

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch E. Igerz & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bergmannstraße 7, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 13. April 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. März 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 und über die Beschwerden vom 10. November 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 28. Oktober 2021 betreffend Einkommensteuer 2020 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2022, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden hinsichtlich Einkommensteuer 2019 und 2020 wird Folge gegeben. Der Beschwerde hinsichtlich Einkommensteuervorauszahlung 2022 wird teilweise Folge gegeben..

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Die Abgabenschuldige bezieht eine schweizer AHV-Witwenrente (1. Säule). Der verstorbene Ehegatte arbeitete sowohl im öffentlichen Dienst als auch in der Privatwirtschaft - der auf die Dienstzeit im öffentlichen Dienst entfallende Teil der Rente wurde mit 28,83% der gesamten AHV-Rente festgelegt und in den vergangenen Kalenderjahren jeweils unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt.

Das Finanzamt Österreich hat der Beschwerdeführerin mit **Bescheid vom 25. März 2021** die **Einkommensteuer für das Jahr 2019** und mit **Bescheiden vom 28. Oktober 2021** die **Einkommensteuer für das Jahr 2020 sowie die Einkommensteuervorauszahlung für 2022** vorgeschrieben.

In diesen Bescheiden wurde die gesamte AHV versteuert.

In den **Beschwerden vom 13. April 2021** gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 **und vom 10. November 2021** gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 sowie den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2022 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„1. Sachverhalt

Die Abgabepflichtige bezieht eine AHV-Witwenrente (1. Säule) von der Eidg. Schweiz. Der verstorbene Ehegatte arbeitete sowohl im öffentlichen Dienst als auch in der Privatwirtschaft - der auf die Dienstzeit im öffentlichen Dienst entfallende Teil der Rente wurde mit 28,83% der gesamten AHV-Rente festgelegt und in den vergangenen Kalenderjahren jeweils unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt. Im gegenständlichen Streitjahr betrug der gem. Artikel 19 DBA Österreich/Schweiz zu versteuernde Anteil der AHV-Rente € 5.808,77. Die Abgabenbehörde vertritt nunmehr die im Widerspruch zum Doppelbesteuerungsabkommen stehende Rechtsansicht, dass der Republik Österreich das Besteuerungsrecht an der gesamten AHV-Rente zustehe, da die gesamte AHV-Rente in der Schweiz nicht besteuert worden sei.

Laut der uns vom Eidgenössischen Finanzdepartement (Herr Pascal Duss) am 01.12.2012 erteilten Auskunft vertritt die Eidg. Schweiz die Rechtsansicht, dass Leistungen der AHV nicht unter Artikel 19 bzw. Artikel 18, sondern unter Art. 21 DBA Schweiz Österreich fallen und begründet dies wie folgt:

„Die AHV ist eine Sozialversicherung, der alle in der Schweiz wohnhaften Personen angehören unabhängig davon, ob sie erwerbstätig sind oder nicht. Leistungen der AHV basieren nach schweizerischer Auffassung nicht auf früherer unselbständiger Erwerbstätigkeit und fallen daher unter Art. 21 DBA.“

Fraglich ist nunmehr, inwieweit der Verzicht des Besteuerungsrechtes durch die Eidgenössische Schweiz zu einem Wiederaufleben des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führt.

Die von der Abgabenbehörde nunmehr vertretene Rechtsansicht steht in jedem Fall im Widerspruch zu bisher von den Abgabenbehörden vertretenen Rechtsansichten, (vgl. Anfragebeantwortung BMF vom 19.02.2013, GZ BMF-010221/0741-IV/4/2012; Anfragebeantwortung Finanzamt Bregenz, Mag. Peter Geiger email vom 16.08.2014; Anfragebeantwortung Finanzamt Feldkirch, Mag. Thomas Huemer Schreiben vom 10.12.2020).

2. Rechtliche Grundlagen

§ 25 Abs. 2 Z. 3 lit. c EStG 1988

Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit sind: Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Die gegenständliche Bestimmung ist so auszulegen, dass darunter nur Pensionen aus einer ausländischen Sozialversicherung fallen, welche auf gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. f EStG 1988 als Werbungskosten absetzbare Pflichtbeiträge zurückzuführen sind. (vgl. VwGH vom 23.10.1997, 96/15/024 bzw. VwGH vom 28.04.2004, 2002/14/0097).

Artikel 19 Abs. 1 DBA Österreich/Schweiz lautet wie folgt:

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.

Artikel 23 Abs. 1 DBA Österreich/Schweiz lautet wie folgt:

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.

Art. 23 A Abs. 1 und 4 OECD MA lauten wie folgt:

Absatz 1:

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Absatz 4:

Absatz 1 gilt nicht für Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat dieses Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte

oder dieses Vermögen von der Besteuerung ausnimmt oder Absatz 2 des Artikels 10 oder des Artikels 11 auf diese Einkünfte anwendet.

Eine Subject to Tax Klausel, wie dies in Artikel 23A Abs. 4 OECD MA vorgesehen ist, enthält das mit der Eidgenössischen Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen nicht. Artikel 23A Abs. 4 OECD MA wurde erst am 29.04.2000 angefügt. Das Abkommen mit der Eidg. Schweiz trat am 04. Februar 1975 in Kraft.

„Es liegt in der Logik der „neuen“ Rechtsauffassung, dass es des Art. 23 A Abs. 4 bedarf, um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Art 23 A Abs. 4 hat insoweit konstitutiven Charakter. Soweit die von Deutschland vor dem 29.04.00 abgeschlossenen Abk. keine dem Art. 23 A Abs. 4 entspr. Vorschrift enthalten, verbleibt es bei einer ggfs. eintretenden doppelten Nichtbesteuerung. Soweit eine dem Art. 23 A Abs. 4 entsprechende Vorschrift in bereits bestehende Abk. eingefügt werden sollte, kann sie aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht rückwirkend angewendet werden (vgl. Debatin/Wassermayer, in: Doppelbesteuerung, 2010, MA Art 23 A, Rz. 142, S. 92).“

3. Rechtliche Würdigung

Das Besteuerungsrecht von Ruhegehältern, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, frühere Arbeitsleistungen auszahlt, steht aufgrund des mit der Eidg. Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens zweifelsfrei dem Quellenstaat (Schweiz) zu.

Diese Rechtsansicht wird mehrheitlich von der österreichischen Abgabenverwaltung, der Literatur (vgl. Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, S. 54) und der Judikatur vertreten.

Die Begründung der Eidg. Steuerverwaltung, die Ruhegehälter nicht unter Artikel 19, sondern unter Artikel 21 DBA Österreich/Schweiz zu subsumieren, mag für rein innerschweizerische Sachverhalte richtig sein, nicht aber für die Situation in der sich der verstorbene Ehegatte der Abgabepflichtigen befunden hat. Da dieser im gegenständlichen Zeitraum Grenzgänger und nicht in der Schweiz ansässig war, beruhte die Versicherungspflicht in der AHV einzig und alleine auf seiner in der Schweiz ausgeübten Erwerbstätigkeit. Die Rechtsansicht der Eidg. Steuerverwaltung entspricht daher nicht der Wirklichkeit. Aufgrund der unterschiedlichen Interpretation des Abkommens durch die Vertragsstaaten kommt es im Ergebnis zu einer nicht erwünschten doppelten Nichtbesteuerung eines Teils der Rentenbezüge.

Aufgrund der österreichischen Gesetze, der dazu ergangenen Judikatur und der in der Literatur vertretenen Meinungen handelt es sich bei den aufgrund einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultierenden AHV-Rentenbezügen zweifelsfrei um Bezüge gemäß Artikel 19 DBA Österreich/Schweiz, wofür der Eidg. Schweiz das Besteuerungsrecht zusteht.

Die Entscheidung der Steuerverwaltung der Eidg. Schweiz, die Rentenbezüge unter Artikel 21 DBA Österreich/Schweiz zu subsumieren führt aufgrund einer fehlenden Subject to Tax Klausel nicht dazu, dass die Republik Österreich diese Rentenbezüge besteuern darf. Der gegenständliche Abgabenbescheid steht daher im Widerspruch zu dem mit der Eidgenössischen Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen und ist daher als gesetzwidrig aufzuheben.“

In den Beschwerden vom 10. November 2021 wurde die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt.

Die Beschwerde **hinsichtlich Einkommensteuer 2019** wurde vom Finanzamt Österreich mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 20. Oktober 2021** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt Österreich im Wesentlichen aus:

„Die AHV-Pension ist entsprechend der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhaltenen Auskunft gemäß Artikel 21 nur im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig und folglich in Österreich ungekürzt zu besteuern.

Würde Österreich Artikel 19 DBA-Schweiz für anwendbar erachten, und die Schweiz hingegen Artikel 21, käme es aufgrund dieses Qualifikationskonfliktes zu einer ungewollten Doppelnichtbesteuerung. In der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen ist es üblich, bei Qualifikationskonflikten der Einstufung des Quellenstaates zu folgen. So gehen im Falle von Qualifikationskonflikten die dem OECD-Steuerausschuss angehörenden Regierungsvertreter davon aus, dass die Qualifikation des Quellenstaates für den Ansässigkeitsstaat bindend sein soll. Gestützt wird diese Auffassung auf Art. 23 OECD-MA. Wenn die Einkünfte „nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können“, hat der Ansässigkeitsstaat im Wege der Freistellung oder der Anrechnung für die Vermeidung der Doppelbesteuerung bzw. Doppelnichtbesteuerung zu sorgen (vgl. Lang in „Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht; IStR 4/2010 Seite 114ff; siehe dazu auch Loukota, in: FS Doralt (2007), S. 263 (282 ff.)“

Im **Vorlageantrag vom 28. Oktober 2021** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Wir verweisen zunächst auf die Ausführungen in unserer Beschwerde vom 13.04.2021. In der Beschwerdevorentscheidung vom 20.10.2021 verweist die belangte Behörde zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht auf einen von Lang verfassten Aufsatz {Lang in „Qualifikations- und Zurechnungskonflikte im DBA-Recht; IStR 4/2020, Seite 114ff}.

Wir erlauben uns die Zusammenfassung von Herrn Professor Lang zu zitieren (Pkt 7 Würdigung):

„Die Angehörigen der Finanzverwaltungen, die den Partnership-Reports verfasst haben, waren bestrebt, Fälle zu lösen und haben sich dabei an ihren rechtspolitischen Wunschkonzeptionen orientiert. Ein stringentes Konzept, das auf die Regelungen des OECD-Musterabkommens zurückgeführt werden kann, liegt diesen Lösungen leider nicht zugrunde. Für die Auslegung der den OECD-MA nachgebildeten bilateralen Abkommen Vorschriften sollten die im OECD-Partnership-Report enthaltenen Falllösungen daher selbst dann keine Bedeutung haben, wenn ein DBA bereits auf Grundlage der aus 2000 stammenden Fassung des OECD-MA verhandelt und abgeschlossen wurde.“

Wie wir bereits in unserer Beschwerde vom 13.04.2021 festgestellt haben, wurde das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Eidg. Schweiz bereits im Kalenderjahr 1974 abgeschlossen. Selbst dann, wenn die im OECD-Partnership-Report enthaltenen Falllösungen im gegenständlichen Fall von Bedeutung wären, sind diese nicht anzuwenden, da das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen bereits im Kalenderjahr 1974 abgeschlossen wurde.“

Im **Vorlagebericht vom 25. Jänner 2022**, mit dem die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 und 2020 sowie gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2022 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurden, brachte das Finanzamt im Wesentlichen vor:

„Sachverhalt:

Strittig ist die Steuerpflicht eines Teils der AHV Witwenrente. Der verstorbene Gatte der Beschwerdeführerin arbeitete sowohl in der Privatwirtschaft als auch im öffentlichen Dienst in der Schweiz.

Die AHV Rente wird in der Schweiz nicht besteuert.

Beantrag wird, 28,83% der AHV Witwenrente unter Progression steuerfrei zu stellen.

Betreffend Einkommensteuerbescheid 2020 und Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2022 wurde eine Direktvorlage ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung beantragt.

Beweismittel:

gesamter Akt

Stellungnahme:

Die Besteuerung von ausländischen Pensions- und Rentenbezügen entspricht den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988, denn Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind -gemäß § 25 Abs 1 lit. a Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren

Dienstverhältnis (...), -§ 25 Abs 2 lit. b Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (...); -§ 25 Abs.3 lit. c Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung.

Unstrittig ist, dass die AHV-Rente ohne Abzug von Gebühren und Steuern ausbezahlt wird.

Die Schweiz erachtet die AHV-Rente als unter Artikel 21 fallend, sodass dem Wohnsitzstaatsprinzip folgend nur dem Ansässigkeitsstaat Österreich das Besteuerungsrecht zugewiesen wird.

Die Nichtbesteuerung durch die Eidgenössischen Steuerverwaltung lässt sich auch dadurch erklären, dass die in Artikel 19 DBA Schweiz enthaltene Formulierung "für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen" voraussetzt, dass der Pensionsempfänger seine Arbeitsleistungen der pensionsauszahlenden Stelle (d.h. hier der AHV) erbracht haben muss. Und dies liegt nur dann vor, wenn die Pension von der AHV an einen ehemaligen Mitarbeiter der AHV ausbezahlt wird.

Zwischenzeitlich hat sich das Bundesministerium für Finanzen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) darauf geeinigt, dass bei der Behandlung von AHV-Renten bei ehemals öffentlich Bediensteten nicht Art. 19 DBA-Schweiz, sondern Art. 21 DBA zur Anwendung gelangt und somit der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hat.

Bei den zu vergleichbaren Konstellationen ergangenen alten EAS-Auskünften EAS 1355, EAS 1767 und EAS 3316 wurde bereits ein Disclaimer (Hinweissatz) angebracht: "Beachte • Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sind übereingekommen, dass im Falle von AHV-Renten, die an ehemals öffentlich Bedienstete der Schweiz gezahlt werden, Artikel 21 DBA-Schweiz anzuwenden ist."

Außerdem ist im Falle eines augenscheinlichen Qualifikationskonfliktes die Doppelnichtbesteuerung dadurch zu verhindern, dass das Abkommen entsprechend den Intentionen der Vertragsparteien ausgelegt wird.

Es ist nicht Sinn und Zweck eines DBAs doppelte Steuerbefreiungen zu gewähren. Die Präambel des DBA CH-A stellt die Aufgabe des Abkommens klar: „Die Republik Österreich und die Schweizerische Eidgenossenschaft, von dem Wunsche geleitet, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen abzuschließen, haben folgendes vereinbart“. Der Art 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention, deren Unterzeichner beide Staaten sind, statuiert, dass ein Vertrag „im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen“ ist. Der einzige logische Schluss ist daher: Eine doppelte Nichtbesteuerung ist nicht Ziel und Zweck des Vertrages.

Staaten schließen DBAs, um doppelte Besteuerung und so erhöhte Steuerbelastung der Bürger zu verhindern, nicht um ungerechtfertigte Steuerbegünstigungen zu schaffen. Die Interpretation derartiger Abkommen hat auf reziproker Basis zu erfolgen.

So führte das Bundesministerium für Finanzen in EAS 972 aus, dass es sachlich nicht zu rechtfertigen wäre, wenn lediglich Österreich dem Abkommen eine andere Interpretation zumisst und damit eine abkommenswidrige internationale Doppelnichtbesteuerung verursacht. Es ist ganz natürlicher Auswuchs staatlicher Souveränität, dass in Anbetracht von Präambel und Ziel und Zweck des Vertrages, im Zweifelsfall zur Verhinderung einer doppelten Nichtbesteuerung das Besteuerungsrecht wieder an den Ansässigkeitsstaat fällt, wenn der Kassastaat, zu dessen Gunsten eine Ausnahme von sonst üblichen Prinzipien per DBA geschaffen wurde, die Möglichkeit der Besteuerung ohne ersichtlichen Grund nicht wahrnimmt. Die Verhinderung der „doppelten Nicht-Besteuerung“ im Kontext der DBA ist legitim. Denn DBAs sollen nicht nur darauf abzielen, die mehrfache Besteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zum Schutz der Steuerpflichtigen vor übermäßiger Steuerbelastung zu vermeiden; DBAs sollen auch die Sicherstellung einer (Mindest-) Besteuerung durch einen der beteiligten Staaten im grenzüberschreitenden Kontext sicherstellen. Der Steuerpflichtige bedarf des Abkommensschutzes nicht, wenn im ausländischen Staat in der konkreten Situation gar keine Steuern erhoben werden. So dienen die auch im DBA-Schweiz enthaltenen Artikel betreffend Verständigungsverfahren (Art. 25) und Informationsaustausch (Art. 26) in erster Linie der Verhinderung von Steuerumgehung und Doppel- bzw. Doppelnichtbesteuerung, Gleiches gilt für die Möglichkeit des Schiedsgerichtsverfahren - vgl. Punkt A.1. der Info des BMF vom 24.07.2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019, wonach laut Anwendungsbereich und Zielsetzung Doppelbesteuerungsabkommen das Ziel haben, Doppelbesteuerung sowie Doppelnichtbesteuerung zu vermeiden. Schließlich sieht auch BEPS Aktion Nr. 6 zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch die Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung als eine entsprechende Maßnahme vor.

Es wird daher beantragt, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.“

Mit **Eingabe vom 09. Jänner 2026** hat die Beschwerdeführerin die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurückgezogen.

Das Finanzamt hat auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Abgabepflichtige bezieht eine schweizer AHV-Witwenrente (1. Säule). Der verstorbene Ehegatte arbeitete sowohl im öffentlichen Dienst als auch in der Privatwirtschaft - der auf die Dienstzeit im öffentlichen Dienst entfallende Teil der Rente wurde mit 28,83% der gesamten AHV-Rente festgelegt und in den vergangenen Kalenderjahren jeweils unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten und steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattgabe)

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042, mwN).

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.

Unbestritten ist, dass die Mitbeteiligte in Österreich einen Wohnsitz hat, hier (auch im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens) ansässig ist und den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen im Bundesgebiet hat. Auch ist unstrittig, dass die Pension aus der zweiten Säule nicht unter Art 19 DBA Schweiz zu subsumieren ist. Weiters ist unstrittig, dass ihre in den Streitjahren bezogene Schweizer AHV-Rente von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährt wurde. Strittig ist jedoch die abkommensrechtliche Beurteilung der AHV-Rente und ob Österreich das Besteuerungsrecht dafür zukommt.

Die im gegenständlichen Beschwerdefall 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 Vertragstaat ansässigen Person dürfen nur in diesem Staat besteuert werden.

[...]

Artikel 23

1. 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.

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.

[...]“

Im Vorlagebericht wird vorgebracht, dass aufgrund von Konsultationsgesprächen der betroffenen Steuerverwaltungen Einigkeit darüber herrsche, dass AHV-Renten, die an ehemals öffentlich Bedienstete der Schweiz gezahlt würden, Art. 21 DBA unterlägen. Die Ergebnisse dieser Gespräche seien bereits am 8. November 2021 den EAS-Auskünften in Form eines „Disclaimers“ angefügt worden. Dementsprechend sei am 7. April 2022 eine

Konsultationsvereinbarung - in der sich Österreich im Interesse der Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung der schweizerischen Auffassung angeschlossen habe - unterzeichnet und am 11. April 2022 in der Findok amtlich veröffentlicht worden (Erlass des BMF vom 8.4.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV 2022/50). Diese Vereinbarung erlange gemäß Art. 31 Abs. 3 lit. a des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge, BGBl. Nr. 40/1980 (Wiener Vertragsrechtskonvention, in der Folge: WVK) als Auslegungsinstrument für das DBA rechtliche Beachtlichkeit.

Diesem Vorbringen ist zunächst entgegen zu halten, dass die erwähnte Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides noch gar nicht unterzeichnet war, sodass ihr schon deshalb nicht die Bedeutung einer - worauf sich der Vorlagebericht beruft - späteren Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen im Sinne des Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK und im Übrigen auch nicht einer späteren Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht, nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK zukam (zur Relevanz einer Verwaltungsübereinkunft im Rahmen der Auslegung nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK vgl. VfGH 25.9.2015, V 41/2015, mwN; siehe auch Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566, 576f). Soweit der Vorlagebericht in diesem Zusammenhang die in Form eines „Disclaimers“ veröffentlichte EAS-Auskunft vom 8. November 2021 anspricht, ist darauf zu verweisen, dass EAS-Auskünften nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VfGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002).

Des Weiteren ist der im Vorlagebericht 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).

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).

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 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.

Das Vorbringen des Finanzamtes 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.

Das Finanzamt argumentiert weiters, das von der Beschwerdeführerin angestrebte 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.

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 nicht an. Das DBA enthält 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.

Zuletzt argumentiert das Finanzamt, 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 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.

Diese Ausführungen verhelfen dem Finanzamt schon deshalb nicht zum Erfolg als vom Finanzamt nicht dargelegt wird aus welchen (innerstaatlichen oder abkommensrechtlichen) Gründen die Schweiz als Quellenstaat keine Steuer einhebt.

Die Einkommensteuer für die Jahre 2019 und 2020 sowie die Einkommensteuervorauszahlung 2022 errechnen sich daher folgendermaßen:

2019		
Lohnzettel 1	3.483,64	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	71.748,63	
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-3.460,86	
Werbungskostenpauschbetrag	-132,00	
Gesamttrag der Einkünfte		71.639,41
Sonderausgaben		-60,00
Steuerberatungskosten		-360,00
Kirchenbeitrag		-191,29
Einkommen		71.028,12

Einkommen		71.028,12
Ausländische Progressionseinkünfte		5.808,18
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz		76.836,30
0% für die ersten	11.000,00	0,00
25% für die weiteren	7.000,00	1.750,00
35% für die weiteren	13.000,00	4.550,00
42% für die weiteren	29.000,00	12.180,00
48% für die weiteren	16.836,30	8.081,42
Summe	76.836,30	26.561,42
Durchschnittsteuersatz		34,57%
Durchschnittsteuersatz auf Einkommen angewendet		24.554,42
Verkehrsabsetzbetrag		-400,00
Einkommensteuer		24.154,42
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG		-0,42
Festgesetzte Einkommensteuer		24.154,00

2020		
Lohnzettel 1	3.610,00	
Lohnzettel 2	1.500,96	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	74.556,92	
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-3.987,03	
Werbungskostenpauschbetrag	-132,00	

Gesamtetrag der Einkünfte		75.548,85
Sonderausgaben		-60,00
Spenden		-6,00
Steuerberatungskosten		-446,04
Kirchenbeitrag		-196,97
Einkommen		74.839,84
Einkommen		74.839,84
Ausländische Progressionseinkünfte		6.035,51
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz		80.875,35
0% für die ersten	11.000,00	0,00
20% für die weiteren	7.000,00	1.400,00
35% für die weiteren	13.000,00	4.550,00
42% für die weiteren	29.000,00	12.180,00
48% für die weiteren	20.875,35	10.020,17
Summe	80.875,35	28.150,17
Durchschnittsteuersatz		34,81%
Durchschnittsteuersatz auf Einkommen angewendet		26.051,75
Verkehrsabsetzbetrag		-400,00
Einkommensteuer		25.651,75
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG		0,25
Festgesetzte Einkommensteuer		25.652,00

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2022 werden mit 27.961,00, festgesetzt. Die maßgebliche Abgabenschuld des Jahres 2020 in Höhe von 25.652,00 € war um 9% zu erhöhen.

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. Die gegenständliche Rechtsfrage ist durch die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 07. Oktober 2025 Ro 2022/15/0021 und Ro 2023/15/0023 geklärt. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 23. Jänner 2026