



DBA-Revision Schweiz: Aspekte des Personalsteuerrechts

Gastbeitrag von MMag. Karl Waser

MMag. Karl Waser ist Steuerberater, Partner und Head of Global Employment Services bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.



Die österreichische und die Schweizer Steuerverwaltung haben sich nach längeren Verhandlungen im April 2026 auf eine umfangreiche Revision des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Österreich und der Schweiz geeinigt. Das Revisionsprotokoll wurde bereits durch den österreichischen Ministerrat angenommen (siehe 59. Ministerrat am 1. 7. 2026) und wird aller Voraussicht nach im Herbst im Nationalrat behandelt werden. Hauptgründe für die Revision sind eine Anpassung des Abkommenstextes an aktuelle OECD-Standards sowie die Lösung von Auslegungsproblemen, die in der Praxis zu unerwünschten Doppel- oder Doppelnichtbesteuerungen führten. Aus personalsteuerrechtlicher Sicht erscheinen insbesondere die vorgesehenen Änderungen im Bereich der Besteuerung der Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst und die Erweiterung der Anrechnungsmethode als relevant. Der vorliegende Beitrag gibt einen kompakten Überblick über diese beiden Themenfelder.

Besteuerung der Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst

Ansässigkeitsstaatsprinzip bei AHV-Ruhegehältern aus dem öffentlichen Dienst (Z 8 Schlussprotokoll DBA neu)

Die **Schweizer Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV)** ist der bedeutendste Pfeiler der Alters- und Hinterlassenenvorsorge in der Schweiz. Als **erste Säule** soll sie den Existenzbedarf im Alter oder Todesfall decken. Sie ist als Volksversicherung ausgestaltet und somit grundsätzlich für alle Personen obligatorisch, die in der Schweiz wohnen oder erwerbstätig sind. Erhält eine in Österreich ansässige Person nun Auszahlungen aus der Schweizer AHV, stellt sich die Frage, ob das Besteuerungsrecht der Schweiz oder Österreich zukommt. **AHV-Renten**, die aus einer **früheren privatwirtschaftlichen Tätigkeit** (zB für einen Schweizer Arbeitgeber) herrühren, bereiteten dabei schon bislang keine praktischen Schwierigkeiten. Hier war und ist unstrittig, dass das Besteuerungsrecht ausschließlich beim **Ansässigkeitsstaat** des Rentenempfängers Österreich liegt. Zu dieser Lösung gelangt man unabhängig davon, ob man die AHV-Rente aus früherer privatwirtschaftlicher Tätigkeit unter die Verteilungsnorm des Art 21 („andere Einkünfte“, so die Konsultationsvereinbarung zu Schweizer AHV-Renten vom 8. 4. 2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022, die zwischenzeitlich vom BMF als unanwendbar erklärt wurde, und nunmehr Z 8 Schlussprotokoll DBA neu) oder die Verteilungsnorm des Art 18 („Ruhegehälter“) subsumiert.

Erhebliche Rechtsunsicherheit bestand allerdings im Bereich von **AHV-Renten**, die aufgrund einer **früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst** gewährt wurden. Im Grunde waren sich auch hier die österreichische und die Schweizer Finanzverwaltung einig, dass das Besteuerungsrecht (gemäß Art 21 DBA) ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Rentenempfängers Österreich zukommen sollte. Das Problem bestand allerdings darin, dass diese in der Konsultationsvereinbarung vom 8. 4. 2022 (und somit „nur“ auf Verwaltungsebene) getroffene Auslegung nicht mit Art 19 DBA in Einklang gebracht werden konnte, der für Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst das (in Verbindung mit dem Methodenartikel ausschließliche) Besteuerungsrecht dem Kassenstaat Schweiz einräumte. Konsequenterweise subsumierte der VwGH in zwei Erkenntnissen vom 7. 10. 2025



(Ro 2022/15/0021 und Ro 2023/15/0023) AHV-Renten aus einer früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst unter die Verteilungsnorm des Art 19 DBA. Da die Schweiz dieses Besteuerungsrecht allerdings innerstaatlich nicht wahrnimmt (vgl dazu näher *Matteotti/Münzer*, Abkommensrechtliche Qualifikation von AHV-Renten aus schweizerischer Sicht, SWI 2026, 294 [297 ff]), ergibt sich nach aktueller Rechtslage eine Doppelnichtbesteuerung. Um diese Doppelnichtbesteuerung zukünftig zu verhindern und dem österreichischen Besteuerungsrecht zum Durchbruch zu verhelfen, sieht die neue Z 8 des Schlussprotokolls und somit das DBA selbst nun vor, dass **Art 21 DBA (auch) für AHV-Renten aus einer früheren Tätigkeit im öffentlichen Dienst anwendbar** ist. Eine Übergangsregelung ist hierfür nicht vorgesehen, somit greift das österreichische Besteuerungsrecht **unmittelbar für Rentenzuflüsse ab Anwendbarkeit des DBA** (siehe unten).

Kassenstaatsprinzip bei Ruhegehältern der beruflichen Vorsorge aus dem öffentlichen Dienst (Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA neu und Z 7 lit c Schlussprotokoll DBA neu)

Die **schweizerische berufliche Vorsorge** bildet die **zweite Säule** des Schweizer Vorsorgesystems und sichert den gewohnten Lebensstandard im Alter, bei Invalidität oder im Todesfall. Sie ist für Arbeitnehmer **ab einem bestimmten Jahreslohn ebenfalls obligatorisch** und wird über Vorsorgeeinrichtungen organisiert, die die Beiträge vorschreiben und die Leistungen erbringen. Auch in dieser zweiten Säule bereiteten Ruhegehaltszahlungen an in Österreich ansässige Personen für frühere Tätigkeiten im Schweizer öffentlichen Dienst steuerliche Auslegungsschwierigkeiten, die nicht selten in Doppelbesteuerungen mündeten. Die Schweiz nimmt das Besteuerungsrecht als Kassenstaat nach Art 19 DBA in Anspruch, Österreich zugleich als Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsempfängers gemäß Art 18 DBA. Der Kern des Problems liegt darin, dass die Leistungen aus der beruflichen Vorsorge auch im öffentlichen Dienst oftmals von privatrechtlich organisierten Vorsorgeeinrichtungen erbracht werden und somit nach österreichischer Auffassung keine Zahlung durch eine in Art 19 DBA angeführte öffentliche Institution (den Bund, einen Kanton, eine Gemeinde oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts) vorlag (vgl zB EAS 3316 vom 19. 2. 2013, EAS 3360 vom 5. 6. 2015, stellvertretend für eine Reihe von BFG-Entscheidungen, dazu auch zuletzt BFG vom 14. 1. 2026, RV/1100090/2019).

Auch dieses Doppelbesteuerungsproblem soll im Zuge der DBA-Revision gelöst werden. Technisch erfolgt dies zum einen durch eine **Ergänzung von Art 19 Abs 1 Satz 2 DBA**, wonach das **Kassenstaatsprinzip** zukünftig auch dann gelten soll, wenn die **Ruhegehälter von einem Sondervermögen** geleistet werden, das eine der in Art 19 DBA angeführten öffentlichen Institutionen errichtet hat. Zum anderen wird in Z 7 lit c Schlussprotokoll DBA neu ergänzt, dass Einrichtungen, die der schweizerischen beruflichen Vorsorge für aktive oder ehemalige Bedienstete des öffentlichen Dienstes dienen (inklusive Freizügigkeitseinrichtungen), als solches Sondervermögen anzusehen sind. Im Zusammenspiel mit der Erweiterung der Anrechnungsmethode auf öffentliche Ruhegehälter ist somit zukünftig (unter Beachtung der „Sunset-Klausel“) sichergestellt, dass die **Schweiz diese Einkünfte als Kassenstaat besteuern** darf und **Österreich als Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsempfängers die in der Schweiz erhobene Steuer anrechnet**.

Einheitsprinzip für Leistungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge (Z 7 lit a Schlussprotokoll DBA neu)

Eng damit verbunden ist auch die Frage, wie sich das Besteuerungsrecht bei „gemischten Erwerbshistorien“ verteilt. So hatte sich der VwGH im Erkenntnis vom 7. 10. 2025, Ro 2023/15/0023, mit dem Fall einer in Österreich ansässigen Witwe zu befassen, die nach dem Tod ihres Ehegatten eine Witwenrente aus der Schweiz bezog. Der Ehegatte wieder-



um war während seiner beruflichen Laufbahn in der Schweiz sowohl bei einem privatwirtschaftlichen Arbeitgeber angestellt als auch bei einer öffentlich-rechtlichen Anstalt. Der VwGH kam zum Ergebnis, dass die Ruhegehaltszahlung in einem solchen Fall der „gemischten Erwerbshistorie“ steuerlich auf einen Kassenstaatsanteil (Besteuerungsrecht Schweiz) und einen privatwirtschaftlichen Anteil (Besteuerungsrecht Österreich) aufzuspalten sei. Auch wenn der Fall eine AHV-Rente (1. Säule) betraf, ist davon auszugehen, dass der VwGH dieses „Aufspaltungsprinzip“ im Anwendungsbereich des neuen DBA wohl auch auf Zahlungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge (2. Säule) angewandt hätte.

Z 7 lit a Schlussprotokoll DBA neu schlägt allerdings bewusst einen anderen Lösungsweg ein und definiert dort ein „**Einheitsprinzip**“. Demnach soll für **Leistungen aus der beruflichen Vorsorge immer (einheitlich) das Kassenstaatsprinzip** gelten, wenn der **letzte Arbeitgeber vor dem Leistungsbezug ein in Art 19 DBA genannter Vergütungsschuldner** ist. In **allen anderen Fällen soll (einheitlich) das Ansässigkeitsstaatsprinzip** greifen. Die Erläuternden Bemerkungen stellen klar, dass dieses Einheitsprinzip nur für Leistungen aus der schweizerischen beruflichen Vorsorge an in Österreich ansässige Rentenempfänger greift, im umgekehrten Fall einer Leistung aus Österreich an einen Schweizer Rentenempfänger allerdings weiterhin das vom VwGH statuierte „Aufspaltungsprinzip“ (vgl zu einem solchen Aufspaltungsfall im Verhältnis zur Schweiz zB EAS 3260 vom 27. 1. 2012 [Wegzug eines ÖBB-Pensionisten in die Schweiz]).

Kassenstaatsprinzip für Hinterbliebenenleistungen (Z 7 lit d Schlussprotokoll DBA neu)

Bei einem anderen Aspekt – nämlich der Frage, ob auch für Hinterbliebenenleistungen aus einer ehemaligen Tätigkeit im öffentlichen Dienst das Kassenstaatsprinzip greift – folgt das neue DBA hingegen der zuletzt ergangenen VwGH-Rechtsprechung. So kam der VwGH in der oben bereits angeführten Entscheidung vom 7. 10. 2025, Ro 2023/15/0023, zum Ergebnis, dass das **Kassenstaatsprinzip auch dann aufrecht** bleibt, wenn die Rentenleistung nicht unmittelbar an den vormals im öffentlichen Dienst tätigen Pensionisten ausbezahlt wird, sondern an dessen in Österreich ansässige Witwe (vgl dazu im Detail *Posch/Schragl*, SWI-Jahrestagung: Besteuerung von [AHV-]Hinterbliebenenrenten nach dem DBA Schweiz, SWI 2026, 288 ff). Dieser Grundsatz wird nun auch ausdrücklich in Z 7 lit d Schlussprotokoll festgehalten, wonach „**Einvernehmen darüber besteht, dass Art 19 auf Vergütungen eines Vertragsstaates an Hinterbliebene einer Person Anwendung findet, die diesem Vertragsstaat Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen im Sinne von Art 19 erbracht hat.**“

Ruhegehaltsbestimmungen gelten auch für Kapitaleistungen (Z 7 lit b Schlussprotokoll DBA neu)

Ebenfalls klarstellenden Charakter hat zu guter Letzt Z 7 lit b Schlussprotokoll DBA neu. Danach besteht „**Einvernehmen darüber, dass der in den Art 18 und 19 verwendete Begriff Ruhegehälter nicht nur periodische Zahlungen, sondern auch Kapitaleistungen einschließt**“. Zumindest für den Fall, dass der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Zahlung bereits das Pensionsalter erreicht hat, entspricht dies auch der bisher von der österreichischen Finanzverwaltung vertretenen Auffassung (vgl zuletzt EAS 3400 vom 3. 8. 2018).

Erweiterung der Anrechnungsmethode

Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst

Für eine Reihe von Einkünften in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger erfolgt mit der DBA-Revision durch die Neufassung des Art 23 Abs 2 DBA eine **Umstellung von der Befreiungsmethode zur** (im Regelfall ungünstigeren) **Anrechnungsmethode**. Die wohl



bedeutsamste Kategorie sind dabei die **Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst**. In Österreich ansässige Pensionisten, die Ruhegehaltszahlungen aus der Schweiz für eine frühere Tätigkeit im öffentlichen Dienst erhalten und für die der Schweiz nach Art 19 DBA das Besteuerungsrecht zukommt, sind daher zukünftig grundsätzlich verpflichtet, diese Einkünfte auch in Österreich zu versteuern. Die abkommenskonform erhobene Steuer in der Schweiz kann zur Vermeidung der Doppelbesteuerung **angerechnet** werden. Für **Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst, auf die zum 31. 12. 2025 bereits ein Anspruch bestand**, sehen die Anwendungsbestimmungen des DBA allerdings eine „Sunset-Klausel“ vor. Für solche „**Alt-Ruhegehälter**“ erfolgt der **Wechsel zur Anrechnungsmethode erst für Auszahlungen ab dem 1. 1. 2036**. Bis dahin wird die **Doppelbesteuerung (weiterhin) durch die Befreiungsmethode** vermieden. Die Erläuternden Bemerkungen stellen hierzu klar, dass es dabei darauf ankommt, ob der **Leistungsanspruch bis zum 31. 12. 2025 festgestellt** wurde, ungeachtet dessen, ob dieser ausgezahlt wird oder ruht.

Erwerbseinkünfte aus dem öffentlichen Dienst, wenn Arbeit nicht in der Schweiz ausgeübt

Ein weiterer Fall des Wechsels von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode betrifft aktive Erwerbseinkünfte aus dem öffentlichen Dienst. In diesem Zusammenhang sah Art 23 Abs 2 DBA schon in der bisherigen Fassung vor, dass Einkünfte, die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, der Besteuerung in Österreich unterliegen und die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der Schweizer Steuer erfolgt. Im Umkehrschluss bedeutete das, dass für Erwerbseinkünfte aus öffentlichen Kassen der Schweiz die Befreiungsmethode zur Anwendung kommt, soweit die Arbeit nicht in der Schweiz ausgeübt wird.

Dieser (scheinbare) Dualismus wird mit dem neuen DBA dadurch aufgelöst, dass in **Art 23 Abs 2 DBA nunmehr für alle Einkünfte aus öffentlichen Kassen (unabhängig vom Ausübungsort)**, die nach Art 19 DBA in der Schweiz besteuert werden dürfen, die **Anrechnungsmethode zur Anwendung** kommt. Die praktische Auswirkung dieser Änderung dürfte im Bereich der Erwerbseinkünfte aber überschaubar sein, da der VwGH schon die bisherige Bestimmung sehr restriktiv interpretiert hat und die Anwendung der Befreiungsmethode selbst für den Fall versagt hat, dass zwar die Tätigkeit physisch in Österreich, aber zugunsten einer öffentlichen Einrichtung der Schweiz ausgeübt wurde (VwGH 12. 5. 2022, Ra 2021/13/0042; vgl dazu im Detail *Hellebrandt/Scharizer*, SWI-Jahrestagung: Einkünfte aus öffentlichen Kassen nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 155 ff). Nur für den Fall, dass die Tätigkeiten in Österreich für eine nicht in der Schweiz befindliche Einrichtung (zB die Schweizer Botschaft in Österreich) ausgeübt wurden, kam nach Auffassung des VwGH die Befreiungsmethode zur Anwendung. Auch für diesen letztgenannten Fall sieht das neue DBA insofern Kontinuität vor, als für „*Einkünfte nach Art 19, [DBA] die für aktuelle Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen des Personals der Vertretungen der Schweiz in Österreich bezogen werden*“ ausnahmsweise weiterhin die Befreiungsmethode vorgesehen ist (Art 23 Abs 2 letzter Satz DBA neu).

Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen

Wesentlich weitreichendere praktische Folgen ergeben sich wohl bei **Einkünften, die eine in Österreich ansässige Person aus Aufsichts- und Verwaltungsratsstätigkeiten für eine Gesellschaft bezieht, die in der Schweiz ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat (Art 16 DBA)**. Zum einen wird in Z 5 Schlussprotokoll DBA neu klargestellt, dass die Verteilungsnorm des Art 16 DBA **nicht** auf Vergütungen anwendbar ist, die ein „*Mitglied des*



*Aufsichts- oder Verwaltungsrats auf Grund eines Arbeits-, Dienst- oder Werkvertrages sowie Auftrags in seiner **Eigenschaft als Geschäftsführer (Manager) oder Berater** bezieht“.* Der Anwendungsbereich des Art 16 DBA **beschränkt** sich damit – im Einklang mit der bisherigen österreichischen Verwaltungsposition (vgl zB EAS 2936 vom 11. 1. 2008) – **de facto auf überwachende Aufsichts- und Verwaltungsratsfunktionen**. Neu ist jedenfalls, dass das DBA in der Fassung des Revisionsprotokolls nunmehr auch solche überwachenden Aufsichts- und Verwaltungsratsfunktionen dem Steueranrechnungsverfahren (statt der Befreiungsmethode) unterwirft (Art 23 Abs 2 DBA neu).

Unselbständige Einkünfte von Bordpersonal?

„Gut versteckt“ könnte die DBA-Revision auch erhebliche Auswirkungen auf die Besteuerung von in Österreich ansässigen Arbeitnehmern haben, die von einem Schweizer Unternehmen als Mitglied des Bordpersonals auf einem Schiff oder Luftfahrzeug im internationalen Verkehr eingesetzt werden. Im Anwendungsbereich des bisherigen DBA vertrat das BMF die Auffassung, dass die Anrechnungsmethode nicht sämtliche Konstellationen betrifft, bei denen die Schweiz gemäß Art 15 DBA das Besteuerungsrecht an Einkünften aus unselbständiger Arbeit hat. Denn Art 23 Abs 2 DBA, der die Anwendung der Anrechnungsmethode vorsieht, verweist aktuell nur auf Einkünfte iSd Art 15 Abs 1 DBA, nicht aber auf Einkünfte iSd Art 15 Abs 3 (die sogenannte „*Bordpersonalklausel*“, vgl EAS 3150 vom 19. 4. 2010). Für einen in Österreich ansässigen Piloten, der bei einer schweizerischen Luftfahrtgesellschaft im internationalen Verkehr eingesetzt ist, kommt daher nach aktueller Rechtslage zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die günstigere Befreiungsmethode zur Anwendung.

Nun fällt allerdings **mit der Neufassung des Art 23 Abs 2 DBA die Einschränkung der Anrechnungsmethode auf die Verteilungsnorm des Art 15 Abs 1 DBA weg**. Vielmehr sieht Art 23 Abs 2 DBA zumindest dem Wortlaut nach die Anwendung der Anrechnungsmethode auf alle Einkünfte nach Art 15 DBA (somit auch die Bordpersonalklausel) vor. Die Erläuternden Bemerkungen enthalten sich einer Aussage darüber, ob dieser Wechsel zur Anrechnungsmethode für Bordpersonal tatsächlich beabsichtigt war. Im Hinblick darauf, dass es zuletzt Bestrebungen gab, das Besteuerungssubstrat für in Österreich ansässiges Bordpersonal wieder verstärkt nach Österreich zu repatriieren (siehe dazu zB *Waser*, Besteuerung von Flugpersonal nach dem DBA Malta: VwGH setzt (vorläufigen) Schlusspunkt, *PV-Info* 7-8/2026, 42 ff), ist dies allerdings durchaus denkbar.

Ausblick und Handlungsfelder

Das Änderungsprotokoll befindet sich **derzeit noch im Ratifikationsprozess** und wird am ersten Tag des zweiten Monats nach Eingang der späteren Notifikation über den Abschluss der innerstaatlichen Ratifikationsverfahren in Kraft treten. Die materiellen Bestimmungen sind grundsätzlich ab dem 1. 1. des Kalenderjahres anzuwenden, das auf das Inkrafttreten folgt. Realistischerweise wird das geänderte Abkommen daher nicht vor 1. 1. 2028 anwendbar sein. Für den Wechsel des Entlastungsverfahrens von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode bei der Besteuerung der Ruhegehälter aus dem öffentlichen Dienst ist zudem die angesprochene „*Sunset-Klausel*“ zu beachten.

Wie der Beitrag aufgezeigt hat, sollten sich insbesondere folgende in Österreich ansässige Personen (bzw deren Berater) näher mit den anstehenden DBA-Änderungen im Personalsteuerbereich befassen: Empfänger von (zukünftigen) Ruhegehältern aus dem Schweizer öffentlichen Dienst, (überwachende) Mitglieder des Aufsichts- und Verwaltungsrats von Schweizer Gesellschaften und bei Schweizer Arbeitgebern beschäftigte Mitglieder des Bordpersonals im internationalen Verkehr.