

35. Jahrgang / Dezember 2025 / Nr. 12

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Linde
www.lindeverlag.at

Gamze Nur Güven / Niklas Kaiser / Ann-Catherine Pointecker /
Natalia Nelly Stöckl / Michael Wernberger

Betriebsstättenbegründung durch Shared Office
Creation of a Permanent Establishment Through Shared Office

Jürgen Romstorfer
Besteuerung von Schweizer AHV-Renten
Taxation of Swiss Pension Payments

Michael Lang
Art 19 Abs 2 OECD-MA und Rechtsnachfolge
Art 19 Para 2 OECD MC and Legal Succession

Nikolaus Zorn
Verdrängungswirkung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten
Disapplication of the Fundamental Freedoms Under EU Law

Georg Kofler / Katharina Pabel
Art 14 EMRK und steuerliche Inländerdiskriminierung
Art 14 ECHR and Reverse Tax Discrimination

News aus der EU, Rechtsprechung
EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Art 19 Abs 2 OECD-MA und Rechtsnachfolge

ART 19 PARA 2 OECD MC AND LEGAL SUCCESSION

The Austrian Supreme Administrative Court (VwGH) had to deal with a pension paid to a widow of a former employee of a Swiss public-law entity and concluded that the pension is covered under Art 19 of the Austrian – Swiss tax treaty. *Michael Lang* critically analyzes this decision. He points out that the view taken by the court leads to new interpretation questions which are difficult to solve.

I. Die fehlende Kundmachung der zwischen dem BMF und der Eidgenössischen Steuerverwaltung erfolgten Verständigung

Das BFG hatte in den letzten Jahren wiederholt Fälle zu beurteilen, in denen es um die Anwendung des Art 19 DBA Schweiz auf Pensionen von früheren öffentlich Bediensteten und deren Hinterbliebenen ging.¹⁾ Mittlerweile liegen dazu auch vom 7. 10. 2025 datierende Entscheidungen des VwGH vor.²⁾ In diesem Beitrag sollen die Einkünfte von Personen im Mittelpunkt stehen, die aufgrund von Dienst- oder Arbeitsleistungen, die ihre verstorbenen Ehepartner an eine schweizerische juristische Person des öffentlichen Rechts erbracht haben, nun selbst aus der Schweiz eine AHV-Rente beziehen. Der VwGH verwies im maßgebenden Erkenntnis allerdings auf seine Entscheidung zu Pensionen, die an frühere öffentlich Bedienstete gezahlt werden,³⁾ und die aus diesem Grund nicht völlig ausgeklammert werden kann.⁴⁾

Das Finanzamt ging davon aus, dass Österreich nach Art 21 DBA Schweiz zur Besteuerung von Pensionen ehemaliger öffentlich Bediensteter berechtigt ist, und berief sich dabei auf eine informelle Vereinbarung zwischen dem BMF und der Eidgenössischen Steuerverwaltung. Das BMF hatte zuvor in EAS-Rechtsauskünften die Anwendung des Art 19 DBA Schweiz vertreten. Die neue Rechtsauffassung fand in der Findok in einer als „Disclaimer“ zu diesen EAS-Rechtsauskünften des BMF gemachten Anmerkung mit folgendem Wortlaut ihren Niederschlag:⁵⁾

„Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sind übereingekommen, dass im Falle von AHV-Renten, die an ehemals öffentlich Bedienstete gezahlt werden, Art 21 DBA CH anzuwenden ist.“

Dabei stellte sich zunächst die Frage, ob der „Disclaimer“ eine rechtliche Bindung auslöst: Eine Verordnung des BMF müsste zwar im BGBl kundgemacht werden.⁶⁾ Der VfGH vertritt jedoch die Auffassung, dass auch Gerichte gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen gemäß Art 139 B-VG und diesen nach Art 139a B-VG gleichgestellte generelle Normen anwenden müssen und diese, wenn sie Bedenken gegen ihre rechtmäßige Kundmachung haben, vor dem VfGH anzufechten haben.⁷⁾ Bis zur Aufhebung durch den

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU.

1) Dazu näher Lang, Austria: Pension of Public Employees and of Their Dependents Under the DTC Austria-Switzerland in Recent Case Law, in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024 (2025) 307 (307 ff).

2) VwGH 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021; 7. 10. 2025, Ro 2023/215/0023.

3) Die Pensionen der Hinterbliebenen sind Gegenstand des Erkenntnisses vom 7. 10. 2025, Ro 2023/15/0023, der VwGH verweist dabei auf sein Erkenntnis vom 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021.

4) Ausführlich dazu Romstorfer, VwGH klärt Frage der Besteuerung von Schweizer AHV-Renten aus früherer unselbständiger Tätigkeit im öffentlichen Dienst, SWI 2025, 687 (687 ff).

5) Vgl die Nachweise bei Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566 (567, FN 5).

6) § 4 Abs 1 Z 2 BGBIG.

7) VfSlg 20.182/2017.

VfGH sind sie für jedermann verbindlich.⁸⁾ Bei einer solchen zwar rechtswidrig, aber dennoch „gehörig kundgemachten“ generellen Norm handelt es sich um „eine für einen unbestimmten, externen Adressatenkreis verbindliche Anordnung von Staatsorganen, die vom Gericht gemäß Art 89 B-VG anzuwenden ist.“⁹⁾ Sie liegt dann vor, „wenn eine solche Norm ausreichend allgemein kundgemacht wurde, wenn auch nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise. Dies bedeutet, dass jeglicher Akt von staatlichen Organen, der einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweist und – in einer zumindest den Adressaten zugänglichen Form – allgemein kundgemacht worden ist, als generelle Norm anzuwenden und gegebenenfalls von den Gerichten gemäß Art 139 ff. B-VG vor dem Verfassungsgerichtshof anzufechten ist.“¹⁰⁾ Dabei müssen Rechtsverordnungen, „um rechtliche Existenz zu erlangen, jedenfalls ein Mindestmaß an Publizität erlangen.“¹¹⁾ Im Erkenntnis VfSlg 19.230/2010 ging der VfGH davon aus, dass auch eine Geschäftseinteilung der Disziplinarkommission des BMI Eingang in die Rechtsordnung gefunden hat: „[S]o scheint sie insbesondere durch die Weiterleitung an die Dienststellen, die Zentralaussschüsse der Personalvertretung und die Mitglieder der Disziplinarkommission sowie durch ihre Einsehbarkeit im Intranet ein gewisses Mindestmaß an Publizität erlangt zu haben [...]“

Der VwGH wertete den in der Findok angebrachten „Disclaimer“ trotz der dadurch erlangten Publizität nicht als Rechtsverordnung: „Soweit die Revision in diesem Zusammenhang die in Form eines ‚Disclaimers‘ veröffentlichte EAS-Auskunft vom 8. November 2021 anspricht, ist darauf zu verweisen, dass EAS-Auskünfte[...] nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002).“ Da EAS-Rechtsauskünfte keinen Anspruch auf Verbindlichkeit erheben, ging der VwGH offenbar davon aus, dass dies auch für EAS-Rechtsauskünfte relativierende „Disclaimer“ gilt.¹²⁾ Es fehlte die – neben der Publizität ebenso erforderliche – normative Wirkung.

Über die zunächst informell zwischen den obersten Behörden erzielte Verständigung wurde dann am 7. 4. 2022 eine Konsultationsvereinbarung unterzeichnet, die mit dem vom 8. 4. 2022 datierenden Erlass des BMF am 11. 4. 2022 in der Findok veröffentlicht wurde. Die Intention des BMF, auf diese Weise Verbindlichkeit herzustellen, ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zu leugnen.¹³⁾ Die amtliche Verlautbarung enthält nämlich folgenden Satz:¹⁴⁾ „Diese Vereinbarung tritt am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft und ist auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden.“ Das Erkenntnis des BFG, das Gegenstand der VwGH-Entscheidung zu Ro 2022/15/0021 war, stammte aber schon vom 14. 3. 2022, sodass sich der VwGH mit diesem Erlass nicht näher zu beschäftigen brauchte. Sonst hätte er wohl die Konsultationsvereinbarung als nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise kundgemachte Verordnung beim VfGH nach Art 139 B-VG anfechten müssen.¹⁵⁾

Für die zu Ro 2023/15/0023 ergangene Entscheidung des VwGH könnte dieses Argument nicht mehr geltend gemacht werden: Das zugrunde liegende Erkenntnis des BFG datiert vom 12. 7. 2023. Die Konsultationsvereinbarung war damals bereits mehr als ein Jahr veröffentlicht. Der VwGH hat sie dennoch ignoriert und kein Verordnungsprüfungsverfahren beim VfGH eingeleitet. In diesem Verfahren ging es allerdings um die Bezüge einer Witwe, die die Pension nach ihrem verstorbenen Ehegatten – einem öffentlich Be-

⁸⁾ VfSlg 20.182/2017.

⁹⁾ VfSlg 20.182/2017.

¹⁰⁾ VfSlg 20.182/2017.

¹¹⁾ VfSlg 20.182/2017 mwN.

¹²⁾ Vgl zu derartigen Überlegungen bereits Romstorfer, SWI 2023, 566 (575 f).

¹³⁾ So schon Lang in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024, 307 (316).

¹⁴⁾ Vgl auch VfSlg 13.331/1993; dazu auch Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht, in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 135 (157 ff).

¹⁵⁾ Lang in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024, 307 (315).

diensteten der Schweiz – bezogen hat. Für die Vorgangsweise des VwGH spricht daher, dass die Konsultationsvereinbarung den von ihm entschiedenen Fall gar nicht behandelt.¹⁶⁾ Die Vereinbarung sieht zwar die Anwendung des Art 21 DBA Schweiz auf „Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung“ vor. Sie hält dann aber fest, dass diese Einkünfte „so mit nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden [dürfen] und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war“. Dies lässt den Schluss zu, dass es der Konsultationsvereinbarung nur um den früher selbst tätigen Rentenempfänger geht, nicht aber um dessen Hinterbliebene, die in dessen Ansprüche eintreten.¹⁷⁾

II. Die Anwendung des Art 19 Abs 2 OECD-MA auf Hinterbliebenenpensionen

Der VwGH ordnete im Erkenntnis vom 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021, Pensionen früherer öffentlich Bediensteter Art 19 DBA Schweiz zu.¹⁸⁾ Er schloss sich somit dem BFG an und lehnte die in der Konsultationsvereinbarung vertretene Auffassung ab. Mit der Subsumtion unter Art 19 DBA Schweiz sind nach Auffassung des Höchstgerichts folgende Rechtsfolgen verbunden: „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 ([...]). 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.“

In der am selben Tag zu Ro 2023/15/0023 ergangenen Entscheidung hatte der VwGH zu beurteilen, ob Art 19 DBA Schweiz auch für die AHV-Renten anwendbar ist, die nicht von den früheren öffentlich Bediensteten, sondern von deren Hinterbliebenen bezogen werden. Der VwGH legte zunächst die gegen die Subsumtion unter diese Verteilungsnorm sprechenden Argumente dar: „Hierzu wurde im Schrifttum vertreten, dass – neben dem in der früheren österreichischen DBA-Praxis angewandten Art. 19 – auch Art. 18 DBA-Schweiz als mögliche Zuteilungsnorm in Betracht komme, weil der OECD-Musterkommentar Hinterbliebenenpensionen nur im Rahmen der Kommentierung des Art. 18 OECD-MA ausdrücklich anspreche und ‚im Kontext des Art. 19 Abs. 2 OECD-MA‘ zu dieser Frage schweige. Würde man zudem im Abkommenstext – was freilich nicht zwingend ist – Hinterbliebenenpensionen nicht den ‚Ruhegehältern‘, sondern den ‚ähnlichen Vergütungen‘ zuordnen, spräche auch dies für eine Anwendbarkeit des Art. 18 DBA-

¹⁶⁾ Dazu bereits Lang in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024, 307 (316).

¹⁷⁾ So bereits Lang in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024, 307 (316).

¹⁸⁾ Dazu Romstorfer, SWI 2025, 687 (687); vgl bereits Holzinger, Zorn und Lang, zitiert in Boms/Hubmann, SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 2023, 257 (258 f); Romstorfer, SWI 2023, 566 (577); Lang, Hinterbliebenenpensionen und Art 19 Abs 2 OECD-MA, SWI 2024, 98 (102).

Schweiz, weil ältere DBA (vor der 2005 erfolgten Änderung des OECD-MA) – wie im Revisionsfall das DBA-Schweiz – in Art. 18 von ‚Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen‘ sprechen, während sie in Art. 19 Abs. 2 nur die ‚Ruhegehälter‘ nennen. Ein solches Auslegungsergebnis könne auch teleologisch Sinn machen, wenn man sich die Rechtfertigung für das in Art. 19 OECD-MA verankerte Besteuerungsrecht des Kassenstaates in Erinnerung rufe: Der persönliche und sachliche Verantwortungszusammenhang bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben sei schon im Falle von Pensionen nicht mehr so eng wie bei Aktivbezügen. Wenn es aber gar nicht mehr um die Arbeitnehmenden selbst, sondern um deren Hinterbliebenen gehe, sei das Band zum Kassenstaat kaum mehr vorhanden (vgl. M Lang, SWI 2024, 98 ff, 101 f).“

Der VwGH entschied sich dennoch für die Anwendung des Art 19 DBA Schweiz auch auf die AHV-Rente der Witwe des früheren öffentlich Bediensteten:¹⁹⁾ „So hat das BFG bereits darauf hingewiesen, dass die Rechtsnachfolge der Witwe nichts daran ändert, dass die geleistete (Versorgungs-)Zahlung auf für vom verstorbenen Ehegatten für eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbrachte Dienste zurückgeht und der diesbezügliche Veranlassungszusammenhang sohin fortbesteht. [...] Das Band zum Kassenstaat sieht der Verwaltungsgerichtshof daher nach wie vor aufrecht und versteht die Witwenrente als eine abgewandelte (meist reduzierte) Form des ursprünglichen ‚Ruhegehalts‘ für frühere Dienstleistung (zur Weite des Begriffs Ruhegehalt vgl. Ismer/Ruß in Vogel/Lehner DBA⁷ Art. 18 Rz 17 unter Hinweis auf OECD-MK Art. 18 Rz 3). Sie unterliegt daher – so wie das ursprüngliche Ruhegehalt des Ehegatten selbst – weiterhin Art. 19 DBA-Schweiz; ein Wechsel der Zuteilungsnorm erfolgt nicht.“

III. Der für die Erfüllung der in Art 19 Abs 2 OECD-MA vorgesehenen Voraussetzungen maßgebende Steuerpflichtige: Rechtsvorgänger oder Rechtsnachfolger?

Auf dem Boden der vom VwGH vertretenen Rechtsauffassung bedarf es aber nun der Klärung, was es bedeutet, wenn die Witwenrente „– so wie das ursprüngliche Ruhegehalt des Ehegatten selbst – weiterhin Art. 19 DBA-Schweiz“ unterliegt. Genau genommen muss der Verstorbene gar kein Ruhegehalt bezogen haben. Verstirbt er – wie vermutlich sogar in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt – noch vor Pensionsantritt, war dies nie der Fall. Wenngleich zumindest Art 19 DBA Schweiz zwischen Vergütungen für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbrachten Dienst- und Arbeitsleistungen einerseits und Ruhegehältern für diese Dienste andererseits nicht differenziert,²⁰⁾ unterscheiden sich die Anwendungsvoraussetzungen der Art 19 Abs 1 und Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften:²¹⁾ Die Voraussetzung des Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA, wonach die natürliche Person nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um diese Dienste zu leisten, spielt in Art 19 Abs 2 OECD-MA keine Rolle. Während es nach Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA von Bedeutung sein kann, wo die Dienste ausgeübt wurden, ist dies für Art 19 Abs 2 OECD-MA irrelevant. Bei öffentlich Bediensteten kann daher mit ihrem Pensionsantritt das Besteuerungsrecht zwischen den Vertragsstaaten wechseln.

Klar ist, dass die vom verstorbenen Ehegatten erfüllte Anwendungsvoraussetzung des Art 19 DBA Schweiz, wonach er Dienste für eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbracht haben muss, nach Auffassung des VwGH nun auch für die Einkünfte der Witwe maßgebend ist.²²⁾ Naheliegend wäre daher, bei der abkommensrechtlichen Beurteilung ihrer Einkünfte auch alle anderen Tatbestandsmerkmale des Art 19 DBA Schweiz von ihrem Rechtsvorgänger abzuleiten. Entscheidend wäre dann, dass der ver-

¹⁹⁾ VwGH 7. 10. 2025, Ro 2023/15/0023.

²⁰⁾ Vgl aber Art 23 Abs 2 DBA Schweiz.

²¹⁾ Fassung seit dem OECD-MA 1977.

²²⁾ So auch EAS 103 vom 16. 3. 1992; EAS 1907 vom 7. 8. 2001.

storbene Ehegatte in Österreich oder in der Schweiz ansässig war und auf diese Weise seiner Witwe die auch für die Anwendung des Art 19 DBA Schweiz erforderliche persönliche Abkommensberechtigung vermittelt.²³⁾ Dies würde bedeuten: Die Witwe muss nicht unbedingt in einem der beiden Vertragsstaaten ansässig sein.²⁴⁾ Selbst wenn sie nur in einem Drittstaat ansässig wäre, könnte sie die aus Art 19 DBA Schweiz erwachsenden Abkommensvorteile in Anspruch nehmen.²⁵⁾

Es ist aber fraglich, ob der zu Ro 2023/15/0023 ergangenen Entscheidung des VwGH tatsächlich dieses Verständnis zugrunde liegt: Im Erkenntnis ist zwar davon die Rede, dass der frühere öffentlich Bedienstete in der Schweiz „tätig“ war, aber es spielte offenbar keine Rolle, ob er überhaupt in Österreich oder der Schweiz ansässig war und daher mit seinem Ruhegehalt von den Rechtsfolgen des Art 19 DBA Schweiz profitiert hätte, wenn er selbst noch in den Genuss einer Pension gelangt wäre. Hingegen ist in der Entscheidung ausdrücklich erwähnt, dass die Witwe in Österreich ansässig ist. Möglicherweise lässt dies darauf schließen, dass doch nicht die Ansässigkeit des verstorbenen Ehegatten für Zwecke der Anwendung des Art 19 DBA Schweiz nun für die Witwe maßgeblich ist, sondern die Witwe selbst in einem der beiden Staaten ansässig sein muss, um die Abkommensvorteile in Anspruch nehmen zu können. Dies hätte dann zur Folge, dass die seinerzeitige Ansässigkeit des früheren öffentlich Bediensteten für die Einkünfte seiner Witwe ganz ohne Bedeutung ist.

Wenn dies aber das Verständnis des VwGH ist, stellt sich generell die Frage, welche der Anwendungsvoraussetzungen der Art 19 Abs 2 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften in solchen Konstellationen der verstorbene frühere öffentlich Bedienstete und welche die Hinterbliebenen zu erfüllen haben.²⁶⁾ Nach Art 19 Abs 2 lit a OECD-MA darf nur der Kassenstaat – und zwar unabhängig davon, in welchem der beiden Vertragsstaaten der Steuerpflichtige ansässig ist – besteuern. Das Besteuerungsrecht wechselt aber nach Art 19 Abs 2 lit b OECD-MA zum anderen Staat, wenn der Steuerpflichtige dort ansässig ist und er zusätzlich auch noch Staatsangehöriger dieses Staates ist. Fällt die Ansässigkeit mit der Staatsangehörigkeit zusammen, überwiegt offenbar die Nahebeziehung des Steuerpflichtigen zu diesem Staat, sodass die Verbindung seiner Einkünfte zum Kassenstaat in den Hintergrund tritt. Kommt es für diese Zwecke auf die Ansässigkeit des *Rechtsnachfolgers* an, wäre nicht verständlich, dann auf die Staatsangehörigkeit des *Rechtsvorgängers* abzustellen. Vielmehr würde es Sinn machen, Ansässigkeit und Staatsangehörigkeit bei derselben Person festzumachen.²⁷⁾

Das BFG vertrat diese Auffassung in dem zu Art 19 DBA Deutschland ergangenen Erkenntnis vom 13. 10. 2025, RV/2100405/2021: Es ging um einen in Österreich ansässigen deutschen Staatsbürger, dessen Ex-Gattin früher für den öffentlichen Dienst in Deutschland tätig war. Ein Teil des von der Ex-Gattin aus dieser Tätigkeit erworbenen Rentenanspruchs wurde dem Steuerpflichtigen im Rahmen eines Versorgungsausgleichs übertragen. Die Begründung des BFG lautete wie folgt: „Die Zahlungen aus der VBL werden an den Bf für Dienste, die von seiner Ex-Gattin für die Bundesrepublik Deutschland,

²³⁾ Zur Ansässigkeit als Anwendungsvoraussetzung des Art 19 OECD-MA *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 19 Rz 19a.

²⁴⁾ Zu derartigen Überlegungen bereits *Lang*, SWI 2024, 98 (101).

²⁵⁾ Zu denken ist beispielsweise an eine Konstellation, in der der verstorbene öffentlich Bedienstete seine Dienste für die Schweizer juristische Person des öffentlichen Rechts zur Gänze oder zumindest teilweise in Österreich erbracht hat. Es handelt sich daher bei der von der Witwe ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich bezogenen Schweizer AHV-Pension um unter § 98 Z 4 TS 1 EStG fallende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt worden ist (zum Verhältnis zwischen dem Ausübungstatbestand und der Steuerpflicht aufgrund von Zahlungen aus öffentlichen Kassen VwGH 19. 3. 1997, 94/13/0220). Die Anwendung des Art 19 DBA Schweiz könnte diese Steuerpflicht unterdrücken.

²⁶⁾ Zu den sich auf Basis dieser Rechtsauffassung stellenden Auslegungsfragen bereits *Lang*, SWI 2024, 98 (100 f.).

²⁷⁾ Ähnlich auch schon *Dommes*, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 133 f.

einer Gebietskörperschaft oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistet wurden, gezahlt. Der Bf ist zwar in Österreich ansässig, aber kein österreichischer Staatsbürger. Das Besteuerungsrecht wird somit durch Art 19 Abs 2 DBA Deutschland zugewiesen.“ Auf die Staatsangehörigkeit der Ex-Gattin kam es nicht an.

Das BMF war hingegen bisher anderer Meinung: Es soll auf die Staatsangehörigkeit des *Rechtsvorgängers* ankommen.²⁸⁾ Jüngstes Beispiel dafür ist die EAS-Rechtsauskunft 3454 vom 10. 2. 2025: „Bei Pensionsbezügen nach den öffentlich-rechtlichen Ruhestandsbestimmungen des Bundes handelt es sich grundsätzlich um Ruhegehälter aus öffentlichen Kassen gemäß Art. 19 DBA Italien. Dies gilt auch für den Versorgungsgenuss, der einer in Italien ansässigen Witwe als Rechtsnachfolgerin nach dem Tod eines pensionsberechtigten Bundesbeamten zusteht. [...] Die gleichen Erwägungen gebieten, dass dann, wenn die in Italien ansässige Witwe (auch) die italienische Staatsbürgerschaft innehat, dem Artikel 19 Abs. 3 DBA Italien nicht jener Sinn beigemessen werden kann, dass ein nach dieser Abkommensbestimmung in Österreich zu besteuern des österreichisches Ruhegehalt nach Ableben des Ehemannes bei dessen Witwe nur wegen des Staatsbürgerschaftskriteriums nicht besteuert werden soll (so bereits EAS 438 im Verhältnis zu Großbritannien und EAS 3084 sowie BMF-010221/0538-IV/4/2012 im Verhältnis zu Deutschland). [...]“

Das BMF stellt auch dann auf den Rechtsvorgänger ab, wenn es darum geht, ob dessen Dienstleistungen „im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaates oder einer seiner Gebietskörperschaften“ erbracht wurden.²⁹⁾ Ist dies der Fall, ist aufgrund des Art 19 Abs 3 OECD-MA nicht mehr Art 19 Abs 2 OECD-MA, sondern Art 18 OECD-MA auf die Pension des Hinterbliebenen anzuwenden.³⁰⁾

War der verstorbene Arbeitnehmer sowohl für öffentliche als auch für private Arbeitgeber tätig, geht das BFG davon aus, dass seine bei den einzelnen Arbeitgebern verbrachten Zeiten beim Rechtsnachfolger für die Aufteilung zwischen Art 18 und Art 19 Abs 2 OECD-MA maßgebend sind.³¹⁾ Die für die unter Art 18 OECD-MA fallenden Einkünfte maßgebende Ansässigkeit orientiert sich dann aber vermutlich an jener des Rechtsnachfolgers.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Der VwGH ordnete im Erkenntnis vom 7. 10. 2025, Ro 2023/15/0023, die Pensionen von Hinterbliebenen, die ihren Grund in der Tätigkeit des verstorbenen Ehepartners bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts haben, Art 19 DBA Schweiz zu.³²⁾ Diese Entscheidung wirft neue Auslegungsfragen auf: Das Höchstgericht stellte in Hinblick auf die erbrachten Dienste auf die Verhältnisse des Rechtsvorgängers ab. Hingegen lässt die Entscheidung erkennen, dass es offenbar für die Beurteilung der Ansässigkeit auf den Hinterbliebenen ankommt. Der VwGH wird daher in Zukunft zu klären haben, welche der in Art 19 Abs 2 OECD-MA genannten anderen Voraussetzungen beim Rechtsvorgänger und welche beim Rechtsnachfolger zu prüfen sind. Naheliegend ist es, der vom BMF bisher abgelehnten, jüngst aber vom BFG vertretenen Auffassung zu folgen und zumindest im Hinblick auf die nach Art 19 Abs 2 lit b OECD-MA maßgebende Staatsangehörigkeit ebenfalls auf den Rechtsnachfolger abzustellen.

²⁸⁾ EAS 438 vom 4. 5. 1994; EAS 3084 vom 31. 7. 2009; EAS 3454 vom 10. 2. 2025; vgl auch Erlass des BMF vom 10. 10. 2012, Österreichisch-deutsche Konsultationsvereinbarung zu Hinterbliebenenpensionen, BMF-010221/0538-IV/4/2012; weiters Lang, SWI 2024, 98 (100 f).

²⁹⁾ Zu diesen Konstellationen auch schon Lang, SWI 2024, 98 (100).

³⁰⁾ EAS 710 vom 5. 9. 1995; Lang, SWI 2024, 98 (100).

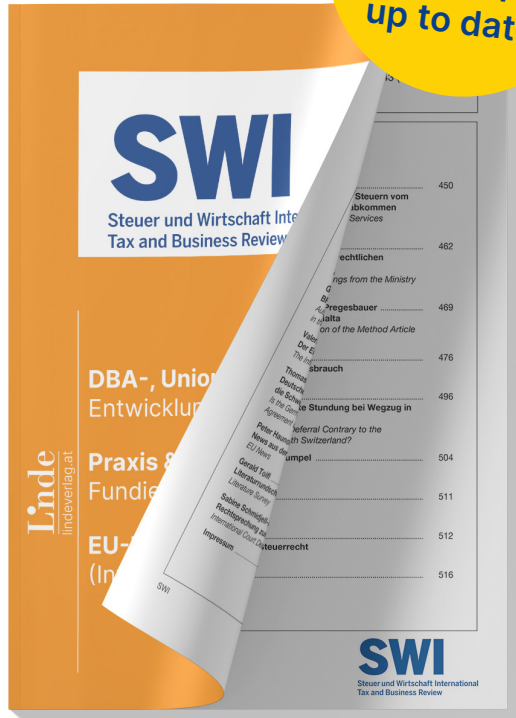
³¹⁾ BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019: Das BFG sprach hier von den „Versicherungszeiten“. Vgl weiters BFG 18. 12. 2023, RV/1100347/2022: Das BFG verwies dabei auf BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019, sprach dabei aber von der Aufteilung anhand der „Beitragszahlungen“.

³²⁾ Zur Gegenposition Lang, SWI 2024, 98 (101 f).

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



**Jetzt Abo 2026 bestellen und gratis
digital bis Jahresende lesen!**

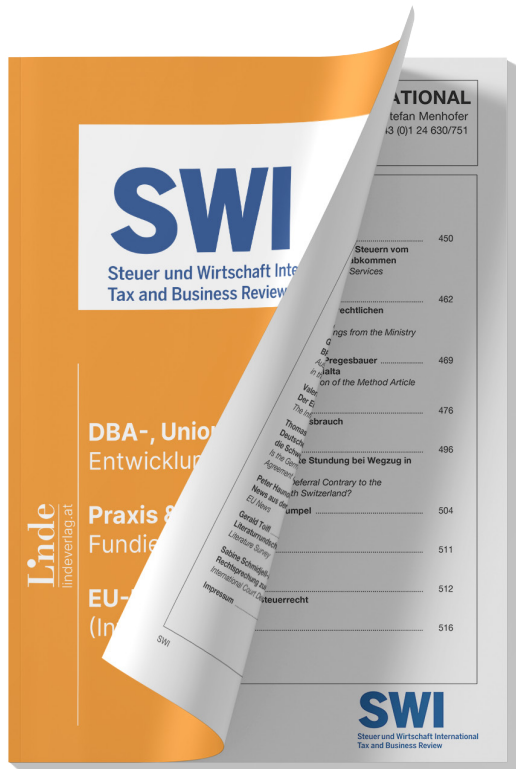
**Der Kompass
für internationale Steuerfragen**

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen

shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2026 + digital gratis bis Ende 2025

Bestellen unter:

fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-25 an.

Print & Digital: **€ 504,50**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi