständigen Tätigkeit sei im DBA-Schweiz in den Artikeln 18 und 19 geregelt, wobei die Regelung des Art. 19 DBA-Schweiz jener des Art 18 DBA-Schweiz als *lex specialis* vorgehe. Die Verteilungsnorm des Art. 19 DBA-Schweiz stelle darauf ab, dass die Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, deshalb an den Empfänger ausbezahlt würden, weil dieser für die Schweizerische Eidgenossenschaft Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen erbracht habe. Lägen diese Voraussetzungen vor, dürften diese Vergütungen in diesem Staat besteuert werden. Dies gelte auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, einem Kanton, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt würden. Der letzte Satz sei nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates dahingehend auszulegen, dass es wie beim ersten Satz ("für dem Vertragsstaat erbrachte Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen") auch bei den Vergütungen der Gebietskörperschaften und anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts darauf ankomme, dass für diese eine Tätigkeit erbracht worden sei (Hinweis auf UFS 1.2.2012, RV/0165-I/11). Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 19

DBA-Schweiz sei daher, dass der Empfänger der Leistungen für den Staat oder eine der angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts tätig gewesen sei.

Das alleinige Besteuerungsrecht habe in diesen Fällen der Staat, für den die Dienste geleistet worden seien (Kassenstaatsprinzip). Die Schweiz unterscheide – wie auch Österreich – bei juristischen Personen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und juristischen Personen des privaten Rechts. Ein maßgebliches Unterscheidungskriterium sei unter anderem der Gründungsakt. Juristische Personen des öffentlichen Rechts würden hoheitlich begründet, also durch Gesetz oder Verwaltungsakt, juristische Personen des privaten Rechts würden in aller Regel durch ein Rechtsgeschäft errichtet. Aus Art. 59 Abs. 1 des Schweizer Zivilgesetzbuchs gehe explizit hervor, dass für die öffentlich-rechtlichen juristischen Personen nicht die Bestimmungen des Schweizer Zivilgesetzbuchs und des Schweizer Obligationenrechts gelten würden, sondern das öffentliche Recht des Bundes bzw. der Kantone. Welche Einrichtungen als juristische Person des öffentlichen Rechts gälten, richte sich nach dem innerstaatlichen Recht des DBA-Staates, nach dessen Recht eine solche Einrichtung geschaffen worden sei (Art. 19 Abs. 2 DBA-Schweiz).

Der Wortlaut der Bestimmung des Art. 19 DBA-Schweiz umfasse "Vergütungen einschließlich Ruhegehälter", die ein Vertragsstaat "für" ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahle. Ein Anspruch auf ein Ruhegehalt müsse daher kausal mit der früheren unselbständigen Arbeit zusammenhängen. Entscheidend sei damit, dass die Veranlassung für ein Ruhegehalt in der einem Arbeitsverhältnis zugrundeliegenden früheren unselbständigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liege (Kausalitätsprinzip). Wenn der frühere Arbeitgeber die "wirtschaftliche Last" für ein Ruhegehalt eines früheren Arbeitnehmers getragen und die Beiträge direkt, ohne die zwischenzeitliche Verfügungsmacht des Arbeitnehmers, an eine zwischengeschaltete Institution bezahlt habe, lägen jedenfalls Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit vor, liege die Veranlassung der Pensionszahlung doch in den vom Arbeitgeber aufgetragenen Beiträgen (Hinweis auf Dommès, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Seite 52).

Allein die faktische Auszahlung von Ruhegehältern durch eine andere Stelle als den öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber könne für die Qualifikation als Ruhegehalt im Sinne des Art. 19 DBA-Schweiz nicht schädlich sein, solange die Ruhegehälter als Folge für frühere Dienst- oder Arbeitsleistungen ausbezahlt würden. Seien die Beitragsleistungen, die zum Ruhegehalt geführt hätten, vom Arbeitgeber getätigt worden, sei das Erfordernis der Gegenleistung "für frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen" jedenfalls erfüllt. Die Frage, wer die Ruhegeldzahlung vornehme (wer also der Zahlungsverpflichtete sei) und ob die Zahlung durch eine Bank, den früheren Arbeitgeber, eine Pensionskasse, eine Versicherung oder eine andere Stelle erfolge, sei für die Erfüllung des Erfordernisses der "Zahlung" im Sinne des Art. 19 Abs. 2 OECD-MA irrelevant (Hinweis auf Dommès, aaO, Seite 52, mwN). Dieses Kriterium sei lediglich für die

Frage des Zuflusses als wesentliche Voraussetzung für eine Besteuerung von Bedeutung. Eine andere Sichtweise wäre nicht tragbar. Denn wenn die Qualifikation der auszahlenden Stelle als öffentlich-rechtliche Kasse für eine Anwendung der Kassenstaatregelung maßgeblich wäre, hätte es der Steuerpflichtige selbst in der Hand, sich die anwendbare Zuteilungsregel durch Übertragung des Pensionskassenguthabens in eine öffentlich-rechtlich oder eine privatrechtlich organisierte Kasse auszusuchen.

Die Abgrenzung von Ruhegehältern im Sinne des Art. 18 und Art. 19 OECD-MA könne vernünftigerweise nur unter Bedachtnahme auf das vorige Arbeitsverhältnis erfolgen. Nur Sozialversicherungspensionen, welche aus öffentlichen Kassen aufgrund einer gegenüber dem Staat oder einer seiner Gebietskörperschaften geleisteten Arbeit resultierten, seien von Art. 19 Abs. 2 OECD-MA erfasst. Sozialversicherungspensionen des öffentlichen Dienstes würden ihre Eigenschaft nicht dadurch verlieren, dass sie nicht direkt aus der öffentlichen Kasse, sondern nur indirekt über eine Sozialversicherungspensionseinrichtung aus Mitteln der öffentlichen Kasse gezahlt würden. Somit sei Art. 19 Abs. 2 OECD-MA im Bereich des öffentlichen Dienstes für Sozialversicherungspensionen anwendbar.

Das Kriterium der "Auszahlung aus einer öffentlichen Kasse" müsse konsequenterweise auch dann erfüllt sein, wenn das Ruhegehalt wirtschaftlich direkt und unmittelbar die Staatskassen belaste und zugleich für eine frühere Tätigkeit im öffentlichen Dienst gezahlt werde (Hinweis auf Dommes, aaO, Seite 127 f). Dieses Kriterium könne daher nur im Sinne des Kausalitätsprinzips so verstanden werden, dass die Zahlung der Beiträge aus öffentlichen Mitteln erfolgt sei, das Ruhegehalt also aus "öffentlichen Kassen" gespeist worden sei.

Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt habe, handle es sich beim ***GAP*** um ein von den genannten Gemeinden in der Rechtsform einer selbständigen Interkommunalen Anstalt (IKA) nach öffentlichem Recht errichtetes Pflegezentrum. Die Errichtung sei 2007 nach Zustimmung des Souveräns (Volksabstimmung) und im Zuge der Auflösung des Zweckverbandes Kreisspitals ***P*** erfolgt. Es handle sich daher unzweifelhaft um eine juristische Person des öffentlichen Rechts.

Das DBA-Schweiz enthalte keine dem Art. 19 Abs. 3 OECD-MA nachgebildete "Erwerbsklausel". In einer österreichisch-schweizerischen Verständigung sei daher in wörtlicher Auslegung des Abkommens vereinbart worden, dass Art. 19 DBA-Schweiz auch auf Vergütungen Anwendung finde, die im Zusammenhang mit einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit der jeweiligen öffentlich-rechtlichen Körperschaft erbracht würden (Hinweis auf EAS 1355). In Fällen, in denen das DBA keine Erwerbsklausel vorsehe, bleibe Art. 19 Abs. 2 OECD-MA jedenfalls anwendbar.

Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung seien Pensionsabfindungen als "Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen" im Sinne der Art. 18 bzw. 19 DBA-Schweiz zu qualifizieren

(Hinweis auf EAS 1365, EAS 3123 ua.). Nach welchen Zuteilungsregeln die deutsche Finanzverwaltung solche Kapitalleistungen im Verhältnis zur Schweiz behandle, sei für den vorliegenden Fall nicht von Bedeutung, zumal das DBA Deutschland-Schweiz in wesentlichen Punkten vom OECD-MA und insbesondere vom DBA Österreich-Schweiz abweiche. Auch bei den vom Finanzamt unter Punkt 2.3 lit. b angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnissen handle es sich durchwegs um solche, die zum DBA-Liechtenstein ergangen seien, welches ebenfalls in wesentlichen Punkten vom DBA-Schweiz abweiche. Auch sei der zugrundeliegende Sachverhalt nicht vergleichbar.

Soweit das Finanzamt die Auffassung vertrete, dass in eventu eine Aufteilung des Besteuerungsanspruchs nach den Zuteilungsregeln der Art. 18 und 19 DBA-Schweiz zu erfolgen habe, widerspreche dies der Auffassung der Schweizer Steuerbehörden. In einem Rundschreiben des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 23. Jänner 2007, vertrete dieses hinsichtlich der Aufteilung einer Kapitalleistung in einen öffentlich-rechtlichen und einen privatrechtlichen Teil mit näher ausgeführter Begründung die Auffassung, dass für diese Frage immer das letzte Arbeitsverhältnis maßgebend sei. In Österreich werde bei "gemischten Pensionen" im Schrifttum und in der Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass diese entsprechend der Höhe der damaligen Bezüge und/oder der Dauer der Beschäftigung aufzuteilen seien. Resultiere also eine Sozialversicherungspension sowohl aus einer unselbständigen Tätigkeit im öffentlichen Dienst als auch aus einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit, so sei diese nach den angeführten Grundsätzen unter die Zuteilungsregeln der Art. 18 und Art. 19 OECD-MA aufzuteilen (Hinweis auf Dommes, aaO., Seiten 54 und 120). Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 21. November 2007, 2007/13/0087, die Auffassung vertreten, dass bei Pensionen, die aus verschiedenen Tätigkeiten resultierten, eine Aufteilung vorzunehmen sei. Eine solche Aufteilung sei nach dem verhältnismäßigen Ursprung der Ruhegehälter vorzunehmen und seien daher bereits entsprechende Erhebungen angestellt worden. Da die Kapitalleistungen beitragsorientiert bemessen worden seien und nach derzeitigen Informationen das ***GAP*** als einziger öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber des Ehegatten der Beschwerdeführerin in Frage komme, sei die Vorsorgeeinrichtung ersucht worden, in einer Vergleichsberechnung die Höhe der Kapitalleistungen zu ermitteln, wenn dieser ausschließlich dort beschäftigt gewesen wäre. Für den Differenzbetrag müsste im Falle einer Aufteilung das Besteuerungsrecht Österreich zukommen.

Soweit das Besteuerungsrecht an den Kapitalauszahlungen der Schweiz zukomme, dürfe Österreich diese (nach innerstaatlichem Recht ermittelten) Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigen. Innerstaatlich seien derartige Pensionsabfindungen nach § 124b Z 53 EStG 1988 zu einem Drittel steuerfrei zu belassen. Diesbezüglich habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 19. April 2018, Ra 2016/15/0025, zum Ausdruck gebracht, dass die Drittelbegünstigung auf Pensionsabfindungen

der vorliegenden Art anzuwenden sei. Für den Fall, dass Österreich unter Verletzung des Abkommens mit der Schweiz den Besteuerungsanspruch an der Kapitalauszahlung (anteilig) erhebe, sei die Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 zu gewähren. In gleicher Weise sei diese bei der Ermittlung der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu berücksichtigen.

4. Mit Beschwerde vorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Ergänzend wurde ausgeführt, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 22. November 2018, Ra 2018/15/0086, neuerlich bestätigt, dass keine begünstigte Pensionsabfindung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 vorliege, wenn ein Vorsorgeschutz mit Rentenanspruch hätte aufrechterhalten werden können. Nachdem die Beschwerdeführerin auf den Bezug einer lebenslangen Rente verzichtet und die Kapitalauszahlung beantragt habe, könne die Drittelbegünstigung somit nicht zur Anwendung kommen.

Ein dem Art. 19 DBA-Schweiz subsumierbarer Sachverhalt liege im Beschwerdefall nicht vor und komme das Besteuerungsrecht hinsichtlich der strittigen Kapitalauszahlungen zur Gänze Österreich zu. Die auszahlende Stelle sei nachweislich keine juristische Person des öffentlichen Rechts im Sinne des Art. 19 DBA-Schweiz, sondern eine Stiftung des privaten Rechts. Auch das Bundesfinanzgericht habe in dem einen vergleichbaren Fall betreffenden Erkenntnis vom 4. Februar 2019, RV/1100241/2017, ausgeführt, Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz setze tatbestandsmäßig voraus, dass die Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen dem Vertragsstaat, einem Land, einem Kanton, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht worden seien und die Zahler der Vergütungen bzw. der Ruhegehälter auch dem genannten Kreis angehörten. Nicht unter Art. 19 DBA-Schweiz subsumierbar seien damit Vergütungen von privatwirtschaftlich organisierten Unternehmen oder Einrichtungen, die bloß öffentliche Aufgaben wahrnehmen, aus öffentlichen Mitteln finanziert würden oder der staatlichen Aufsicht unterlägen. Nach herrschender Auffassung sei sowohl auf die formelle als auch die wirtschaftliche Tragung durch einen Vertragsstaat bzw. eine der angeführten öffentlich-rechtlichen Körperschaften abzustellen. Im Beschwerdefall sei die Auszahlung jedoch durch einen eigenständigen privatrechtlichen Rechtsträger erfolgt. Damit käme auch eine Qualifikation als Sondervermögen nicht in Betracht.

5. Mit Schriftsatz vom 3. April 2019 beantragte der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Begründend wurde ergänzend vorgebracht, in dem vom Finanzamt für seinen Standpunkt ins Treffen geführten Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. Februar 2019, RV/1100241/2017, habe das Bundesfinanzgericht zahlreiche Gesetzesbestimmungen und Kommentarmeinungen zur Anwendbarkeit der Zuteilungsregeln der Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz angeführt, sei jedoch eine überzeugende Begründung schuldig geblieben. Die Ausführungen in Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht 1/1 Z 19 Rz 82, auf welche das Bundesfinanzgericht verweise, würden sich ausdrücklich

auf die in EAS 1355 und EAS 3366 vertretenen Standpunkte beziehen. Abweichend von den den beiden EAS zugrundeliegenden Fällen handle es sich gegenständlich um eine Vergütung aus einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis und um eine Leistung aus der gesetzlichen Sozialversicherung, die aus obligatorischen Beiträgen gespeist worden sei. Die in den genannten EAS-Anfragebeantwortungen vertretenen Rechtsauffassungen seien im Beschwerdefall daher nicht maßgeblich.

Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz sei, dass der Empfänger der Leistungen für den Staat oder eine der angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts tätig gewesen sei. Die Frage, wer die Ruhegeldauszahlung durchführe bzw. Zahlungsverpflichteter sei, sei für die Erfüllung des Erfordernisses der "Zahlung" im Sinne des Art. 19 Abs. 2 OECD-MA irrelevant. Diese Auffassung werde auch vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 4. Februar 2019, RV/1100241/2017, bestätigt, werde in diesem doch ausgeführt, dass im Falle eines sowohl aus einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit als auch einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultierenden Ruhegehalts grundsätzlich eine Aufteilung vorzunehmen sei. Im Beschwerdefall hätten zwischenzeitig durchgeführte Erhebungen ergeben, dass das angesparte Guthaben eigentlich nur aus Tätigkeiten im öffentlichen Dienst herrühren könne und aus den angeführten Gründen jedenfalls nicht von einem "gemischten Ruhegehalt" auszugehen sei und damit auch keine Aufteilung des Besteuerungsrechts nach den Zuteilungsregeln der Art. 18 und 19 DBA-Schweiz vorzunehmen sei. In der Beschwerde sei eingehend dargestellt worden, weshalb der rechtlichen Qualität der die Auszahlung einer Pension vornehmenden Stelle für die Frage der Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz keine Bedeutung zukomme. Eine teleologische Interpretation dieser Bestimmung könne jedenfalls nur zu diesem Ergebnis führen. Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne es bei der Beurteilung der Frage der Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz nur darauf ankommen, ob die Leistungen vom Staat "für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen" gezahlt würden.

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 sei darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof im Beschluss vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0033, und im Erkenntnis vom 22. November 2018, Ra 2018/15/0086, zwar am Rande zur Drittelbegünstigung Stellung genommen habe, jedoch noch in keinem einzigen Erkenntnis in einer "ratio decidendi" ausgesprochen habe, dass die Drittelbegünstigung auf Kapitalauszahlungen der vorliegenden Art nicht anzuwenden wäre.

6. Mit Schreiben vom 5. Dezember 2019 teilte der steuerliche Vertreter mit, im Zuge von Recherchen bei der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung habe sich herausgestellt, dass die Beschwerdeführerin Anspruch auf eine ordentliche Witwenrente habe und ihr auf entsprechenden Antrag eine monatliche Witwenrente ab September 2015 zuerkannt worden sei. Für den Zeitraum von September 2015 bis März 2019 sei eine Nachzahlung in Höhe

von 66.646,00 CHF geleistet worden. Der verstorbene Ehegatte sei im Laufe seines Berufslebens sowohl in der Privatwirtschaft als auch im öffentlichen Dienst tätig gewesen und seien die an die Witwe ausbezahlten Rentenbezüge daher nach Maßgabe der Beitragszahlungen, die zum Rentenanspruch geführt hätten, aufzuteilen und mit den jeweiligen Anteilen unter die Zuteilungsregeln der Art. 18 und 19 DBA-Schweiz zu subsumieren. Aus der Aufstellung der Beitragsgrundlagen ergebe sich, dass die Rente zu 67,65% auf Tätigkeiten in der Privatwirtschaft entfalle, sodass das Besteuerungsrecht mit diesem Anteil gemäß Art. 18 DBA-Schweiz der Republik Österreich zustehe. Hinsichtlich des aus Tätigkeiten bei öffentlich-rechtlichen Dienstgebern resultierenden Anteils der Rente (32,35%) komme das Besteuerungsrecht nach Art. 19 DBA-Schweiz der Schweiz zu. Nach Art. 23 DBA-Schweiz unterliege dieser Anteil in Österreich dem Progressionsvorbehalt.

7. Das Finanzamt teilte dazu mit, die Auffassung des steuerlichen Vertreters könne nicht geteilt werden. Die Schweiz habe die nachträglich ausgezahlte AHV-Rente ohne Abzug von Gebühren und Steuern zur Auszahlung gebracht, weil die Eidgenössische Steuerverwaltung nach Auskunft des Bundesministeriums für Finanzen die Auffassung vertrete, dass bei diesen Einkünften der Wohnort maßgeblich sei und das Besteuerungsrecht gemäß Artikel 21 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen werde. Die österreichische Abgabenbehörde teile diese Auffassung, weil es andernfalls zu einer von beiden Vertragstaaten nicht beabsichtigten Doppelnichtbesteuerung käme und es nicht Sinn und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens sei, doppelte Steuerbefreiungen zu gewähren.

8. Nach erfolgter Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung zog der steuerliche Vertreter die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 12. April 2022 zurück.

9. Mit E-Mail vom 9. November 2022 brachte der steuerliche Vertreter unter Anschluss weiterer Unterlagen (E-Mail vom 10. August 2016 betreffend Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitaleleistungen samt Beilage, Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. März 2022, RV/1100284/2020, Schreiben vom 5. Dezember 2019 samt Beilagen, Schreiben des Steueramtes der Stadt Zürich vom 10. August 2016 betreffend Rückerstattung der Quellensteuer) und beziehend auf die Ausführungen in Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Seite 52, vor, es könne bei der Beurteilung der Frage, ob ein Ruhebezug aus einer öffentlichen Kasse vorliege, nur um die Frage gehen, aus welcher Tätigkeit die Pensionsleistung "erdient" worden sei. Das Finanzamt stelle den Wortlaut des Art. 19 DBA-Schweiz in Aufzählungsform dar (1. ... und 2. ...), wobei das Wort "und" immer fett gedruckt werde, um damit die Notwendigkeit des kumulativen Vorliegens zweier Voraussetzungen zu suggerieren. Dies sei jedoch nicht richtig. Die Bestimmung des Art. 19 DBA-Schweiz sei nicht in Form einer Aufzählung aufgebaut und laute ganz einfach: "Vergütungen, (...), die ein Vertrag-

staat für ihm erbrachte (...) Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden." Dieser Satz enthalte kein Bindewort, welches auf die Notwendigkeit des kumulativen Vorliegens von zwei Voraussetzungen schließen lassen würde. Beim Begriff "auszahlt" handle es sich nur um das Verb, welches die Gewährung bzw. den Erhalt einer Pension aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst beschreibe.

Bei richtiger Interpretation des Wortlautes des Art. 19 DBA-Schweiz stelle der Akt der Auszahlung kein eigenständiges Kriterium dar. Entscheidend sei ausschließlich die wirtschaftliche Veranlassung, sodass keine öffentlichen Ruhegehälter vorlägen, wenn der Staat bloß Zahlstelle sei. Konsequenterweise würden Sozialversicherungspensionen aus früherer unselbständiger Arbeit in der Privatwirtschaft, selbst wenn die Sozialversicherung dem Staat zugehörig sei, nicht unter die Verteilungsnorm für öffentliche Bezüge fallen. Das Finanzamt stütze sich auf eine "wörtliche" Interpretation der Bestimmung. Die gewählte Interpretation habe aber nichts mit einer wörtlichen Auslegung zu tun, weil es in diesem Satz gar kein Bindewort "und" gebe. Es gehe nur um den Bezug einer Pension, die aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultiere. Bei richtiger Interpretation des Art. 19 DBA-Schweiz ergebe sich auch kein Widerspruch zu den vom Finanzamt angeführten Quellen und Nachweisen im Schrifttum. Es sei nur der Begriff "Auszahlung" nicht als eigenständiges Kriterium zu sehen. Die Formulierung "Kassen eines Vertragsstaates oder seiner Gebietskörperschaften" sei als "Staat" im Sinne der wirtschaftlichen Aufbringung der Beitragsleistung (als Gegenleistung für diesem erbrachte Arbeitsleistungen) zu sehen.

In diesem Sinne habe auch das Steueramt der Stadt Zürich die Erstattung der Quellensteuer auf die Kapitalauszahlung versagt, weil es der Auffassung sei, dass der Besteuerungsanspruch nach Art. 19 DBA-Schweiz der Schweiz zukomme, zumal die Pensionskassenleistung zur Gänze aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultiere. Im Übrigen sei auch das Bundesfinanzgericht der vom Finanzamt hinsichtlich des Besteuerungsrechts an einer aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultierenden AHV-Rente vertretenen Auffassung im Erkenntnis vom 14. März 2022, RV/1100284/2020, nicht gefolgt.

II. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin bezog im Streitjahr Einkünfte aus einer im Inland ausgeübten nicht-selbständigen Tätigkeit. Weiters wurde ihr von der beruflichen Vorsorgeeinrichtung der Arbeitgeberin ihres im August 2015 verstorbenen Ehegatten, der X-Sammelstiftung, einer im Handelsregister eingetragenen Stiftung im Sinne der Art. 80 ff des Schweizer Zivilgesetzbuchs (ZGB), anstelle der ihr zustehenden Witwenrente ein Einmalbetrag in Höhe von 388.853,00 CHF sowie zusätzlich ein Todesfallkapital in Höhe von 26.795,00 CHF ausbezahlt. Der verstorbene Ehegatte war in der Schweiz zunächst bei privatwirtschaftlichen Arbeitgebern, als selbständiger Architekt und als Verwaltungsrat tätig. Nach zweijähriger Ausbildung war er seit

dem Jahr 2006 als Therapeut in einem von mehreren Gemeinden in der Rechtsform einer selbständigen Interkommunalen Anstalt (IKA) nach öffentlichem Recht geführten Pflegezentrum tätig.

Im Jahr 2019 wurde der Beschwerdeführerin zudem von der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) eine Witwenrente zuerkannt und eine den Zeitraum von September 2015 bis Februar 2019 umfassende Nachzahlung in Höhe von 66.646,00 CHF ausbezahlt, wovon auf das Streitjahr ein Betrag von 18.588,00 CHF entfällt. Den mit Schreiben vom 5. Dezember 2019 vorgelegten Unterlagen zufolge beruht die AHV-Rente auf Pflichtbeiträgen, die zu 67,65% auf nichtselbständigen Tätigkeiten bei privatwirtschaftlichen Arbeitgebern und zu 32,35% auf einer Tätigkeit bei einem öffentlich-rechtlichen Dienstgeber beruhen.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den aktenkundigen Unterlagen und ist zwischen den Verfahrensparteien insoweit nicht strittig.

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

1. Besteuerungsrecht hinsichtlich der Kapitalauszahlungen der Vorsorgeeinrichtung

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz) lautet auszugsweise wie folgt:

"Artikel 18

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19

1. Vergütungen, einschliesslich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist."

Artikel 23

1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber

bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

[...]"

Nach Art. 18 DBA-Schweiz kommt das Besteuerungsrecht an Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Davon ausgenommen sind die in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten öffentlich-rechtlichen Ruhegehälter. Sind die dort angeführten Voraussetzungen erfüllt, geht die Regelung des Art. 19 DBA-Schweiz als *lex specialis* jener des Art. 18 DBA-Schweiz vor und kommt das Besteuerungsrecht in dessen Anwendungsbereich jenem Staat zu, aus dessen öffentlichen Kassen die Ruhegehälter bezahlt werden (Kassenstaatsprinzip; betreffend Art. 18 und 19 OECD-MA vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Art. 18 Rz 690, sowie Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung², Art. 18 Rz 11).

Vom Anwendungsbereich der Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz umfasste Vergütungen sind dabei sowohl nicht periodisch erfolgende Zahlungen (zB Einmalzahlungen) als auch solche, die nicht unmittelbar an ehemalige Arbeitnehmer fließen, sondern von anderen Anspruchsberechtigten (zB Hinterbliebenen) vereinnahmt werden (betreffend Art. 18 und Art. 19 des OECD-Musterabkommens vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Art. 18 Rz 690, sowie Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 18 Rz 26 ff und Art. 19 Rz 15 ff). Auch Pensionsabfindungen fallen somit grundsätzlich unter den Anwendungsbereich der genannten Regelungen (vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 18 Rz 26 f).

Nach dem Abkommenswortlaut fallen unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz Vergütungen (Ruhegehälter), die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte Arbeitsleistungen auszahlt, wobei gleiches gilt, wenn solche Vergütungen von einer der dort angeführten weiteren Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden. Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz stellt damit aber unzweifelhaft sowohl auf die Auszahlung durch den Vertragsstaat bzw. eine der angeführten Körperschaften öffentlichen

Rechts als auch den Kreis der Dienstgeber, für den die Arbeits- bzw. Dienstleistungen erbracht werden, ab und normiert somit ohne Zweifel zwei Tatbestandsvoraussetzungen [siehe dazu auch Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82 (Stand 1.1.2016, rdb.at)].

Auch wenn die genannten Voraussetzungen in Art. 19 Abs. 1 erster Satz DBA-Schweiz nicht durch das Bindewort "und" verknüpft sind, bleibt für die Auffassung des steuerlichen Vertreters, dass das Gesetz nicht das (kumulierte) Vorliegen der beiden Voraussetzungen normiere und die Frage der auszahlenden Stelle für die Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz irrelevant sei, sohin kein Raum. Während in Art. 18 keine Bezugnahme auf die auszahlende Stelle des Ruhegehalts erfolgt und diesbezüglich sohin keine Einschränkung besteht, ist in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz explizit die Auszahlung der Vergütungen durch den Vertragsstaat (bzw. eine der im zweiten Satz der Bestimmung genannten öffentlich-rechtlichen Körperschaften) gefordert. Damit ist aber – sofern nicht sogar eine unmittelbare Auszahlung durch den jeweiligen öffentlichen Arbeitgeber als erforderlich erachtet wird – zumindest eine Auszahlung aus einer öffentlichen Kasse erforderlich (betreffend Art. 19 Abs. 2 OECD-MA vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 18 Rz 5) und somit sowohl die formelle als auch die wirtschaftliche Tragung durch eine der genannten Körperschaften. Davon wiederum kann nur ausgegangen werden, wenn die Auszahlung durch eine den genannten Körperschaften öffentlichen Rechts zuzurechnende organisatorisch verselbständigte Verwaltungseinheit ohne eigene Rechtspersönlichkeit erfolgt (vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 19 Rz 20, mwN). Nicht unter Art. 19 DBA-Schweiz fallen damit aber jedenfalls Vergütungen von privatwirtschaftlich organisierten, rechtlich verselbständigten Unternehmen oder Einrichtungen. Schuldner der Ruhegehälter ist diesfalls eine selbständige privatrechtliche Körperschaft und nicht die Schweiz als Vertragsstaat bzw. eine der in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts. Dass die Vorsorgeeinrichtung im Rahmen der gesetzlichen beruflichen Vorsorge tätig ist, vermag daran nichts zu ändern (in diesem Sinne auch das zu Art. 19 DBA-Liechtenstein ergangene, eine Lehrerin an einer unter der Trägerschaft einer liechtensteinischen Anstalt privaten Rechts geführten Privatschule betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 2015, 2013/15/0200, wonach ein Durchgriff durch zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht möglich ist und Vergütungen von privatrechtlich organisierten Arbeitgebern damit nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen, auch wenn diese öffentliche Aufgaben wahrnehmen und staatlicher Aufsicht unterliegen).

Nachdem die in Rede stehenden Vergütungen (Ruhegehälter) unbestritten von einer Stiftung im Sinne der Art. 80 ff ZGB und somit von einer nicht dem in Art. 19 DBA-Schweiz genannten Kreis zugehörigen rechtlich verselbständigten Körperschaft ausbezahlt wurden, können diese nicht der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz subsumiert werden. Auch das Bundesfinanzgericht hat die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregelung im Falle der Auszahlung von

Pensionskassenleistungen durch eine privatrechtliche Stiftung bereits mehrfach (rechtskräftig) verneint (vgl. ua. BFG 20.9.2022, RV/2100603/2021, BFG 31.5.2021, RV/1100027/2019, BFG 7.3.2019, RV/1100564/2016, und BFG 4.2.2019, RV/1100241/2017).

Mit dem Einwand des steuerlichen Vertreters, die vom Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 4. Februar 2019, RV/1100241/2017, im Falle eines sowohl aus einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit als auch einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultierenden Ruhegehalts geforderte Aufteilung einer Pension bestätige, dass die auszahlende Stelle für die Erfüllung des Erfordernisses der "Zahlung" im Sinne des Art. 19 Abs. 2 OECD-MA irrelevant sei, ist in diesem Zusammenhang – abgesehen davon, dass das genannte Erkenntnis ebenfalls eine privatrechtliche Stiftung betraf und eine Aufteilung daher nicht erforderlich war – nichts zu gewinnen. Eine Aufteilung hat – wie auch vom Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht (vgl. ua. VwGH 21.11.2007, 2007/13/0087) – dann zu erfolgen, wenn unterschiedliche Zuteilungsnormen zur Anwendung kommen. Sind aber, so wie im Beschwerdefall, die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 19 DBA-Schweiz wegen fehlender Auszahlung durch eine der dort genannten öffentlich-rechtlichen Körperschaften nicht erfüllt, kommt im Falle von Ruhebezügen einzig Art. 18 DBA-Schweiz zur Anwendung und ist eine Aufteilung daher nicht erforderlich. Nur im Falle einer Auszahlung durch den Staat oder eine der genannten öffentlich-rechtlichen Körperschaften wäre weiters zu prüfen, inwieweit die Vergütungen (Ruhegehälter) für die in Art. 19 DBA-Schweiz angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts geleisteten Dienste gewährt werden und gegebenenfalls eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen (siehe dazu auch unten Punkt 4.).

Die vom Eidgenössischen Finanzdepartement demgegenüber vertretene Auffassung, dass diesbezüglich das letzte Arbeitsverhältnis maßgebend sei, vermag daran ebenso wie jene des Steueramtes der Stadt Zürich, dass der Besteuerungsanspruch nach Art. 19 DBA-Schweiz im Hinblick auf die zur Gänze aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultierende Pensionskassenleistung ausschließlich der Schweiz zukomme, nichts zu ändern, kommt der Rechtsansicht einer ausländischen Steuerbehörde doch keine bindende Wirkung zu (vgl. VwGH 26.7.2000, 97/14/0070).

Die Subsumierung der in Rede stehenden Zahlungen unter Art. 18 DBA-Schweiz erweist sich somit gesamthaft gesehen als rechtmäßig und kommt das Besteuerungsrecht daher Österreich als Ansässigkeitsstaat zu.

Zu Recht hat das Finanzamt damit auch die Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer versagt. Voraussetzung für die Anwendung der Regelung des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz ist der Bezug von unter Artikel 10, 15 und 19 des Abkommens fallenden Einkünften, die "nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich" und somit in beiden Vertragsstaaten be-

steuert werden dürfen (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042). Nachdem die in Rede stehenden Vergütungen unter Art. 18 DBA-Schweiz fallen und das Besteuerungsrecht diesbezüglich ausschließlich Österreich zusteht, kommt Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz nicht zur Anwendung und eine Anrechnung der nicht abkommenskonform einbehaltenen Steuer sohin nicht in Betracht (zur Frage der Anrechnung vgl. ua. BFG 5.5.2022, RV/1100516/2016).

2. Drittelbegünstigung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988

§ 124b Z 53 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 54/2002, lautet:

"Zahlungen für Pensionsabfindungen, deren Barwert den Betrag im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 des Pensionskassengesetzes übersteigt, sind gemäß § 67 Abs. 10 im Kalendermonat der Zahlung zu erfassen. Dabei ist bei Pensionsabfindungen, die im Jahre 2001 zufließen, nach Abzug der darauf entfallenden Beiträge im Sinne des § 62 Z 3, 4 und 5 ein Viertel steuerfrei zu belassen. Zahlungen für Pensionsabfindungen von Pensionskassen auf Grund gesetzlicher oder statutenmäßiger Regelungen sind nach Abzug der darauf entfallenden Pflichtbeiträge ab dem Jahr 2001 und in den folgenden Jahren zu einem Drittel steuerfrei zu belassen."

Der letzte Satz wurde der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 mit BGBl. I Nr. 54/2002 angefügt. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (927 BlgNR 21. GP 2) wurde dazu Folgendes ausgeführt:

"Ausländische gesetzliche Regelungen bzw. die darauf beruhenden Statuten der ausländischen Pensionskassen sehen vielfach Pensionsabfindungen vor. Eine Übertragung des abzufindenden Barwertes in eine inländische Pensionskasse ist nicht möglich. Diese Problematik betrifft insbesondere Grenzgänger, die in diesen Fällen keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung haben. Es wäre daher unbillig, Pensionsabfindungen in diesen Fällen zur Gänze tarifmäßig zu besteuern."

Gesetzliche Grundlage für die berufliche Vorsorge in der Schweiz ist das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982.

Gemäß Art. 19 Abs. 1 BVG hat der überlebende Ehegatte Anspruch auf eine Witwen- oder Witwerrente, wenn er beim Tod des Ehegatten für den Unterhalt mindestens eines Kindes aufkommen muss oder älter als 45 Jahre ist und die Ehe mindestens fünf Jahre gedauert hat.

Nach Art. 37 Abs. 1 BVG werden Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenleistungen in der Regel als Rente ausgerichtet. Die Vorsorgeeinrichtung kann in ihrem Reglement nach Art. 37 Abs. 4 lit. a BVG jedoch vorsehen, dass die Anspruchsberechtigten an Stelle einer Rente eine Kapitalabfindung wählen können.

Nach Art. 22 Abs. 1 des Vorsorgereglements der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung der Arbeitgeberin des verstorbenen Ehegatten hat der überlebende Ehegatte Anspruch auf eine Ehegattenrente, wenn die versicherte Person vor oder nach der Pensionierung stirbt. Anstelle einer

Ehegattenrente oder Partnerrente kann die anspruchsberechtigte Person nach Art. 31 Abs. 2 des Vorsorgereglements einen ganzen oder teilweisen Kapitalbezug verlangen.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 124b Z 53 dritter Satz EStG 1988 ist, wie der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgesprochen hat, "dass (insbesondere bei ausländischen Pensionskassen im Hinblick auf die dortige gesetzliche Situation) den Anspruchsberechtigten keine andere Möglichkeit als die Inanspruchnahme der Pensionsabfindung eingeräumt ist" (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0033, mwN, sowie jüngst ua. VwGH 25.5.2022, Ra 2021/15/0060, VwGH 17.3.2021, Ro 2019/15/0182, VwGH 20.1.2021, Ra 2019/15/0047, und VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0080).

In diesem Sinne ist im Falle einer aufgrund des endgültigen Verlassens der Schweiz bzw. des Fürstentums Liechtenstein ausbezahlten Freizügigkeitsleistung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entscheidend, ob ein Vorsorgeschutz mit späterem Rentenanspruch durch eine entsprechende Disposition über die Freizügigkeitsleistung (in den zugrundeliegenden Fällen durch Abschluss einer prämienfreien Freizügigkeitspolice) hätte aufrechterhalten werden können (betreffend Liechtenstein vgl. ua. VwGH 5.3.2020, Ro 2019/15/0003; betreffend die Schweiz vgl. ua. VwGH 17.3.2021, Ro 2019/15/0182, mwN, und VwGH 4.6.2020, Ra 2019/15/0080, mwN). Es könne nicht von einem Zwang zur Pensionsabfindung – Voraussetzung für die Steuerbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 – ausgegangen werden, wenn dem Abgabepflichtigen nach Beendigung der nichtselbständigen Tätigkeit die Möglichkeit offen gestanden wäre, sich für eine prämienfreie Freizügigkeitspolice zu entscheiden und daraus später "Altersleistungen in Rentenform" zu beziehen (vgl. VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0065, mwN).

Im Erkenntnis vom 17. März 2021, Ro 2019/15/0182, hat der Verwaltungsgerichtshof weiters ausgesprochen, dass ein begünstigungsschädliches Wahlrecht auch dann vorliege, wenn nach den reglementarischen Bestimmungen aufgrund des Alters die Möglichkeit bestünde, anstelle der Inanspruchnahme der Kapitalauszahlung in den vorzeitigen Ruhestand zu gehen (also den Vorsorgefall eintreten zu lassen) und damit die Altersleistung in Rentenform zu beziehen; anderes könnte dann gelten, wenn die Inanspruchnahme der Frühpension mit unzumutbaren rechtlichen Nachteilen verbunden wäre (ebenso VwGH 25.5.2022, Ra 2021/15/0060).

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann sohin kein Zweifel darüber bestehen, dass eine bestehende Wahlmöglichkeit zwischen dem Bezug einer Rente und einer (teilweisen) Kapitalabfindung der Anwendung der Drittelbegünstigung des § 124b Z 53 EStG 1988 entgegensteht und erübrigt sich daher eine weitere Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Einwendungen des steuerlichen Vertreters sowie den ins Treffen geführten, zwischenzeitig als überholt anzusehenden Entscheidungen des unabhängigen Finanzsenates. Soweit er sich auf den Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2018, 2016/15/0025, in dem der Verwaltungsgerichtshof die Beurteilung eines einem Grenzgänger

im Zusammenhang mit dem endgültigen Verlassen der Schweiz ausbezahlten Altersguthabens als begünstigte Pensionsabfindung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 nicht als rechtswidrig erachtet hat, stützt, ist nichts zu gewinnen, lag diesem Beschluss doch ein Fall zugrunde, in dem, wie vom Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich festgehalten, ein Wahlrecht zwischen dem Bezug einer Alterspension oder der Barauszahlung des Rentenanspruchs nach den unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichts gerade nicht bestanden hatte.

Die Beschwerdeführerin hat von der reglementarisch eingeräumten Möglichkeit einer Kapitalauszahlung anstelle des laufenden Bezuges einer Witwenrente Gebrauch gemacht. Damit aber hatte sie ohne Zweifel ein im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begünstigungsschädliches Wahlrecht und liegt eine nach § 124b Z 53 EStG 1988 zu steuernde "Pensionsabfindung" somit nicht vor. Die Beschwerde war in diesem Punkt daher als unbegründet abzuweisen.

3. Todesfallkapital

Anspruch auf ein Todesfallkapital entsteht nach Art. 25 Abs. 1 des Vorsorgereglements der X-Sammelstiftung, wenn die versicherte Person vor Erreichen der Pensionierung stirbt. Nach Art. 25 Abs. 3 des Vorsorgereglements haben die dort angeführten natürlichen Personen in der angegebenen Reihenfolge und im angegebenen Umfang Anspruch auf das Todesfallkapital. An erster Stelle angeführt ist die Ehegattin der versicherten Person, die Anspruch auf 100% des Todesfallkapitals hat.

Mit Erkenntnis vom 17. Dezember 2020, Ra 2019/15/0028, hat der Verwaltungsgerichtshof die Beurteilung eines von einer Schweizer Pensionskasse ausbezahlten Todesfallkapitals als Pensionsabfindung im Sinne des § 124b Z 53 EStG 1988 unter Verweis auf die zur Frage des Vorliegens begünstigungsfähiger Pensionsabfindungen ergangene Vorjudikatur bestätigt. Nicht gefolgt ist der Verwaltungsgerichtshof dabei dem Vorbringen des revisionswerbenden Finanzamts, dass die Bezieherin des Todesfallkapitals weder rechtlich (aufgrund des Pensionskassenreglements) noch tatsächlich gegenüber der Pensionskasse einen Pensionsanspruch gehabt hätte und das Todesfallkapital vielmehr als eigenständiger Anspruch an diese ausbezahlt worden sei, ohne dass damit ein (eigener) Pensionsanspruch abgegolten worden wäre. Begründend wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, die Abfindung ausländischer Pensionskassenleistungen führe nach § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wobei es bei den Einkünften im Sinne des § 25 Abs. 1 EStG 1988 unmaßgeblich sei, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handle, ob ein Rechtsanspruch auf sie bestehe, oder ob sie dem originär Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen würden (§ 25 Abs. 2 EStG 1988). Zahlungen, auf die der Rechtsvorgänger zu Lebzeiten keinen Anspruch gehabt hätte und deren Anfall er nicht habe beeinflussen können, gehörten nach Lehre und Rechtsprechung ebenfalls zu den Einkünften des Rechtsnachfolgers. Durch die Rechtsnachfolge

ändere sich der sachliche Gehalt der betreffenden Einkünfte nicht, weshalb auch die rechtspolitischen Ziele der Steuerermäßigung davon unberührt blieben, ob die Einkünfte, auf die sich die Ermäßigung beziehe, vom ursprünglichen Steuerpflichtigen oder seinem Rechtsnachfolger bezogen würden. Damit bleibe auch der Zweck der Bestimmung des § 124b Z 53 EStG 1988 von der Rechtsnachfolge unberührt. Auch im Falle der Auszahlung des Abfindungsbetrages an einen nach dem Tod des Dienstnehmers Anspruchsberechtigten, komme es zu einer kumulierten Erfassung von Einkünften in einem Jahr (Barwert der Altersrente).

Nach den maßgeblichen Bestimmungen des Reglements der betrieblichen Vorsorgeeinrichtung hatte die Beschwerdeführerin keine Möglichkeit, das Todesfallkapital in Rentenform zu beziehen. Ein begünstigungsschädliches Wahlrecht im oben dargelegten Sinne bestand demnach nicht. Dass es im Sinne der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 17. Dezember 2020, Ra 2019/15/0028, aufgrund von allenfalls in Abzug zu bringenden Hinterlassenenleistungen zu einer derartigen Schmälerung der Austrittsleistung gekommen wäre, dass von keinem zusammengeballten Anfall von Einkünften mehr gesprochen werden könnte, wurde vom Finanzamt nicht behauptet und ist Derartiges auch nach der Aktenlage nicht erkennbar.

Damit liegen die Voraussetzung für eine Besteuerung gemäß § 124b Z 53 EStG 1988 insoweit vor und war der Beschwerde diesbezüglich daher Folge zu geben. Die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit waren sohin um 8.069,80 € (8.931,67 CHF) zu vermindern.

4. Nachzahlung AHV-Rente

Wie oben festgestellt, wurde der Beschwerdeführerin von der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung nachträglich eine Witwenrente zuerkannt und für das Streitjahr eine Nachzahlung in Höhe von 18.588,00 CHF geleistet. Anders als bei der unter Punkt 1. behandelten Kapitalabfindung einer Rente aus der beruflichen Vorsorge (2. Säule) handelt es sich gegenständig um eine von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ausbezahlte Rente aus der staatlichen Sozialversicherung (1. Säule).

Art. 18 DBA-Schweiz teilt das ausschließliche Besteuerungsrecht an für frühere unselbstständige Arbeit gezahlten Ruhegehältern dem Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsempfängers zu. Diesem kommt damit auch das Besteuerungsrecht für ausländische Sozialversicherungspensionen zu, sofern diese durch ein früheres Arbeitsverhältnis veranlasst sind [vgl. VwGH 16.6.2021, Ra 2020/15/0034, betreffend die insoweit inhaltsgleiche Bestimmung des DBA-Slowenien und die dort angeführten Verweise, sowie Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Art. 18 Rz 701 ff, und Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Art. 18 Rz 49 (Stand 1.3.2015, rdb.at)].

Sind jedoch die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 19 DBA-Schweiz erfüllt, kommt, wie oben bereits ausgeführt, die Kassenstaatsregelung zur Anwendung und unterliegen staatliche Sozialversicherungspensionen daher der Besteuerung jenes Staats, aus dessen öffentlichen Kassen diese Bezüge gezahlt werden [vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Art. 18 Rz 701, Loukota/ Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 66 und 82 (Stand 1.1.2016, rdb.at) und Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 19 Rz 25).

Beruhet ein Ruhegehalt eines Dienstnehmers aus einem einzigen Pensionsystem zum Teil auf einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit und zum Teil auf einer Tätigkeit für einen öffentlich-rechtlichen Dienstgeber, kann dies die Notwendigkeit der Aufteilung des in diesem Pensions-system erworbenen Pensionsanspruchs und damit einhergehend der Anwendung unterschiedlicher Zuteilungsnormen zur Folge haben (vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 18 Rz 5, mwN). Eine solche Aufteilung einer Ruhegehaltszahlung und die Subsumierung unter verschiedene Zuteilungsregeln hat auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem zum DBA-Spanien ergangenen Erkenntnis vom 21. November 2007, 2007/13/0087, betreffend einen bei einer Pensionsversicherungsanstalt in Ausübung öffentlicher Funktionen und davor bei verschiedenen Arbeitgebern nicht in Ausübung öffentlicher Funktionen tätigen Dienstnehmer, als rechtmäßig beurteilt. Begründend hat der Verwaltungsgerichtshof unter An-führung zahlreicher Verweise ausgeführt, Art. 20 Abs. 1 DBA-Spanien räume ein Besteuerungs-recht des (früheren) Tätigkeits- und Auszahlungsstaates nur für solche Ruhegehälter ein, die für in Ausübung öffentlicher Funktionen erbrachte Dienste gezahlt würden; die Teilnahme eines Arbeitnehmers, der seine Dienste verschiedenen Arbeitgebern erbracht habe, in einem einzigen Pensionssystem sei nicht ungewöhnlich und könne zur Aufteilung des in diesem Pen-sionssystem erworbenen Pensionsanspruches in Teile führen, die verschiedenen Bestimmun-gen eines Doppelbesteuerungsabkommens unterlägen.

Nach der oben getroffenen Sachverhaltsfeststellung war der Ehegatte der Beschwerdeführerin zunächst bei verschiedenen Firmen in der Privatwirtschaft beschäftigt und in der Folge bei einem von einem öffentlich-rechtlichen Rechtsträger geführten Pflegezentrum angestellt. Die von der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung ausbezahlte Witwenrente beruht somit zum Teil auf Beiträgen aus Dienstverhältnissen mit privatrechtlichen Arbeitge-bern und zum Teil auf Beiträgen aus einem Dienstverhältnis mit einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber. Damit ist die Voraussetzung des Art. 19 DBA-Schweiz, nämlich die Erbringung von Diensten für den Staat bzw. eine der dort angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts nur hinsichtlich der Tätigkeit für das Pflegezentrum nicht aber hinsichtlich der Dienstverhältnisse mit den Arbeitgebern aus der Privatwirtschaft erfüllt.

Der auf die Tätigkeit am Pflegezentrum entfallende Anteil an der AHV-Pension unterliegt somit der Kassenstaatsregelung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz und kommt das Besteuerungsrecht

insoweit daher der Schweiz zu. Österreich darf diese Bezüge nach Art. 23 DBA-Schweiz nur im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigen. Der auf die für frühere unselbständige Tätigkeiten bei privatrechtlichen Arbeitgebern entfallende Anteil der Pension fällt hingegen in den Anwendungsbereich von Art. 18 DBA-Schweiz und kommt das Besteuerungsrecht diesbezüglich sohin Österreich zu.

Die vom steuerlichen Vertreter zum Zwecke einer Zuordnung unter Art. 18 DBA-Schweiz einerseits und Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz andererseits anhand der Versicherungszeiten bei den einzelnen Arbeitgebern ermittelten Anteile (67,65% private Arbeitgeber bzw. 32,35% öffentlicher Arbeitgeber) hat das Finanzamt nicht in Zweifel gezogen. Vielmehr begründet das Finanzamt die vollständige Subsumierung der Rente unter Art. 18 DBA-Schweiz damit, dass es andernfalls, nachdem die Schweiz derartige Nachzahlungen einer Rente offensichtlich unter Art. 21 DBA-Schweiz subsumiere und das Besteuerungsrecht demnach Österreich als Ansässigkeitsstaat zukäme, hinsichtlich des öffentlich-rechtlichen Anteils der Rente zu einer Doppelnichtbesteuerung käme.

Zwischenzeitlich haben die zuständigen Behörden Österreichs und der Schweiz im Interesse der Vermeidung von Qualifikationskonflikten am 7. April 2022 eine – in Österreich im Erlassweg (BMF vom 08.04.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022) veröffentlichte – Konsultationsvereinbarung über die steuerliche Behandlung von Rentenzahlungen der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

"Im Interesse der Vermeidung von Qualifikationskonflikten sind die zuständigen Behörden der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft auf der Grundlage von Artikel 25 Absatz 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Schlussprotokoll vom 30. Januar 1974, zuletzt geändert durch das Protokoll vom 4. Juni 2012 (im Folgenden als "Abkommen" bezeichnet) übereingekommen, dass Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung unter Artikel 21 des Abkommens fallen. Diese Einkünfte dürfen somit nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war.

Diese Vereinbarung tritt am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft und ist auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden."

Ungeachtet der Frage, inwieweit ein solches rückwirkend auf alle offenen Fälle anzuwendendes Konsultationsergebnis steuerlich Berücksichtigung finden könnte, zumal schweizerische AHV-Renten nach der inländischen Verwaltungspraxis bislang unter Art. 18 bzw. bei im öffentlichen Dienst beschäftigten Arbeitnehmern unter Art. 19 DBA-Schweiz subsumiert wurden (vgl. ua. EAS 3316 vom 19.2.2013, SWI 5/2013, 205, und EAS 1355 vom 3.11.1998, SWI 12/1998,

556), findet eine Subsumtion von AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz, wie vom Bundesfinanzgericht in seinem vor Veröffentlichung der Konsultationsvereinbarung ergangenen Erkenntnis vom 14. März 2022, RV/1100284/2020, ausführlich dargelegt, im Abkommen keine Deckung.

Begründend wurde unter Verweis auf entsprechende Literaturstellen auf das Wesentlichste zusammengefasst ausgeführt, die Steuerzuteilung an den Kassenstaat gelte nicht nur für Aktivbezüge öffentlich Bediensteter, sondern bleibe nach deren Ruhestandsversetzung auch für deren Ruhegehälter aufrecht. Dass der Staat (das Land, der Kanton, die Gemeinde, der Gemeindeverband) als vormaliger Arbeitgeber nicht selbst die Ruhegehälter auszahle, sondern sich dazu der AHV-Ausgleichskassen bediene, verändere den Charakter dieser Ruhebezüge als öffentlich-rechtlich bzw. dem öffentlichen Dienst zuzurechnend nicht. Es blieben weiterhin Vergütungen für dem Vertragstaat (dem Land, dem Kanton, der Gemeinde, dem Gemeindeverband, ...) erbrachte Leistungen gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz. Wohl liege ein übereinstimmendes Abkommensverständnis bzw. eine gemeinsame Übung der beteiligten Vertragstaaten im Sinne des Art. 31 Abs. 3 lit. b der Wiener Vertragsrechtskonvention vor, jedoch widerspreche dieses Verständnis dem Wortlaut des Abkommens. Ein Ruhebezug sei nach dem Wortlaut des Abkommens eindeutig unter eine Verteilungsnorm subsumierbar (Art. 19 DBA-Schweiz), die eine eindeutige Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung nach sich ziehe (Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz). Es bedürfe daher keiner Heranziehung des Art. 21 DBA-Schweiz, der als Auffangtatbestand das Besteuerungsrecht für andere Einkünfte, die in den vorangehenden Artikeln nicht erwähnt worden seien, dem Ansässigkeitsstaat zuordne. Das DBA-Schweiz enthalte weder eine "subject-to-tax-Klausel" noch eine der Vermeidung negativer Qualifikationskonflikte (doppelte Nichtbesteuerung) dienende, der Regelung des Art. 23A Abs. 4 OECD-MA entsprechende Bestimmung ("switch-over-Klausel"). Der Methodenartikel (Befreiungsmethode) vermöge keine Besteuerungsrechte, die bereits nach der Verteilungsnorm ausschließlich dem anderen Staat zugeteilt worden seien, wiederzubeleben und könne es somit keinen automatischen Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat geben. Die für öffentlich-rechtliche Tätigkeiten in der Schweiz bezogene AHV-Rente (1. Säule) dürfe daher gemäß Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz besteuert werden. Österreich habe diese Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 1 unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen. Dem stehe nicht entgegen, dass es dadurch zu einer – grundsätzlich nicht intendierten – doppelten Nichtbesteuerung komme.

Die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Subsumierung der schweizerischen Sozialversicherungsrente unter Art. 19 DBA-Schweiz steht in Einklang mit den in der oben angeführten Literatur vertretenen Lehrmeinungen sowie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und wurde auch im Zuge der Besprechung des Erkenntnisses im Rahmen der SWI-Jahrestagung bestätigt (vgl. die diesbezüglichen Aussagen von Holzinger, Zorn und Lang in Borns/Hubmann,

SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 5/2023, 257 ff; aA Schmidjell-Dommes, ebendort, S 259 f). Von einer nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK bei der Vertragsauslegung allenfalls zu berücksichtigenden Übung der beteiligten Vertragsstaaten kann damit nicht ausgegangen werden (vgl. dazu auch die Aussage von Lang in Borns/Hubmann, SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 5/2023, 259, wonach eine gemeinsame Auffassung der schweizerischen und österreichischen obersten Behörden auch keine spätere Übung iSd Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK begründen könne; zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer solchen Übung vgl. UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12).

Die zwischenzeitig – in Österreich im Erlassweg – veröffentlichte Konsultationsvereinbarung vermag daran nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass keine Begründung angeführt wurde, weshalb AHV-Renten trotz der ausdrücklichen Anführung von Ruhegehältern in Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz nicht unter diese Abkommensbestimmungen, sondern unter die für in den vorangehenden Artikeln des Abkommens nicht eigens angeführten Einkünfte betreffende, gegenüber allen anderen Verteilungsnormen nachrangige Auffangregelung des Art. 21 DBA-Schweiz fallen sollten und eine Verständigungsvereinbarung sich nicht über Regelungen des Abkommens hinwegsetzen kann (vgl. Lang in Borns/Hubmann, SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 5/2023, 259, mwN), vermögen zwischen den Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten getroffene Vereinbarungen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte oder Pflichten zu begründen und entfalten für die Gerichte daher keine Bindungswirkung (vgl. VwGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002, VwGH 23.2.2010, 2008/15/0148, und VwGH 30.3.2006, 2002/15/0098, mwN; ausführlich dazu Papst/Urtz in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 25, Rz 130 ff).

Auch der Umstand, dass es sich gegenständlich um die Nachzahlung einer Witwenrente handelt, vermag eine Subsumierung unter Art. 21 DBA-Schweiz nicht zu begründen. Wie oben unter Punkt 1. bereits ausgeführt, fallen sowohl Einmalzahlungen als auch Zahlungen an Rechtsnachfolger unter die Regelungen der Art. 18 und 19 DBA-Schweiz. Durch die Rechtsnachfolge verändert sich der sachliche Gehalt der Einkünfte nicht (vgl. VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0028, betreffend das Todesfallkapital) und ändert auch die nachträgliche Auszahlung nichts daran, dass die geleistete Zahlung im genannten Umfang auf für vom verstorbenen Ehegatten für eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbrachte Dienste entfällt. Das Bestehen eines unmittelbaren Nahebezuges der strittigen Zahlung zur früheren Beschäftigung des Ehegatten der Beschwerdeführerin bei einem öffentlich-rechtlichen Dienstgeber wird durch die im Nachhinein erfolgte Auszahlung an die Witwe sohin nicht berührt.

Im Ergebnis war somit das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Witwenrente unter Zugrundelegung des vom steuerlichen Vertreter bekanntgegebenen Schlüssels aufzuteilen und der angefochtene Bescheid daher insoweit abzuändern, als die Einkünfte um den in Österreich steuer-

pflichtigen Anteil in Höhe von 10.993,70 € (12.575,70 CHF) zu erhöhen waren. Der dem Besteuerungsrecht der Schweiz unterliegende Anteil in Höhe von 5.255,97 € (6.012,30 CHF) war im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Die sich aus der Kapitalabfindung der Witwenrente von der beruflichen Vorsorgeeinrichtung (351.330,24 €), dem Todesfallkapital (16.139,59 €) und der Witwenrente von der Alters- und Hinterlassenenversicherung (10.993,70 €) zusammensetzenden ausländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit waren daher mit einem Betrag von 378.463,53 € in Ansatz zu bringen und war gesamthaft gesehen somit spruchgemäß zu entscheiden.

IV. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob die Auszahlung des aufgrund einer Körperschaft öffentlichen Rechts erbrachter Dienste bestehenden Altersguthabens durch eine privatrechtlich organisierte Vorsorgeeinrichtung der Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz entgegensteht, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bisher – soweit erkennbar – noch nicht befasset. Gleiches gilt hinsichtlich der Frage, ob eine AHV-Rente nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbs den Zuteilungsregelungen der Art. 18 und 19 DBA-Schweiz zuzuordnen ist oder ob, der im Erlasswege veröffentlichten Konsultationsvereinbarung der zuständigen Behörden Österreichs und der Schweiz folgend, aufgrund der ansonsten (teilweise) eintretenden Doppelnichtbesteuerung Art. 21 DBA-Schweiz zur Anwendung kommt. Eine ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher zulässig.

Feldkirch, am 12. Juli 2023