

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch Kollar & Partner Steuerberatung GmbH, Petrifelderstraße 11a, 8042 Graz, über die Beschwerde vom 15.6.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27.5.2021 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2019 zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 erklärte der Beschwerdeführer (Bf), ein in Österreich wohnhafter Schweizer Staatsbürger, eine Altersrente aus der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. Säule der schweizerischen Altersvorsorge) sowie eine aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** bezogene Altersrente (2. Säule der schweizerischen Altersvorsorge) als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weitere Einkünfte wurden nicht erklärt. Zudem begehrte der Bf die Anrechnung einer von der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** einbehaltenen schweizerischen Quellensteuer auf die österreichische Einkommensteuer.

Mit Bescheid vom 15.1.2021 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2019 fest. Dabei unterwarf es die beiden Altersrenten unter Anrechnung der schweizerischen Quellensteuer der österreichischen Einkommensteuer.

Dieser Bescheid wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 27.5.2021 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit Bescheid vom selben Tag setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2019 neu fest. Dabei unterwarf es die beiden Altersrenten der österreichischen Einkommensteuer (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug: 51.304,48 Euro). Die schweizerische Quellensteuer wurde nicht angerechnet. Begründend wurde ausgeführt, die AHV-Pension und die aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** bezogene Pension unterlagen gemäß Art 18 DBA Schweiz der ausschließlichen Besteuerung in Österreich. Aus Art 23 DBA Schweiz ergebe sich, dass eine ausländische Quellensteuer nicht auf die Einkommensteuer angerechnet werden dürfe.

Am 15.6.2021 erhab der Bf durch seine steuerliche Vertreterin über FinanzOnline Beschwerde mit dem Begehren, Einkünfte lediglich in Höhe von 24.375,30 Euro der Besteuerung in Österreich zu unterwerfen und die aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** bezogene Altersrente in Höhe von 30.412,20 CHF (umgerechnet 26.929,18 Euro) als unter Progressionsvorbehalt stehende, steuerbefreite Auslandseinkünfte zu behandeln. Begründend wurde ausgeführt, der Bf, ein Schweizer Staatsbürger, sei vor seiner Pensionierung bei der Schweizerischen ***YYY*** als Busfahrer beschäftigt gewesen. Bei der Schweizerischen ***YYY*** handle es sich um eine Körperschaft öffentlichen Rechts. Nach seiner Pensionierung sei der Bf nach Österreich gezogen. Seit seiner Pensionierung habe er neben seinen Bezügen aus der AHV Bezüge aus der ***XXX Pensionskasse*** (2. Säule) erhalten. Da es sich bei den Bezügen aus der ***XXX Pensionskasse*** um Ruhebezüge für eine frühere Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts handle, seien diese Bezüge von Art 19 DBA Schweiz erfasst und somit in Österreich unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes von der Einkommensteuer freizustellen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 29.6.2021 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. In der gesonderten Begründung vom selben Tag wurde ausgeführt, die Pensionskassenrente sei als Rente aus der gesetzlichen beruflichen Vorsorge (2. Säule BVG) grundsätzlich gemäß Art 18 DBA Schweiz im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig. Nach wörtlicher Wiedergabe des Art 19 DBA Schweiz wurde weiters ausgeführt, Art 19 Abs 1 DBA Schweiz sei nur anwendbar,

- wenn die Auszahlung der Ruhebezüge für eine Tätigkeit erfolge, die für eine in Art 19 Abs 1 DBA Schweiz aufgezählte Person erbracht worden sei, und
- wenn es sich bei der auszahlenden Stelle um eine in Art 19 Abs 1 DBA Schweiz aufgezählte Institution handle.

Laut Recherche im Firmenbuch der Schweiz (www.zefix.ch) sei die ***XXX Pensionskasse*** eine Stiftung „STIFT“ und kein „IOR“ (Institut des öffentlichen Rechts). Zudem sei die ***XXX Pensionskasse*** auf ihrer eigenen Website (***www****) als privatrechtliche Gemeinschaftsstiftung beschrieben. Art 19 DBA Schweiz komme daher nicht zur Anwendung.

Die Rente aus der ***XXX Pensionskasse*** sei daher zu Recht gemäß Art 18 DBA Schweiz in Österreich versteuert worden.

Am 8.7.2021 beantragte der Bf durch seine steuerliche Vertreterin über FinanzOnline die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Nach wörtlicher Wiedergabe des Beschwerdevorbringens wurde unter Verweis auf „*EAS vom 5.6.2015*“ (Anmerkung des Bundesfinanzgerichtes: damit ist offenbar die EAS-Auskunft 3360 des BMF vom 5.6.2015, BMF-010221/0086-VI/8/2015 angesprochen) darauf hingewiesen, dass gemäß Art 19 Abs 2 DBA Schweiz die Frage, ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, nach den Gesetzen des Staates entschieden werde, in dem sie errichtet sei. Man habe bereits mit dem zuständigen schweizerischen Finanzamt Kontakt aufgenommen. Eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer sei aus schweizerischer Sicht ausgeschlossen, da es sich um eine Pension aus einer früheren Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts handle und somit der Schweiz das Besteuerungsrecht zustehe. Sollte Österreich die Pensionsbezüge nicht unter Progressionsvorbehalt freistellen, komme es zu einer echten Doppelbesteuerung, da bereits die Schweiz diese Pensionsbezüge besteuert habe. In diesem Fall werde darum gebeten, ein internationales Verständigungsverfahren einzuleiten.

Mit Vorhaltsschreiben vom 10.9.2021 ersuchte das Finanzamt die steuerliche Vertreterin des Bf darum, „*den Nachweis zu erbringen, dass die Schweiz die Rentenbezüge der ***XXX Pensionskasse*** als Pension aus einer früheren Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts iSd Art. 19 DBA Schweiz qualifiziert.*“

Die steuerliche Vertreterin des Bf brachte daraufhin ein Schreiben der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** vom 24.9.2021 bei, dessen Inhalt wie folgt lautet:

„Sehr geehrter Herr ***Bf***

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 16. September 2021.

Zu Handen der Steuerbehörde in Österreich bestätigen wir Ihnen, dass Sie seit dem 1. April 2010 in der Schweiz der Quellensteuerpflicht unterstehen und wir von Ihrer Altersrente ab diesem Datum einen Quellensteuerabzug von 10% vornehmen.

Sie beziehen diese Altersrente seit 1. November 2009 aus ihrem früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnis.“

Das Finanzamt legte sodann den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 4.10.2021 wurde ua der Inhalt der gesonderten Begründung zur Beschwerdevorentscheidung wiedergegeben. Darüber hinaus bezog das Finanzamt wie folgt Stellung:

*„Grundsätzlich wird auf die ausführliche Begründung in der Beschwerdeentscheidung verwiesen. Die EAS 3360 verhilft dem Bf. ebenfalls nicht zum Erfolg, da bis dato kein Nachweis erbracht wurde, dass die Schweizer Steuerverwaltung die Rentenbezüge der ***XXX Pensionskasse*** unter Art. 19 DBA Schweiz subsumiert. Die Behörde beantragt daher die Beschwerde abzuweisen.“*

In der Folge ließ das Handelsregisteramt des schweizerischen Kantons ***Kanton*** dem Bundesfinanzgericht über dessen Ersuchen die Stiftungsurkunde der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** in der ursprünglichen Fassung vom ***tt.mm.jjjj*** und in der revidierten Fassung vom ***tt.mm.jjjj*** zukommen.

Diese Unterlagen brachte das Bundesfinanzgericht der steuerlichen Vertreterin des Bf mit Vorhaltsschreiben vom 23.8.2022 zur Kenntnis. In besagtem Vorhaltsschreiben wies das Bundesfinanzgericht ua auch darauf hin, dass im angefochtenen Bescheid der Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 400,00 Euro berücksichtigt worden sei, dieser jedoch gemäß § 33 Abs 5 EStG 1988 nur bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis zustehe und den im Akt einliegenden Unterlagen nicht zu entnehmen sei, dass der Bf im Streitjahr Einkünfte aus einem aktiven Dienstverhältnis erzielt hätte.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 29.8.2022 führte die steuerliche Vertreterin des Bf aus, der Bf sei keiner unselbständigen Tätigkeit nachgegangen, weshalb ihm der Verkehrsabsetzbetrag nicht zustehe. Der Bf habe jedoch stattdessen Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag, da dieser auch für Auslandsbezüge zustehe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf, ein im Jahr 1944 geborener Schweizer Staatsbürger, war vor seiner Pensionierung bei der Schweizerischen ***YYY*** als Busfahrer beschäftigt. Nach seiner Pensionierung zog er im Jahr 2010 von der Schweiz nach Österreich, wo er auch im Jahr 2019 wohnhaft war. Der Bf bezog im Jahr 2019 – neben einer Altersrente aus der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (1. Säule der schweizerischen Altersvorsorge) – eine Altersrente aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** in Höhe von 30.412,20 CHF, was umgerechnet 26.929,18 Euro entspricht (2. Säule der schweizerischen Altersvorsorge). Von den beiden Altersrenten wurde nur jene aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** in der Schweiz quellenbesteuert (Quellensteuerabzug 10%).

Zur Schweizerischen ***YYY***:

Die Schweizerische ***YYY*** war ab ***Jahr*** eine selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts (siehe dazu insbesondere ***aaa***). Im Jahr ***Jahr*** wurde die Schweizerische ***YYY*** in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft mit dem Bund als einzigm Aktionär umgewandelt (siehe dazu insbesondere ***bbb***).

Zur schweizerischen ***XXX Pensionskasse***:

Die schweizerische ***XXX Pensionskasse*** ist eine Stiftung, die – basierend auf (ua) den einschlägigen Bestimmungen des schweizerischen Zivilrechts – mit Stiftungsurkunde vom ***tt.mm.jjjj*** errichtet und am ***tt.mm.jjjj*** in das Handelsregister eingetragen wurde.

Der Inhalt der Stiftungsurkunde in der Fassung vom ***tt.mm.jjjj***, welche die Stiftungsurkunde in der Fassung vom ***tt.mm.jjjj*** ersetzte, lautet auszugsweise wie folgt:

„Art. 1

Stifterin, Name und Sitz

*1 Unter der Bezeichnung „***XXX Pensionskasse*** (...)“ (Stiftung genannt) errichtet die Schweizerische ***YYY*** (Stifterin genannt) eine Stiftung nach Art. 80 ff. ZGB, Art. 331 OR, Art. 48 Abs. 2 und Art. 49 Abs. 2 BVG.*

*2 Die Stiftung hat ihren Sitz in ***Kanton***. Der Stiftungsrat kann den Sitz mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde an einen anderen Ort in der Schweiz verlegen.*

Art. 2

Zweck

Die Stiftung bezweckt die Durchführung der obligatorischen und weitergehenden beruflichen Vorsorge für die Arbeitnehmenden der Stifterin, von angeschlossenen Organisationen und Unternehmen, und für deren Angehörige und Hinterlassenen, gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Tod und Invalidität.

Art. 3

Erreichung des Stiftungszweckes

1 Die Stiftung schliesst mit jedem Arbeitgeber eine schriftliche Anschlussvereinbarung ab, welche der Aufsichtsbehörde zur Kenntnis zu bringen ist.

2 Die Stiftung erlässt die für die Durchführung der beruflichen Vorsorge notwendigen Reglemente, welche der Aufsichtsbehörde zur Kenntnis zu geben sind, über

*a die Leistungen,
b die Organisation,
c die Verwaltung und Finanzierung,
d die Kontrolle, und
e das Verhältnis zu den Arbeitgebern, zu den versicherten Personen und zu den Anspruchsberechtigten.*

3 Zur Erreichung ihres Zweckes kann die Stiftung Versicherungsverträge abschliessen oder in bestehende Verträge eintreten, wobei sie selbst Versicherungsnehmerin und Begünstigte sein muss.

Art. 4

1 Die Stifterin widmet der Stiftung bei Errichtung ein Kapital von CHF 10'000.00 (Franken zehntausend).

2 Das Stiftungsvermögen wird durch das einzubringende Deckungskapital, Arbeitnehmenden- und Arbeitgeberbeiträge, freiwillige Zuwendungen der Arbeitgeber und Dritter sowie durch allfällige Überschüsse aus Versicherungsverträgen und durch die Erträge des Stiftungsvermögens geäufnet.

3 Das Stiftungsvermögen ist unter Beachtung der bundesrechtlichen Anlagevorschriften nach anerkannten Grundsätzen zu verwalten.

4 Die Beiträge der Arbeitgeber können aus Beitragsreserven erbracht werden, sofern sie auf den Namen des Arbeitgebers geäufnet und gesondert ausgewiesen sind.

5 Aus dem Stiftungsvermögen dürfen ausser zu Vorsorgezwecken keine Leistungen entrichtet werden, zu denen die Arbeitgeber rechtlich verpflichtet sind oder die sie als Entgelt für geleistete Dienste üblicherweise entrichten (z.B. Teuerungs-, Familien- und Kinderzulagen, Gratifikationen, usw.).“

Die übrigen Bestimmungen der Stiftungsurkunde betreffen den Stiftungsrat als oberstes Organ der Stiftung (Art 5), die Kontrolle (Art 6) sowie die Rechtsnachfolge, Auflösung und Liquidation der Stiftung (Art 7).

Außer der Altersrente aus der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung und der Altersrente aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** erzielte der Bf in den Streitjahren keine weiteren Einkünfte.

2. Beweiswürdigung:

Die getroffenen Feststellungen sind unstrittig sowie durch die im Akt einliegenden Unterlagen (insbesondere ZMR-Auszug, Handelsregisterauszug, Rentenbescheinigungen, Bestätigungsschreiben der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** vom 24.9.2021, Stiftungsurkunde) belegt.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung):

Strittig ist, ob der Republik Österreich oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft das Besteuerungsrecht im Hinblick auf die vom Bf aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** bezogene Altersrente zusteht.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten insofern eine Schrankenwirkung, 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 zB VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042; VwGH 10.5.2021, Ra 2020/15/0111).

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.

Der Bf hatte im Jahr 2019 einen österreichischen Wohnsitz, er war somit im Jahr 2019 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Österreich erhebt daher nach seinem innerstaatlichen Steuerrecht den Besteuerungsanspruch im Hinblick auf die in Rede stehende Altersrente aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse***, die den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988) zuzuordnen ist.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl 64/1975, in der Folge DBA Schweiz) lautet in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung BGBl III 169/2012 auszugsweise wie folgt:

„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 entschieden, in dem sie errichtet ist.*

(...)

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.*
- 3. (...)“*

Art 18 DBA Schweiz regelt die Zuteilung des Besteuerungsrechtes für „Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen“. Werden demnach einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Arbeit gezahlt, dürfen

diese – vorbehaltlich des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz – nur im Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsbeziehers besteuert werden (Ansässigkeitsprinzip).

Pensionen aus schweizerischen Pensionskassen fallen demnach grundsätzlich unter Art 18 DBA Schweiz und unterliegen diesfalls in den Händen eines in Österreich ansässigen Pensionsempfängers der österreichischen Besteuerung. Nur soweit derartige Ruhegehälter unter Art 19 DBA Schweiz fallen, ist die Besteuerung der Schweiz vorbehalten (Kassenstaatsprinzip) und trifft Österreich als Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsbeziehers eine Steuerfreistellungsverpflichtung (unter Progressionsvorbehalt). Diese gründet sich auf Art 23 Abs 1 DBA Schweiz, obgleich für Art 19 DBA Schweiz an sich das Anrechnungssystem des Art 23 Abs 2 DBA Schweiz gilt. Die von Art 19 DBA Schweiz erfassten Ruhegehälter sind indessen aus dem Anrechnungssystem des Art 23 Abs 2 DBA Schweiz herausgelöst worden (vgl dazu *Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82* [Stand 1.1.2016, rdb.at]; siehe auch BFG 4.2.2019, RV/1100241/2017; BFG 7.3.2019, RV/1100564/2016).

Art 19 Abs 1 Satz 1 DBA Schweiz bezieht sich auf „*Ruhegehälter, die ein Vertragstaat für ihm erbrachte (...) Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt*“. Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA Schweiz legt weiters fest: „*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*.“ Der letztgenannte Passus stellt eine generelle Erweiterung des Prinzips des Art 19 Abs 1 Satz 1 DBA Schweiz in dem Sinne dar, dass die für den „*Vertragstaat*“ getroffene Regelung auch für alle seine öffentlich-rechtlichen Körperschaften gilt (vgl *Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82* [Stand 1.1.2016, rdb.at]; siehe auch BFG 4.2.2019, RV/1100241/2017; BFG 7.3.2019, RV/1100564/2016).

Der Tatbestand des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz ist demnach im Hinblick auf Ruhegehälter nur dann erfüllt, wenn

1. die früheren Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen einem Vertragstaat (bzw einem Land, einem Kanton, einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts) erbracht wurden, und
2. die Zahler der Ruhegehälter eben diesem Kreis zugehören (vgl *Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82* [Stand 1.1.2016, rdb.at]; siehe auch BFG 4.2.2019, RV/1100241/2017; BFG 7.3.2019, RV/1100564/2016).

Gegenständlich war der Bf vor seiner Pensionierung bei der Schweizerischen ***YYY*** als Busfahrer beschäftigt. Er erbrachte damit im Sinne des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz seine Arbeitsleistungen – unstrittig – einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Dies alleine reicht jedoch nicht aus, um die Altersrente aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse***, die der Bf aufgrund seiner früheren Tätigkeit für die Schweizerische ***YYY*** bezieht, unter

Art 19 Abs 1 DBA Schweiz zu subsumieren. Der Tatbestand des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz ist vielmehr nur dann erfüllt, wenn die schweizerische ***XXX Pensionskasse*** dem Kreis der dort genannten öffentlich-rechtlichen Zahler von Ruhegehältern zugehört. Ob es sich bei der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, ist gemäß Art 19 Abs 2 DBA Schweiz nach schweizerischen Gesetzen zu entscheiden.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die schweizerische ***XXX Pensionskasse*** nicht etwa mittels staatlichen Hoheitsaktes (Gesetz, Verordnung etc) errichtet wurde. Es handelt sich dabei um eine Stiftung, die mit Stiftungsurkunde vom ***tt.mm.jjjj*** errichtet und am ***tt.mm.jjjj*** in das Handelsregister eingetragen wurde.

In Art 1 der Stiftungsurkunde wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es sich bei der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** um „*eine Stiftung nach Art. 80 ff. ZGB, Art. 331 OR, Art. 48 Abs. 2 und Art. 49 Abs. 2 BVG*“ handelt.

Im verwiesenen Art 48 Abs 2 des schweizerischen Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) heißt es in diesem Zusammenhang: „*Registrierte Vorsorgeeinrichtungen müssen die Rechtsform einer Stiftung haben oder eine Einrichtung des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit sein.*“ Gegenständlich hat man sich im Hinblick auf die schweizerische ***XXX Pensionskasse*** gerade nicht für die Schaffung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit, sondern für die Rechtsform der Stiftung entschieden.

Durch den Verweis des Art 1 der Stiftungsurkunde auf Art 80 ff des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB), die Regelungen ua zur Errichtung und zur Organisation von Stiftungen enthalten, sowie auf die einschlägigen Bestimmungen des schweizerischen Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR) wird deutlich zum Ausdruck gebracht, dass es sich bei der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** um eine privatrechtliche Stiftung nach den Vorschriften des schweizerischen Zivilrechts handelt.

Bestätigt wird dies durch die Ausführungen auf der Homepage der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** (***www***, abgerufen am 15.9.2022), wo es wie folgt heißt: „*Die ***XXX Pensionskasse*** ist eine privatrechtliche Gemeinschaftsstiftung mit Sitz in ***Kanton***.*“

Auf der Grundlage der zitierten schweizerischen Gesetze gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass es sich bei der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** um eine privatrechtliche Stiftung und somit nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt.

Wenn die schweizerische ***XXX Pensionskasse*** in ihrem aktenkundigen Schreiben vom 24.9.2021 ausführt, der Bf beziehe die in Rede stehende Altersrente aus seinem „früheren

öffentlicht-rechtlichen Arbeitsverhältnis“, so spricht sie damit augenscheinlich den Umstand an, dass der Bf vor seiner Pensionierung bei der Schweizerischen ***YYY***, bei der es sich – unstrittig – um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, beschäftigt war. Den Umstand, dass der Bf die in Rede stehende Altersrente von ihr als privatrechtlicher, ins Handelsregister eingetragener Stiftung bezieht, lässt sie jedoch unerwähnt.

Da die schweizerische ***XXX Pensionskasse*** als privatrechtliche Stiftung nicht dem in Art 19 Abs 1 DBA Schweiz umschriebenen Kreis der öffentlich-rechtlichen Zahler von Ruhegehältern zugehört, ist der Tatbestand des Art 19 Abs 1 DBA Schweiz nicht erfüllt und gelangt das Kassenstaatsprinzip nicht zur Anwendung. Einschlägig ist Art 18 DBA Schweiz, der für Ruhegehälter, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsbeziehers, im gegenständlichen Fall somit Österreich zuweist. Der Methodenartikel (Art 23 DBA Schweiz) gelangt diesfalls nicht zur Anwendung.

Zum Ersuchen der steuerlichen Vertreterin des Bf, für den Fall, dass die in Rede stehenden Pensionsbezüge in Österreich nicht unter Progressionsvorbehalt freigestellt werden sollten, ein internationales Verständigungsverfahren einzuleiten (siehe Vorlageantrag), ist auf Art 25 DBA Schweiz zu verweisen, dessen Abs 1 wie folgt lautet:

„Ist eine in einem Vertragstaat ansässige Person der Auffassung, daß die Maßnahmen eines Vertragstaates oder beider Vertragstaaten für sie zu einer Besteuerung geführt haben oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach innerstaatlichem Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragstaates unterbreiten, in dem sie ansässig ist.“

Im innerstaatlichen Recht ist § 61 Abs 4 Z 7 BAO einschlägig, wonach das Finanzamt für Großbetriebe für „*die Führung eines von einem Abgabepflichtigen angeregten Verständigungsverfahrens*“ zuständig ist (siehe dazu auch die Info des BMF vom 5.5.2022, 2022-0.300.851, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen, dem EU-Schiedsübereinkommen und dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz).

Zum Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 EStG 1988:

Im angefochtenen Bescheid wurde der Verkehrsabsetzbetrag in Höhe von 400,00 Euro steuermindernd berücksichtigt. Dazu ist zu bemerken, dass der Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 5 EStG 1988 nur bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis zusteht (siehe dazu etwa auch VwGH 21.12.2011, 2008/13/0235). Da der Bf im Streitjahr keine Einkünfte aus einem bestehenden Dienstverhältnis, sondern ausschließlich Pensionseinkünfte erzielte, steht der Verkehrsabsetzbetrag nicht zu.

Zum Pensionistenabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 6 EStG 1988:

Die steuerliche Vertreterin des Bf ersuchte in ihrem an das erkennende Gericht gerichteten E-Mail vom 29.8.2022 darum, anstelle des Verkehrsabsetzbetrages den Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen, da dieser auch bei Bezügen aus dem Ausland zustehe. Dazu ist Folgendes zu bemerken: Gemäß § 33 Abs 6 EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen ein Pensionistenabsetzbetrag zu, wenn ihm die Absetzbeträge nach § 33 Abs 5 EStG 1988 (Verkehrsabsetzbetrag, Pendlereuro) nicht zustehen und er Bezüge oder Vorteile für frühere Dienstverhältnisse im Sinne des § 25 Abs 1 Z 1 oder Z 2 EStG 1988 oder Pensionen und gleichartige Bezüge im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 EStG 1988 oder Ruhe-(Versorgungs)Bezüge im Sinne des § 25 Abs 1 Z 4 bis Z 5 EStG 1988 erhält. Die ausländischen Pensionseinkünfte des Bf (Altersrente aus der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung, Altersrente aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse***) vermitteln demnach als Einkünfte im Sinne des § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 bzw § 25 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 zwar grundsätzlich den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag. § 33 Abs 6 EStG 1988 sieht jedoch (in der für den Beschwerdefall maßgeblichen Fassung vor BGBI I 10/2022) eine Einschleifregelung für den Pensionistenabsetzbetrag vor, wonach sich dieser „gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 17 000 Euro und 25 000 Euro auf Null“ vermindert (Z 3 leg cit). Im Falle des erhöhten Pensionistenabsetzbetrages liegt der Einschleifbereich zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930,00 Euro und 25.000,00 Euro (Z 2 leg cit). Da die zu versteuernden laufenden Pensionseinkünfte des Bf deutlich höher als 25.000,00 Euro sind (sie belaufen sich auf mehr als 50.000,00 Euro), beträgt der Pensionistenabsetzbetrag 0,00 Euro. Er entfaltet daher keine steuerlichen Auswirkungen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die in § 33 Abs 6 EStG 1988 enthaltene Wortfolge „zu versteuernde laufende Pensionseinkünfte“ auch kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens befreite ausländische Pensionsbezüge umfasst (vgl VwGH 20.12.2016, Ro 2015/15/0010). Selbst wenn es sich also bei der vom Bf aus der schweizerischen ***XXX Pensionskasse*** bezogenen Altersrente um einen kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens befreiten ausländischen Pensionsbezug handeln würde (was nach den obigen Ausführungen nicht der Fall ist), würde dies im Hinblick auf den Pensionistenabsetzbetrag zu keinem anderslautenden Ergebnis führen.

Zum Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs 3 EStG 1988:

Im angefochtenen Bescheid wurde das Werbungskostenpauschale in Höhe von 132,00 Euro einkünftemindernd berücksichtigt (gesondert ausgewiesen). Diesbezüglich ergibt sich aus § 16 Abs 3 Satz 1 EStG 1988, dass für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132,00 Euro jährlich abzusetzen ist. Nach Satz 2 leg cit gilt dies jedoch nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 EStG 1988) begründen (vgl auch Zorn in Doralt et al, EStG^{21a} § 16 Rz 217, wonach das Werbungskostenpauschale nur aktiven Arbeitnehmern

zusteht). Gegenständlich bezog der Bf ausschließlich solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die – dem Grunde nach – den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag begründen (siehe oben). Damit ist das Werbungskostenpauschale aber nicht zu berücksichtigen.

Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Ist die Rechtslage nach den in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig, dann liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG vor, und zwar selbst dann nicht, wenn zu einer dieser anzuwendenden Normen noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist (vgl VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006, unter Hinweis auf Vorjudikatur).

Die vorliegende Entscheidung stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen des DBA Schweiz und des EStG 1988 sowie auf die oben zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 20. September 2022