

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 6. Juni 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Juni 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe 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 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.

Das Finanzamt Österreich hat der Beschwerdeführerin mit **Bescheid vom 05. Juni 2023 die Einkommensteuer für das Jahr 2022** vorgeschrieben. In diesem Bescheid wurde die gesamte AHV versteuert.

In der **Beschwerde vom 06. Juni 2023** gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Im Namen und im Auftrage unserer Klienten erheben wir Beschwerde gegen den gegenständlichen Bescheid und stellen die folgenden Anträge:

- 1. Der angefochtene Bescheid möge wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes als gesetzwidrig aufgehoben werden.*
- 2. Im neu zu erlassenden Bescheid möge die bezogene AHV-Rente antragsgemäß mit einem Teilbetrag in Höhe von € 6.485,72 (28,83% der bezogenen AHV-Rente) gem Artikel 19 DBA z iVm Art 23 DBA Schweiz unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt werden.*
- 3. Bis zur unseres Erachtens nach positiven Erledigung unserer Beschwerde möge die Einhebung der festgesetzten Abgabe zur Gänze ausgesetzt werden.*

Begründung:

In der Judikatur (vgl. BFG vom 14.03.2022, RV/1100284/2020) und in der Literatur (vgl. SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 2023, S 257 ff) wird einhellig die Rechtsansicht vertreten, dass AHV-Renten unter Artikel 18 oder Artikel 19 des DBA Österreich Schweiz fallen. Die gegenständliche AHV-Rente ist mit einem Anteil von 28,83 Prozent auf eine Tätigkeit im Öffentlichen Dienst zurückzuführen und ist daher in diesem Ausmaß steuerfrei zu stellen.

Die zwischen der Eidg. Schweiz und der Republik Österreich abgeschlossene Verständigungsvereinbarung steht im Widerspruch zum Gesetz (Art 18 u Art 19 DBA) und ist daher gesetzeswidrig.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Österreich mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 16. Juni 2023** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt 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.“

Im **Vorlageantrag vom 19. Juni 2023** beantragte die Beschwerdeführerin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Im **Vorlagebericht** hat das Finanzamt auf den Erlass des BMF vom 08.04.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022 gültig ab 08.04.2022 - Konsultationsvereinbarung zu Schweizerischen AHV-Renten – verwiesen.

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 vorliegenden Akten und steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

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

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 im Streitjahr 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 Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragstaat 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 entscheiden, 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 (Erlass des BMF vom 8.4.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV 2022/50).

Das Finanzamt wird darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Erlasse keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen.

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.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2022 errechnet sich daher folgendermaßen:

2022		
Lohnzettel 1	4.800,36	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	79.573,76	
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag	-3.212,04	
Gesamtbetrag der Einkünfte		81.162,08
Steuerberatungskosten		-319,50
Kirchenbeitrag		-202,24
Einkommen		80.640,34
Einkommen		80.640,34
Ausländische Progressionseinkünfte		6.485,06
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittsteuersatz		87.125,40
0% für die ersten	11.000,00	0,00
20% für die weiteren	7.000,00	1.400,00
32,5% für die weiteren	13.000,00	4.225,00
42% für die weiteren	29.000,00	12.180,00
48% für die weiteren	27.125,40	13.020,19
Summe	87.125,40	30.825,19
Durchschnittsteuersatz		35,38%
Durchschnittsteuersatz auf Einkommen angewendet		28.530,55
Pensionistenabsetzbetrag		0,00

Einkommensteuer		28.530,55
Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG		0,45
Festgesetzte Einkommensteuer		28.531,00

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