

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Günter Narat in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer: ***BF1StNr2***, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 19. Juli 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. Juni 2022 betreffend **Einkommensteuer 2020** zu Recht:

I)

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2020 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

II)

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in weiterer Folge kurz Bf) reichte am 03.01.2022 die Einkommensteuererklärung 2020 elektronisch über FinanzOnline bei der belangten Behörde ein. Die belangte Behörde richtete am 16.05.2022 ein Ersuchen um Ergänzung an den Bf, welches am 17.05.2022 beantwortet wurde. Die belangte Behörde erließ am 21.06.2022 den Einkommensteuerbescheid 2020.

Der Bf brachte am 19.07.2022 über FinanzOnline eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 bei der belangten Behörde ein und brachte vor, dass er AHV-Renten aus der Schweiz beziehe. Aufgrund einer Entscheidung des BFG vom 14.03.2022, RV/1100284/2020 seien schweizerische AHV-Renten einer in Österreich ansässigen Person

weiterhin unter Art 19 DBA Österreich-Schweiz zu subsumieren und somit in der Schweiz zu besteuern. Demnach habe Österreich diese Einkünfte gemäß Art 23 DBA Österreich-Schweiz unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 02.06.2023 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. 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 seien die zuständigen Behörden der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft übereingekommen, dass Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung unter Artikel 21 des Abkommens fallen würden. Diese Einkünfte dürften somit nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig gewesen sei.

Der Bf brachte am 19.06.2023 einen Vorlageantrag bei der belangten Behörde ein.

Am 12.07.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 09.12.2025 wurde dem Bf und der belangten Behörde die Entscheidung des VwGH vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0021, zur Kenntnisnahme übermittelt und Gelegenheit gegeben, zu den – aufgrund des gleichgelagerten Sachverhaltes auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren maßgeblichen – Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ein – allfälliges – abschließendes Vorbringen zu erstatten.

Mit Schreiben vom 05.01.2023 wurde von der belangten Behörde mitgeteilt, dass auf Rz 25 des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.10.2025, Ro 2022/15/0021-5, verwiesen werde, wonach die Bestimmung des Art. 21 DBA Schweiz nur eine subsidiär zur Anwendung gelangende Auffangregelung für von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 20 nicht erfasste Einkünfte enthalte. Des Weiteren werde in Rz 27 des zitierten Erkenntnisses darauf verwiesen, dass nach Art. 19 Abs 1 DBA Schweiz Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dem Besteuerungsrecht des Kassenstaats (Schweiz) unterliegen würden.

Mit Schreiben vom 12.01.2026 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf angeregt, die Bescheidbeschwerde vom 19.7.2022 unter Berücksichtigung der Entscheidung des VwGH vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0021 zu erledigen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf hat seinen Wohnsitz in Österreich an der Adresse ***Bf1-Adr***. Der Bf hat in Österreich den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Der Bf bezieht neben einer Schweizer Altersrente von der „Schweizerischen Ausgleichskasse“ aus der 1. Säule (AHV) auch eine monatliche Rente aus der 2. Säule von der BVK Personalvorsorge des Kantons Z (BVK).

Beide vormaligen Arbeitgeber haben öffentlich-rechtlichen Status, beide auszahlenden Stellen sind juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Die Pension von der BVK Personalvorsorge des Kantons Z wurde in der Schweiz quellenbesteuert, die Pension der Schweizerischen Ausgleichskasse (AHV) wurde unversteuert zur Auszahlung gebracht.

Der Bf ist weiters als emeritierter Professor an der Universität Z in der Schweiz angestellt und auch dort tätig. Daneben bezieht der Bf eine Altersrente aus der „Deutschen Rentenversicherung Bund“.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem übereinstimmenden Parteilovorbringen und können somit vor diesem Hintergrund gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den

angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs 1 BAO).

Gemäß § 25 Abs 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA), in der Fassung BGBl. Nr. 161/1995, lauten:

„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 21

Die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

[...]

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.

[...]“

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 7.10.2025 (VwGH 7.10.2025, Ro 2022/15/0021) folgende Aussagen getroffen:

„25 Des Weiteren ist der in der Revision behaupteten Subsumtion der von der Mitbeteiligten bezogenen AHV-Rente unter Art. 21 DBA zu erwidern, dass diese Bestimmung, die dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist, nur eine subsidiär zur Anwendung gelangende Auffangregelung für von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 20 nicht erfasste Einkünfte enthält. Demnach ist der Anwendungsbereich des Art. 21 nur dann eröffnet, wenn eine Abkommensauslegung ergibt, dass die entsprechenden Einkünfte nicht unter Art. 6 bis 20 subsumiert werden können (vgl. Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 21 Rz 23, 28).

26 Grundsätzlich sind Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Tätigkeiten von Art. 18 DBA umfasst, wonach nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommt. Dies gilt allerdings aufgrund des in dieser Bestimmung enthaltenen expliziten Verweises nur dann, wenn nicht die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA erfüllt sind. Art. 19 DBA geht als lex specialis unter anderem der Bestimmung des Art. 18 DBA vor (vgl. - mit weiteren Nachweisen - Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 19 Tz 8).

27 Nach Art. 19 Abs. 1 DBA unterliegen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder

Arbeitsleistungen auszahlt, dem Besteuerungsrecht des Kassenstaats (zur Verfassungskonformität des Art. 19 DBA siehe VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135). Die Zuordnung der Bezüge unter Art. 19 DBA sieht - anders als in der Stammfassung des Abkommens BGBl. Nr. 64/1975 - kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats mehr vor, sodass - wie auch das BFG annahm - zufolge des Methodenartikels des Art. 23 Abs. 1 DBA die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt. Nach Abs. 1 des Art. 23 liegt das Besteuerungsrecht - vorbehaltlich des Art. 23 Abs. 2 DBA - beim Quellenstaat, Österreich hat diese ausländischen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, darf sie jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranziehen. Demgegenüber soll der - mit dem Protokoll vom 18. Januar 1994 neu gefasste - Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA sicherstellen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat u.a. „Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter)“ dennoch ebenfalls besteuern darf (zur Genese und dem Zusammenspiel der Art. 19 und 23 DBA vgl. neuerlich VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042; siehe auch Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich - Schweiz, SWI 2011, 192, 195). Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA erhellt, dass es für Einkünfte aus Ruhegehältern iSd Art. 19 bei der Befreiungsverpflichtung nach Art. 23 Abs. 1 DBA bleibt.

28 Das Revisionsvorbringen enthält - abgesehen vom bereits behandelten Hinweis auf die Konsultationsvereinbarung - weder Argumente, weshalb die Tatbestandselemente des Art. 19 DBA im vorliegenden Fall nicht erfüllt wären, noch eine konkrete Darlegung der diesbezüglichen abweichenden schweizerischen Rechtsansicht. Bei dem erstmals im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vorgetragenen, lediglich pauschalen Revisionsvorbringen, die AHV-Rente könnte unter Art. 21 DBA zu subsumieren sein, weil sie allen in der Schweiz versicherten Personen zustehe und es keinen Unterschied mache, ob die versicherte Person selbständig oder unselbständig tätig gewesen sei, handelt es sich um eine im Verfahren unzulässige Neuerung, die deshalb im Revisionsverfahren ungeprüft bleibt (vgl. dazu, dass in Bezug auf ausländisches Recht und der hierzu gepflogenen Interpretation der Grundsatz „iura novit curia“ nicht gilt, und dieses nach Vornahme von Ermittlungen festzustellen ist, etwa VwGH 23.1.2020, Ra 2018/15/0107, mwN). Im Übrigen wird in der Revision - zu Recht (vgl. Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 52ff) - nicht (mehr) in Frage gestellt, dass die Rente nicht unmittelbar von der beschäftigenden öffentlichen Stelle ausbezahlt wird.

29 Die Revision argumentiert weiters, das im angefochtenen Erkenntnis vertretene Ergebnis widerspreche der Teleologie des Doppelbesteuerungsabkommens, das einerseits zwar die Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel habe, andererseits aber nicht die doppelte Nichtbesteuerung erfasster Zahlungen ermöglichen solle.

30 Wie dargelegt, ordnet Art. 19 DBA eindeutig der Schweiz als Kassenstaat das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, zu. Für den Bezug von

Ruhegehältern im Sinne des Art. 19 DBA wurde nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 DBA kein Wechsel von der Befreiungs- in die Anrechnungsmethode vorgenommen (vgl. zur Auslegung des Art. 23 Abs. 2 DBA neuerlich VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042). Demnach bleibt es für Ruhegehälter iSd Art. 19 nach Art. 23 Abs. 1 DBA bei der Freistellungsverpflichtung Österreichs, wonach Österreich als Ansässigkeitsstaat auf eine Besteuerung dieser Einkünfte verzichtet. Auf eine tatsächliche Besteuerung der Einkünfte in der Schweiz kommt es - anders als die Revision vor Augen hat - nicht an. Wie bereits das Bundesfinanzgericht erkannte, enthält das DBA keine Instrumente zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung, wie eine Subject-to-tax-Klausel oder eine Switch-over-Klausel. Die Befreiungsmethode sichert die Vermeidung der doppelten Besteuerung auf Basis der „Virtualität“, nicht der konkreten Besteuerungslage. Eine doppelte Nichtbesteuerung kann daher das Ergebnis sein (vgl. Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 23A Rz 19, mwN; und neuerlich Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566, 568). Sie resultiert in der vorliegenden Konstellation daraus, dass die Schweiz (aus nicht näher dargelegten Gründen) ihr Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt.

31 Zuletzt argumentiert die Revision, es bestehe im vorliegenden Fall ein zu einer doppelten Nichtbesteuerung führender Qualifikationskonflikt aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtslage, der (auch ohne Subject-to-tax-Klausel oder Switch-over-Klausel) im Interpretationswege nach Art. 23 Abs. 1 iVm Art. 3 Abs. 2 DBA zu lösen sei. Den Ansässigkeitsstaat treffe - so die Revision weiter - keine Freistellungsverpflichtung, wenn der Quellenstaat Einkünfte aufgrund einer nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 DBA zulässigen Auslegung des Abkommens nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuere.

32 Diese Ausführungen verhelfen der Revision schon deshalb nicht zum Erfolg als - wie erwähnt - in der Revision nicht dargelegt wird und sich auch aus dem angefochtenen Erkenntnis nicht ergibt, aus welchen (innerstaatlichen oder abkommensrechtlichen) Gründen die Schweiz als Quellenstaat keine Steuer einhebt.“

Nach den getroffenen Feststellungen hat der Bf einen Wohnsitz in Österreich und hat auch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen im Bundesgebiet. Er ist somit im Sinne des DBA Schweiz in Österreich ansässig. Weiters wurde festgestellt, dass die im Beschwerdejahr 2020 bezogene Schweizer AHV-Rente von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährt wurde.

Hinsichtlich der strittigen Frage, ob Schweizer AHV-Renten – wie von der belangten Behörde vertreten – unter Art 21 DBA Schweiz subsumiert werden können, hat der VwGH in der oben angeführten Entscheidung klar ausgeführt, dass Art 21 DBA Schweiz nur eine subsidiär zur Anwendung gelangende Auffangregel für von den Verteilungsnormen der Art 6 bis 20 nicht erfasste Einkünfte enthalte. Der VwGH hat weiters ausgeführt, dass Ruhegehälter und ähnliche

Vergütungen für frühere unselbständige Tätigkeiten von Art 18 DBA Schweiz umfasst seien, was aber nur dann gelte, wenn nicht die Voraussetzungen des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz erfüllt seien.

Nach Art 19 Abs 1 DBA Schweiz unterliegen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dem Besteuerungsrecht des Kassenstaats. Die Zuordnung der Bezüge unter Art 19 DBA Schweiz sieht kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats vor, sodass zufolge des Methodenartikels des Art 23 Abs 1 DBA Schweiz die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt.

Nach den Ausführungen des VwGH geht aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Art 19 iVm Art 23 Abs 2 erster Satz DBA Schweiz hervor, dass es für Einkünfte aus Ruhegehältern bei der Befreiungsverpflichtung nach Art 23 Abs 1 DBA Schweiz bleibt. Das DBA Schweiz enthält keine Instrumente zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung, wie eine Subject-to-tax-Klausel oder eine Switch-over-Klausel. Eine doppelte Nichtbesteuerung kann daher das Ergebnis sein.

Nach dem Wortlaut des DBA Schweiz ist die gegenständliche AHV-Rente unter Art 19 DBA Schweiz zu subsumieren, sodass es keiner Heranziehung des Auffangtatbestandes des Art 21 DBA Schweiz bedarf (siehe diesbezüglich auch BFG 14.03.2022, RV/1100284/2020). Gemäß Art 23 Abs 1 DBA Schweiz liegt das Besteuerungsrecht beim Quellenstaat Schweiz, Österreich hat diese Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, darf sie jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranziehen.

Aufgrund der eindeutigen Subsumtion der Schweizer AHV-Rente unter Art 19 DBA Schweiz kann auch die Konsultationsvereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich vom 7. April 2022 zu keiner anderen abkommensrechtlichen Einordnung der Schweizer AHV-Renten führen.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs 4 B-VG).

Die gegenständliche Rechtsfrage wurde vom VwGH mit der Entscheidung vom 7.10.2025 (VwGH 7.10.2025, Ro 2022/15/0021), geklärt, sodass spruchgemäß zu entscheiden ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 14. Jänner 2026