

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch Mag. ***B***, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. März 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, ***StNr***, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Einkommensteuerbescheid 2020 unterzog das Finanzamt eine der Beschwerdeführerin von der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) ausbezahlte Witwenrente zur Gänze der inländischen Besteuerung.

Dagegen wandte sich der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin mit Beschwerde und nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeverentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde zusammengefasst vorgebracht, der verstorbene Ehegatte der Beschwerdeführerin 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 dem Rentenanspruch zugrundeliegenden Beitragszahlungen aufzuteilen. Hinsichtlich des aus einer Tätigkeit bei einem öffentlich-rechtlichen Dienstgeber resultierenden Anteiles der Rente (32,35 %) komme das Besteuerungsrecht nach Art. 19 DBA-Schweiz der Schweiz zu und unterliege dieser Anteil in Österreich daher nur dem Progressionsvorbehalt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und rechtliche Würdigung

Das Bundesfinanzgericht hat im Einkommensteuer 2016 betreffenden Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, ausgesprochen, dass die von der AHV ausbezahlte Witwenrente nach Maßgabe der Beitragszahlungen anteilig unter Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren sei und der auf eine Tätigkeit für einen öffentlich-rechtlichen Dienstgeber entfallende und sohin nach Artikel 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dem Besteuerungsrecht der Schweiz unterliegende Anteil der Rente (32,35 %) in Österreich gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz (unter Progressionsvorbehalt) von der Besteuerung auszunehmen sei.

Der Beschwerdefall gleicht hinsichtlich Sachverhalt und zu beurteilender Rechtsfrage insoweit dem dem Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, zugrundeliegenden Fall und war aus den dort angeführten Gründen (Punkt III.4.), auf welche an dieser Stelle verwiesen wird, das Besteuerungsrecht an der Witwenrente nach dem unstrittigen Schlüssel antragsgemäß aufzuteilen und der Beschwerde daher Folge zu geben.

Ergänzend wird angemerkt, dass der in der Revision gegen das Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, vorgebrachte Einwand, dass die Einkünfte in der Schweiz nach gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz unter Rückgriff auf das nationale Recht erfolgter Auslegung des Abkommens nicht besteuert werden dürften und den Ansässigkeitsstaat (Österreich) daher keine Verpflichtung zur Steuerfreistellung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffe, an dieser Beurteilung nichts zu ändern vermag.

Das Finanzamt führt dazu aus, dass nach nunmehr herrschender Lehre der Ansässigkeitsstaat im Falle einer Qualifikationsverkettung nicht zur Freistellung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte verpflichtet sei (Hinweis auf Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz XIV/27). Art. 23A bzw. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA seien so zu verstehen, dass es für die Entlastungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat auf die abkommenskonforme Erfassung im Quellenstaat ankomme, zu der der Quellenstaat durch eine auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA basierenden Auslegung gelangt sei (Hinweis auf Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², vor Art. 1 Rz 101, mwN). Den Ansässigkeitsstaat treffe demnach keine Freistellungsverpflichtung, wenn der Quellenstaat Einkünfte aufgrund einer nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zulässigen Auslegung des Abkommens nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuere (Hinweis auf Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, Art. 23 Rz 39b, sowie Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer, Internationales Steuerrecht I/1, Z 0 Rz 79). Maßgeblich sei somit nicht, ob der Quellenstaat das ihm zugewiesene Besteuerungsrecht nach seinem nationalen Recht ausübe, sondern ob er aufgrund seines nationalen Rechts das DBA dahingehend auslege, dass ihm kein Besteuerungsrecht an den im Quellenstaat erzielten Einkünften zukomme (Hinweis auf Loukota, SWI 1999, 70). Da das DBA-Schweiz insoweit dem Wortlaut des OECD-MA folge und die Schweiz in Anwendung des Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz

nicht zur Steuererhebung berechtigt sei, entfalle nach Ansicht des Finanzamtes die Verpflichtung Österreichs zur Steuerfreistellung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz. Die Eidgenössische Steuerverwaltung subsumiere aufgrund ihres nationalen Rechts die gegenständliche AHV-Witwenrente unter Art. 21 DBA-Schweiz und lasse diese daher unversteuert (Hinweis auf das Rundschreiben Nr. 186 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 29. Oktober 2020, Punkt 2.3.1). Art. 23A OECD-MA, welcher in Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz seinen Niederschlag gefunden habe, gebiete in gewissen Konstellationen – wie in der hier vorliegenden – die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung und stünde das vom Bundesfinanzgericht vertretene Ergebnis mit der Teleologie eines Doppelbesteuerungsabkommens in Widerspruch, das zwar einerseits die Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel habe, andererseits aber nicht die doppelte Nichtbesteuerung erfasster Zahlungen ermöglichen solle (Hinweis auf VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0017, und VwGH 15.10.2020, Ro 2019/13/0007).

Entgegen der Sichtweise des Finanzamtes kann im Beschwerdefall von einer Qualifikationsverkettung im dargelegten Sinne nicht ausgegangen werden.

Art. 3 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. Jänner 1974 (DBA-Schweiz) lautet:

"Bei Anwendung des Abkommens durch einen Vertragstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, welche Gegenstand des Abkommens sind."

Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz lautet auszugsweise:

Bezieht eine in einem Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat 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."

Nach Art. 3 Abs. 1 des schweizerischen Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben. Nach Art. 22 Abs. 1 DBG sind ua. alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar. Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit nach Art. 5 Abs. 1 DBG ua. steuerpflichtig, wenn sie Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen erhalten, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtet werden (lit. d) oder Leistungen aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge erhalten (lit. e).

In diesen Fällen ist nach Art. 95 bzw. 96 DBG ein Quellensteuerabzug vorgesehen. Vergleichbare Bestimmungen enthalten die Steuergesetze (StG) der Kantone.

In der Schweiz besteht für ins Ausland ausgerichtete Renten aus der ersten Säule – anders als für Renten und Kapitalleistungen aus der zweiten Säule und im Fall in der Schweiz ansässiger Rentenbezieher – keine Steuerpflicht; begründet wird die unterschiedliche Regelung mit Kosten-Nutzen-Überlegungen (vgl. Interpellation 17.4099, Stellungnahme des Bundesrates vom 21.2.2018; <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefte?AffairId=20174099>). Dies gilt nicht nur dann, wenn der Rentner bzw. die Rentnerin in einem Staat lebt, der ein Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz abgeschlossen hat, welches die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat vorsieht, sondern auch dann, wenn die Person in einem Staat lebt, mit dem gar kein DBA oder aber ein DBA abgeschlossen wurde, das der Schweiz das Besteuerungsrecht überlässt (vgl. dazu den Bericht der Eidgenössischen Finanzkontrolle vom 8. März 2017; https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/_bildung_und_soiales/sozialversicherung_und_altersvorsorge/15396/15396BE_WiK_d.pdf).

Die Schweiz war folglich nicht durch das Abkommen an der Wahrnehmung eines nach nationalem Recht gegebenen Besteuerungsanspruches gehindert, vielmehr hat die Schweiz das ihr bei abkommenskonformer Auslegung hinsichtlich des strittigen Rentenanteiles zukommende Besteuerungsrecht aufgrund fehlender innerstaatlicher Rechtsgrundlage nicht wahrgenommen und bedarf es daher einer nach Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz unter Rückgriff auf das nationale Recht vorzunehmenden Abkommensauslegung des Quellenstaates nicht (vgl. auch Romstorfer, SWI 11/2023, 566 ff, mwN), zumal auch nicht erkennbar ist, dass dem hier maßgeblichen Begriff der "Ruhegehälter" nach schweizerischem Recht ein anderes Verständnis beizumessen wäre bzw. Zahlungen aus einer gesetzlich verpflichtenden Sozialversicherung generell nicht als Ruhegehälter im Sinne der Art. 18 oder 19 DBA-Schweiz zu qualifizieren wären. Eine in einem solchen Fall eintretende Doppelnichtbesteuerung kann für sich damit aber nicht zu einem Wechsel der heranzuziehenden Verteilungsnorm mit der Folge des Wegfalls der den Ansässigkeitsstaat (Österreich) gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffenden abkommensrechtlichen Steuerfreistellungsverpflichtung führen.

Zudem ist "Anwenderstaat" im Sinne des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, dessen innerstaatliches Recht bei der Auslegung von im Abkommen selbst nicht definierten Ausdrücken maßgeblich ist, nach der Rechtsprechung der Ansässigkeitsstaat (vgl. in diesem Sinne etwa VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057, VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158, VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116; ausführlich dazu BFH 11.7.2018, I R 44/16, mwN, und B FH 25.5.2011, I R 95/10, mwN). Weshalb Art. 23 Abs. 1 OECD-MA bzw. Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz daran etwas ändern sollten, ist nicht erkennbar (vgl. BFH 25.5.2011, I R 95/10) und kann die von OECD, Verwaltungspraxis und Teilen der Lehre (für bestimmte Konstellationen) vertretene Auffassung, dass "Anwenderstaat" der Quellenstaat sei, dessen Qualifikation den Ansässigkeitsstaat über den Methodenartikel des Art. 23 Abs. 1 OECD-MA weitgehend binde (vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/

Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz X/40, und die dort jeweils angeführten Nachweise) daher nicht geteilt werden. Hinzu kommt, dass Art. 3 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens auf das innerstaatliche Recht "im Anwendungszeitraum" abstellt, wohingegen Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz einen solchen Verweis auf den Anwendungszeitraum nicht enthält. Begriffe, deren Bedeutung aus dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz selbst nicht erschlossen werden kann, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes daher im Sinne einer statischen Betrachtung nach der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage im Zeitpunkt des Abschlusses des Abkommens zu interpretieren (vgl. VwGH 20.9.2001, 2000/15/0116, mit Hinweis auf VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; ebenso betreffend das DBA-Liechtenstein VwGH 28.11.2007, 2006/14/0057, und VwGH 19.12.2006, 2005/15/0158). Daraus folgt weiters, dass nach Abschluss oder diesbezüglicher Änderung des Abkommens vorgenommene Änderungen des OECD-Musterabkommens bzw. der entsprechenden Kommentierungen für die Auslegung eines solchen Abkommens nicht maßgeblich sind, zumal diese den Willen der Vertragsparteien des Abkommens nicht widerspiegeln können. In diesem Sinne hat der Bundesfinanzhof auch die Annahme einer Qualifikationsverkettung für sogenannte Alt-DBA ohne entsprechende abkommensrechtliche Anordnung zurückgewiesen (vgl. BFH 11.7.2018, I R 44/16, mwN).

Mit den auf nach Abschluss des DBA-Schweiz erfolgte Änderungen des OECD-MA, etwa die mit dem Update 2017 in das OECD-MA übernommene Änderung der Präambel, wonach die Vertragsparteien nicht intendieren, dass ein Abkommen die Gelegenheit zur doppelten Nichtbesteuerung oder zur reduzierten Besteuerung durch Steuervermeidung oder Steuerumgehung schaffe, gestützten Ausführungen des Finanzamtes vermag im Beschwerdefall eine nach dem Methodenartikel fehlende Entlastungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates (Österreich) somit nicht begründet zu werden.

Inwieweit aus den angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 2019, Ro 2018/15/0017, und vom 15. Oktober 2020, Ro 2019/13/0007, abzuleiten sein sollte, dass Doppelbesteuerungsabkommen bei einer Konstellation wie sie im Beschwerdefall vorliegt, einer doppelten Nichtbesteuerung entgegenstehen sollen, ist nicht erkennbar und wurde auch nicht näher begründet.

2. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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 eine AHV-Rente nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbes 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, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bisher noch nicht befasset. Gleiches gilt hinsichtlich der Frage, ob die Nichtbesteuerung der Bezüge im Quellenstaat (Schweiz) bei der gegebenen Sachlage den Ansässigkeitsstaat (Österreich) von der ihn nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffenden Freistellungsverpflichtung entbindet. Eine ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher zulässig.

Feldkirch, am 18. Dezember 2023