

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Winkler & Partner
Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH & Co KG, Bundesstraße 120, 6923 Lauterach,

betreffend den Bescheid des ***FA*** vom 16. November 2020

hinsichtlich Einkommensteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***,

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der
Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen
Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In ihrer **Beschwerde** brachte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung vor, sie
beziehe neben ihrer inländischen Alterspension eine Altersrente von der Zentralen
Ausgleichsstelle ZAS der Schweizer Eidgenossenschaft (EFD). Die Altersrente beruhe auf einer
früheren Tätigkeit in der Schweiz. Es lägen ihr einerseits Pflichtbeiträge für die Dienstleistung
zu einer hoheitsrechtlichen Verwaltungseinheit, dem ***1***, andererseits zusätzliche
freiwillige Beiträge zugrunde.

Die Zusatzbeiträge, welche eine höhere Rentenleistung bewirkt hätten, stünden in unmittelbarem kausalem Zusammenhang mit den obligatorischen Beiträgen aus dieser Tätigkeit und demnach mit den Pensionsleistungen gemäß Art. 19 DBA Schweiz. Beide Rentenleistungen seien von der ZAS des eidgenössischen Finanzdepartements ausbezahlt worden und nicht von einer zusätzlichen privaten Einrichtung. Es seien daher auch für die Bezugsteile aus den zusätzlichen Beitragszahlungen an die gesetzliche Vorsorgekasse die Bestimmungen des Art. 19 DBA Schweiz, nicht jene gemäß Art. 18 DBA Schweiz, heranzuziehen.

Das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz stelle nicht auf die Ausübung öffentlicher Funktionen ab, sondern lediglich auf eine gegenwärtige oder frühere Dienstleistung für einen Vertragsstaat und darüber hinaus darauf, dass diese Vergütungen von einem Land, Kanton, einer Gemeinde oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ausbezahlt würden.

Es ergebe sich daher zum einen aufgrund des unmittelbaren kausalen Zusammenhangs der Zusatzversicherungsbeiträge zu den obligatorischen Beiträgen und zum anderen aufgrund des Umstandes, dass es sich um eine gemeinsame Pensionsleistung handle, die von einer einzigen Bezugsstelle vergütet werde, dass hinsichtlich dieser Alterspension keine getrennte Betrachtung vorzunehmen sei, vielmehr eine ungeteilte Qualifizierung erfolgen müsse. Die ausländische Pension sei als Ganzes im Sinne des Art. 19 DBA Schweiz in Bezug auf das Besteuerungsrecht der Schweiz zuzuordnen und unterliege in Österreich lediglich der Progression.

Ausschließlich für den Fall, dass begründbare Einwände gegen die Anwendung des Art. 19 DBA Schweiz vorlägen, stellte die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertretung **in eventu** den Antrag auf Berücksichtigung der Dreiviertelbegünstigung gemäß § 25 Abs. 1 Z 2b EStG 1988 bzw. § 25 Abs. 1 Z 3a EStG 1988 für die Bezugsteile, die auf freiwilligen Beitragsleistungen beruhten.

Sogenannte freiwillige Eintrittsleistungen in die Schweizer Pensionskassen, mit denen der Unterschied zwischen dem vorhandenen und im möglichen Altersguthaben ausgeglichen werden könne, stellten weder Werbungskosten noch Sonderausgaben aufgrund eines Nachkaufs von Versicherungszeiten im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 1a EStG 1988 dar, sondern könnten nur im Rahmen des Sonderausgabenhöchstbetrages abgesetzt werden. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin diese Pensionsbeiträge während der Ansparphase schon deshalb nicht als Sonderausgaben absetzen habe können, weil ihr Einkommen schlicht zu gering gewesen sein, um aus Sonderausgaben einen steuerlichen Nutzen zu erzielen, hätten diese Beiträge auch grundsätzlich nicht als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG in Ansatz gebracht werden können, weil es sich nicht um ein Versicherungsunternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland handle.

In der Folge erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der die Abgabenbehörde ausführte:

Bei den von der Ausgleichskasse (SAK) aus freiwilligen Beitragsleistungen bezogenen AHV-Pensionsbezügen i.H.v. CHF 17.136 sei die Dreiviertelbegünstigung des § 25 Abs. 1 Z 2b EStG 1988 nicht anwendbar, weil diese Bestimmung Bezügen und Vorteilen aus ausländischen Pensionskassen vorbehalten sei. Hingegen umfasse § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 alle Pensionen aus der in- wie ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung und sehe explizit nur für Höherversicherungspensionen einen besonderen Steuersatz von 25 % vor. Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung seien entsprechend der höchstgerichtlichen Rechtsprechung als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig. Auf das tatsächliche Vermindern der in- oder ausländischen Einkünfte werde nicht abgestellt.

Die Beschwerdeführerin brachte daraufhin einen **Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** ein, in welchem sie das bisher Vorgebrachte wiederholte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Ermittlungen durch die RichterIn

Die RichterIn wandte sich mit nachstehendem Vorhalt an die Abgabenbehörde:

1. *„Der angefochtene Bescheid ist ein neuer Sachbescheid nach Aufhebung des Erstbescheides vom 10. August 2018. Laut Aktenlage erfolgte die Aufhebung gemäß § 299 BAO auf Antrag der beschwerdeführenden Partei. Dieser Antrag befindet sich nicht im dem BFG bekanntgegebenen Aktenmaterial. Bitte um Vorlage.*
2. *Der Erstbescheid stammt vom 10. August 2018, der Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 BAO sowie der neue - hier angefochtene - Sachbescheid stammen vom 16. November 2020. Warum kam es außerhalb der im § 302 Abs. 1 BAO festgelegten, bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe eines Bescheides laufenden Frist, zu einer Aufhebung gemäß § 299 BAO?*
3. *Warum befinden sich keine Nachweise der Schweizer Rentenbezüge (gesetzliche Pensionsanteile, freiwillige Pensionsanteile) im dem BFG vorgelegten Aktenmaterial? Bitte um Vorlage.*
4. *Die Abgabenbehörde hat in ihrer abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 28. Mai 2021 lediglich auf das Vorbringen gemäß Punkt 2. der Beschwerde bzw. des Vorlageantrages der Beschwerdeführerin, wonach sie in eventu für ihren Pensionsbezug aus freiwilligen Beitragsleistungen die Dreiviertelbegünstigung gemäß § 25 Abs. 1 Z. 2 lit. b EStG 1988 beantrage, Bezug genommen. Auf die – primäre - Darlegung gemäß*

Punkt 1. der Beschwerde bzw. des Vorlageantrages, wonach die ausländischen Bezüge als Ganzes im Sinne des Art. 19 DBA Schweiz/Österreich der Schweiz zur Besteuerung zuzuordnen wären und in Österreich lediglich der Progression unterlägen, ist die Abgabenbehörde weder in der Beschwerdeentscheidung noch im Vorlagebericht eingegangen. Die Abgabenbehörde wird nunmehr ersucht, auch zu diesem Punkt Stellung zu nehmen“.

Es langte nachstehendes Antwortschreiben der Abgabenbehörde ein:

1. *„Beim Anbringen vom 09.09.2019 handelt es sich um eine (nachträgliche) Abgabenerklärung nach erfolgter antragsloser Veranlagung im Sinne des § 41 Abs. 2a Z 3 EStG 1988.*
2. *Gemäß dieser (materiellrechtlichen) Bestimmung war der gemäß § 41 Abs. 2 Z. 1 EStG 1988 ergangene Bescheid aufzuheben, ungeachtet der Einschränkung des § 302 Abs. 1 BAO („soweit nicht anders bestimmt“, aufgrund § 41 Abs. 2a Z. 3 EStG 1988 gilt daher die Einschränkung der Aufhebung gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides im gegenständlichen Fall nicht).*
3. *Die Nachweise der Schweizer Rentenbezüge wurden in der Beantwortung des Vorhaltes vom 11.09.2019 erbracht und werden nunmehr übermittelt.*
4. *In der Beschwerdeentscheidung wurde auf die Frage der Zuteilung der Besteuerungsrechte tatsächlich (irrtümlich) nicht eingegangen. In diesem Zusammenhang wird auf die nunmehr ergangene Rechtsprechung des VwGH verwiesen (z.B. VwGH vom 07.10.2025, Ro 2023/15/0023)“.*

(Anm.: Es wurde nur der neue Sachbescheid, nicht der Aufhebungsbescheid mit Beschwerde angefochten).

Nach telefonischem Ersuchen der RichterIn um Präzisierung zu Punkt 4., langte eine ergänzende Vorhaltsbeantwortung seitens der Abgabenbehörde wie nachstehend ein:

„Der Hinweis auf die aktuelle Rechtsprechung des VwGH erfolgte im Hinblick darauf, dass die AHV-Rente im Zusammenhang mit der früheren öffentlich-rechtlichen Tätigkeit steht. Dies trifft allerdings nur auf einen kleinen Teil der Altersrente, für welchen keine freiwilligen Beiträge geleistet wurden, zu. Nur in diesem Umfang passt die angeführte Rechtsprechung. Insoweit die AHV-Rente aufgrund freiwilliger Einzahlungen (freiwilliger Weiterversicherung) ausbezahlt wurde, ist nach Ansicht des Finanzamtes bei der ausbezahlten Rente Art. 21 DBA Schweiz zur Anwendung zu bringen und steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat Österreich zu. Diese Einkünfte sind nicht als Ruhebezug aus dem öffentlichen Dienst zu werten und stehen auch generell nicht im Zusammenhang mit einer

früheren unselbständigen Tätigkeit, sodass weder Art. 19 noch Art. 18 DBA Schweiz zur Anwendung kommt.“

2. Sachverhalt

- Die Beschwerdeführerin bezieht eine inländische Alterspension.
- Zudem erhält sie eine Schweizer Altersrente aus der 1. Säule des Schweizer Sozialversicherungssystems (AHV), die auf eine frühere Tätigkeit bei einer hoheitlichen Verwaltungseinheit (***1***), zurückgeht.
- Dieser Schweizer Altersrente liegen Pflichtbeiträge und zusätzliche freiwillige Beiträge zugrunde.
- Im Bereich der 1. Säule ist die Zentrale Ausgleichsstelle ZAS zuständig für die Leistungen aus der Alters- und Hinterlassenenversicherung.
- Verlässt eine Person die Schweiz und bezieht eine Rente, so wird ihre Akte an die Schweizerische Ausgleichskasse SAK (französisch: Caisse de compensation CSC) in Genf übergeben, die dann für die Rentenzahlungen zuständig ist.
- Die an die Beschwerdeführerin monatlich von der Schweizerischen Ausgleichskasse SAK ausgerichteten, als „Ordentliche einfache Altersrente“ bezeichneten Leistungen, betragen ab 01/2015 CHF 1.588.
- Die Höhe der Ordentlichen einfachen Altersrente ohne die geleisteten Beiträge an die Freiwillige Versicherung beträgt ab 01/2015 CHF 160.
- Die Auszahlung der Ordentlichen einfachen Altersrente erfolgt durch die Schweizerische Ausgleichskasse SAK in einem Betrag (CHF 1.588).

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt gehen zurück auf ein Auskunftsschreiben der Zentralen Ausgleichsstelle ZAS bzw. Schweizerischen Ausgleichskasse SAK, worin die monatlich an die Beschwerdeführerin ausgerichteten Leistungen dokumentiert werden sowie auf einen Kontoauszug der ***2*** Kantonalbank, der den Zahlungseingang der „Caisse Suisse de compensation“ (=SAK) mit Fr. 1.588 ausweist, darüber hinaus auf Internet-Recherchen: www.ahv-iv.ch, www.zas.admin.ch, www.ch.ch/de/pensionierung-ruhestand-im-ausland.

4. Gesetzliche Grundlagen und rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

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

Gemäß **Art. 18** des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Folge: DBA Schweiz), dürfen, vorbehaltlich des Artikels 19 Abs. 1, Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Gemäß **Art. 19 Abs. 1** DBA Schweiz 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.

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

Gemäß **Art. 21** DBA Schweiz dürfen die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden.

Art. 23 DBA Schweiz normiert in Abs. 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.*

Abs. 2: Ungeachtet des Abs. 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Art. 15 Abs. 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 Art. 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.

Strittig ist: Ist die Schweizer Altersrente der Beschwerdeführerin mit unterschiedlicher steuerlicher Auswirkung in zwei Teile aufzuspalten, d. h., ist der kleinere, auf obligatorische Beiträge zurückgehende Rentenanteil dem Art. 19 iVm Art. 23 DBA Schweiz, der größere, auf freiwillige Beiträge zurückgehende Rentenanteil dem Art. 21 DBA Schweiz zuzuordnen, oder ist die Schweizer Altersrente als einheitliche Leistung unter Art. 19 iVm Art. 23 DBA Schweiz zu subsumieren?

Wie oben ausgeführt, obliegt der Schweizerischen Ausgleichskasse SAK im Rahmen der Verwaltung der laufenden Renten von Ausländern, die aus Staaten kommen, mit denen die Schweiz ein Sozialversicherungsabkommen abgeschlossen hat und die nicht in der Schweiz wohnen, die Auszahlung von Leistungen aus der AHV-Versicherung.

Das Schweizer Sozialversicherungsrecht kennt auch die Möglichkeit einer freiwilligen Versicherung in der AHV, wobei für die Beiträge und Leistungen in der freiwilligen und obligatorischen Versicherung grundsätzlich die gleichen Regeln gelten (www.ahv-iv.ch).

Wie streitgegenständlich aus dem Bestätigungsschreiben der ZAS bzw. SAK hervorgeht (und sich aus dem Bankauszug ersehen lässt), werden die monatlichen Rentenleistungen der Beschwerdeführerin mit der Bezeichnung „Ordentliche einfache Altersrente“ in einem Betrag zur Auszahlung gebracht. Insgesamt liegt daher eine ordentliche Altersrente vor, wobei keine Unterscheidung dahingehend erfolgt, ob die Rentenleistung auf obligatorische oder freiwillige Beitragszahlungen zurückgeht.

Soweit daher seitens der Abgabenbehörde in der ergänzenden Vorhaltsbeantwortung vom 09.01.2025 - ohne dies durch Nachweise zu belegen - der Standpunkt vertreten wurde, die auf freiwillige Einzahlungen zurückgehenden Bezüge seien weder als Ruhebezüge aus dem öffentlichen Dienst zu werten, noch stünden sie überhaupt im Zusammenhang mit einer früheren unselbstständigen Tätigkeit, weshalb die Zuteilungsregel gemäß Art. 21 DBA Schweiz, die dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zuweist, zur Anwendung kommen müsse, kann dem nicht gefolgt werden.

Art. 21 DBA Schweiz ist ein Auffangtatbestand der „andere Einkünfte“, nämlich solche, die in den vorangehenden Artikeln nicht erwähnt wurden, dem Ansässigkeitsstaat zuordnet (das sind beispielsweise Schadenersatzleistungen, Abfindungen, Preise und Stipendien; vgl. dazu *Dommes in Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*, 1. Aufl. 2012, VIII., I.2).

Im Streitfall sieht das BFG keinen Anlass, die laut Bestätigungsschreiben der SAK explizit als zur ordentlichen einfachen Altersrente gehörenden Bezüge einem Auffangtatbestand für im DBA nicht genannte Einkünfte zuzuweisen und hat auch das Finanzamt, dem nach Vorhaltsübermittlung durch das BFG dazu die Möglichkeit offengestanden wäre, über die bloße Behauptung hinaus hiezu weder eine nachvollziehbare Begründung abgegeben noch entsprechende Belege eingereicht.

Es sind vielmehr die Ausführungen in Beschwerde und Vorlageantrag, wonach die freiwilligen Zusatzbeiträge, die eine höhere Rentenleistung von derselben Kasse bewirkten, in unmittelbarem kausalem Zusammenhang mit den obligatorischen Beiträgen aus der Tätigkeit für eine öffentlich-rechtlich Einrichtung standen, schlüssig.

Die Schweizer Altersrente der Beschwerdeführerin ist daher nicht in zwei steuerlich unterschiedlich zu behandelnde Teile aufzuspalten, sondern als Ganzes unter Art. 19 DBA Schweiz zu subsumieren, der vorsieht, dass grundsätzlich der Quellenstaat das Besteuerungsrecht hat. *“Da es sich um eine offene Verteilungsnorm handelt, kann aber auch der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht wahrnehmen. Um eine Doppelbesteuerung zu verhindern, muss der Ansässigkeitsstaat somit den Methodenartikel zur Anwendung bringen. In Art. 23 Abs. 1 DBA Schweiz findet sich als Methodenartikel die Freistellungsmethode. In Art. 23 Abs. 2 des DBA ist für Einkünfte im Sinne des Art. 19 DBA Schweiz jedoch ein switch-over zur Anrechnungsmethode vorgesehen, wovon unter Art. 19 DBA Schweiz fallende **Ruhegehälter aber ausdrücklich ausgenommen sind**“* (Romstorfer in SWI, Dezember 2025, Nr. 12, 687, mit Hinweisen auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Das Besteuerungsrecht steht insofern gemäß Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 DBA der Schweiz zu. Gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA ist die Schweizer Altersrente in Österreich für den Progressionsvorbehalt heranzuziehen.

Der allenfalls auf die Berücksichtigung einer Dreiviertelbegünstigung abzielende in eventu - Antrag bedarf nach allem Ausgeführten keiner weiteren Behandlung.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

4.2. 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.

Die Lösung der in Streit stehenden Problematik geht zum einen auf die Klärung von Sachverhaltsfragen zurück, wie sie einer Revision nicht zugänglich sind und lässt sich zum anderen in klarer Weise aus den Rechtsgrundlagen ableiten.

Feldkirch, am 22. Jänner 2026