

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. A und die weiteren Senatsmitglieder Dr. W, Mag. T und Mag.^a E im Beisein der Schriftführerin C in der Beschwerdesache Bf., D-Straße-xx, Gde X, vertreten durch die XY Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, N-Straße-xy, GDe Y, über die Beschwerden vom 29. April 2023 bzw. 7. Juni 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 28. Februar 2023, 1. März 2023 bzw. 11. Mai 2023 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2020 bis 2022 (Steuernummer bb-ccc/eeff) in der Sitzung vom 2. Juli 2026 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2020 wird festgesetzt mit:	5.292,00 €
Das Einkommen im Jahr 2020 beträgt:	21.135,54 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
Pensionsversicherungsanstalt	1.814,64€
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	23.729,99 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	- 1.038,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	24.506,63 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach folgender Formel:	
$(60.000,00 € - 44.815,33 €) * (730,00 € - 60 €) / 23.600 € + 60 €$	- 491,09 €
Steuerberatungskosten	- 114,00 €
<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i>	
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	- 486,00 €

<i>Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung</i>	- 2.280,00 €
<i>Einkommen</i>	21.135,54 €
<i>Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:</i>	
<i>Einkommen</i>	21.135,54 €
<i>ausländische Einkünfte</i>	20.538,72 €
<i>Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz</i>	41.674,26 €
<i>0% für die ersten 11.000,00</i>	0,00 €
<i>20% für die weiteren 7.000,00</i>	1.400,00 €
<i>35% für die weiteren 13.000,00</i>	4.550,00 €
<i>42% für die restlichen 10.674,26</i>	4.483,19 €
<i>Durchschnittssteuersatz (10.433,19 / 41.674,26 x 100)</i>	25,04%
<i>Durchschnittssteuersatz 25,04% von 21.135,54</i>	5.292,34 €
<i>Pensionistenabsetzbetrag</i>	0,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	5.292,34 €
<i>Einkommensteuer</i>	5.292,34 €
<i>Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988</i>	- 0,34 €
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	5.292,00 €

Die Einkommensteuer für das Jahr 2021 wird festgesetzt mit:	5.398,00 €
Das Einkommen im Jahr 2021 beträgt:	21.471,56 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
<i>Pensionsversicherungsanstalt 1.878,24€</i>	
<i>Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug 23.497,32 €</i>	
<i>Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag - 1.038,00 €</i>	24.337,56 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	24.337,56 €
<i>Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):</i>	
<i>Kirchenbeitrag</i>	- 100,00 €
<i>Außergewöhnliche Belastungen:</i>	
<i>Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)</i>	- 486,00 €
<i>Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung</i>	- 2.280,00 €
<i>Einkommen</i>	21.471,56 €
<i>Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:</i>	
<i>Einkommen</i>	21.471,56 €
<i>ausländische Einkünfte</i>	20.459,11 €
<i>Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz</i>	41.930,67 €
<i>0% für die ersten 11.000,00</i>	0,00 €
<i>20% für die weiteren 7.000,00</i>	1.400,00 €
<i>35% für die weiteren 13.000,00</i>	4.550,00 €
<i>42% für die restlichen 10.930,67</i>	4.590,88 €
<i>Durchschnittssteuersatz (10.540,88 / 41.930,67 x 100)</i>	25,14%
<i>Durchschnittssteuersatz 25,14% von 21.471,56</i>	5.397,95 €
<i>Pensionistenabsetzbetrag</i>	0,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.397,95 €
Einkommensteuer	5.397,95 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,05 €
Festgesetzte Einkommensteuer	5.398,00 €

Die Einkommensteuer für das Jahr 2022 wird festgesetzt mit:	5.808,00 €
Das Einkommen im Jahr 2022 beträgt:	22.803,49 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	
Pensionsversicherungsanstalt	1.934,64 €
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	25.284,11 €
Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag	- 1.099,26 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.119,49 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Steuerberatungskosten	- 500,00 €
Kirchenbeitrag	- 50,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	- 486,00 €
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	- 2.280,00 €
Einkommen	22.803,49 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:	
Einkommen	22.803,49 €
ausländische Einkünfte	21.927,99 €
Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz	44.731,48 €
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 restlichen 13.731,48	5.767,22 €
Durchschnittssteuersatz (11.392,22 / 44.731,48 x 100)	25,47%
Durchschnittssteuersatz 25,47% von 22.803,49	5.808,05 €
Pensionistenabsetzbetrag	0,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.808,05 €
Einkommensteuer	5.808,05 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,05 €
Festgesetzte Einkommensteuer	5.808,00 €

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog in den Streitjahren neben einer österreichischen Rente von der Pensionsversicherungsanstalt, einer schweizerischen AHV/IV-Rente (1. Säule) und einer Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund auch auf Grund eines als ST der AB (Ab) im Jahr 2017 erlittenen Unfalls von der Pensionskasse Ab eine jährliche Invalidenrente (2. Säule), für welche in der Schweiz Quellensteuer einbehalten wurde.

Mit den am 3. April 2022 (2020) und 3. Mai 2023 (2022) elektronisch eingelangten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 und 2022 samt Beilagen (Schreiben betr. Ermittlung der Einkünfte 2020, PV-Schreiben betr. Beiträge an Krankenversicherung 2020, Rentenausweis 2020 betr. Pensionskasse Ab, Kontoauszüge für 2020, Schreiben der Deutsche Rentenversicherung betr. Rentenanpassung 2020, L 1i 2022, L 1ab 2022, Rentenausweis 2022 betr. Pensionskasse Ab, Bescheinigung für Leistungsbezüge AHV/IV 2022, Einkünfte-Aufstellung 2022) beantragte er jeweils, die Invalidenrente von der Pensionskasse Ab steuerfrei zu stellen und nur im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Dazu führte er aus, dass nach Art. 19 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Schweiz das Besteuerungsrecht für Rentenbezüge, welche von öffentlich-rechtlichen Körperschaften ausbezahlt würden, dem Vertragsstaat Schweiz zustehe. Somit sei die gegenständliche Invalidenrente, welche von der öffentlich-rechtlichen Körperschaft der Ab ausbezahlt werde, nicht der direkten Besteuerung in Österreich zu unterziehen, sondern im Wege des sog. „*Progressionsvorbehaltes*“ in der Steuererklärung anzuführen. Für das Jahr 2021 gab der Bf. im Übrigen keine Abgabenerklärung ab.

Mit Bescheiden vom 28. Februar 2023, 1. März 2023 bzw. 11. Mai 2023 wurde der Bf. - 2022 nach Durchführung eines entsprechenden Vorhalteverfahrens (vgl. das abgabenbehördliche Ergänzungsersuchen vom 4.5.2023, wonach der Bf. ersucht wurde, die Höhe aller ausländischen Pensionen 2022 nachzuweisen) - zur Einkommensteuer für die Jahre 2020 bis 2022 veranlagt. Dabei unterzog die Abgabenbehörde die in Rede stehende Pensionskassenleistung - wie im Übrigen auch die AHV-Invalidenrente - jeweils zur Gänze der Einkommensteuer und verwies dabei im Wesentlichen auf das (Vorjahre betreffende) BFG-Erkenntnis vom 23. Februar 2023, RV/1100132/2020. Die Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund wurde jeweils unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen. 2021 wurden die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

In den dagegen (nach entsprechenden Fristverlängerungen für 2020 und 2021) erhobenen Beschwerden vom 29. April 2023 bzw. 7. Juni 2023 begehrte die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag des Bf. und unter Vorlage von Einkünfte-Aufstellungen für 2020 und 2021 Folgendes:

- 1) Die Einkommensteuerbescheide 2020 bis 2022 vom 28. Februar 2023, 1. März 2023 und vom 11. Mai 2023 mögen wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes sowie wegen des Verstoßes gegen das mit der Eidgenössischen Schweiz abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen als gesetzwidrig aufgehoben werden.
- 2) In den neu zu erlassenden Bescheiden mögen die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gemäß der beigefügten Steuererklärung bzw. antragsgemäß mit 776,64 €, 820,24 € bzw. mit 853,38 € festgesetzt werden.
- 3) Die an die ÖGK 2020 und 2021 bezahlten Pflichtbeiträge iHv 1.038,00 € mögen zur Gänze bei den steuerpflichtigen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 in Abzug gebracht werden (Verweis auf VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0077).
- 4) Neben dem Behindertenfreibetrag gem. § 35 Abs. 3 EStG 1988 (60%) möge im Jahr 2020 auch der Freibetrag gemäß § 3 der VO zu § 34 und 35 iHv monatlich 120,00 € als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.
- 5) Die von der Zentralen Ausgleichskasse bezogenen AHV-Invalidenrenten (15.988,20 €, 15.831,43 € bzw. 17.176,47 €) sowie die von der Stiftung Pensionskasse Ab bezogenen Invalidenpensionen (23.729,99 €, 23.497,32 € bzw. 25.284,11 €) mögen ebenso wie die Renten der Deutschen Rentenversicherung gemäß den anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 19 Abs. 1 iVm Art. 23 DBA-Schweiz bzw. Art. 18 DBA-Deutschland) unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt werden.
- 6) Bis zur ihres Erachtens nach positiven Erledigung der Beschwerden möge die Einhebung der festgesetzten Einkommensteuer 2020 bis 2022 iHv 2.875,00 €, 572,00 € bzw. 4.375,00 € ausgesetzt werden.
- 7) Für den Fall, dass die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt werden, möge eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat durchgeführt werden.

Begründend führte sie dazu Folgendes (wörtlich) aus:

“1. Sachverhalt

2020-2022: Der Abgabepflichtige war vom 01.07.1990 bis zum Jahre 2007 Dienstnehmer der AB. Das Dienstverhältnis wurde krankheitsbedingt beendet und der Abgabepflichtige erhielt einerseits eine AHV-Invalidenrente (1. Säule) und eine Invalidenpension der Stiftung Pensionskasse Ab (2. Säule). Strittig ist, ob die Renten unter Art. 18 oder Art. 19 des DBA Österreich-Schweiz fallen. Im Einkommensteuerbescheid 2020 (2021, 2022) wurde die AHV-Invalidenrente und die Invalidenpension der Stiftung Pensionskasse Ab als in Österreich steuerpflichtige Rentenbezüge behandelt (Art. 18 DBA Österreich-Schweiz).

2020, 2021: Der Abgabepflichtige bezahlte für die aus Deutschland und der Schweiz bezogenen Rentenbezüge Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG iHv 1.038,00 €. Strittig ist, inwieweit die Pflichtbeiträge (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) auf die steuerpflichtigen und die (unter Progressionsvorbehalt) steuerfreien Einkünfte aufzuteilen sind. Im Einkommensteuerbescheid für das Kalenderjahr 2020 (2021) wurden die Pflichtbeiträge aliquot den steuerpflichtigen und den steuerfreien Rentenbezügen zugeordnet.

2020: Dem Abgabepflichtigen wurde vom Bundessozialamt am 23.03.2006 ein Behindertenausweis (Ausweis-Nr. abcdefg) ausgestellt. Im Ausweis wird eine Behinderung im Ausmaß von 60 Prozent bestätigt. Außerdem wird im Ausweis bestätigt, dass dem Abgabepflichtigen die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels wegen der dauernden Gesundheitsschädigung nicht zumutbar ist. Im Einkommensteuerbescheid wurde kein Freibetrag gemäß § 3 der zu den §§ 34 und 35 EStG ergangenen Verordnung (BGBl. 1996/303 idF BGBl. II 2010/430) berücksichtigt.

2. Rechtliche Grundlagen (Art. 19 DBA Österreich-Schweiz)

2.1 Art. 19 DBA Österreich-Schweiz

Die gegenständliche Bestimmung im Abkommen lautet wie folgt:

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, einen Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Pension 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, indem sie errichtet ist.

2.2 Rechtsnatur der AB

Bis zur Bahnreform im Kalenderjahr 1998 waren die Ab ein bundeseigener Betrieb. Mit dem Bundesgesetz über die AB vom 20. März 1998 (ABG, SR xxx.zz) wurden die Ab in eine öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft umgewandelt (vgl. Art. 2 Abs. 1 SBGG).

Die Ab sind eine "spezialgesetzliche Aktiengesellschaft", was laut dem Urteil des Schweizer Bundesgerichtes nicht einfach mit einer privatrechtlichen Aktiengesellschaft gleichgesetzt werden könne. Die Ab beruhen auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage und haben ihre Rechtspersönlichkeit durch das Gesetz erlangt. Demnach sind die Ab nach Auffassung des Schweizerischen Bundesgerichts **klar ein Institut des öffentlichen Rechts** (vgl. Schweizerisches Bundesgericht, Urteil vom 20. April 2006, 4A.4/2006):

"Nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. März 1998 über die AB (ABG; SR xxx.zz) ist die Beschwerdeführerin eine "spezialgesetzliche Aktiengesellschaft". Diese Rechtsform kann nicht einfach mit derjenigen der privatrechtlichen Aktiengesellschaft gleichgesetzt werden, auch wenn die Regelung ihrer Organisation an jene der privatrechtlichen Aktiengesellschaft angelehnt ist. Als spezialgesetzliche Aktiengesellschaft beruht die Beschwerdeführerin auf einer öffentlich-rechtlichen Rechtsgrundlage und erhält ihre Rechtspersönlichkeit kraft Gesetzes (Art. 25 ABG). Das ABG regelt die Errichtung, den Zweck und die Organisation der Ab

(Art. 1 ABG). Ihre Kernaufgabe beschlägt Dienstleistungen im öffentlichen Verkehr (Art. 3 Abs. 1 ABG). Sie ist mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraut (BGE 126 H 54 E. 8 S. 62). Der Bund hält grundsätzlich das Aktienkapital (Art. 7 ABG) und übt über die Festlegung der Leistungsvereinbarung und des Zahlungsrahmens (Art. 8 ABG) maßgebenden Einfluss aus. **Das Personal ist grundsätzlich öffentlich-rechtlich angestellt**“ (Art. 15 ABG; Anm.: Hervorhebung durch den Verfasser).

Daraus ergibt sich zweifelsfrei, dass die “Ab AG” eine “juristische Person des öffentlichen Rechts” iSd Art. 19 DBA Österreich-Schweiz ist und dass der Abgabepflichtige öffentlich-rechtlich angestellt war:

“Dass der Beschwerdeführer (Anm.: Ab AG) als Institut des öffentlichen Rechts die Übernahme einer privatrechtlichen Aktiengesellschaft durch Absorptionsfusion verwehrt ist, rührt nicht aus einer planwidrigen Unvollständigkeit des Fusionsgesetzes, **sondern folgt aus der öffentlich-rechtlichen Rechtsnatur der Organisationsform der Beschwerdeführer**“ (Anm.: Hervorhebung durch den Verfasser).

Die “ÖAB” wurden ebenfalls durch ein Bundesgesetz (Bundesbahngesetz, BGBl. Nr. 825/1992) in eine Gesellschaft ausgegliedert und hatte gem. § 1 Abs. 1 des Bundesbahngesetzes eine eigene Rechtspersönlichkeit. Da die Sondergesellschaft nicht durch den privatrechtlichen Akt einer Gesellschaftsgründung, sondern unmittelbar durch das Gesetz geschaffen wurde, wurde sie als österreichische juristische Person des öffentlichen Rechts im Sinn des Art. 19 DBA Österreich-Schweiz gewertet (vgl. EAS 3260, EAS 609, EAS 952, EAS 2126). Die Rechtsnatur der ÖAB änderte sich erst mit dem Bundesbahnstrukturgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 138/2003), wodurch die ÖAB in mehrere neu errichtete Aktiengesellschaften transferiert wurden. Dadurch verloren die ÖAB den Charakter einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

2.3 Rechtsnatur der Stiftung Pensionskasse Ab und die Grundlagen der beruflichen Vorsorge in der Schweiz

2.30 Rechtsnatur der Stiftung Pensionskasse

Bis zum 31.12.1998 war die ehemalige Pensions- und Hilfskasse der Ab eine öffentlich-rechtliche, unselbständige Pensionskasse mit Fehlbetrag und Leistungsgarantie des Bundes, die nicht als geschlossene Kasse geführt wurde. Als die Pensionskasse Ab aufgrund der Rechtsgrundlage des Art. 16 ABG verselbständigt bzw. neu gegründet wurde, musste sie durch den Bund ausfinanziert werden. Wenige Jahre nach der Neugründung der Pensionskasse Ab waren aufgrund einer Unterdeckung im Kalenderjahr 2007 wesentliche Sanierungsmaßnahmen erforderlich (1. Sanierungspaket).

Im Rahmen eines 2. Sanierungspaketes wurden im Kj. 2009 mehrere Maßnahmen beschlossen (z.B. Einmalsanierungsbeitrag der Ab AG in Höhe von 938 CHF Millionen; vgl. sehr ausführliche Darstellung in der Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 24. Juni 2014, A-3505/2012).

Aktuell ist die Pensionskasse Ab eine privatrechtliche Stiftung mit dem Sitz in Bern. Die Stiftung erfüllt im Rahmen einer umhüllenden Kasse das BVG-Obligatorium und ist im Register der beruflichen Vorsorge des Kantons Bern unter der Nummer BE 0837 eingetragen. Sie entrichtet

Beiträge an den Sicherheitsfonds (vgl. Geschäftsbericht 2022 der Pensionskasse Ab).

2.31 Grundlagen der beruflichen Vorsorge in der Schweiz

“Die berufliche Vorsorge untersteht gesamthaft der **Sozialversicherungsgerichtsbarkeit**. Die registrierten Vorsorgeeinrichtungen, welche die obligatorische berufliche Vorsorge durchführen, unterstehen der **Sozialversicherungsaufsicht** (Art. 61 ff. BVG). Des Weiteren umfasst das staatliche Sicherheitsdispositiv den Sicherheitsfonds (Art. 56 ff BVG) und die Auffangeinrichtung (Art. 60 BVG). In der obligatorischen beruflichen Vorsorge werden **gesetzlich vorgeschriebene Mindestleistungen** erbracht (Art. 13 ff BVG“; vgl. Cardinaux, S. 127 f. Rz. 232, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, Zürich 2008).

Der österreichische Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom 07.04.2016 (Ro 2014/08/0047) festgestellt, dass die schweizerische Alters- und Hinterlassenenversicherung (“1. Säule) **und** die schweizerische berufliche Vorsorge (“2. Säule“) gleichartige Leistungen (iSd Art. 5 lit. der VO 883/04) erbringe wie die vom österreichischen gesetzlichen Pensionsversicherungssystem erbrachten Leistungen bei Alter:

“Das System der Altersversorgung in der Schweiz beruht - wie sich schon auf verfassungsrechtlicher Ebene erkennen lässt (vgl. Art. 111 der Bundesverfassung der schweizerischen Eidgenossenschaft) - auf drei Säulen, der umlagefinanzierten Alters- und Hinterlassenenversicherung nach dem AHVG (1. Säule), der kapitalgedeckten und dauernd zu gewährleistenden beruflichen Vorsorge nach dem BVG (2. Säule) und der Selbstvorsorge (3. Säule). Die berufliche Vorsorge knüpft an die Versicherung in der Alters- und Hinterlassenenversicherung sowie an das Arbeitsverhältnis an. Sie ist grundsätzlich obligatorisch (Art. 113 Abs. 2 lit. b der Bundesverfassung der schweizerischen Eidgenossenschaft) und soll zusammen mit der Alters- und Hinterlassenenversicherung "die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise" erlauben (vgl. Art. 1 Abs. 1 BVG). Zu versichern ist der "koordinierte Jahreslohn" (Art. 8 und 66 BVG). Die Durchführung der Altersvorsorge der zweiten Säule obliegt einem vom Arbeitgeber zu errichtenden oder verwendeten Rechtsträger (Vorsorgeeinrichtung nach Art. 11 BVG) bzw. einer Auffangeinrichtung (Art. 11 Abs. 6, 12 und 60 BVG), für die entsprechende Organisationsvorschriften bestehen (Art. 48 ff BVG). Die Vorsorgeeinrichtungen sind im Rahmen des Gesetzes in der Gestaltung ihrer Leistungen, in deren Finanzierung und in ihrer Organisation frei. Sie unterliegen in Anbetracht der Wahlmöglichkeiten der Arbeitgeber einem gewissen Wettbewerb. Sie können in ihrem Reglement vorsehen, dass Leistungen über die gesetzlichen Mindestbestimmungen hinausgehen ("Selbständigkeitsbereich" nach Art. 49 BVG). Auch wenn eine Vorsorgeeinrichtung mehr als die Mindestleistungen gewährt ("überobligatorische" berufliche Vorsorge), so gelten die rechtlichen und organisatorischen Rahmenbedingungen dieser Rentensysteme der zweiten Säule in ihren prägenden Aspekten weiter (Art. 49 Abs. 2 BVG). Das betrifft etwa die Festlegung von Beiträgen und Leistungen samt den die Wertsicherung, die Verjährung, die paritätische Verwaltung, die Aufsicht und die Strafen betreffenden Begleitnormen, sowie die Rechtspflege und die Rechtsdurchsetzung (Art. 1

und 73 f BVG iVm Art. 49 ff ATSG). Das zur Rede stehenden Rentensystem der zweiten Säule in der Schweiz wird staatlich initiiert und gewährleistet. Es führt zu differenzierten Solidargemeinschaften, indem es unterschiedliche Versorgungsträger und die Möglichkeit vorsieht, in regulierten Entscheidungsabläufen innerhalb gesetzlich vorgegebener Grenzen über die obligatorische Mindestabsicherung hinaus eine "überobligatorische" berufliche Vorsorge einzurichten. Gleichwohl wird das Rentensystem der zweiten Säule in seinen wesentlichen (den Charakter als gesetzliches Rentensystem prägenden) Aspekten weitgehend nicht der Eigeninitiative und dem Gestaltungswillen der von den Risiken des Alters betroffenen Personen überlassen."

2.32 Das Rechtsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

"Zwischen dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer besteht ein privatrechtlicher Arbeitsvertrag (Art. 319 ff OR) oder ein öffentlich-rechtliches Beschäftigungsverhältnis. Das Vorsorgeverhältnis ist an das Vorhandensein eines Arbeitsverhältnisses geknüpft und zwingende Nebenfolge von diesem. Sowohl das BVG als auch das Arbeitsvertragsrecht nehmen an verschiedenen Stellen zueinander Bezug und der (Gesamt- und/oder Einzel-) Arbeitsvertrag kann Regelungen zur beruflichen Vorsorge enthalten. Der Arbeitgeber bezahlt mindestens denselben Beitrag an die obligatorische berufliche Vorsorge des Arbeitnehmers wie dieser selbst (Art. 66 Abs. 1 BVG). Die Leistungen der beruflichen Vorsorge, die also mindestens zur Hälfte vom Arbeitgeber finanziert werden, gelten jedoch nicht als Lohnbestandteil - auch in der weitergehenden beruflichen Vorsorge nicht -, sondern als (sozialversicherungsrechtliches) Ersatzeinkommen" (vgl. Cardinaux, S. 146, Rz. 256, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, Zürich 2008).

2.33 Das Rechtsverhältnis zwischen Vorsorgeeinrichtung und Arbeitnehmer

Das Schweizerische Bundesgericht hat in seiner Entscheidung vom 24. April 2003 (GZ. BGE 129 II 305) festgestellt, dass das Rechtsverhältnis zwischen Vorsorgenehmer und Vorsorgeeinrichtung in der obligatorischen beruflichen Vorsorge **öffentlich-rechtlicher Natur** sei:

"Bei der obligatorischen beruflichen Vorsorge (Säule 2a) ist das Rechtsverhältnis zwischen Vorsorgenehmer und Vorsorgeeinrichtung öffentlich-rechtlicher Natur, es entsteht als zwingende Nebenfolge des Arbeitsverhältnisses (Art. 2 Abs. 1 und Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetztes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 832.40).

"Jeder Arbeitgeber, der BVG-pflichtige Arbeitnehmer beschäftigt, muss sich einer Vorsorgeeinrichtung anschließen (Art. 11 Abs. 1 BVG). Alle Arbeitnehmer, die unter den persönlichen Geltungsbereich des BVG fallen, sind mit dem Anschluss ihres Arbeitgebers an eine Vorsorgeeinrichtung automatisch bei dieser versichert (Art. 7 Abs. 1 BVV2). Ist der Arbeitgeber noch keiner Vorsorgeeinrichtung angeschlossen, besteht ein Versicherungsschutz durch die Auffangeinrichtung (Art. 12 Abs. 1 BVG). Der Versicherungsschutz erstreckt sich auch auf jene Arbeitnehmer, die der Vorsorgeeinrichtung gesetzeswidrig (Art. 10 BVV2) nicht gemeldet wurden" (vgl. Cardinaux, S. 147, Rz. 257, Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die

schweizerische berufliche Vorsorge, Zürich 2008).

2.34 Das Rechtsverhältnis zwischen Pensionskasse und Arbeitgeber

Auch das Vertragsverhältnis zwischen dem Arbeitgeber und der Vorsorgeeinrichtung entsteht im Bereich des Obligatoriums ex lege (vgl. Art. 11 Abs. 1 BVG):

“Der Arbeitgeber, der obligatorisch zu versichernde Arbeitnehmer beschäftigt, muss eine in das Register für die berufliche Vorsorge eingetragene Vorsorgeeinrichtung errichten oder sich einer solchen anschließen“.

Der Arbeitgeber schließt sich mittels eines Vertrages (Anschlussvertrag) entweder einer eigen gegründeten oder einer bereits bestehenden Vorsorgeeinrichtung an. Die Rechtsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Vorsorgeeinrichtung wird primär durch das Gesetz, das Vorsorgereglement und die Statuten geprägt (vgl. Cardinaux, S. 147 f., Rz 258-259; Das Personenfreizügigkeitsabkommen und die schweizerische berufliche Vorsorge, Zürich 2008).

2.4 Die Rechtsnatur der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft beschloss am 24. September 1946 gestützt auf Art. 34 der Bundesverfassung das Bundesgesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG).

“Der Verfassungsauftrag umfasst Maßnahmen für eine ausreichende Alters- und Hinterlassenen- Vorsorge, die von drei Säulen zu tragen ist. Neben der AHV sind dies die Säule der beruflichen Vorsorge und der Selbstvorsorge.“

2.5 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass der Abgabepflichtige zweifelsfrei Pensionen (Ruhegehälter) aus der gesetzlichen Sozialversicherung der Eidgenössischen Schweiz in Form einer AHV-Invalidenrente sowie einer Invalidenpension der Pensionskasse Ab für von ihm erbrachte Arbeitsleistungen für eine “juristische Person des öffentlichen Rechts“ der Eidgenössischen Schweiz (AB AG) erhalten hat.

Die wirtschaftlichen Kosten für die Rentenbezüge wurden von der juristischen Person des öffentlichen Rechts (Ab AG) bzw. bis 31.12.1998 vom Vertragsstaat (Schweiz) und vom Abgabepflichtigen aufgrund von Beitragszahlungen und Sanierungszuschüssen (vgl. Pkt. 2.11) getragen.

2.6 Zum Erfordernis der unmittelbaren Auszahlung

Inwieweit es erforderlich ist, dass die Ruhegehälter direkt vom früheren Arbeitgeber (Ab AG als juristische Person des öffentlichen Rechts) ausbezahlt werden müssen, um unter Art. 19 subsumiert werden zu können, ergibt sich aus dem DBA leider nicht eindeutig und ist auch in der Literatur umstritten. Diesbezügliche höchstgerichtliche Entscheidungen fehlen.

Im Gegensatz zum DBA-Schweiz enthalten die mit dem Königreich Spanien (Art. 20) und dem Fürstentum Liechtenstein (Art. 19) abgeschlossenen Abkommen in Art. 20 eine klare Formulierung - demnach ist es in beiden Abkommen erforderlich, dass das Ruhegehalt “unmittelbar“ vom Vertragsstaat an eine natürliche Person bezahlt wird (vgl. BGBl. 1967/395, BGBl. 1971/24). Das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz wurde im Jahre 1974 abgeschlossen und enthält diese Einschränkung nicht, welche wahrscheinlich den Zweck hatte,

das Besteuerungsrecht des Kassenstaates einzuschränken.

Ein Großteil der Literatur vertritt die Ansicht, dass es unschädlich ist, wenn eine Altersversorgung von dritter Seite ausbezahlt wird. Wurden die Aufwendungen daher in Form von Beitragszahlungen vom Arbeitgeber getätigt, ist das Erfordernis der Gegenleistung für frühere unselbständige Arbeit jedenfalls erfüllt (vgl. Dommès, Pensionen im Recht der DBA, S. 54).

Auf gesetzlichen Pflichtbeitragszahlungen beruhende Renten aus der schweizerischen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, die an in Österreich ansässige Personen gezahlt werden, fallen nach Rechtsansicht des BMF unter Art. 19 des DBA Österreich-Schweiz, sofern die Rente an ehemals öffentlich Bedienstete der Schweiz gezahlt werden (vgl. EAS 1355 v. 03.11.98).

Auch in einer weiteren Anfragebeantwortung (EAS 3316 vom 19.02.13) vertrat das BMF diese Rechtsansicht: "Daraus folgt, dass eine schweizerische AHV-Pension, die von der Schweizerischen Ausgleichskasse **im Rahmen des schweizerischen Sozialversicherungssystems** gezahlt wird, in Österreich steuerfrei ist."

Im Zusammenhang mit Rentenbezügen aus der 2. Säule vertrat das BMF jedoch in der gleichen Anfragebeantwortung die Rechtsansicht, dass dies nur dann gelte, wenn auch die auszahlende Pensionskasse entweder in der Rechtsperson der Gemeinde integriert sei oder ein eigenständiger öffentlich-rechtlicher Rechtsträger sei.

Die Tatsache, dass auch die Rente aus der 2. Säule im Rahmen des schweizerischen Sozialversicherungssystems ausbezahlt wurde, vernachlässigte das BMF.

Das Bundesfinanzgericht gelangte in der Entscheidung vom 14.03.2022 zu dem Ergebnis, dass eine AHV-Rente für eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit in der Schweiz gemäß Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz in Österreich unter Progressionsvorbehalt steuerfrei sei (vgl. BFG vom 14.03.22, GZ. RV/1100284/2020). In dieser Entscheidung verwarf das Bundesfinanzgericht auch das Ansinnen der Vertragsstaaten, AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz zu subsumieren (vgl. Konsultationsvereinbarung vom 08.04.2022, BMF-AV Nr. 50/2022).

"Dies bedeutet zunächst, dass ein Ruhegehalt nur dann vorliegen kann, wenn dieses für eine frühere unselbständige Arbeit iSd Art. 15 gezahlt wird. Eine Identität von früherem Arbeitnehmer mit dem Pensionsempfänger (Stichwort: Witwenpension) ist grundsätzlich ebenso wenig erforderlich wie eine Identität zwischen dem früheren Arbeitgeber mit der Pension auszahlenden Stelle" (vgl. Toifl in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Arbeitnehmer im Recht der DBA, S. 305).

"Wenn der frühere Arbeitgeber die "wirtschaftliche Last" für ein Ruhegehalt eines früheren Arbeitnehmers getragen hat und er die Beiträge direkt, ohne die zwischenzeitliche Verfügungsmacht des Arbeitnehmers, an eine zwischengeschaltete Institution bezahlt hat, liegen jedenfalls Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit vor. Denn die Veranlassung der Pensionszahlung liegt in den vom Arbeitgeber aufgetragenen Beiträgen. Für diese Sichtweise spricht auch, dass sonst bei Umgründungen, obwohl die auszahlende Stelle - jedenfalls auf dem Papier - nicht mehr ident ist mit dem früheren Arbeitgeber, wohl dennoch unzweifelhaft vor

allein für Direktzusagen ein Anwendungsfall von Art. 18 OECD-MA gegeben wäre" (vgl. Dommès, Pensionen im Recht der DBA, S. 52).

"Solange Sozialversicherungspensionen nur als Folge eines früheren Dienstverhältnisses und nicht aufgrund anderer Verpflichtungen gezahlt werden, schadet die Auszahlung durch eine Versicherung nicht. Denn der Erhalt einer Sozialversicherungspension ist der früheren unselbständigen Beschäftigung geradezu inhärent und somit in engem Konnex dazu zu sehen" (vgl. Dommès, Pensionen im Recht der DBA, S. 53).

"Denn Sozialversicherungspensionen des öffentlichen Dienstes verlieren ihre Eigenschaft nicht dadurch, dass sie nicht direkt aus der öffentlichen Kasse, sondern nur indirekt über eine Sozialversicherungspensionseinrichtung aus Mitteln der öffentlichen Kasse gezahlt werden."

Somit ist Art. 19 (2) OECD-MA im Bereich des öffentlichen Dienstes für

Sozialversicherungspensionen anwendbar. Resultiert eine Sozialversicherungspension sowohl aus unselbständiger Tätigkeit im öffentlichen Dienst iSd Art. 19 (1) OECD-MA als auch aus einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art. 15 OECD-MA, so wäre sie entsprechend der Höhe der damaligen Bezüge und/oder die Dauer der Beschäftigung aufzuteilen (vgl. Dommès, Pensionen im Recht der DBA, S. 54., Hervorhebung durch den Verfasser).

"Zwischen dem Arbeitgeber (Ab AG) und dem Abgabepflichtigen bestand ein öffentlich-rechtliches Beschäftigungsverhältnis. Ebenso ist auch das Rechtsverhältnis zwischen der Pensionskasse und der Ab AG öffentlich-rechtlicher Natur (vgl. Pkt. 2.34) und auch das Rechtsverhältnis zwischen der Vorsorgeeinrichtung und dem Arbeitnehmer ist laut dem Schweizer Bundesgericht öffentlich-rechtlicher Natur (vgl. BGE v 24.04.2003, (GZ: BGE 129 II, 305).

"Es könnten seit der MA-Revision 1977 auch jene Fälle von Art. 19 erfasst sein, in denen der Staat bloß mittelbar zahlt. Für diesen weiten Anwendungsbereich des - nicht durch die "Unmittelbarkeit" begrenzten - Begriffs "Zahlung" spräche auch die allgemein anerkannte Rechtfertigung des Kassenstaatsprinzips. Demnach dürfen Vergütungen, die aus öffentlichen Kassen fließen und mit Steuergeldern finanziert werden, wegen ihrer besonderen Verknüpfung mit dem Kassenstaat auch von diesem besteuert werden. Ein Vergleich mit der Auslegung des Art. 15 Abs. 2 lit. b OECD-MA könnte diese Ansicht unterstützen. Diese Bestimmung stellt darauf ab, dass "Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist".

Nach h. A. ist dabei nicht entscheidend, wer die Vergütung tatsächlich an den Arbeitnehmer auszahlt. Die Vergütung wird nur dann von einem nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitnehmer "gezahlt", wenn dieser die Vergütung auch wirtschaftlich trägt" (vgl. Daxkobler/Kerschner in SWI 10/2012, 454).

3. Rechtsgrundlagen (außergewöhnliche Belastungen) - 2020

Gemäß § 35 Abs. 3 EStG wird einem Steuerpflichtigen bei einer Minderung der Erwerbfähigkeit von 55% bis 65% ein Freibetrag in Höhe von 486,00 € gewährt.

Gemäß § 3 der zu den §§ 34 und 35 ergangenen Verordnung (BGBl. 1996/303 idF BGBl. II 2010/43) steht einem Steuerpflichtigen, der aufgrund seiner Behinderung ein

Massenbeförderungsmittel nicht benützen kann, ein Freibetrag in Höhe von 190 €/Monat zu.

4. Rechtliche Würdigung

Es steht fest, dass sowohl die Rente von der Schweizerischen Ausgleichs- und Hinterlassenenversicherung als auch die Rente von der Pensionskasse Ab aus Schweizer Sicht zu den gesetzlichen Sozialversicherungspensionen zählen.

Das BVG stellt Bundessozialversicherungsrecht dar und ist demgemäß Bestandteil des öffentlichen Rechts. Von der Vorsorgeeinrichtung sind dieselben Rechtsgrundsätze zu berücksichtigen, die auch im übrigen Sozialversicherungsrecht maßgeblich sind (vgl. Stauffer, Berufliche Vorsorge, S. 629, Rz. 1911).

Die Ab AG ist nach Schweizer Recht eine juristische Person des öffentlichen Rechts; auch die Ausgleichs- und Hinterlassenenversicherung ist nach Schweizer Recht eine juristische Person des öffentlichen Rechtes.

Die Rechtsbeziehungen zwischen dem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber, der Pensionskasse Ab und dem Abgabepflichtigen selbst sind nach Schweizer Recht öffentlich-rechtlicher Natur.

Die Pensionskasse Ab fungiert lediglich als Zahlstelle und verwaltet das vom Arbeitgeber und die Abgabepflichtigen einbezahlten Pensionsbeiträge. Rechtsansprüche des Abgabepflichtigen ergeben sich aufgrund des BVG und dem Pensionskassenreglement, welches zwischen dem Arbeitgeber und seinen Dienstnehmern abgeschlossen wurde und an welches sich die Pensionskasse Ab zu halten hat.

Die Pensionsbeiträge haben wirtschaftlich direkt die Staatskasse belastet und wurden aufgrund der früheren Tätigkeit des Abgabepflichtigen für den öffentlichen Dienst einbezahlt.

Sowohl in der Judikatur (BFG 14.03.2022, RV/1100284/2020) als auch in der Literatur (SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 2023, S. 257 ff) wird die Rechtsansicht vertreten, dass die zwischen der Republik Österreich und der Eidg. Schweiz abgeschlossene Verständigungsvereinbarung im Widerspruch zum DBA steht und daher rechtswidrig sei: "Fraglich ist auch, ob der Erlass für die Behörden bindend sein kann, wenn dieser so klar im Widerspruch zum Wortlaut einer Vorschrift des DBA steht" (vgl. Holzinger in SWI 2023, S 257 ff). "Diese AHV-Rente ist grundsätzlich unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren. Einzig die Tatsache, dass die Rente nicht unmittelbar von der vormals beschäftigenden öffentlichen Stelle ausbezahlt wird, könnte an der Einordnung etwas ändern. Allerdings hat sich das Gericht bezüglich dieser Frage auf fundierte Literatur gestützt und ausgeführt, dass auch Zahlungen, die nicht unmittelbar von der Öffentlichen Hand ausbezahlt werden, als öffentliche Bezüge iSd Art. 19 DBA-Schweiz gelten, solange die Beiträge von öffentlichen Stellen im Hinblick auf ihnen gegenüber erbrachten Dienstleistungen gezahlt wurden. Daher ist das Ergebnis des BFG, wonach Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt, durchaus überzeugend" (vgl. Zorn, in SWI 2023, S 257 ff).

"Ich gelange zum gleichen Ergebnis" (vgl. Lang in SWI 2023, S 257 ff).

Die Höhe der beantragten Einkommensteuervorauszahlung für das Kalenderjahr 2023 wurde unter der Annahme, dass zumindest die AHV-Invalidenrente in Österreich gemäß Art. 19 DBA-

Schweiz steuerfrei ist, berechnet.

Unseres Erachtens steht daher das Besteuerungsrecht für die Invalidenrente der Alters- und Hinterlassenenversicherung sowie für die Invalidenpension der Pensionskasse Ab gemäß Art. 19 DBA-Schweiz allein der Eidg. Schweiz zu. In Österreich dürfen die gegenständlichen Pensionen nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt werden.

2020: Der Freibetrag für die Behinderung im Ausmaß von 60 Prozent steht zu (§ 35 Abs. 3 EStG); ebenso steht der Freibetrag gemäß § 3 der zu den §§ 34 und 35 ergangenen Verordnung zu.““

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 10. Mai 2023 änderte die Abgabenbehörde die angefochtenen Einkommenssteuerbescheide 2020 und 2021 insofern zu Gunsten des Bf. ab, als der beantragte Kfz-Freibetrag (2020) und die im Inland zu entrichtenden Krankenversicherungsbeiträge (2020 und 2021) antragsgemäß berücksichtigt wurden. Im Übrigen wies sie - so auch in der abweisenden Beschwerdeverentscheidung für 2022 vom 26. Juni 2023 - die Beschwerdebegehren als unbegründet ab. Begründend verwies die Abgabenbehörde betreffend das strittige Besteuerungsrecht der Invalidenrente von der Pensionskasse Ab wiederum auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 23. Februar 2023, RV/1100132/2020, und bezüglich dem Besteuerungsrecht an der AHV-Invalidenpension auf die Konsultationsvereinbarung vom 8. April 2022 betreffend die steuerliche Behandlung von Rentenzahlungen der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung auf der Grundlage des österreichisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. Januar 1974.

Die steuerliche Vertretung des Bf. beantragte in der Folge mit Schriftsätzen vom 24. Mai 2023 bzw. vom 27. Juni 2023, diese Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, womit diese Beschwerden wiederum als unerledigt galten. Gleichzeitig begehrte sie abermals die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat. Begründend verwies sie auf ihre oben dargestellten Beschwerdevorbringen, erklärte dass die ergangenen Bescheide gesetzwidrig seien, da die AHV-Invalidenrenten und die BVG-Invalidenpensionen zur Gänze von der Republik Österreich besteuert worden seien, und führte außerdem aus, dass sowohl die AHV-Renten als auch die BVG-Renten in der Eidg. Schweiz gesetzliche Sozialversicherungspensionen seien. Die AHV-Renten würden von der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung und die BVG von einer Pensionskasse, im gegenständlichen Fall von der Stiftung Pensionskasse Ab, ausbezahlt werden. Das Rechtsverhältnis zwischen Vorsorgeeinrichtung und Arbeitnehmer sei öffentlich-rechtlicher Natur. Die Beiträge für die AHV-Rente und die BVG-Rente seien von einer öffentlichen Stelle (Art. 19 DBA) für die vom Abgabepflichtigen erbrachten Dienstleistungen gezahlt worden. Sowohl in der Judikatur (BFG 14.03.2022, RV/1100284/2020) als auch in der Literatur (SWI - Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 2023, S. 257 ff) werde die Rechtsansicht vertreten, dass die zwischen der Republik Österreich und der Eidg. Schweiz abgeschlossene Verständigungsvereinbarung im Widerspruch zum DBA stehe und daher rechtswidrig sei. Fraglich sei auch, ob der Erlass für die Behörden bindend sein könne, wenn

dieser so klar im Widerspruch zum Wortlaut einer Vorschrift des DBA stehe (Verweis auf Holzinger in SWI 2023, S. 257 ff). Diese AHV-Rente sei grundsätzlich unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren. Einzig die Tatsache, dass die Rente nicht unmittelbar von der vormals beschäftigenden öffentlichen Stelle ausbezahlt werde, würde an der Einordnung etwas ändern können. Allerdings habe sich das Gericht bezüglich dieser Frage auf fundierte Literatur gestützt und ausgeführt, dass auch Zahlungen, die nicht unmittelbar von der öffentlichen Hand ausbezahlt würden, als öffentliche Bezüge iSd Art. 19 DBA-Schweiz gelten würden, solange die "Beiträge" von öffentlichen Stellen im Hinblick auf ihnen gegenüber erbrachte Dienstleistungen gezahlt würden. Daher sei das Ergebnis des BFG, wonach Österreich kein Besteuerungsrecht zukomme, durchaus überzeugend (Verweis auf Zorn, in SWI 2023, S 257 ff). Lang in SWI 2023, S 257 ff, gelange zum gleichen Ergebnis. Sowohl die AHV-Renten als auch die BVG-Renten seien daher in Österreich gemäß Art. 19 DBA steuerfrei.

Mit Vorlagebericht vom 26. Juli 2023 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehenden Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei beantragte die Abgabenbehörde, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen, und verwies dabei auf das abgeschlossene Verständigungsverfahren, die Beschwerdevorentscheidungen und die Konsultationsvereinbarung (Erlass des BMF vom 8.4.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022, gültig ab 8.4.2022, Konsultationsvereinbarung zu Schweizerischen AHV-Renten).

Mit E-Mail vom 24. März 2026 hat die Abgabenbehörde für den Fall, dass die strittigen schweizerischen AHV/IV-Renten unter Progressionsvorbehalt von der österreichischen Besteuerung ausgenommen würden, noch folgende Frage formuliert:

"Die Krankenversicherungsbeiträge würden anteilig auf die Progressionseinkünfte entfallen und müssten gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 EStG eigentlich aufgeteilt werden.

Einer derartigen Aufteilung würde das VwGH-Erkenntnis vom 16. November 2021, Ra 2020/15/0077, nicht entgegenstehen, da nicht im Sinne dieses Erkenntnisses von einer Nichtberücksichtigung im Quellenstaat ausgegangen werden kann, wenn zwar keine Minderung der Einkünfte erfolgt, die Einkünfte aber schon dem Grunde nach in der Schweiz nicht besteuert werden, wie dies bei der AHV-Rente ja der Fall ist."

In der am 2. Juli 2026 abgehaltenen mündlichen Verhandlung erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Das Bundesfinanzgericht (Senat) hat über die Beschwerden erwogen:

Aufgrund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender (unstrittiger) **Sachverhalt** als entscheidungswesentlich zugrundegelegt:

Der am aa.bb.ccdd geborene Bf. ist österreichischer Staatsbürger und hatte seinen Wohnsitz in den Streitjahren unstrittig in Österreich (vgl. entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister); außer Streit stand in diesem Zusammenhang, dass er in den Beschwerdejahren im Inland ansässig war und daher mit seinen gesamten Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich unterlag. Fraglich war damit allein, ob das österreichische Besteuerungsrecht an seinen Einkünften durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wurde.

Der Bf. bezog in den Streitjahren neben einer österreichischen Rente von der Pensionsversicherungsanstalt, einer schweizerischen AHV/IV-Rente [(Schweizerische Ausgleichskasse - 1. Säule; Renteneinkünfte iHv 15.988,20 € (2020), 15.831,43 € (2021), 17.176,47 € (2022)); die Invalidenrente der Schweizerischen Ausgleichskasse wurde unversteuert zur Auszahlung gebracht] und einer Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund [Renteneinkünfte iHv 4.550,52 € (2020), 4.627,68 € (2021), 4.751,52 € (2022)] auch auf Grund eines als ST der AB (Ab) im Jahr 2017 erlittenen Unfalls von der Pensionskasse Ab eine jährliche Invalidenrente [betriebliche Vorsorge - 2. Säule; Renteneinkünfte iHv 23.729,99 € (2020), 23.497,32 € (2021), 25.284,11 € (2022)], für welche in der Schweiz Quellensteuer einbehalten wurde.

Die ehemalige Arbeitgeberin des Bf., die AB AG (Ab), ist seit 1. Jänner 1999 eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft des öffentlichen Rechts (vgl. dazu etwa auch Schweizerisches Bundesgericht 20.4.2006, 4A.4/2006, BGE 132 III 470 ff), deren Aktien sich vollumfänglich im Eigentum der Schweizerischen Eidgenossenschaft befinden. Davor war die Ab Teil der direkten Bundesverwaltung (Regiebetrieb des Bundes, öffentliche Einrichtung ohne eigene Rechtspersönlichkeit, klassischer staatlicher Eigenbetrieb). Sie hatte damit jedenfalls öffentlich-rechtlichen Status.

Auszahlende Stelle der gegenständlichen AHV/IV-Rente war die Schweizerische Ausgleichskasse (SAK) mit Sitz in Genf; dabei handelt es sich um eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes, sohin um eine juristische Person des öffentlichen Rechts zur Durchführung der 1. Säule.

Die Auszahlung der in Rede stehenden Pensionskassenleistung erfolgte durch die Pensionskasse Ab. Diese wurde aaaa von der Ab als Pensions- und Hilfskasse gegründet und ist seit 1. Jänner 1999 eine im Handelsregister (Nr. CH-aaa,b.ddd.fff-k) eingetragene,

privatrechtliche Stiftung im Sinne von Art. 80 ff ZGB, Art. 331 OR sowie Art. 48 Abs. 2 und Art. 49 Abs. 2 BVG mit Sitz in Bern. Die Kasse hat zum Zweck, die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer der Stifterin (der Ab) gegen die wirtschaftlichen Folgen des Alters, der Invalidität und des Todes zu schützen. Die versicherten Leistungen werden reglementarisch festgehalten; sie kann überdies im Rahmen des Stiftungszweckes freiwillige Leistungen ausrichten, insbesondere Unterstützungsleistungen in Notlagen (vgl. Art. 1 ff der Stiftungsurkunde; siehe unter https://www.pksbb.ch/images/downloads/1-allgemein/a-Stiftungsurkunde_D.pdf).

Mit Bescheid vom 26. Mai 2023 hat das Finanzamt für Großbetriebe gemäß § 48 Abs. 2 BAO die Einigung in einem Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 DBA-Schweiz betreffend die Steuerjahre 2015 bis 2018 zum 26. Mai 2023 insofern festgestellt, als die zuständigen Behörden übereingekommen sind, dass die verfahrensgegenständlichen Pensionskasseneinkünfte gemäß Art. 18 DBA-Schweiz nur in Österreich der Besteuerung unterliegen und dass die Schweiz die einbehaltene Steuer erstatten wird.

Beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens gehen unstrittig davon aus, dass die Renten des Bf. von der Deutschen Rentenversicherung Bund in den Beschwerdejahre unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen sind.

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

1) a) Besteuerungsrecht - schweizerische AHV/IV-Renten (1. Säule):

Streit besteht diesbezüglich darüber, ob die gegenständlichen AHV-Invalidenrenten des Bf. - wie vom Finanzamt unter Verweis auf die in Rede stehende Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 (veröffentlicht als BMF-Erlass vom 8.4.2022, GZ. 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022) vertreten wird - in den Streitjahren unter Art. 21 DBA-Schweiz zu subsumieren sind und damit dem Ansässigkeitsstaat Österreich diesbezüglich das Besteuerungsrecht zukommt oder ob diese - wie der Bf. der Ansicht ist - unter Art. 19 DBA-Schweiz fallen und damit der Schweiz als Kassenstaat das Besteuerungsrecht an den strittigen Renten zukommt und Österreich diese unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen hat.

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.

Nach 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 (kurz: DBA-Schweiz), in der Fassung BGBl. Nr. 161/1995,

dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 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 DBA-Schweiz bestimmt, dass

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden dürfen. 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.

Nach Artikel 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.

Artikel 23 DBA-Schweiz lautet:

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 Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung vom **7. Oktober 2025**, **Ro 2022/15/0021**, zu der im Beschwerdefall strittigen Frage ua. Folgendes festgestellt:

“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).

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 - 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.

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. Dommès, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 52 ff) - nicht (mehr) in Frage gestellt, dass die Rente nicht unmittelbar von der beschäftigenden öffentlichen Stelle ausbezahlt wird.

Die Revision argumentiert weiters, dass 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.

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.

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.

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.““

Entsprechend den obigen Ausführungen hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass Art. 21 DBA-Schweiz nur eine **subsidiär** zur Anwendung gelangende **Auffangregel** für von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 20 DBA-Schweiz **nicht** erfasste Einkünfte enthält.

Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Tätigkeiten sind grundsätzlich von Art. 18 DBA-Schweiz 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-Schweiz erfüllt sind. Art. 19 DBA-Schweiz geht als **lex specialis** unter anderem der Bestimmung des Art. 18 DBA-Schweiz vor.

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 (mehr) vor, sodass zufolge des Methodenartikels des Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz die **Befreiungsmethode** zur Anwendung gelangt. Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA-Schweiz geht -so das Höchstgericht - klar hervor, dass es für Einkünfte aus Ruhegehältern iSd Art. 19 DBA-Schweiz bei der Befreiungsverpflichtung nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz bleibt.

Diesen klaren höchstgerichtlichen Ausführungen entsprechend und unter Berücksichtigung des oben festgestellten (unstrittigen) Sachverhaltes (ehemalige Arbeitgeberin des Bf. war die Ab AG, eine spezialgesetzliche AG des öffentlichen Rechts; auszahlende Stelle war die SAK, eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes) ist die strittige AHV-Rente der Bf. unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren, sodass es keiner Heranziehung des Auffangtatbestandes des Art. 21 DBA-Schweiz bedarf (siehe diesbezüglich auch BFG 14.3.2022, RV/1100284/2020; BFG 14.01.2026, RV/5100448/2023). Gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz liegt das Besteuerungsrecht damit beim Quellenstaat Schweiz und der Ansässigkeitsstaat Österreich hat diese Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, darf sie jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranziehen.

Aufgrund der eindeutigen Subsumtion der fraglichen AHV-Renten unter Art. 19 DBA-Schweiz kann auch die Konsultationsvereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich vom 7. April 2022 zu keiner anderen abkommensrechtlichen Einordnung dieser Rente führen. Erlasse (so auch die gegenständliche im Erlasswege veröffentlichte Konsultationsvereinbarung) wie auch allgemeine Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen (zB EAS-Auskünfte)

stellen keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquellen dar (vgl. dazu auch BFG 16.12.2025, RV/7103254/2022; BFG 14.01.2026, RV/5100448/2023).

Dem gegenständlichen Beschwerdebegehren war sohin Folge zu geben.

Dazu sei auch erwähnt, dass beide Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens im Rahmen der mündlichen Verhandlung einer diesbezüglichen Stattgabe zugestimmt haben.

b) Krankenversicherungsbeiträge - Werbungskostenabzug:

Fraglich war in Zusammenhang mit diesen zum Progressionsvorbehalt heranzuziehenden AHV/IV-Renten auch, ob die diesbezüglich in Österreich vorgeschriebenen und vom Bf. getragenen Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung (Krankenversicherungsbeiträge gemäß § 73a ASVG), welche unbestritten im direkten wirtschaftlichen Zusammenhang mit den in Rede stehenden AHV-Renten des Bf. standen, lediglich bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte im Wege des Progressionsvorbehaltes oder bei der Ermittlung der inländischen Einkommensteuerbemessungsgrundlage als Werbungskosten zu berücksichtigen waren.

Von Seiten der Abgabenbehörde wird diesbezüglich - wie im Verfahrensgang aufgezeigt - vorgebracht, dass die Krankenversicherungsbeiträge anteilig auf die Progressionseinkünfte entfallen würden und gemäß § 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 eigentlich aufgeteilt werden müssten. Einer derartigen Aufteilung stünde - führt das Finanzamt weiter aus - auch das VwGH-Erkenntnis vom 16. November 2021, Ra 2020/15/0077, nicht entgegen, da im Sinne dieses Erkenntnisses nicht von einer Nichtberücksichtigung im Quellenstaat ausgegangen werden könne, wenn zwar keine Minderung der Einkünfte erfolge, die Einkünfte aber schon dem Grunde nach in der Schweiz nicht besteuert würden, wie dies bei der AHV-Rente der Fall sei.

Mit Erkenntnis vom 16. November 2021, Ra 2020/15/0077, hat der Verwaltungsgerichtshof ua. ausgesprochen, dass die regelungstechnische Zuordnung zum Bereich der Einkünfteermittlung (danach sind als Werbungskosten zu berücksichtigende Pflichtversicherungsbeiträge zur Sozialversicherung bei der Ermittlung derjenigen Einkünfte in Abzug zu bringen, mit denen sie im Zusammenhang stehen) nicht zwingend ist, wenn der Gesetzgeber sich für eine einkommensteuerliche Berücksichtigung von Sozialversicherungsbeiträgen entscheidet. Die steuerliche Berücksichtigung von sozialversicherungsrechtlichen Pflichtbeiträgen (so auch von Krankenversicherungsbeiträgen) dient - so das Höchstgericht - der steuerlichen Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse der Abgabepflichtigen. Die einkommensteuerliche Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse von in der EU grenzüberschreitend tätigen Personen obliegt im Zweifel dem Ansässigkeitsstaat (Verweis auf EuGH 12.6.2003, C-234/01, Gerritse, Rz 48; EuGH 12.12.2002, C-385/00, F W L de Groot, Rn 90; EuGH 11.8.1995, C-80/94, Wielockx). Wenn das nationale Einkommensteuerrecht eines Mitgliedstaates in Bezug auf die

im Mitgliedstaatsgebietsansässigen Personen die steuermindernde Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse vorsieht, so darf der Mitgliedstaat, soweit eine Deckung in dem ihm zukommenden Steueranspruch besteht, diese Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse unionsrechtlich nicht deshalb zurücknehmen, weil die Person ihre wirtschaftliche Betätigung auch in einem anderen Mitgliedstaat ausübt oder ausgeübt hat.

Das Höchstgericht stellte weiters Folgendes fest:

Wenn eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person in Bezug auf in Deutschland erzielte Einkünfte, für die Deutschland das Besteuerungsrecht hat, in Österreich Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung zu entrichten hat, und falls diese Person, weil sie in Deutschland gebietsfremd (beschränkt steuerpflichtig) ist, die Beiträge dort steuerlich nicht abziehen kann, gebieten es die unionsrechtlichen Grundfreiheiten, die Beiträge von dem in Österreich zu besteuernenden Einkommen in Abzug zu bringen (vgl. dazu auch VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0005; VwGH 24.10.2024, Ra 2023/15/0048).

Der Bf. verfügt allein über einen Wohnsitz in Österreich und ist damit nur in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Die in Rede stehenden, in Österreich entrichteten Krankenversicherungsbeiträge sind anteilig den schweizerischen AHV/IV-Renten zuzuordnen, für welche - wie oben ausgeführt - nach dem DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht Schweiz zukommt. Die Pflichtbeiträge wären daher vorrangig von der Schweiz zu berücksichtigen. In Österreich wären sie - analog zur oben dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung (unionsrechtliche Grundfreiheiten gelten im Übrigen Großteils auch in der Schweiz indirekt über bilaterale Abkommen, wie zB durch das Freizügigkeitsabkommen; zudem garantiert die Schweiz Grundrechte in den Art. 7 bis 34 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, so etwa auch die Niederlassungsfreiheit in Art. 24 BV; auch ist die Schweiz Vertragspartei der Europäischen Menschenrechtskonvention) - nur dann zum Abzug zuzulassen, wenn sie in der Schweiz - nach Schweizer Recht - keine steuerliche Berücksichtigung finden (könnten).

Entscheidend für die strittige Frage der Berücksichtigung der in Rede stehenden Pflichtbeiträge ist daher, ob diese im Falle ihrer Geltendmachung in der Schweiz zum Abzug zuzulassen gewesen wären.

Personen, welche Einkünfte in oder aus der Schweiz beziehen, jedoch - wie im konkreten Fall der Bf. - keinen steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben, gelten als wirtschaftlich zugehörige Steuerpflichtige. Dies ua. wenn sie Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen erhalten, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtet werden (vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. d des schweizerischen Bundesgesetzes über die direkten Steuern vom 14.12.1990, kurz: DBG). Sie sind sohin in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtig, also nur für das in der Schweiz erzielte Einkommen.

Nach Art. 22 Abs. 1 DBG sind ua. alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar.

In der Schweiz besteht für ins Ausland ausgerichtete Renten aus der ersten Säule - anders als für Renten und Kapitalleistungen aus der zweiten Säule und im Fall in der Schweiz ansässiger Rentenbezieher - idR keine Steuerpflicht; begründet wird diese unterschiedliche Regelung mit Kosten-Nutzen-Überlegungen (vgl. Interpellation 17.4099, Stellungnahme des Bundesrates vom 21.2.2018; <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20174099>).

Ausnahmsweise können aber Renten aus einem ehemaligen öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis der Quellensteuer in der Schweiz unterliegen.

Im Ausland wohnhafte Empfänger von Pensionen, Ruhegehälter oder anderen Vergütungen, die sie auf Grund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Versorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz erhalten, sind für diese Leistungen (quellen-)steuerpflichtig; die Steuer beträgt bei Renten 1% der *Bruttoeinkünfte* (vgl. Art. 95 DBG sowie Art. 18 der schweizerischen Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements, EFD, über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer vom 11.4.2018, kurz: QStV).

Natürliche Personen mit Wohnsitz im Ausland, die der Quellensteuer unterliegen, können unter bestimmten Voraussetzungen gemäß Art. 99a DBG einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) stellen. Nach Art. 14 QStV kann eine Person, die nach Art. 5 Abs. 1 DBG steuerpflichtig ist und idR mindestens 90% ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte, einschließlich der Bruttoeinkünfte des Ehemannes oder der Ehefrau, in der Schweiz versteuert (Quasi-Ansässigkeit), bei der zuständigen Steuerbehörde bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres schriftlich einen Antrag um Durchführung einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung einreichen.

Ebenfalls Anrecht auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung haben Personen, deren Situation mit derjenigen einer in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Person vergleichbar ist. Dies ist etwa der Fall, wenn bestimmte Steuerabzüge im Wohnsitzstaat nicht berücksichtigt werden können, weil das im Wohnsitzstaat steuerpflichtige Einkommen der steuerpflichtigen Person zu nieder ist.

Legt man diese gesetzlichen Rahmenbedingungen der Schweiz auf den konkreten Fall um, so hätte der Bf. mangels Erfüllens der Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit (es sind nicht mindestens 90% seiner weltweiten Einkünfte in der Schweiz steuerbar; auch verfügt er in Österreich nicht über zu geringe Einkünfte, damit Abzüge zur Deckung der persönlichen Verhältnisse berücksichtigt werden können) **nicht** die Möglichkeit gehabt, die in Rede stehenden Beitragsleistungen an die Krankenversicherung im Rahmen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung einer Berücksichtigung (sohin einem allgemeinen Abzug iSd

Art. 33 Abs. 1 lit. g DBG) zuzuführen.

Die strittigen Pflichtbeiträge hätten somit auch bei einer Quellenbesteuerung der gegenständlichen AHV/IV-Renten in der Schweiz keine Berücksichtigung finden können und sind diese daher (allein) von dem in Österreich zu steuernden Einkommen in Abzug zu bringen.

2) Besteuerungsrecht - Invalidenrenten der Pensionskasse Ab (2. Säule):

Streit besteht in diesem Zusammenhang darüber, ob die von der schweizerischen betrieblichen Pensionskasse Ab in den Streitjahren ausbezahlten Invalidenrenten - wie von Seiten des Bf. vertreten wird - von der österreichischen Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) freizustellen oder ob die in Rede stehenden Pensionskassenleistungen - wie die Abgabenbehörde der Ansicht ist - zur Gänze (exklusiv) im Inland steuerpflichtig sind.

Mit Erkenntnis vom 23. Februar 2023, RV/1100132/2020, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016, Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2017 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2018 hat das Bundesfinanzgericht über diese hier strittige Frage bereits für die genannten Beschwerdejahre abweisend entschieden.

In diesem Zusammenhang war auch zu berücksichtigen, dass das Finanzamt für Großbetriebe gemäß § 48 Abs. 2 BAO die Einigung in einem Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 DBA-Schweiz betreffend die Steuerjahre 2015 bis 2018 zum 26. Mai 2023 insofern mit Bescheid festgestellt hat, als die zuständigen Behörden übereingekommen sind, dass die verfahrensgegenständlichen Pensionskasseneinkünfte gemäß Art. 18 DBA-Schweiz nur in Österreich der Besteuerung unterliegen und dass die Schweiz die einbehaltene Steuer erstatten wird.

Auch den gegenständlichen Beschwerdebegehren kann kein Erfolg beschieden sein, zumal sich in sachverhaltsbezogener Hinsicht gegenüber dem vom Bundesfinanzgericht beurteilten die Jahre 2015 bis 2018 betreffenden Sachverhalt nichts Ausschlaggebendes geändert hat. An dieser Stelle wird auf die umfangreich begründenden Ausführungen in der oben bezeichneten Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 23. Februar 2023 verwiesen.

Im Übrigen hat das Bundesfinanzgericht schon mehrfach die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregelung im Falle der Auszahlung von Pensionskassenleistungen durch einen **eigenständigen privatrechtlichen Rechtsträger** (rechtskräftig) verneint (vgl. zB BFG 4.2.2019, RV/1100241/2017; BFG 7.3.2019, RV/1100564/2016; BFG 31.5.2021, RV/1100027/2019, BFG 20.9.2022, RV/2100603/2021; BFG 12.7.2023, RV/1100132/2019).

Zuletzt hat das BFG mit abweisender Entscheidung vom 14. Jänner 2026, RV/1100090/2019, wiederum ua. Nachstehendes festgehalten:

“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 Steuerrecht*², Art. 18 Rz 690, sowie Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, *Doppelbesteuerung*², Art. 18 Rz 11).

Nach dem Abkommenswortlaut fallen unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz Vergütungen (Ruhegehälter), die ein Vertragsstaat 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 Vertragsstaat 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 des steuerlichen Vertreters, 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 Vertragsstaat (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-Kommentar*², 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-Kommentar*², 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 Vertragsstaat 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).““

Im konkreten Fall wurden die in Rede stehenden Vergütungen (Ruhegehälter) unbestritten von einer privatrechtlichen 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; Folge dessen können diese nicht der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz zugeordnet werden.

Die Subsumierung der in Rede stehenden Pensionskassenleistungen unter Art. 18 DBA-Schweiz und damit deren Besteuerung durch Österreich als Ansässigkeitsstaat war sohin als rechtmäßig zu beurteilen und war daher den diesbezüglichen Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen.

Vollständigkeitshalber sei abschließend noch erwähnt, dass damit auch eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer nicht in Frage kommt, zumal Anwendungsvoraussetzung für Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz der Bezug von unter Art. 10, 15 und 19 des Abkommens fallenden Einkünften ist, 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 nun 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 ist damit auch eine Anrechnung der nicht abkommenskonform einbehaltenen Steuer ausgeschlossen (vgl. dazu ua. auch BFG 5.5.2022, RV/1100516/2016; BFG 12.7.2023, RV/1100132/2019; BFG 14.1.2026, RV/1100090/2019).

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat die Abgabenbehörde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10. Mai 2023 die angefochtenen Einkommenssteuerbescheide 2020 und 2021 insofern zu Gunsten des Bf. abgeändert, als der beantragte Kfz-Freibetrag (2020) und die im Inland zu entrichtenden Krankenversicherungsbeiträge (2020 und 2021) antragsgemäß berücksichtigt wurden. Der erkennende Senat schließt sich der diesbezüglichen Vorgangsweise des Finanzamtes gerade auch unter Berücksichtigung der oben unter Pkt. 1) b) dargelegten Ausführungen an.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Mit der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregelung im Falle der Auszahlung von Pensionskassenleistungen durch eine privatwirtschaftlich organisierte, rechtlich verselbständigte Körperschaft ausgeschlossen ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bisher - soweit erkennbar - noch nicht befasset. Insoweit ist eine ordentliche Revision zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. Juli 2026