

34. Jahrgang / März 2024 / Nr. 3

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Hinterbliebenenpensionen und Art 19 Abs 2 OECD-MA

Pensions Paid to Surviving Spouses of Former Employees

Bence Péter Komár / Severin Schragl

Anrechnung von japanischer Quellensteuer

Crediting of Japanese Withholding Tax

Karin Andorfer / Stefanie Miklos

Pillar II: Anforderungen an ein qualifiziertes CbCR

Pillar II: Requirements of a Qualified CbCR

Claus Staringer

BEFIT: Zukunft der Unternehmensbesteuerung?

BEFIT: Future of Corporate Taxation in Europe?

Daniel Bauer

Die „Finalität“ von Verlusten

The “Finality” of Losses

News aus der EU, Rechtsprechung

EU News, Court Decisions

Michael Lang*)

Hinterbliebenenpensionen und Art 19 Abs 2 OECD-MA

PENSIONS PAID TO SURVIVING SPOUSES OR CHILDREN OF FORMER EMPLOYEES AND ART 19 PARA 2 OECD MC

The Austrian Federal Fiscal Court had to deal with pensions in respect of services rendered to the Swiss government or Swiss cantons and concluded that these pensions are covered under Art 19 of the Austrian-Swiss tax treaty. The court extended this case law in recent judgments to widows of former employees of the government of Switzerland or its cantons. *Michael Lang* critically analyzes these decisions and comes to a different conclusion.

I. Die Entscheidungen des BFG

Das BFG hatte sich zuletzt mehrmals mit der abkommensrechtlichen Beurteilung von Ruhegehältern zu beschäftigten, die von Schweizer juristischen Personen des öffentlichen Rechts für frühere Dienst- oder Arbeitsleistungen ausgezahlt wurden.¹⁾ Es ging dabei jeweils insbesondere um Renten aus der Schweizer Alters- und Hinterbliebenenversicherung (AHV). Im dem Erkenntnis vom 14. 3. 2022 zugrunde liegenden Fall arbeitete die Bezieherin der Einkünfte von 2001 bis zu ihrer Pensionierung 2018 durchgehend im öffentlichen Dienst der Schweiz.²⁾ Das BFG erachtete – im Ergebnis völlig überzeugend³⁾ – Art 19 DBA Schweiz als anwendbar. In Österreich waren diese Einkünfte nach Art 23 Abs 1 DBA Schweiz unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.⁴⁾ Der Umstand, dass die Schweiz aufgrund fehlender nationaler Steuerpflicht von ihrem abkommensrechtlichen Besteuerungsrecht nicht Gebrauch machte und es dadurch zu doppelter Nichtbesteuerung kam, war irrelevant.⁵⁾ Genauso wenig war von Bedeutung, dass sich die beiden zuständigen Behörden darauf verständigten, nicht Art 19 Abs 1, sondern Art 21 DBA Schweiz anzuwenden.⁶⁾

In zwei am 12. 7. 2023 und am 18. 12. 2023 ergangenen Erkenntnissen des BFG ging es nicht um pensionierte öffentlich Bedienstete, sondern um deren Witwen:⁷⁾ Sie bezogen Witwenrenten, die ihnen aufgrund der öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisse der verstorbenen Ehegatten zustanden. Das BFG kam wiederum zum selben Ergebnis und verwies auf die frühere Entscheidung. Das Gericht vertrat – unter Verweis auf Literatur-

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Herrn Mag. Severin Schragl danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und kritische Anmerkungen.

1) BFG 14. 3. 2022, RV/1100284/2020; 12. 7. 2023, RV/1100132/2019; 18. 12. 2023, RV/1100347/2022; mit Verweis auf diese Entscheidungen auch BFG 19. 12. 2023, RV/1100028/2023; 19. 12. 2023, RV/1100180/2022; 19. 12. 2023, RV/1100230/2023.

2) BFG 14. 3. 2022, RV/1100284/2020.

3) So auch Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566 (577); Schragl, BFG: Konsultationsvereinbarung über Besteuerung von AHV-Renten im DBA Österreich-Schweiz entfaltet keine Wirkung, LexisNexis-Rechtsnews 34672 vom 30. 10. 2023; weiters Holzinger, Zorn und Lang in Borns/Hubmann, SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 2023, 257 (258 ff); anderer Ansicht Schmidjell-Dommes, BFG: Schweizerische AHV-Renten dürfen in Österreich nicht nach Art 21 DBA Schweiz besteuert werden, SWI 2022, 259 (263 ff); Schmidjell-Dommes in Borns/Hubmann, SWI 2023, 257 (259); weiters BFH 8. 12. 2010, I R 92/09, BStBl I 2011, 488 (488 ff), allerdings zu einer damals noch nicht obligatorischen beruflichen Vorsorgeverpflichtung; kritisch dazu Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 (Stand 1. 3. 2015) Art 18 Rz 24.

4) Zur Systematik des Methodenartikels des DBA Schweiz ausführlich Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich-Schweiz, SWI 2011, 192 (194 ff).

5) Ebenso Romstorfer, SWI 2023, 566 (571).

6) Näher Romstorfer, SWI 2023, 566 (571 ff); Schragl, LexisNexis-Rechtsnews 34672 vom 30. 10. 2023.

7) BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019; 18. 12. 2023, RV/1100347/2022.

stellen⁸⁾ – die Auffassung, dass vom Anwendungsbereich des Art 19 DBA Schweiz – genauso wie von jenem des Art 18 DBA Schweiz – nicht nur Vergütungen erfasst sind, die unmittelbar an ehemalige Arbeitnehmer fließen, sondern auch solche, die „von anderen Anspruchsberechtigten (zB Hinterbliebenen) vereinnahmt werden“.⁹⁾

II. Die Anwendbarkeit des Art 18 OECD-MA auf Hinterbliebenenpensionen für frühere unselbständige Arbeit nach Art 15 OECD-MA

Tatsächlich ist im Schrifttum und der österreichischen Verwaltungspraxis anerkannt, dass Pensionen, die Hinterbliebene aufgrund des früheren Dienstverhältnisses des verstorbenen Ehegatten oder Elternteils beziehen, unter Art 18 OECD-MA fallen.¹⁰⁾ In der EAS-Rechtsauskunft 3084 begründet dies das BMF mit dem „Grundkonzept des § 32 Z 2 EStG“, wonach nachträgliche Einkünfte beim Rechtsnachfolger unter der Einkunftsart zu erfassen sind, die für den Rechtsvorgänger maßgebend gewesen wäre.¹¹⁾ In der Entscheidung des UFS, auf die sich das BMF dabei berief, ging es um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt, ohne jeden DBA-Bezug.¹²⁾ Die Argumentation ist daher auch nicht überzeugend: Die maßgebende Verteilungsnorm bestimmt sich nicht nach nationalem Steuerrecht. Sonst sind Qualifikationskonflikte vorprogrammiert. Dementsprechend betont auch die Auslegungsregel des Art 3 Abs 2 OECD-MA – richtig verstanden – den Vorrang einer Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens.¹³⁾

Im Ergebnis gibt es aber gute Gründe, Art 18 OECD-MA auch auf Pensionen von Hinterbliebenen anzuwenden: Schon im OECD-Kommentar zu Art 18 OECD-MA 1963 fand sich die Erläuterung, dass dieser Artikel auch Witwen- und Waisenpensionen umfasst.¹⁴⁾ Sprachlich leicht modifiziert ist diese Aussage nun in Tz 3 OECD-MK zu Art 18 OECD-MA enthalten: „Die Zahlungen, die unter den Artikel fallen, umfassen nicht nur Ruhegehälter, die unmittelbar an frühere Arbeitnehmer geleistet werden, sondern auch Zahlungen an andere Begünstigte (z.B. überlebende Ehegatten, Lebensgefährten und Kinder der Arbeitnehmer) [...]“. Der Wortlaut des Art 18 OECD-MA trägt diese Deutung, die ihm der OECD-Kommentar gibt. Denn es ist von „Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden“, die Rede. Nicht explizit gefordert ist, dass die Vergütung für eine frühere unselbständige Arbeit jener Person gezahlt wird, die sie erhält.¹⁵⁾

Art 18 OECD-MA erfasst „Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen“. Im Schrifttum wird häufig betont, dass es sich bei den Hinterbliebenenpensionen nicht um Ruhegehälter, sondern um „ähnliche Vergütungen“ handelt.¹⁶⁾ Würde Art 18 OECD-MA nur von Ruhe-

⁸⁾ BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019; Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) Art 18 Rz 690; Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 18 Rz 26 f.

⁹⁾ So ausdrücklich BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019.

¹⁰⁾ Vgl zB EAS 710 vom 5. 9. 1995 zum DBA Australien; Toifl, Pensionen im DBA-Recht, in Gassner/Lang/Lechner, Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 287 (297); Dommes, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 42; vgl auch Kemmeren, Pensions (Art 18 OECD Model Convention), in Lang, Source versus Residence (2008) 253 (264).

¹¹⁾ EAS 3084 vom 31. 7. 2009, allerdings zu Art 19 Abs 2 DBA Deutschland.

¹²⁾ UFS 4. 12. 2006, RV/0842-W/06.

¹³⁾ Ausführlich zuletzt Lang, Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones, BIT 2020, 660 (660 ff).

¹⁴⁾ Vgl zu den Vorarbeiten zunächst OEEC, Working Party 10 of the Fiscal Committee, Memorandum relating to the Second Report on the taxation of profits or remuneration in respect of dependent and independent personal services, TDF/FC/35 (26. 4. 1958) 39; in weiterer Folge OEEC, Fiscal Committee – Taxation of profits or remuneration of dependent and independent personal services (Note by the Secretary), FC (58) 7 (20. 11. 1958) 7: „The provision is intended to cover widows' or orphans' pensions as well.“

¹⁵⁾ So auch Ismer/Ruß in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 18 Rz 17.

¹⁶⁾ Toifl in Gassner/Lang/Lechner, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 297; Dommes, Pensionen, 42; Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung³ (2015) Art 18 OECD-MA Rz 30; Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 18 Rz 19.

gehältern sprechen, wäre es offenbar viel schwieriger, auch die Pensionen unter diese Verteilungsnorm zu subsumieren, die von überlebenden Ehegatten, Lebensgefährten oder Kindern des verstorbenen Arbeitnehmers aufgrund dessen früherer unselbständiger Arbeit bezogen werden.

III. Die Anwendbarkeit des Art 19 Abs 2 OECD-MA auf Hinterbliebenenpensionen für früher geleistete Dienste nach Art 19 Abs 1 OECD-MA?

Die zu Art 18 OECD-MA entwickelte Auffassung wird von der Fachliteratur und der Verwaltungspraxis auch zu Art 19 Abs 2 OECD-MA vertreten. Dementsprechend werden Pensionen, die den Hinterbliebenen für Dienste gezahlt werden, die vom verstorbenen Arbeitnehmer einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften geleistet wurden, unter Art 19 Abs 2 OECD-MA subsumiert.¹⁷⁾

Die Hinterbliebenen brauchen dabei nicht auch selbst in einem Dienstverhältnis zur öffentlichen Hand stehen.¹⁸⁾ Es reicht aus, dass der verstorbene Arbeitnehmer Dienste gegenüber einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften geleistet hat. Diese bei ihm bestehende Voraussetzung des Art 19 Abs 2 OECD-MA stellt sicher, dass auch die Einkünfte des Hinterbliebenen unter diese Verteilungsnorm fallen.

Das schon erwähnte BFG-Erkenntnis vom 12. 7. 2023 zeigt, dass dies auch für die Aufteilung der Vergütungen auf Art 18 und Art 19 Abs 2 OECD-MA gilt:¹⁹⁾ In dem Fall, den das BFG zu entscheiden hatte, war der verstorbene Arbeitnehmer für öffentliche und private Arbeitgeber tätig. Das BFG erachtete die Aufteilung des Ruhegehalts anhand der Versicherungszeiten bei den einzelnen Arbeitgebern als zutreffend.²⁰⁾ Damit wurde ein weiteres Kriterium, das für die anteilige Zuordnung der Pension unter Art 19 Abs 2 OECD-MA beim verstorbenen Arbeitnehmer maßgebend gewesen wäre, auch für die abkommensrechtliche Beurteilung der Witwenpension maßgebend.

Gleiches gilt für Art 19 Abs 3 OECD-MA: Auf Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für Dienstleistungen, die iZm einer Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaates oder einer seiner Gebietskörperschaften erbracht werden, ist Art 18 OECD-MA anzuwenden. Das BMF hat im Fall einer in Australien ansässigen Witwe, die nach ihrem verstorbenen Ehemann eine Pension für von ihm erbrachte Dienstleistungen gegenüber einer Krankenanstalt als öffentlich-rechtlichem Arbeitgeber erhielt, darauf abgestellt, wie die Tätigkeit der Krankenanstalt nach Art 19 Abs 3 DBA Australien einzustufen ist.²¹⁾

Das BMF ist in mehreren EAS-Rechtsauskünften noch einen Schritt weiter gegangen: Nach Art 19 Abs 2 lit b OECD-MA können „[d]iese Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen [...] jedoch nur im anderen Staat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist“. Nach Auffassung des BMF reicht es aus, wenn der Verstorbene Staatsangehöriger seines Ansässigkeitsstaates war.²²⁾ Der Bezieher der Hinterbliebenenpension braucht hingegen nicht

¹⁷⁾ EAS 438 vom 4. 5. 1994; EAS 2551 vom 10. 3. 2003; EAS 3084 vom 31. 7. 2009; vgl auch Erlass des BMF vom 10. 10. 2012, Österreichisch-deutsche Konsultationsvereinbarung vom 10. 8. 2012 zur Besteuerung von Hinterbliebenenpensionen nach Artikel 19 Absatz 2 DBA-Österreich-Deutschland, BMF-010221/0538-IV/4/2012; *Dommes*, Pensionen, 130; *Dürschmidt in Vogell/Lehner, DBA*⁷, Art 19 Rz 64a und 66.

¹⁸⁾ So explizit EAS 103 vom 16. 3. 1992; EAS 438 vom 4. 3. 1994; EAS 1907 vom 7. 8. 2001; EAS 3084 vom 31. 7. 2009; vgl weiters Erlass des BMF vom 10. 10. 2012, BMF-010221/0538-IV/4/2012.

¹⁹⁾ BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019; vgl weiters auch BFG 18. 12. 2023, RV/1100347/2022. Der Umstand, dass Art 19 DBA Schweiz noch dem OECD-MA 1963 nachgebildet ist und die Ruhegehälter in seinem ersten Absatz mitregelt, macht für diese Zwecke keinen Unterschied.

²⁰⁾ Vgl auch schon VwGH 21. 11. 2007, 2007/13/0087; zu den Maßstäben der Aufteilung zwischen Art 18 und 19 Abs 2 OECD-MA auch *Lang*, Public Sector Pensions and Tax Treaty Law, in *Gutmann*, Regards critiques et perspectives sur le droit et la fiscalité, FS David (2005) 223 (229 f); *Lang*, Article 19 (2): The Complexity of the OECD Model Can Be Reduced, BIT 2007, 17 (19 f).

²¹⁾ EAS 710 vom 5. 9. 1995.

²²⁾ EAS 3084 vom 31. 7. 2009; weiters Erlass des BMF vom 10. 10. 2012, BMF-010221/0538-IV/4/2012.

selbst dieselbe Staatsbürgerschaft besitzen.²³⁾ Art 19 Abs 2 lit b OECD-MA kann demnach auch dann anwendbar sein, wenn der überlebende Ehegatte oder Lebensgefährte oder das überlebende Kind Staatsangehöriger des Kassenstaates oder eines Drittstaates ist.

Vor diesem Hintergrund wäre es konsequent, auch die Ansässigkeit des Verstorbenen in einem der beiden Vertragsstaaten für die Anwendung des Art 19 Abs 2 OECD-MA auf die Hinterbliebenenpension genügen zu lassen. Wenn also der Arbeitnehmer für eine österreichische Gebietskörperschaft tätig war und im anderen Vertragsstaat ansässig war und auch dessen Staatsangehörigkeit hatte, hätte seine Pension nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden können. Wenn die Anwendung des Art 19 Abs 2 OECD-MA auf den Verstorbenen auf die Hinterbliebenen durchschlägt, müsste die Witwenpension auch dann in Österreich unbesteuert bleiben, wenn die Witwe in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Umgekehrt könnte die Witwe in Österreich keine aus Art 19 Abs 2 OECD-MA erwachsenden Abkommensvorteile geltend machen, wenn der verstorbene Ehegatte im öffentlichen Dienst eines Vertragsstaates stand und in einem Drittstaat ansässig war: Die Ansässigkeit der Witwe in Österreich dürfte ihr auch dann nicht zur Steuerfreiheit der Einkünfte in Österreich verhelfen, wenn sie ausländische Staatsangehörige ist.

Diesen weiteren Schritt gehen Schrifttum und Verwaltungspraxis allerdings nicht: Die Ansässigkeitsvoraussetzung ist von den Hinterbliebenen selbst zu erfüllen, wollen sie Abkommensvorteile in Anspruch nehmen.²⁴⁾ Zugegebenermaßen wäre es irritierend, wenn eine Person, die in keinem der beiden Vertragsstaaten ansässig ist, aus einem von diesen Staaten abgeschlossenen DBA berechtigt wäre: Der persönliche Anwendungsbereich ist an sich immer nur dann gegeben, wenn Ansässigkeit in zumindest einem der beiden Vertragsstaaten besteht.²⁵⁾ Allerdings stellt es auch einen nicht erklärbaren Bruch dar, wenn alle Besteuerungsmerkmale des Verstorbenen für Zwecke der Anwendung des Art 19 Abs 2 OECD-MA im Falle einer Hinterbliebenenpension auf den überlebenden Ehegatten oder Lebensgefährten oder das überlebende Kind durchschlagen, nur einzig dessen Ansässigkeit nicht.

IV. Die Anwendbarkeit des Art 18 OECD-MA auf Hinterbliebenenpensionen für früher geleistete Dienste nach Art 19 Abs 1 OECD-MA

Aufgrund dieser Auslegungsschwierigkeiten kann man sich die Frage stellen, warum sich der Hinweis auf die Hinterbliebenenpension im OECD-Kommentar nur bei Art 18 OECD-MA findet. Im Kontext des Art 19 Abs 2 OECD-MA schweigt der OECD-Kommentar zu dieser Frage. Daher besteht auch nicht unbedingt ein Grund, Hinterbliebenenpensionen, die aus gegenüber einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften geleisteten Dienste des Verstorbenen resultieren, unter diese Verteilungsnorm zu subsumieren. Das Fehlen jeden Hinweises zu diesen Pensionen im OECD-Kommentar zu Art 19 Abs 2 OECD-MA könnte sogar den Umkehrschluss nahelegen. Dies gilt umso mehr, als der OECD-Kommentar zu Art 18 OECD-MA „Zahlungen an andere Begünstigte (zB überlebende Ehegatten, Lebensgefährten und Kinder der Arbeitnehmer)“ offenbar generell „unter den Artikel fallen“ lässt:²⁶⁾ Dienste, die der Verstorbene für die öffentliche Hand geleistet hat, sind davon nicht ausgenommen. Daher gibt es gute Gründe, Hinterbliebenenpensionen niemals Art 19 Abs 2 OECD-MA, sondern immer Art 18 OECD-MA zuzuordnen.

²³⁾ EAS 438 vom 4. 5. 1994; EAS 3084 vom 31. 7. 2009; vgl auch Erlass des BMF vom 10. 10. 2012, BMF-010221/0538-IV/4/2012.

²⁴⁾ Vgl zB EAS 710 vom 5. 9. 1995 zum DBA Australien; *Toifl in Gassner/Lang/Lechner*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 297; *Dommes*, Pensionen, 66.

²⁵⁾ Näher *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions³ (2021) Rz 177.

²⁶⁾ Tz 3 OECD-MK 2017 zu Art 18 OECD-MA 2017.

Wer Hinterbliebenenpensionen nicht den Ruhegehältern, sondern den „*ähnlichen Vergütungen*“ zuordnet,²⁷⁾ hätte zumindest im Falle von DBA, die noch einer vor der 2005 erfolgten Änderung bestehenden Fassung des OECD-MA nachgebildet sind, ohnehin Probleme, diese Vergütungen Art 19 OECD-MA zuzuordnen: Während Art 18 OECD-MA damals schon von „*Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen*“ sprach, erwähnte Art 19 Abs 2 OECD-MA 1963 nur die Ruhegehälter. Wenn Hinterbliebenenpensionen immer nur unter Art 18 OECD-MA fallen, können sie schon für Zwecke der einer der früheren Fassungen des OECD-MA nachgebildeten DBA zwanglos unter die „*ähnliche[n] Vergütungen*“ subsumiert werden.

Dieses Ergebnis macht auch Sinn, wenn man sich die Rechtfertigung für das in Art 19 OECD-MA verankerte Besteuerungsrecht des Kassenstaates in Erinnerung ruft: Der persönliche und sachliche Verantwortungszusammenhang bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben ist schon im Falle von Pensionen nicht mehr so eng wie bei Aktivbezügen.²⁸⁾ Wenn es aber gar nicht mehr um den Arbeitnehmer selbst, sondern um seinen Hinterbliebenen geht, ist das Band zum Kassenstaat kaum mehr vorhanden. Daher sprechen auch Ziel und Zweck der Vorschriften dafür, dem Ansässigkeitsstaat nach Art 18 OECD-MA das ausschließliche Besteuerungsrecht für Hinterbliebenenpensionen einzuräumen.

V. Zusammenfassende Würdigung

Das BFG hat in seinen Erkenntnissen vom 12. 7. 2023 und vom 18. 12. 2023 an sich die mit Erkenntnis vom 14. 3. 2022 begründete Linie konsequent weitergeführt.²⁹⁾ Das Gericht hat sich zu Recht nicht von seiner Auffassung, auf Pensionen für frühere Dienste gegenüber einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften Art 19 DBA Schweiz anzuwenden, abbringen lassen. Der Verzicht der Schweiz, das ihr abkommensrechtlich zustehende Besteuerungsrecht auszuschöpfen, kann an der Subsumtion unter diese Verteilungsnorm nichts ändern. Gerade vor diesem Hintergrund kann der Abschluss einer Verständigungsvereinbarung, wonach Art 21 DBA Schweiz anwendbar wäre und Österreich das ausschließliche Besteuerungsrecht hätte, wenig beeindrucken. Der Schweizer Seite ist es wohl nicht schwer gefallen, die Subsumtion unter Art 21 DBA Schweiz und damit den Wegfall des eigenen Besteuerungsrechts zu befürworten: Mangels innerstaatlicher Steuerpflicht hat dies keinerlei Einnahmenverzicht zur Folge.³⁰⁾ Die Frage, ob angesichts des Umstands, dass das österreichische BMF selbst jahrzehntelang Art 19 OECD-MA angewendet hatte,³¹⁾ tatsächlich „*Schwierigkeiten oder Zweifel*“ entstehen können und daher die Voraussetzungen für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens überhaupt gegeben waren, ist berechtigt.³²⁾

Das BFG hat allerdings der Besonderheit, dass es sich in den am 12. 7. 2023 und am 18. 12. 2023 entschiedenen Fällen um Witwenpensionen gehandelt hat, keine Bedeutung beigemessen.³³⁾ Für die Auffassung, dass in diesen Fällen die Spezialvorschrift des Art 19 DBA Schweiz nicht anwendbar ist und stattdessen Art 18 DBA Schweiz greift, gibt es aber gute Gründe. Wer Hinterbliebenenpensionen unter „*ähnliche Vergütungen*“ subsumiert, hat noch ein weiteres Argument, Art 18 DBA Schweiz anzuwenden: Diese Wendung findet sich bloß in Art 18 DBA Schweiz, nicht aber in Art 19 DBA Schweiz.

²⁷⁾ Vgl zB *Toiff* in *Gassner/Lang/Lechner*, Arbeitnehmer im Recht der DBA, 297; *Dommes*, Pensionen, 42; *Wassermeyer/Schwenke* in *Wassermeyer/Kaesler/Lang/Schuch*, Doppelbesteuerung³, Art 18 OECD-MA Rz 30; *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 18 Rz 19.

²⁸⁾ Zu diesem Rechtfertigungsgrund insbesondere *Dürschmidt* in *Vogell/Lehner*, DBA⁷, Art 19 Rz 104; ähnlich auch *Rodi*, Das Kassenstaatsprinzip im nationalen und internationalen Steuerrecht, RIW 1992, 484 (487).

²⁹⁾ BFG 14. 3. 2022, RV/1100284/2020; 12. 7. 2023, RV/1100132/2019; 18. 12. 2023, RV/1100347/2022.

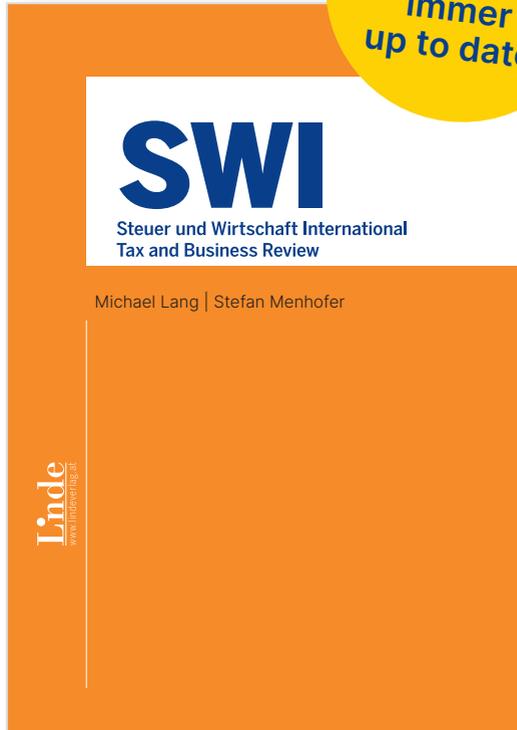
³⁰⁾ Kritisch schon *Lang* in *Borns/Hubmann*, SWI 2023, 257 (259).

³¹⁾ Vgl zB EAS 1355 vom 3. 11. 1998; EAS 3316 vom 19. 2. 2013; bestätigend auch *Schmidjell-Dommes*, SWI 2022, 259 (263).

³²⁾ Ausführlich *Romstorfer*, SWI 2023, 566 (574).

³³⁾ Nochmals BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019; 18. 12. 2023, RV/1100347/2022.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2024!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

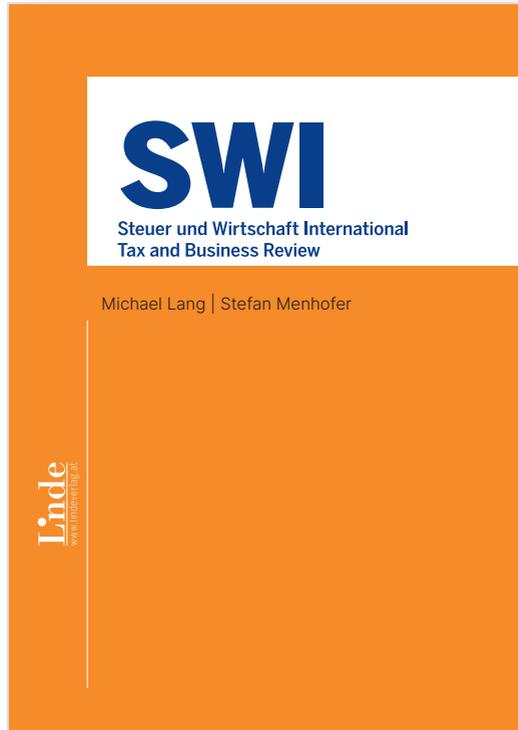
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2024

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-24 an.

Print & Digital: **€ 359,30** (statt € 449,10)

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

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