

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. Dezember 2022 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 15.11.2022 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2018 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer für die Jahre 2018 bis 2021, Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2023 und Anspruchszinsen 2018 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 15.11.2022 hob das Finanzamt den am 13.9.2022 ergangenen Einkommensteuerbescheid 2018 auf und erließ am 15.11.2022 einen neuen Einkommensteuerbescheid 2018, in dem es die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 25.551,71 mit EUR 4.466,00 festsetzte. Die Begründung dazu lautet: „... Sie waren vor Ihrer Pensionierung in einem öffentlich-rechtlichen Anstellungsverhältnis an der Universität ch_Ort tätig und bei der Vorsorgestiftung VSAO in der gesetzlichen Altersvorsorge (BVG) versichert. Die VSAO ist eine eingetragene Stiftung des privaten Rechtes und daher keine vom Art. 19 DBA-Schweiz erfasste juristische Person des öffentlichen Rechtes. Das Besteuerungsrecht an den Pensionsbezügen von der VSAO kommt daher gemäß Art. 18 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu, (vgl. Erkenntnis des BFG vom 07.03.2019,

RV/1100564/2016). Die Quellensteuer ist nicht anrechenbar. Die Schweiz hat daher die Quellensteuer zu refundieren.“

Mit Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2018 setzte das Finanzamt die Anspruchszinsen für das Jahr 2018 mit EUR 204,14 fest und verwies darauf, dass die Einkommensteuer für 2018 am 15.11.2022 mit EUR 4.466,00 festgesetzt worden sei, woraus sich eine zu verzinsende Nachforderung von EUR 4.393,00 ergeben habe.

Mit Einkommensteuerbescheid 2019 vom 15.11.2022 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 39.828,78 mit EUR 10.957,00 fest. Die Begründung dazu lautet: *„Sie waren vor Ihrer Pensionierung in einem öffentlich-rechtlichen Anstellungsverhältnis an der Universität ch_Ort tätig und bei der Vorsorgestiftung VSAO in der gesetzlichen Altersvorsorge (BVG) versichert. Die VSAO ist eine eingetragene Stiftung des privaten Rechtes und daher keine vom Art. 19 DBA-Schweiz erfasste juristische Person des öffentlichen Rechtes. Das Besteuerungsrecht an den Pensionsbezügen von der VSAO kommt daher gemäß Art. 18 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu, (vgl. Erkenntnis des BFG vom 07.03.2019, RV/1100564/2016). Die Quellensteuer ist nicht anrechenbar. Die Schweiz hat daher die Quellensteuer zu refundieren. Es erfolgte eine Schätzung gemäß § 184 BAO des Veräußerungsgewinns iZm dem Verkauf der Aktien A auf Basis der übermittelten Unterlagen und unter Ansatz der Referenzkurse der EZB in Höhe von Euro 549,99. Die Anrechnung ausländischer Quellensteuer von ausländischen Kapitaleinkünften auf die inländische Einkommensteuer hat maximal in der im DBA festgesetzten Höhe zu erfolgen.“*

Mit Einkommensteuerbescheid 2020 vom 15.11.2022 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 41.390,06 mit EUR 11.273,00 fest. Mit Einkommensteuerbescheid 2021 vom 15.11.2022 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für ein Einkommen von EUR 41.043,63 mit EUR 11.110,00 fest. Die Begründung dazu lautet jeweils: *„Sie waren vor Ihrer Pensionierung in einem öffentlich-rechtlichen Anstellungsverhältnis an der Universität ch_Ort tätig und bei der Vorsorgestiftung VSAO in der gesetzlichen Altersvorsorge (BVG) versichert. Die VSAO ist eine eingetragene Stiftung des privaten Rechtes und daher keine vom Art. 19 DBA-Schweiz erfasste juristische Person des öffentlichen Rechtes. Das Besteuerungsrecht an den Pensionsbezügen von der VSAO kommt daher gemäß Art. 18 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu, (vgl. Erkenntnis des BFG vom 07.03.2019, RV/1100564/2016). Die Quellensteuer ist nicht anrechenbar. Die Schweiz hat daher die Quellensteuer zu refundieren. Die Anrechnung ausländischer Quellensteuer von ausländischen Kapitaleinkünften auf die inländische Einkommensteuer hat maximal in der im DBA festgesetzten Höhe zu erfolgen.“*

Mit Vorauszahlungsbescheid 2023 vom 15.11.2022 setzte das Finanzamt die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2023 und Folgejahre mit EUR 12.109,00 fest. In der Begründung

verwies das Finanzamt auf die maßgebliche Veranlagung des Jahres 2021 und darauf, dass die Abgabenschuld gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 um 9 % erhöht worden sei.

In seiner Beschwerde vom 13.12.2022 gegen sämtliche genannten Bescheide vom 15.11.2022 brachte der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, die Erhebung der Einkommensteuer auf seine aus einem öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis in der Schweiz entstandene Pension sei nur in der Schweiz zulässig. Für den Vorauszahlungsbescheid sei nur die AHV-Rente, welche er seit 1.3.2022 beziehe, maßgeblich. Er beantragte nur die Besteuerung seiner Kapitalgewinne in den Streitjahren. Er werde beim Bundesministerium für Finanzen ein Verständigungsverfahren mit der Schweiz verlangen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 27.1.2023 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2018 gemäß § 299 BAO, gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 bis 2021, gegen den Anspruchszinsenbescheid 2018 und gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2023 ab. Begründend führte das Finanzamt zusammengefasst aus, dass der Beschwerdeführer vor seiner Pensionierung bei der Universität ch_Ort beschäftigt gewesen sei und somit seine Arbeitsleistung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht habe. Seine Altersrente beziehe er aus der schweizerischen Vorsorgestiftung VSAO. Diese sei eine im Handelsregister (Nr zefix-Nr) eingetragene, privatrechtliche Vorsorgestiftung mit Sitz in ch_Ort. Daher sei der Tatbestand des Art. 19 Abs. 1 DBA Schweiz nicht erfüllt und gelange das Kassenstaatsprinzip nicht zur Anwendung. Einschlägig sei Art. 18 DBA Schweiz, der für Ruhegehälter, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Beziehers zuweise. Aus diesem Grund habe sich auch der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid 2018 als rechtswidrig erwiesen, weshalb dessen Aufhebung nach § 299 BAO geboten gewesen sei. Der Anspruchszinsenbescheid 2018 sei nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebliche Einkommensteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei. Eine Änderung des Einkommensteuervorauszahlungsbescheides 2023 komme angesichts des Österreich zustehenden Besteuerungsrechts an der Altersrente aus der schweizerischen Vorsorgestiftung VSAO nicht in Betracht.

Mit Schreiben vom 13.2.2023 beantragte der Beschwerdeführer die Vorlage seiner Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Das Finanzamt legte die Beschwerde am 14.6.2023 dem Bundesfinanzgericht vor und brachte weiter vor, dass am 13.12.2022 ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit der Schweiz gestellt worden sei. Der Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO sei am 1.6.2023 ergangen und spreche das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu. Beantragt werde daher, die Beschwerde abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat ausweislich des Zentralen Melderegisters seit 2.5.2018 seinen Hauptwohnsitz an der Adresse ö_Adresse.

Der Beschwerdeführer war bis zu seiner Pensionierung zum 30.4.2018 in einem öffentlich-rechtlichen Anstellungsverhältnis an der Universität ch_Ort in der Schweiz tätig (vgl. Schreiben der Vorsorgestiftung VSAO, ch_Adresse vom 11.2.2019). Seit 1.5.2018 bezieht der Beschwerdeführer eine Altersrente von der Vorsorgestiftung VSAO (vgl. Schreiben der Vorsorgestiftung VSAO vom 7.2.2019).

Die Vorsorgestiftung VSAO, ch_Adresse, ist eine seit 21.2.1985 im Zentralen Firmenindex der Schweizerischen Eidgenossenschaft zu zefix-Nr registrierte privatrechtliche Stiftung (vgl. die Abfragedaten zu <https://www.zefix.ch/de/search/entity/list/firm/299041>, Abfragedatum 9.4.2024). *„Die Stiftung bezweckt die berufliche Vorsorge im Rahmen des BVG und seiner Ausführungsbestimmungen für Assistenz- und Oberärzte/-innen, weitere angestellte Ärzte/-innen sowie andere Akademiker/-innen in Weiterbildung, die Mitglieder der Sektionen und die Arbeitnehmer/-innen des vsao gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Tod und Invalidität. Sie kann über die BVG-Mindestleistungen hinausgehen. Die Stiftung kann ausnahmsweise die berufliche Vorsorge für nichtakademische Beschäftigte vornehmen, welche bei angeschlossenen Arbeitgebern beschäftigt sind oder für welche der angeschlossene Arbeitgeber die Abrechnung für die Sozialversicherungsbeiträge vornimmt, sofern deren Tätigkeit im engen Zusammenhang mit dem Arbeitsgebiet von Assistenz- und Oberärzten/-innen oder anderen Akademikern/-innen steht. Der Anschluss der Arbeitgeber erfolgt auf Grund von schriftlichen Anschlussvereinbarungen, die der Aufsichtsbehörde zur Kenntnis zu bringen sind.“* (vgl. die Angaben zum Stiftungszweck).

Das Finanzamt für Großbetriebe hat mit Bescheid gemäß § 48 Abs. 2 BAO vom 1.6.2023 die Einigung in einem Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 DBA CH betreffend die Steuerjahre 2018 bis 2021 wie folgt festgestellt: *„Die beiden CAs kommen überein, dass die verfahrensgegenständlichen Einkünfte gem. Art. 18 DBA nur in Österreich der Besteuerung unterliegen. Die Schweiz wird die einbehaltene Steuer erstatten.“*

Diese Sachverhaltselemente sind zwischen den Parteien unstrittig und durch den Akteninhalt bzw. die in Klammern genannten Ermittlungsergebnisse ausreichend belegt.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob für die vom Beschwerdeführer von der Vorsorgestiftung VSAO aus der Schweiz bezogene Altersrente Österreich oder der Schweiz das Besteuerungsrecht zukommt.

Der Beschwerdeführer ist seit 2.5.2018 unstrittig in Österreich ansässig.

Gemäß Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl Nr. 64/1975 (in der Folge: DBA CH), dürfen, vorbehaltlich der Art. 16, 18 und 19 Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbstständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 18 DBA CH dürfen, vorbehaltlich des Artikels 19 Abs. 1, Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbstständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA CH dürfen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, 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.

Gemäß Art. 19 Abs. 2 DBA CH wird, ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Da die Vorsorgestiftung VSAO keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist und auch nicht dem Kreis der übrigen in Art. 19 Abs. 1 DBA CH genannten Institutionen angehört, fällt das Besteuerungsrecht an der von der Vorsorgestiftung VSAO gezahlten Altersrente nach Art. 18 DBA CH Österreich zu (so auch die mittlerweile ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts zur Nichtanwendbarkeit der Kassenstaatsregelung im Fall der Auszahlung von Pensionkassenleistungen durch eine privatrechtliche Stiftung: BFG 12.7.2023, RV/1100132/2019; 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). Anzumerken ist, dass auch zwischen den Abgabenverwaltungen der Schweiz und Österreich Einigkeit darüber besteht, dass Österreich das Besteuerungsrecht an der vom Beschwerdeführer bezogenen Altersrente

der Vorsorgestiftung VSAO zukommt (vgl. den Bescheid des Finanzamts für Großbetriebe vom 1.6.2023).

Für die angefochtenen Bescheide ergibt sich daraus:

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2018 gemäß § 299 BAO war abzuweisen, da sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2018 vom 13.9.2022 als nicht richtig erwiesen hat. Dem Einkommensteuerbescheid 2018 vom 13.9.2022 war die unzutreffende Rechtsansicht zugrunde gelegen, dass die Schweiz – wie vom Beschwerdeführer in seiner Abgabenerklärung angegeben – das Besteuerungsrecht an der von der Vorsorgestiftung VSAO bezogenen Altersrente habe.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 bis 2021 war abzuweisen, da Österreich das Besteuerungsrecht an der von der Vorsorgestiftung VSAO bezogenen Altersrente zukommt. Die Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2018 bis 2021 sind zwischen den Parteien unstrittig.

Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2018 war abzuweisen, da der Anspruchszinsenbescheid an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Einkommensteuerbescheides 2018 ausgewiesene Nachforderung gebunden ist. Daher kann er nicht mit der Begründung angefochten werden, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (*Ritz/Koran*, BAO, 7.A., Rz 33f zu § 205 mit Judikaturhinweisen). Der Beschwerdeführer hat kein Vorbringen erstattet, das eine Rechtswidrigkeit des Anspruchszinsenbescheides aufzeigen konnte.

Die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2023 war abzuweisen, da die Festsetzung der Vorauszahlungen entsprechend der Vorgaben des § 45 Abs. 1 EStG 1988 (ausgehend von der Einkommensteuer des zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung letztveranlagten Jahres 2021) erfolgt ist (*Jakom*, EStG, 16.A. 2023, Rz 19 zu § 45). Der Beschwerdeführer hat kein Vorbringen erstattet, das eine Rechtswidrigkeit des Vorauszahlungsbescheides aufzeigen konnte.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Innsbruck, am 9. April 2024