

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 1. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin hat ihren Wohnsitz in Österreich. Die Beschwerdeführerin bezieht eine österreichische Pension, war geringfügig beschäftigt, bezog eine Altersrente von der Vorsorgestiftung Providus in der Schweiz und eine schweizer AHV.

Vom **Kantonalen Steueramt St. Gallen** wurde der Beschwerdeführerin mit Datum **19.10.2017** mitgeteilt, dass die Quellensteuer zu Recht erhoben worden sei (betrifft das Jahr 2016) und keine Rückerstattung stattfinden werde. Im Jahr 2017 sei ebenfalls die Quellensteuer erhoben worden.

Laut Rechtsabteilung der Personalvorsorge-Stiftung Providus ist die Stiftung eine privatrechtliche Stiftung gem. Art. 80ff. des ZGB und keine Einrichtung des öffentlichen Rechtes.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Pension der Personalvorsorgestiftung Providus in Österreich als steuerfrei zu behandeln.

Mit **vorläufigem Bescheid vom 1. Februar 2019** hat das Finanzamt Bregenz der Beschwerdeführerin Einkommensteuer für das Jahr 2017 vorgeschrieben. In diesem Bescheid

wurde die schweizer Pension als steuerpflichtig behandelt. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Nachdem die Konsultationsgespräche mit der Schweiz im Hinblick auf das beantragte Verständigungsverfahren bis zur Klärung der strittigen Rechtsfrage der Anrechenbarkeit der in der Schweiz einbehaltenen Quellensteuer ausgesetzt wurden, bis das Bundesfinanzgericht darüber entschieden hat, wird der Einkommensteuerbescheid 2017 in abgeänderter Form für endgültig erklärt.

Zumal nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung die Quellensteuer zu Unrecht einbehalten wurde, weil die Personalvorsorgestiftung Providus eine eingetragene Stiftung des privaten Rechts ist und es sich daher bei der die Pension auszahlenden Stelle nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Sinne des Art. 19 DBA-Schweiz handelt, können die Quellensteuern nicht angerechnet werden.“

In der **Beschwerde vom 07.02.2019** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Ich lege Beschwerde gemäß § 262 Abs. 2 BAO gegen den Einkommenssteuerbescheid 2017 1.2.2019 ein.

Ich beziehe eine Altersrente von der Vorsorgestiftung Providus in der Schweiz.

Ich habe meinen Wohnsitz in Österreich.

Meine Beschäftigungen in der Schweiz: (siehe Bestätigung Schweizerische Eidgenossenschaft)

**** vom 1.1.1981 – 31.12.1985 – 5 Jahre*

**** vom 1.1.1986 – 31.12.1996 – 11 Jahre*

**** vom 1.1.1997 – 31.12.2013 – 17 Jahre*

Vom Kantonalen Steueramt in der Schweiz wurde mir mit Datum 19.10.2017 mitgeteilt, dass die Quellensteuer zu Recht erhoben wurde (betrifft das Jahr 2016) und keine Rückerstattung stattfinden wird. Im Jahr 2017 wurde ebenfalls die Quellensteuer erhoben.

Laut Rechtsabteilung der Personalvorsorge-Stiftung Providus ist die Stiftung eine privatrechtliche Stiftung gem. Art. 80ff. des ZGB und keine Einrichtung des öffentlichen Rechtes.

Vom österreichischen Finanzamt wird die Quellensteuer ebenfalls nicht angerechnet, zumal es sich bei Providus nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechts iSd Art. 19 DBA-Schweiz handelt, sondern um eine eingetragene Stiftung des privaten Rechts und eine autonome Schweizer Pensionskassa sei.

Am 6.11.2017 habe ich einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gestellt.

Dieses Verfahren ist derzeit offen.

Ich verzichte auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und beantrage die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht.“

Die E-Mail des kantonalen Steueramtes St. Gallen an die Personalvorsorgestiftung Providus vom 13. März 2015 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

„Wir nehmen Bezug auf Ihr Telefonat von neulich mit Herrn Stefan Weibel, Abteilung Quellensteuer. Sinngemäss erkundigen Sie sich, wie Vorsorgeleistungen der Personalvorsorge-Stiftung Providus aus Quellensteuersicht bzw. mit Blick auf die Doppelbesteuerungsabkommen zu qualifizieren seien. Konkret stellen Sie die Frage, ob auch auf Rentenleistungen Ihrer Vorsorgestiftung Quellensteuern zu erheben seien, bzw. ob Leistungen Ihrer Institution an Empfänger mit Wohnsitz im Ausland als öffentlich-rechtliche oder als privatrechtliche Vorsorgeleistungen zu qualifizieren seien.

Dazu lassen wir uns wie folgt vernehmen:

Im Ausland wohnhafte Personen, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton oder aufgrund eines früheren privatrechtlichen Arbeitsverhältnisses aus privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton Leistungen erhalten, unterliegen hiefür der Quellensteuer (Art. 119 Abs.1 StG). Für die Ruhegehälter aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses enthalten die meisten von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen den Grundsatz der Besteuerung der Leistung im Schuldnerstaat, wenn auch unter teils unterschiedlichen Bedingungen und mit gewissen Ausnahmen. Der Besteuerung solcher Leistungen über die Erfassung an der Quelle steht somit das internationale Steuerrecht grundsätzlich nicht entgegen. Demgegenüber sind die Ruhegehälter für frühere unselbständige Tätigkeit bei privaten Arbeitgebern nach den meisten von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen nur im Staat der Ansässigkeit des Empfängers steuerbar. Die Besteuerungsbefugnis steht für diese Leistungen demzufolge oftmals dem ausländischen Wohnsitzstaat zu.

Zu den steuerbaren Einkünften zählen Renten, Pensionen, Ruhegehälter, Kapitalleistungen und andere Vergütungen, wobei für die Besteuerung die Bruttoeinkünfte massgebend sind (Art, 119 Abs, 1 und 2 StG). Steht die Besteuerungsbefugnis dem ausländischen Wohnsitzstaat zu, was vor allem bei Leistungen aus privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen der Fall sein kann, hat der Quellenabzug in der Regel die Bedeutung einer Sicherungssteuer. In diesen Fällen wird die Steuer dem Steuerpflichtigen zinslos zurückerstattet, wenn er innerhalb einer Frist von drei Jahren seit deren Fälligkeit (Verwirkungsfrist) ein entsprechendes Begehren schriftlich einreicht und zusätzlich nachweist, dass der Zufluss der Kapitalleistung der zuständigen Steuerbehörde

seines Wohnsitzstaates bekannt ist (Art. 64 StV). Dieses Verfahren gilt bei Kapitalleistungen uneingeschränkt. Bei Renten kann allenfalls auch auf den provisorischen Quellenabzug verzichtet werden, wenn die Besteuerungsbefugnis des Wohnsitzstaates feststeht (Art. 65 StV; Rainer Zigerlig/Mathias Oertli/Hubert Hofmann, Das St. gallische Steuerrecht, 7. vollst. überarb. u. erw. Aufl. des Wegweisers Muri bei Bern 2014, IV. Teil, Rz 57 f., S. 324 f.; StB 119 Nr. 1/2).

Die Personalvorsorge-Stiftung Providus ist eine Stiftung im Sinne von Art. 80 ZGB, Art. 331 OR und Art. 48 Abs. 2 BVG und mit der Durchführung der beruflichen Vorsorge der Stiftung Ostschweizer Kinderspital betraut. Als Vorsorgestiftung erbringt sie Leistungen an Versicherte in Renten- und Kapitalform. Vorliegend stellt sich in erster Linie die Frage, ob Leistungen der Personalvorsorge Stiftung Providus als öffentlich-rechtliche oder als privatrechtliche Vorsorgeleistungen zu qualifizieren sind.

Eine öffentlich-rechtliche Vorsorgeleistung liegt immer dann vor, wenn diese auf eine Tätigkeit im öffentlichen Dienst, d.h. im Dienste eines Vertragsstaat, seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften oder einer anderen Institution, welche typische Staatsaufgaben wahrnimmt, die von Privaten nicht ohne weiteres erfüllt werden können, zurückzuführen ist. Im Zusammenhang mit dem Begriff des öffentlichen Dienstes schliessen zudem regelmässig die von der Schweiz mit anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die Tätigkeit für ein von den erwähnten Körperschaften bzw. Institutionen gebildetes Sondervermögen mit ein. Generell geht die schweizerische Praxis von einem eher weiten Verständnis des Begriffes "öffentlicher Dienst" aus (Zweifel Martin/Beusch Michael/Matteotti Rene, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 19 OECD-MA N 44 f.).

Die Stiftung Ostschweizer Kinderspital stellt ein solches Sondervermögen dar und wird nahezu ausschliesslich durch Gemeinwesen, konkret die Kantone Appenzell Innerrhoden, Appenzell Ausserrhoden, Thurgau und St. Gallen sowie dem Fürstentum Liechtenstein getragen und finanziert. Die Trägerschaft ist dabei in der Form einer Trägerdelegation alleiniges Wahlgremium des Stiftungsrates und legt auch die für den Stiftungsrat verbindliche Trägerstrategie fest (Art. 3, Ziff. 3.2 der Stiftungsurkunde).

Indem die Stiftung ein Kinderspital führt, nimmt sie zudem eine dem Gemeinwesen obliegende Aufgabe im Gesundheitswesen wahr, die von Privaten nicht erfüllt werden könnte. Zwar ist der Betrieb eines Spitals durch Private in der Praxis nicht unüblich. Eine Institution mit der Grösse und dem Leistungsumfang des Ostschweizer Kinderspitals wäre indes durch Private nicht kostendeckend, geschweige denn gewinnbringend zu führen und ist für jene folglich unattraktiv. Dies belegt denn auch die von der Trägerschaft der Stiftung Ostschweizer Kinderspital übernommene Defizitgarantie, im Rahmen derer die Träger jeweils jährliche Ausgleichszahlungen von deutlich über CHF 20 Mio. leisten.

Aufgrund der oben geschilderten besonderen Umstände muss der Stiftung Ostschweizer Kinderspital aus quellensteuerrechtlicher bzw. doppelbesteuerungsrechtlicher Sicht ein öffentlich-rechtlicher Charakter zuerkannt werden. Nichts anderes ergibt sich auch aus dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein über verschiedene Steuerfragen vom 22. Juni 1995 (DBA CH-FL; SR 0.672.951.43), welches das Ostschweizer Kinderspital grundsätzlich als öffentlich-rechtliche Institution betrachtet (wenngleich mit gemeinsamer Beteiligung der Vertragsstaaten Schweiz und Fürstentum Liechtenstein).

Entsprechend sind auch Vorsorgeleistungen für eine Tätigkeit im Dienste der Stiftung Ostschweizer Kinderspital bzw. Leistungen aus deren Vorsorgelösung bei der Personalvorsorge-Stiftung Providus als öffentlich-rechtliche und nicht als privatrechtliche Vorsorgeleistungen zu qualifizieren. Quellensteuern sind folglich sowohl auf Renten wie auch auf Kapitalleistungen zu erheben (vgl. StB 119 Nr. 1, in der Beilage). Vorbehalten bleibt indes stets das massgebliche Staatvertragsrecht. So besteht gerade im konkreten Fall der Stiftung Ostschweizer Kinderspital im Verhältnis Schweiz - Fürstentum Liechtenstein eine doppelbesteuerungsrechtliche Sonderregelung, gemäss welcher bei Personen mit Wohnsitz im Fürstentum Liechtenstein kein Quellensteuerabzug auf Renten, wohl aber auf Kapitalleistungen erfolgt (Art. 7 Abs. 2 DBA CH-FL).“

Mit Schreiben vom 19.10.2017 hat das Kantonale Steueramt St. Gallen den Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer abgelehnt.

„Wir beziehen uns auf Ihr Gesuch vom 12. Oktober 2017 (Eingangsdatum), um Rückerstattung der Quellensteuer auf Vorsorgeleistungen.

Das Recht zur Besteuerung einer Kapital- oder Rentenleistung fällt grundsätzlich dem Wohnsitzstaat der anspruchsberechtigten Person zu. Es sei denn, ein Doppelbesteuerungsabkommen mit diesem Staat, weise das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in welchem der Leistungsträger (Versicherungseinrichtung) seinen Sitz hat. Besteht mit dem Wohnsitzstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen, so kann die Quellensteuer in keinem Fall zurückerstattet werden.

Im vorliegenden Fall liegen folgende Fakten vor:

<i>Vorsorgestiftung:</i>	<i>Providus Vorsorge-Stiftung</i>
<i>Rechtsnatur der Stiftung:</i>	<i>öffentlich-rechtlich</i>
<i>Wohnsitzstaat der anspruchsberechtigten Person:</i>	<i>Österreich</i>
<i>Leistungsart:</i>	<i>Rentenzahlung</i>
<i>Leistungsempfänger(in) ist Staatsangehörige(r) von:</i>	<i>Österreich und Schweiz</i>

Es wird verfügt:

Das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Wohnsitzstaat, weist das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in welchem der Leistungsträger (Versicherungseinrichtung) seinen Sitz hat.

Die Quellensteuer wurde deshalb zu Recht erhoben und kann nicht zurückerstattet werden. Wir bedauern, dass wir Ihnen keinen anderen Bescheid geben können.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden unstrittigen Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin hat seit 14.7.2015 ihren Hauptwohnsitz in Österreich.

Die 1951 geborene Beschwerdeführerin bezog im Streitjahr unter anderem schweizerische Pensionsbezüge von der AHV (1. Säule) und der Personalvorsorge-Stiftung Providus (2. Säule BVG).

Die Beschwerdeführerin war von 1981 bis 1985 im ***, einem privaten Unternehmen tätig.

Von 1986 bis 1996 war die Beschwerdeführerin beim Verein *** tätig. Träger des Vereins *** war die Gemeinde ***.

Von 1997 bis 31.12.2013 war die Beschwerdeführerin bei der Stiftung "****" tätig. Die *** haben sich seit 1966 aus verschiedenen privaten Trägervereinen zu einer heute von einer Stiftung getragenen Institution im Gesundheitswesen entwickelt. Sie leisten in Ergänzung zu Privatpraxen die ambulante psychiatrische und psychotherapeutische Versorgung der Einwohner der Kantone St. Gallen, Appenzell Ausserrhoden und Appenzell Innerrhoden. Eine Stiftung ist in der Schweiz eine juristische Person des Privatrechts, da sie in den Artikel 80 ff des ZGB geregelt ist.

Die Personalvorsorge-Stiftung Providus ist eine privatrechtliche Stiftung gem. Art. 80ff des ZGB. Sie ist Teil des schweizerischen Sozialversicherungssystems.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt steht außer Streit. Insbesondere ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Schreiben des Vereins *** der Bezirke *** und *** vom 23.12.1985 (AS 43 des Veranlagungsaktes), dass es sich beim Arbeitgeber der Beschwerdeführerin für den Zeitraum 1986 bis 1997 um einen Verein handelt und nicht um eine Gebietskörperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts.

Die Ausführungen hinsichtlich der Stiftung "****" ergeben sich aus deren Homepage (AS 85 des Veranlagungsaktes).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Die Beschwerdeführerin ist unbestritten ab 14.07.2015 in Österreich ansässig; sie unterliegt daher ab diesem Zeitpunkt mit ihren gesamten Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich. Werden Einkünfte im Ausland erzielt, kann das Besteuerungsrecht durch ein mit dem Quellenstaat der Einkünfte bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt sein. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten dabei insofern eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist daher zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht - wie im konkreten Fall unstrittig - eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Die Frage, wie das Besteuerungsrecht in der Folge im Inland ausgeübt wird, richtet sich wiederum ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften.

Zur Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht der Rentenzahlung der Providus Personalversorgestiftung zukommt, ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern und vom Vermögen (kurz: DBA-Schweiz), BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. III Nr. 169/2012, heranzuziehen.

„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 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, 11, 12 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).

Nach dem Abkommenswortlaut fallen unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz Vergütungen (Ruhegehälter), die ein Vertragstaat 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 Vertragstaat 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, 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 Vertragstaat (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 Vertragstaat 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).

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 von der St. Gallischen Steuerverwaltung vertretene Auffassung, dass diesbezüglich das letzte Arbeitsverhältnis maßgebend sei, vermag daran 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 der Providus Personalvorsorgestiftung 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 besteuert 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).

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Da zu Artikel 19 DBA Schweiz keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes existiert, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

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. Insoweit ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Feldkirch, am 14. Jänner 2026