

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Am Heumarkt 7, 1030 Wien, über die Beschwerden vom 20. Juli 2022, 29. Februar 2024, 14. Mai 2024 und 29. November 2024 gegen die Bescheide vom 25. Oktober 2021, 31. Jänner 2024, 18. April 2024 und 13. November 2024, betreffend Einkommensteuer 2019 bis 2023, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist seit 1. August 2019 in Österreich ansässig und bezog für die Jahre 2019 bis 2023 nebst der gesetzlichen inländischen Alterspension jeweils Renten aus der ***P-*** Pensionskasse sowie aus der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV-Renten) aus seiner ehemaligen Tätigkeit als Universitätsprofessor an der Universität ***P.*** und damit aus seiner ehemaligen Tätigkeit bei einem öffentlich-rechtlichen Dienstgeber.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren 2019 bis 2023 bezog der Bf. von der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung AHV-Renten in Höhe von EUR

5.210,94 (2019), EUR 12.219,84 (2020), EUR 12.074,93 (2021), EUR 13.022,79 (2022) und EUR 13.790,51 (2023).

Rentenbezüge aus der Tätigkeit des Bf. als Universitätsprofessor an der Universität ***P.*** wurden unter Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz subsumiert und unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen, während AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz subsumiert und in Österreich als Ansässigkeitsstaat besteuert.

1. abweichende Veranlagungen 2019-2023:

Im Zuge der Veranlagungen des Bf. zur Einkommensteuer 2019 bis 2023 wich das Finanzamt von den eingereichten Erklärungen ab, als die erzielten ausländischen Pensionseinkünfte aus AHV-Rentenbezügen iHv EUR 5.210,94 (2019), EUR 12.219,84 (2020), EUR 12.074,93 (2021), EUR 13.022,79 (2022) und EUR 13.790,51 (2023) jeweils aufgrund deren Qualifikation als unter **Art. 21 DBA-Schweiz** fallende Einkünfte der Besteuerung in Österreich unterworfen wurden.

Begründend wurde jeweils ausgeführt, die Eidgenössische Steuerverwaltung vertrete die Ansicht, dass AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz einzuordnen seien. Art. 21 DBA-Schweiz räume Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht ein. Nach der in der OECD-MK in Z. 32.1 ff vorgesehenen Bindungswirkung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation oder Zurechnung des Quellenstaates (vgl. Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, 2. Auflage, Einleitung, Rz. 100, Art. 23a, Rz 50f) werden die AHV-Rentenbezüge in Österreich der Besteuerung unterzogen.

2. Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2023:

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2023 erhob der Bf. mit Eingaben vom 20. Juli 2022, 29. Februar 2024, 14. Mai 2024 und 13. November 2024 jeweils das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Seitens der Bf. werde Rechtswidrigkeit des Inhalts in Bezug auf die abkommensrechtliche Beurteilung von Schweizer AHV-Rentenbezügen geltend gemacht.

In weiterer Folge sei die Einkommensteuer der Jahre 2019 bis 2023 jeweils unter Berücksichtigung der AHV-Renten als steuerbefreite Einkünfte nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz im Rahmen des Progressionsvorbehaltes neu festzusetzen.

Begründend wurde ausgeführt, der Bf. sei seit 1.8.2019 in Österreich steuerlich ansässig und beziehe u.a. AHV-Renten aus der Schweiz, wo deren Anspruch auf Zahlung durch die frühere öffentliche unselbständige Arbeit des Bf. an der Universität ***P.*** als Universitätsprofessor begründet worden sei.

Im Rahmen der Abgabenfestsetzung seien jedoch die AHV-Renten von der Abgabenbehörde unter Art. 21 DBA-Schweiz mit der Folge subsumiert worden, dass das ausschließliche Besteuerungsrecht an den AHV-Renten Österreich als Ansässigkeitsstaat zuzuweisen sei. Die Anwendung des Art. 21 DBA-Schweiz sei auf Basis einer zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung nicht veröffentlichten Konsultationsvereinbarung zwischen den Abgabenbehörden der Schweiz und Österreich erfolgt.

Nach dieser Konsultations-Vereinbarung sollen AHV-Renten *generell* und *ohne Differenzierung* nach einem ehemaligen privaten oder öffentlichen Dienstverhältnis exklusiv dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet werden. Der BMF-Erlass zur zwischenstaatlichen Konsultationsvereinbarung zu schweizerischen AHV-Renten sei am 8. April 2022 veröffentlicht worden, in dem die Anwendbarkeit der Verteilungsnorm gemäß Art. 21 DBA-Schweiz vereinbart worden sei.

Nach der kürzlich veröffentlichten aktuellen BFG-Entscheidung vom 14.3.2020, GZ. RV/1100284/2020, gegen die eine Amtsrevision unter der Zl. **Ro 2022/15/0021** eingelegt und anhängig sei, seien allerdings ungeachtet der österreichisch-schweizerischen Verständigung Schweizerische AHV-Renten, sofern sie auf ein öffentliches Dienstverhältnis zurückzuführen seien, einer in Österreich ansässigen Person weiterhin unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren und somit in der Schweiz, dem Kassenstaat zu besteuern. Demnach habe Österreich diese Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen.

Art. 21 DBA-Schweiz sei im Verhältnis zu Art. 19 DBA-Schweiz subsidiär und sohin bei Erfüllung der Voraussetzungen des Art. 19 DBA-Schweiz nicht anwendbar. Da im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des Art. 19 DBA-Schweiz erfüllt seien, komme ein Rückgriff auf den Auf- fangtatbestand des Art. 21 DBA-Schweiz nicht in Frage.

Darüber hinaus könne die am 8. April 2022 veröffentlichte Konsultationsvereinbarung zwischen den zuständigen Behörden Österreichs und der Schweiz zu der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) keine diesbezügliche Bindungswirkung entfalten.

Weiters werde eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 271 Abs. 1 BAO bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die anhängige Amtsrevision zu BFG-Erkenntnis vom 14.3.2022, GZ. RV/1100284/2020, beantragt. Eine Aussetzung der Entscheidung erscheine zweckmäßig, da die gegenständlich relevante Rechtsfrage unter ähnlichen Sachverhalts Umständen in der zitierten Rechtssache zur Entscheidung anstehe.

2.1 zusätzliche Begründung lt. Eingaben vom 29.02.2024, 14.05.2024 und 29.11.2024:

In den weiteren Beschwerdeschriftsätzen vom 29. Februar 2024, 14. Mai 2024 und 29. November 2024 (gegen die Einkommensteuerbescheide 2020 bis 2023) werde zudem geltend gemacht, dass in Bezug auf die abkommensrechtliche Würdigung von öffentlich-rechtlichen AHV-Rentenbezügen zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung einschlägige Entscheidungen des

BFG ergangen seien (insb. BFG 19.12.2023, GZ. RV/1100180/2022; 18.12.2023, GZ. RV/1100347/2022; 12.7.2023, GZ. RV/1100132/2019; 14.3.2022, GZ. RV/1100284/2020). Die im Zuge der angeführten BFG-Entscheidungen behandelten Sachverhalte und die zu beurteilende Rechtsfrage sei jeweils gleichgelagert.

Nach Ansicht des BFG finde die Konsultationsvereinbarung, derzufolge Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Schweizer AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz fallen, und dies ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig gewesen sei, nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden dürfe, im Abkommen keine Deckung. Diese Konsultationsvereinbarung vermöge daher keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte oder Pflichten zu begründen.

Im Zuge der Festsetzungen der Einkommensteuer 2020 bis 2022 habe sich das Finanzamt nicht mit den vorstehenden BFG-Erkenntnissen auseinandergesetzt und auch nicht ausgeführt, weshalb die zitierten BFG-Erkenntnisse nicht einschlägig sein sollten.

In der Bescheidbegründung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2023 verweise das Finanzamt zur Beurteilung der AHV-Rentenbezüge auf die Begründung aus dem Vorjahr.

Die Beurteilung der AHV-Rentenbezüge stehe zudem uE im Widerspruch mit der Beurteilung der verpflichtenden Sozialversicherungsbeiträge („Verpflichtende Sozialversicherungsbeiträge, die auf unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte entfallen“). Die Abgabenbehörde behandle die AHV-Rentenbezüge gerade nicht als unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite Auslandseinkünfte.

2.2 rechtliche Einordnung der AHV-Renten lt. Eingabe vom 29.11.2024:

Die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) sei Bestandteil der ersten Säule des Schweizer Pensionssystems und diene vorrangig der Deckung von Grundbedürfnissen in der Zeit nach Pensionierung. Mangels einschlägiger nationaler Gesetzesgrundlage unterbleibe die Besteuerung von AHV-Pensionseinkünften in der Schweiz, wenn die Einkünfte an nichtansässige natürliche Personen bezahlt werden. Die nationale Besteuerung habe jedoch keine Auswirkungen für die Einordnung der Einkünfte im Rahmen des DBA-Schweiz, denn diese erfolge auf Basis einer autonomen DBA-Auslegung.

Ruhegehälter und Vergütungen seien grundsätzlich von Art 18 DBA-Schweiz umfasst, werden jedoch aufgrund einer expliziten Vorrangregelung von Art 19 DBA-Schweiz verdrängt. Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz folge dem Kassenstaatsprinzip und bestimme, dass das Besteuerungsrecht an den Ruhebezügen dem Quellenstaat zukomme, wenn die Tätigkeit für diesen Vertragsstaat erbracht worden sei (und die auszahlende Stelle als juristische Person des öffentlichen Rechts zu qualifizieren sei). Daran anknüpfend normiere Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz, dass die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt steuerfrei zu stellen seien. Art. 23

Abs. 2 DBA finde keine Anwendung, weil dieser Ruhebezüge explizit ausschließe (vgl. Wassermeyer/Drüen in Wassermeyer, Art 23a OECD-MA Rz. 5).

Die gegenständlichen AHV-Renten seien nach Auffassung des steuerlichen Vertreters jedenfalls als Ruhegehälter iSd Art. 19 DBA-Schweiz zu qualifizieren, weil sie einerseits für eine frühere nichtselbstständige Tätigkeit im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses bezahlt werden und andererseits der Versorgungscharakter im Vordergrund stehe.

Die vom Finanzamt bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheids 2023 vertretene Auffassung, wonach Art. 21 DBA-Schweiz anwendbar sein soll, berücksichtige die nach Auffassung des steuerlichen Vertreters einschlägigen, jüngsten BFG-Entscheidungen nicht (vgl. BFG 2.7.2023, GZ. RV/1100132/2019; 18.12.2023, GZ. RV/1100347/2022; 4.2.2022, GZ. RV/1100284/2020; siehe auch EAS-Auskunft des BMF vom 19.02.2013, BMF - 010221/0741-IV201 2, EAS 3316), wonach eine Subsumption von AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz im Abkommen keine Deckung finde.

Unter Art. 21 DBA-Schweiz würden jene Einkünfte fallen, die von vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich umfasst seien (ultima ratio) (vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, Art. 21 Rz. 1). Zwar sei – wenn vom reinen Wortlaut des Abkommens her zwei Auslegungsalternativen in Betracht kommen – jene zu wählen, die den Eintritt einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung vermeide (vgl. VwGH 10.5.1972, 1637/70). Jedoch würden gegenständlich keine zwei Auslegungsalternativen in Betracht kommen, weil Ruhebezüge nach dem Wortlaut des Abkommens eindeutig unter eine Verteilungsnorm (Art. 18 und 19 DBA-Schweiz) subsumierbar seien, die eine eindeutige Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung nach sich ziehe (Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz). Es bedürfe daher keiner Heranziehung des Art. 21 DBA-Schweiz, der als Auffangtatbestand das Besteuerungsrecht für andere Einkünfte, die in den vorangehenden Artikeln nicht erwähnt worden seien, dem Ansässigkeitsstaat zuordne (vgl. Holzinger in Borns/Hubmann, SWI-Jahrestagung: Besteuerung schweizerischer AHV-Renten, SWI 2023, 258).

2.3 kein Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat:

Die in casu auftretende Doppel(nicht)besteuerung sei nach Auffassung des steuerlichen Vertreters nicht als ungerechtfertigt anzusehen, weil die Schweiz das ihr bei abkommenskonformer Auslegung zukommende Besteuerungsrecht aufgrund fehlender innerstaatlicher Rechtsgrundlage nicht wahrnehme (vgl. Romstorfer, S. 571). Weise das DBA das Besteuerungsrecht einem Staat zu und könne dieser aufgrund einer mangelnden innerstaatlichen Regelung nicht besteuern, könne in einem solchen Fall eintretende Doppelnichtbesteuerung für sich nicht zu einem Wechsel der heranzuziehenden Verteilungsnorm mit der Folge des Wegfalls der den Ansässigkeitsstaat (Österreich) gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffenden abkommensrechtlichen Steuerfreistellungsverpflichtung führen (vgl. Schmidjell-Dommes, BFG:

Schweizerische AHV-Renten dürfen in Österreich nicht nach Art 21 DBA Schweiz besteuert werden, SWI 2022, 259 (264 f)).

Zudem enthalte das DBA-Schweiz weder eine „subject-to-Tax-Klausel“ noch eine der Vermeidung negativer Qualifikationskonflikte (doppelte Nichtbesteuerung) dienende, der Regelung des Art. 23a Abs. 4 OECD-MA entsprechende Bestimmung („switch-over-Klausel“) (vgl. Romstorfer, S. 568). Der Methodenartikel (Befreiungsmethode) vermöge keine Besteuerungsrechte, die bereits nach der Verteilungsnorm ausschließlich dem anderen Staat zugeteilt worden seien, wiederzubeleben und es könne somit keinen automatischen Rückfall des Besteuerungsrechts an den Ansässigkeitsstaat geben. Dem stehe es nicht entgegen, dass es dadurch zu einer – grundsätzlich nicht intendierten – doppelten Nichtbesteuerung komme (vgl. BFG 12.7.2023, RV/1100132/2019; 14.2.2022, RV/1100284/2020; Schragl, BFG: Konsultationsvereinbarungen über Besteuerung von AHV-Renten im DBA Österreich-Schweiz entfaltet keine Wirkung, Rechtsnews 34672).

2.4 Einleitung des Konsultationsverfahrens nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA:

Ergänzend sei anzumerken, dass Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA nur eingeleitet werden dürfen, wenn Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung eines DBA vorliegen (vgl. Loukota, Das international Verständigungsverfahren als Instrument der DBA-Auslegung, SWI 2000, 299; Papst/Urtz in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA (2019) Art. 25 Rz 144). Es stelle sich die Frage, wieso beim österreichischen BMF – zumal es bis dahin im Einklang mit dem Schrifttum von der Anwendung des Art. 19 DBA-Schweiz ausgegangen sei – solche Schwierigkeiten aufgetreten seien und ob eine Konsultationsvereinbarung überhaupt hätte abgeschlossen werden dürfen (vgl. Romstorfer, 574; Lang in Borns/Hubmann, 259).

2.5 Konsultationsvereinbarung als „spätere“ Übung iSd Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK:

Bei der Beurteilung der Bindungswirkung werde darüber hinaus dem völkerrechtlichen Interpretationsinstrument der späteren Übung gemäß Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK Beachtung im Schrifttum geschenkt. Eine spätere Übung erfordere eine übereinstimmende und – langjährige Praxis der zuständigen Behörden (lokale Finanzämter), die auch von Gerichten bestätigt sei. Der Abschluss einer Konsultationsvereinbarung alleine könne eine spätere Übung iSd Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK begründen (vgl. VfGH 25.9.2015, V 41/2015; Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549f).

Da die Schweiz schon nach nationalem Recht gar kein Recht zur Besteuerung von AHV-Renten habe und das Abkommen sohin gar nicht anwende, könne eine gemeinsame Übung der Verwaltungsbehörden *beider* Staaten nach Auffassung des steuerlichen Vertreters gar nicht vorliegen (vgl. Romstorfer, S. 577).

2.6 Conclusio:

Zusammenfassend und im Einklang mit den jüngsten BFG-Erkenntnissen sei die für öffentlich-rechtliche Tätigkeiten in der Schweiz bezogene AHV-Rente des Bf. gemäß Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz in der Schweiz zu besteuern. Österreich habe diese Einkünfte gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.

3. Beschwerdeverentscheidungen – E 2019 bis 2023:

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 24. August 2022, 24. Mai 2024 und 10. Dezember 2024 wurden die Beschwerden vom 20. Juli 2022, 29. Februar 2024, 14. Mai 2024 und 29. November 2024 jeweils als unbegründet abgewiesen.

3.1 Beschwerdeverentscheidungen vom 24.08.2022 und 24.05.2024 – E 2019-2022:

Begründend wurde ausgeführt, ein durchgeführtes Vorhalteverfahren habe ergeben, dass die Renten aus der ***P-*** Pensionskasse in der Schweiz einer Quellenbesteuerung von 10% unterzogen worden seien. Die AHV-Renten seien in der Schweiz keiner Quellenbesteuerung unterworfen worden, da im Schweizer Einsprachebescheid vom 3.12.2019 u.a. ausgeführt worden sei, dass gemäß dem eidgenössischen Departement für auswärtige Angelegenheiten (EDA) auf AHV-Renten durch die Schweiz *keine Quellensteuer erhoben* werden könne. Diese seien aber zwingend im Wohnsitzland Österreich zu versteuern. Da die Eidgenössische Steuerverwaltung somit die Ansicht vertrete, dass AHV-Renten unter Art. 21 DBA Schweiz Österreich einzuordnen seien, der das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat, im vorliegenden Fall also Österreich einräume, seien die AHV Renten ab der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. in Österreich im August 2019 in Österreich der Besteuerung unterzogen worden.

In diesem Zusammenhang werde auf die in OECD-MK in Z. 32.1ff vorgesehene Bindungswirkung des Ansässigkeitsstaates an die Qualifikation oder Zurechnung des Quellenstaates verwiesen (vgl. Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, 2. Auflage, Einl, Rz. 100, Art. 23a, Rz. 50f).

Nach den Beschwerdeausführungen habe Österreich AHV-Renten, die auf ein öffentliches Dienstverhältnis zurückzuführen seien, gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen, da diese unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren seien. Demnach seien diese Einkünfte von der Schweiz als Kassenstaat zu besteuern. Diese Beschwerdeausführungen – ungeachtet der mittlerweile im Erlasswege veröffentlichten österreich-Schweizerischen Konsultationsvereinbarung vom April 2022. [...]

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder

Arbeitsleitungen auszahle, in diesem Staate besteuert werden. Dies gelte 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 werde.

Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, werde nach Art. 19 Abs. 2 dieses Abkommens nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet sei.

Nach Art. 21 DBA-Schweiz dürfen die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden.

Die von der Bf. angesprochene Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 laute wie folgt:

Konsultationsvereinbarung betreffend die steuerliche Behandlung von Rentenzahlungen der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung auf der Grundlage des österreichischschweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. Januar 1974

Im Interesse der Vermeidung von Qualifikationskonflikten sind die zuständigen Behörden der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft auf der Grundlage von Art. 25 Abs. 3 des DBA-Schweiz übereingekommen, dass Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung unter Art. 21 des Abkommens fallen. Diese Einkünfte dürfen somit nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war.

Diese Vereinbarung tritt am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft und ist auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden.

Wien, den 7. April 2022

Eine Einordnung der Schweizer AHV-Rente für frühere öffentliche Dienste unter Artikel 19 DBA-Schweiz ergebe sich im vorliegenden Fall nicht zwingend aus dem Wortlaut dieses Abkommens.

Nach den weiteren Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung vom 24. Mai 2024 handle es sich bei der schweizerischen AHV-Rente es sich um eine Rente, die allen in der Schweiz versicherten Personen zustehe. Die Auszahlung knüpfe nicht an eine frühere unselbständige Arbeit oder Beschäftigung im öffentlichen Dienst an, sondern wird auch Personen mit früherer selbständiger Tätigkeit und sogar solchen, die gar nicht erwerbstätig waren, gewährt.

In einer solchen Konstellation sei die abkommensrechtliche Einordnung unter Art. 21 DBA-Schweiz auch aus österreichischer Sicht durchaus denkbar. Diesen Umstand zeige eindeutig auch die Tatsache, dass die Schweizerische Finanzverwaltung – somit eine der Vertragsparteien des DBA-Schweiz – den Art. 19 DBA bei AHV-Renten für früher dem öffentlichen Dienst gegenüber erbrachte Leistungen nicht für anwendbar erachtet habe.

Weiters haben sich die eidgenössische und österreichische Finanzverwaltung im Rahmen von Konsultationsgesprächen darauf verständigt, dass derartige AHV-Renten – auch vor dem Hintergrund der Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung – unter Art. 21 DBA-Schweiz zu subsumieren seien. Die Konsultationsvereinbarung iSd Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz sei mit BMF-Erlass vom 8.4.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022 in der FINDOK mit der besonderen Kennzeichnung als „Amtliche Veröffentlichung“ verlautbart worden. Diese Konsultationsvereinbarung sei auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden.

Der VfGH (VfGH 28.6.2017, Zl. V 4/2017) vertrete in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass auch Gerichte – einschließlich des VwGH und des BFG – gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen anzuwenden haben und diese, wenn sie Bedenken gegen ihre rechtmäßige Kundmachung haben, vor dem VfGH anzufechten haben. Bis zur Aufhebung durch den VfGH seien sie hingegen für jedermann verbindlich. Eine derartige Bindung bestehe (nur) für Akte von staatlichen Organen, die ausreichend allgemein kundgemacht worden seien und einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweisen. Für die ausreichende Kundmachung genüge es, wenn diese zwar nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise (also im BGBl.) erfolgt sei, die Normadressaten aber Kenntnis vom Inhalt der rechtsgestaltenden behördlichen Enunziation erlangen können; dies sei bei einer Veröffentlichung im AÖF oder in der FINDOK der Fall. Auch der normative Inhalt von Verständigungsvereinbarungen werde regelmäßig zu bejahen sein. Aus diesem Blickwinkel seien daher Verständigungsvereinbarungen idR auch für das BFG und den VwGH bindend. Beide Gerichte könnten aber eine Aufhebung beim VfGH mangels gesetzmäßiger Kundmachung beantragen (vgl. Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht; Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen/Prof. Dr. Georg Kofler/Prof. Dr. Madeleine Simonek, S. 212ff.).

Im Zeitpunkt des vom Bf. zitierten BFG-Erkenntnisses, dem 14.3.2022, GZ. RV/1100284/2020, sei der **o.a. Erlass** noch **nicht in der FINDOK verlautbart** und daher vom BFG nicht zu beachten gewesen.

Nunmehr sei die Konsultationsvereinbarung vom 7.4.2022 mit der Schweiz jedoch in allen offenen Fällen, also auch im vorliegenden Beschwerdefall, anzuwenden.

Die Konsultationsvereinbarung erlange aufgrund von Artikel 31 WVK (Wiener Vertragsrechtskonvention, BGBl. Nr. 40/1980) als Auslegungsinstrument für das DBA Schweiz

rechtliche Beachtlichkeit (vgl. VwGH 31.7.1996, ZI. 92/13/0172; 24.11.1999, ZI. 94/13/0233; s. UFS 14.3.2005, GZ. RV/2154-L/02). So sei gemäß Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen zu berücksichtigen.

Im Übrigen werden die seit dem OECD-Musterabkommen 1963 bestehenden Wendungen in Art. 23a bzw. Art. 23b Abs. 1, dass nämlich als Voraussetzung für die Entlastung im Ansässigkeitsstaat die fraglichen Einkünfte, „nach diesem Abkommen im [Quellenstaat] besteuert werden“ können, so verstanden, dass es für die Entlastungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat auf die abkommenskonforme Erfassung im Quellenstaat ankomme, zu der der Quellenstaat durch eine auf Art. 3 Abs. 2 basierende Auslegung gelangt sei (vgl. Kofler in Aigner/Kofler/Trumpel, DBA-Kommentar, 2. Aufl, Vor Art. 1, II. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Rz. 101 mwH). Den Ansässigkeitsstaat treffe daher keine Freistellungsverpflichtung, wenn der Quellenstaat aufgrund einer nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 zulässigen Auslegung nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuere.

Da das DBA-Schweiz in diesem Bereich dem Wortlaut des OECD-Musterabkommens folge und die Schweiz in Anwendung des Art. 3 Abs. 2 nicht zur Steuererhebung berechtigt sei, entfalle für den Ansässigkeitsstaat Österreich die Verpflichtung zur Steuerfreistellung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

3.2 Beschwerdeverentscheidung vom 10. Dezember 2024 – E 2023:

Selbst wenn man – nach den weiteren Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung vom 10. Dezember 2024 – im Hinblick auf die gegenständlichen AHV-Renten von einer Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz ausginge, so wäre der dadurch resultierende Qualifikationskonflikt, der zu einer Doppelnichtbesteuerung führe, letztlich im Wege des Artikel 23 (Absatz 1) DBA-Schweiz zu lösen, wodurch Österreich keine Befreiungsverpflichtung träge:

Die seit dem OECD-MA 1963 bestehenden Wendungen in Artikel 23a bzw. Artikel 23b Absatz 1, dass nämlich als Voraussetzung der Entlastung im Ansässigkeitsstaat die fraglichen Einkünfte „nach diesem Abkommen im [Quellenstaat] besteuert werden“ können, werden so verstanden, dass es für die Entlastungsverpflichtung im Ansässigkeitsstaat auf die abkommenskonforme Erfassung im Quellenstaat ankomme, zu der der Quellenstaat durch eine auf Artikel 3 Absatz 2 basierende Auslegung gelangt sei (vgl. Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Vor Art. 1, II. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen [Rz 101] mwH).

Den Ansässigkeitsstaat treffe keine Freistellungsverpflichtung, wenn der Quellenstaat Einkünfte aufgrund einer nach Maßgabe des Artikel 3 Absatz 2 zulässigen Auslegung des Abkommens nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuere (vgl. Vogel/Lehner, DBA-Kommentar zu Art 23, Rz 39b).

Da das DBA-Schweiz in diesem Bereich dem Wortlaut des OECD-MA folge und die Schweiz in Anwendung des Art. 3 Abs. 2 nicht zur Steuererhebung berechtigt sei, entfalle für den Ansässigkeitsstaat (Österreich) die Verpflichtung zur Steuerfreistellung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz. Die Beschwerden seien daher als unbegründet abzuweisen.

Zu den auf AHV-Rente entfallenden Sozialversicherungsbeiträgen iHv **EUR 771,66** sei Folgendes festzuhalten:

Die auf die AHV-Rente entfallenden Sozialversicherungsbeiträge iHv € 771,66 stehen entgegen der Begründung im angefochtenen Erstbescheid tatsächlich nicht im Zusammenhang mit unter Progressionsvorbehalt steuerbefreiten Auslandseinkünften, sondern entfallen auf Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug. Die gegenständlichen Sozialversicherungsbeiträge seien bei der Berechnung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte berücksichtigt worden (Zurechnung der um die SV-Beiträge gekürzten AHV-Rente iHv EUR 13.790,51 zu [359], irrtümlicherweise bei den Progressionseinkünften aber nicht entsprechend korrigiert [184]).

Da laut den Angaben in der Einkommensteuererklärung 2023 die Sozialversicherungsbeiträge im Ausland nicht steuermindernd abgezogen werden können (Ankreuzfeld zu [184] „Nein“), seien diese automatisch ein weiteres Mal bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte berücksichtigt worden. Im Ergebnis sei es dadurch zu einer Doppelberücksichtigung der gegenständlichen Sozialversicherungsbeiträge (einerseits durch Abzug direkt bei den Einkünften ohne inländischen Steuerabzug, andererseits durch Berücksichtigung als sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag) gekommen. Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung sei daher eine entsprechende Korrektur erfolgt.

4. Vorlageanträge vom 28.09.2022, 18.06.2024 und 09.01.2025:

Mit Eingaben vom 28. September 2022, 18. Juni 2024 und 9. Jänner 2025 beantragte der Bf. jeweils die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Begründend wurde ausgeführt, diese Vorlageanträge richten sich gegen die Besteuerung von AHV-Rentenbezüge durch Österreich, da gemäß Art. 19 DBA-Schweiz eine Freistellung von der österreichischen Besteuerung vorgesehen sei.

4.1 Unterschiedliche Behandlung der Bezüge der AHV-Rentenbezüge (1. Säule) und aus der *P-*** Pensionskasse (2. Säule):**

Die Schweizer Rentenbezüge der 1. Säule (AHV) und 2. Säule (***P-*** Pensionskasse) würden im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt dem gleichen öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis (Universität ***P.***) entspringen. Dieser Umstand werde von der Abgabenbehörde nicht bestritten.

Während die Rentenbezüge aus der ***P-*** Pensionskasse veranlagungsgemäß und von der Abgabenbehörde unbestritten gemäß Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz in Österreich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung ausgenommen worden seien, sei die Besteuerung der AHV-Rentenbezüge unter Art 21 DBA-Schweiz exklusiv im Ansässigkeitsstaat, Österreich erfolgt.

Nachdem die Rentenbezüge, sowohl der 1. Säule als auch 2. Säule, auf dasselbe öffentlich-rechtliche Dienstverhältnis zurückzuführen seien, erschließe sich in diesem Zusammenhang die unterschiedliche abkommensrechtliche Behandlung durch die Abgabenbehörde nicht.

4.2 Nichtwahrnehmung des Besteuerungsrechts in der Schweiz – mangels nationaler Rechtsgrundlage in der Schweiz:

Im Rahmen der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2019 vom 25.10.2021 und zur Beschwerdeentscheidung vom 24.8.2022 werde durch die Abgabenbehörde angeführt, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die Ansicht vertrete, dass AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz einzuordnen seien.

Auf Basis der vorliegenden Unterlagen und Informationen gehe nicht hervor, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die gegenständlichen AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz subsumiere. Vielmehr sei die Nichtwahrnehmung des grundsätzlichen Besteuerungsrechtes iSd Art. 19 DBA-Schweiz in der Schweiz auskunftsgemäß auf Basis nationalen Rechtsgrundlagen erfolgt, wonach mangels Wohnsitzes des Rentenempfängers in der Schweiz keine Besteuerung von AHV-Rentenbezügen vorgenommen werden könne.

Eine dadurch entstehende doppelte Nichtbesteuerung der AHV-Rentenbezüge könne nach Auffassung des steuerlichen Vertreters nicht zu Lasten des Bf. ausgelegt werden, zumal das gegenständliche Abkommen von dem Wunsche geleitet sei, Doppelbesteuerung (und nicht doppelte Nichtbesteuerung) zu vermeiden. Die abkommensrechtliche Befreiungsmethode entfalte im gegenständlichen Fall auch keine Wirkung, wenn die AHV-Rentenbezüge in der Schweiz nicht der Besteuerung unterworfen werden.

Die von der Abgabenbehörde angeführte Konsultationsvereinbarung zur abkommensrechtlichen Behandlung von Schweizer AHV-Rentenbezügen sei mit 8.4.2022 veröffentlicht und erfolgte damit nach Erlass des Schweizer Einspracheentscheids vom 3.12.2019. Eine nachträgliche Konsultationsvereinbarung vermöge uE keinen Nachweis über die abkommensrechtliche Einordnung der gegenständlichen Rentenbezüge durch die Eidgenössische Steuerverwaltung im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (des Schweizer Einspracheentscheids) zu bewirken.

4.3 Die Konsultationsvereinbarung zu AHV-Renten widerspreche dem Wortlaut des Art. 19 DBA-Schweiz:

4.3.1 Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz:

Die Abgabenbehörde vertrete die Ansicht, dass die Einordnung der Schweizer AHV-Rente für frühere öffentliche Dienste unter Art. 19 DBA-Schweiz sich nicht zwingend aus dem Wortlaut des Abkommens ergebe.

Nach dem Wortlaut des Art. 19 DBA-Schweiz würden Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat **für ihm erbrachte**, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, **in diesem Staat besteuert** werden dürfen. Dies gelte 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.

Nach Auffassung des steuerlichen Vertreters würden die gegenständlichen AHV-Rentenbezüge, welche auf das Dienstverhältnis mit der Universität *****P.***** zurückzuführen seien, aufgrund der Erfüllung sämtlicher Tatbestandsmerkmale zwingend dem Wortlaut des Art. 19 DBA-Schweiz unterliegen. Art. 21 DBA-Schweiz sei im Verhältnis zu Art. 19 DBA-Schweiz subsidiär und sohin bei Erfüllung der Voraussetzungen des Art. 19 DBA-Schweiz nicht anwendbar.

4.3.2 Nichtanwendbarkeit der Konsultationsvereinbarung:

Die Konsultationsvereinbarung sei mit 8.4.2022 in **Erlassform** über das Rechts- und Fachinformationssystem des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen (Findok) veröffentlicht worden.

Die darin enthaltene Übereinkunft darüber, [...] dass

„Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung unter Art. 21 des Abkommens fallen [...] und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war“

widerspreche dem Wortlaut dieses Abkommens. Die Konsultationsvereinbarung vermöge aufgrund des Widerspruchs zu einer höheren Norm, gegenständlich eines völkerrechtlichen Vertrages im Gesetzesrang, das Abkommen nicht zu derogieren.

Eine Revision an den VwGH wäre im vorliegenden Fall nach Auffassung des steuerlichen Vertreters im Falle einer ablehnenden Entscheidung zulässig, da sie gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung betreffe, da eine Rechtsprechung zur

vorliegenden Rechtsfrage, in concreto die steuerliche Behandlung von öffentlich-rechtlichen AHV-Rentenbezügen fehle.

Darüber hinaus werden eine Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Darüber hinaus werde ein Antrag auf Ausschluss der Öffentlichkeit von der mündlichen Verhandlung gemäß § 275 Abs. 3 Z 1 BAO gestellt.

4.4 Ergänzungen lt. Vorlageanträge vom 18.06.2024/09.01.2025 – E 2020-2023:

Mit Vorlageantrag vom 18. Juni 2024 werde erneut darauf verwiesen, dass sich das Finanzamt auch in der Beschwerdeentscheidung (betreffend Einkommensteuer 2020-2022) nicht mit den BFG-Erkenntnissen 19.12.2023, GZ. RV/1100180/2022, 18.12.2023, RV/1100347/2022, GZ. 12.07.2023, RV/1100132/2019, und 14.03.2022, GZ. RV/1100284/2020, auseinandergesetzt habe.

Die oben angeführten Entscheidungen würden die abkommensrechtliche Qualifikation eines öffentlich-rechtlichen AHV-Rentenbezuges unter Art. 19 DBA-Schweiz bejahen:

Demnach komme das Besteuerungsrecht für ausländische Sozialversicherungspensionen nach Art. 18 DBA-Schweiz grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsempfängers zu. Seien jedoch die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 19 DBA-Schweiz erfüllt, komme die Kassenstaatsregelung zur Anwendung und unterliege eine aufgrund eines früheren Arbeitsverhältnisses mit einem der dort angeführten öffentlich-rechtlichen Dienstgeber gewährte staatliche Sozialversicherungspension daher der Besteuerung jenes Staates, aus dessen öffentlichen Kassen diese gezahlt werde.

Die zwischen den zuständigen Behörden Österreichs und der Schweiz am 7. April 2022 abgeschlossene – in Österreich im Erlassweg (BMF vom 08.04.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022) veröffentlichte – Konsultationsvereinbarung, derzufolge Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung unter Art. 21 DBA-Schweiz fallen und diese Einkünfte somit ungeachtet dessen, ob der Rentenempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig gewesen sei, nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden dürfen, finde im Abkommen keine Deckung und vermöge keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte oder Pflichten zu begründen (vgl. BFG 14.03.2022, GZ. RV/1100284/2020).

Die weiteren Ausführungen betreffen die unterschiedliche steuerliche Behandlung der AHV-Renten und der Bezüge aus der ***P-*** Pensionskasse (die aus dem gleichen öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis (Universität ***P.***)) begründet worden sei), die Nichtwahrnehmung des Besteuerungsrechts in der Schweiz (mangels nationaler Rechtsgrundlage) sowie den Umstand, dass die gegenständliche Konsultationsvereinbarung dem Wortlaut des Art. 19 DBA-Schweiz widerspreche.

Nach den weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters wäre eine Revision an den VwGH zulässig, da sie gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung betreffe, da eine Rechtsprechung zur vorliegenden Rechtsfrage der steuerlichen Behandlung von öffentlich-rechtlichen AHV-Rentenbezügen fehle.

5. Vorlageberichte vom 02.11.2022, 29.07.2024 und 30.01.2025:

Da nach den Ausführungen im Vorlagebericht vom 2. November 2022 im Vorlageantrag vom 28. September 2022 inhaltlich keine neuen Beschwerdegründe vorgebracht worden seien, werde unter Hinweis auf die Begründung der Beschwerdeverentscheidung eine Abweisung der Beschwerde beantragt.

Hingewiesen werde nochmals darauf, dass bereits im Schweizerischen Einspracheentscheid vom 3.12.2019 (s. Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juni 2021, Teil 2), also bevor die Konsultationsvereinbarung mit Österreich getroffen worden sei, folgende Begründung zu finden sei:

"Code I: CHF -1B' 183: Die AHV-Renten-Nachzahlung wird gemäß Ihrer Einsprache vom 6. Oktober 2011 und den eingereichten Unterlagen nicht besteuert. Gemäß dem eidgenössischen Departement für auswärtige Angelegenheiten (EDA) kann auf AHV-Renten durch die Schweiz keine Quellensteuer erhoben werden. Diese sind aber zwingend im Wohnsitzland (Österreich) zu versteuern."

Ebenso wird in den Vorlageberichten vom 29. Juli 2024 und 31. Jänner 2025 darauf verwiesen, dass auch in den Vorlageanträgen vom 18. Juni 2024 und 9. Jänner 2025 inhaltlich keine neuen Beschwerdegründe vorgebracht worden seien.

Darüber hinaus wird im Vorlagebericht vom 31. Jänner 2025 festgehalten, dass im Erstbescheid Sozialversicherungsbeiträge iHv EUR 771,66 irrtümlich doppelt berücksichtigt worden seien. Dies sei bei Erlassung der Beschwerdeverentscheidung entsprechend berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 16. Dezember 2025 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 BAO sowie auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 BAO zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob Schweizerische Renten der Jahre 2019 bis 2023 aus der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV-Renten) aus Ruhebezügen aus einem Dienstverhältnis mit einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber unter Art. 21 DBA-Schweiz oder unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren und welchem Staat folglich das Besteuerungsrecht zukommt.

Dies insbesondere, als sich mit Konsultationsvereinbarung vom 8. April 2022, veröffentlicht als BMF-Erlass, ZI. 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022 in der FINDOK mit der besonderen Kennzeichnung als „Amtliche Veröffentlichung“ sich die eidgenössische und die österreichische Finanzverwaltung darauf einigten, zur Vermeidung einer Doppelnichtbesteuerung diese unter Art. 21 DBA-Schweiz zu subsumieren, womit Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommen würde.

Dem entgegenstehend wird vom Bf. geltend gemacht, dass nach dem Wortlaut von Art. 19 DBA-Schweiz AHV-Renten unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren seien, womit der Schweiz als Kassenstaat das Besteuerungsrecht zukommt und Österreich diese unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen hat.

1. Sachverhalt

Der Bf. ist seit 1. August 2019 in Österreich ansässig und bezog nebst einer gesetzlichen inländischen Alterspension in den Jahren 2019 bis 2023 jeweils Renten aus der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV-Renten, 1. Säule) sowie aus der ***P-*** Pensionskasse (2. Säule). Die ehemaligen Arbeitgeber und die die Rente auszahlenden Stellen sind jeweils juristische Personen öffentlichen Rechts.

In den Jahren 2019 bis 2023 hat der Bf. die nachstehenden AHV-Renten aufgrund seiner Tätigkeit als Universitätsprofessor an der Universität ***P.*** und damit aus seiner ehemaligen Tätigkeit bei einem öffentlich-rechtlichen Dienstgeber erhalten:

Bezeichnung:	Betrag:
AHV-Rente 2019:	5.210,94
AHV-Rente 2020:	12.219,84
AHV-Rente 2021:	12.074,93
AHV-Rente 2022:	13.022,79
AHV-Rente 2023:	13.790,51

Zudem ist der Bf. weiterhin als Lehrbeauftragter an „Universitäre Fernstudien Schweiz“ tätig und bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Renten aus der ***P-*** Pensionskasse wurden in der Schweiz einer Quellenbesteuerung iHv 10% unterzogen wurden, die AHV-Renten hingegen keiner Quellenbesteuerung in der Schweiz, da im Schweizer Einspracheentscheid vom 3.12.2019 u.a. ausgeführt wurde, dass gemäß dem eidgenössischen Departement für auswärtige Angelegenheiten (EDA) auf AHV-Renten durch die Schweiz keine Quellensteuer erhoben werden könne. Diese seien aber zwingend im Wohnsitzland (Österreich) zu versteuern.

Die AHV-Rente wurde seitens des Finanzamtes der Besteuerung in Österreich unterworfen mit der Begründung, dass die Schweiz die AHV-Renten unter Art. 21 DBA-Schweiz subsumiere,

diese steuerfrei auszahle und diese abkommensrechtliche Einordnung auch zwischen der österreichischen und der eidgenössischen zuständigen Behörde akkordiert wurde.

Die Renten aus der ***P-*** Pensionskasse wurden unter Art. 19 DBA-Schweiz subsumiert, die AHV-Renten hingegen – entsprechend der Konsultationsvereinbarung vom 8. April 2022 – unter Art. 21 DBA-Schweiz.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Erhebungen der belangten Behörde sowie aus dem dazu erstatteten Parteienvorbringen und ist im Wesentlichen unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

Nach Art. 18 DBA Schweiz (des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) dürfen vorbehaltlich des Art. 19 Abs. 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer im Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19 DBA-Schweiz:

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden. Dies gilt auch dann, wenn solche Vergütungen von einem Land, von einem Kanton, von einer Gemeinde, einem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts einer der beiden Staaten gewährt werden.
2. Ob eine juristische Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, wird nach den Gesetzen des Staates entschieden, in dem sie errichtet ist.

Nach Art. 21 DBA-Schweiz dürfen die in den vorstehenden Artikeln nicht ausdrücklich erwähnten Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 23 DBA-Schweiz:

1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte 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.

Zu den zentralen Bestimmungen jedes Doppelbesteuerungsabkommens zählen Regelungen, welche die Zuteilung der Besteuerungsrechte festlegen (Verteilungsnormen). ... Für jene Fälle, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen in einer Verteilungsnorm dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht einräumt, bestimmen die Methodenartikel eines Doppelbesteuerungsabkommens, nach welcher Methode die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat.

Nach der *Befreiungsmethode* (vgl. Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz) verzichtet der Ansässigkeitsstaat auf die Besteuerung der im Quellenstaat erzielten Einkünfte unter Progressionsvorbehalt; nach der *Anrechnungsmethode* (vgl. Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz) werden die im Quellenstaat erzielten Einkünfte vom Ansässigkeitsstaat unter Anrechnung der im Quellenstaat erhobenen Steuer belastet.

Im Streitfall liegt ein *Qualifikationskonflikt* zwischen der innerstaatlichen Abgabenbehörde, die sich auf Grundlage der Verteilungsnorm gemäß Art. 21 DBA-Schweiz als besteuersberechtigter sieht und dem in Österreich ansässigen Bf., der seine in Streit stehenden Einkünfte als steuerbefreit nach der Verteilungsnorm des Art. 19 DBA-Schweiz erachtet, vor.

Österreich und die Schweiz als Vertragsstaaten waren sich gegenständlich auf höchster Behördenebene einig, dass öffentlich-rechtliche AHV-Pensionen unter die Verteilungsnorm des Art. 21 DBA-Schweiz zu subsumieren seien, was eine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Österreich auslöst. Sie erteilen damit einer – aus dem DBA-Text ablesbaren – Subsumption unter Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz eine Absage.

Dem entgegen stehend handelt es sich nach der Rechtsprechung des VwGH bei der Bestimmung des Art. 21 DBA-Schweiz, welche dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist, nur um eine subsidiär zur Anwendung gelangende Auffangregelung für von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 20 nicht erfassten Einkünfte (vgl. VwGH 7.10.2025, ZI. Ro 2022/15/0021). Demnach ist der Anwendungsbereich des Art. 21 DBA-Schweiz nur dann eröffnet, wenn eine Abkommensauslegung ergibt, dass die entsprechenden Einkünfte nicht unter Art. 6 bis 20 DBA-Schweiz subsumiert werden können (vgl. Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, Art. 21, Rz. 23, S. 28).

Grundsätzlich sind *Ruhegehälter* und ähnliche Vergütungen für frühere unselbstständige Tätigkeiten von Art. 18 DBA-Schweiz umfasst, wonach nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommt. Dies gilt allerdings aufgrund des in dieser Bestimmung enthaltenen Verweises nur dann, wenn nicht die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz erfüllt sind. Art. 19 DBA-Schweiz geht als **lex specialis** unter anderem der Bestimmung des Art. 18 DBA-Schweiz vor (vgl. VwGH 7.10.2025, ZI. Ro 2022/15/0021; Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, Art. 19 Tz. 8).

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz unterliegen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dem Besteuerungsrecht des Kassenstaats (vgl. VwGH 20.2.2008, ZI. 2005/15/0135). Die Zuordnung der Bezüge unter Art. 19 DBA-Schweiz sieht – anders als die Stammfassung des Abkommens, BGBl. 64/1975 – kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats mehr vor, sodass nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt. Nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz liegt das Besteuerungsrecht – vorbehaltlich des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz – beim Quellenstaat, Österreich hat diese ausländischen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, darf sie jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehalts heranziehen.

Demgegenüber soll Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA-Schweiz sicherstellen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat u.a. „Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter) dennoch ebenfalls besteuern darf (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042). Demnach ergibt sich aus dem klaren Wortlaut des Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA-Schweiz, dass es für Einkünfte aus Ruhegehältern iSd Art. 19 DBA-Schweiz bei der Befreiungsverpflichtung nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz verbleibt (vgl. VwGH 7.10.2025, ZI. Ro 2022/15/0021).

Art. 19 DBA-Schweiz ordnet somit eindeutig der Schweiz als Kassenstaat das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, zu. Für den Bezug von Ruhegehältern iSd Art. 13 DBA wurde nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz kein Wechsel von der Befreiungs- in die Anrechnungsmethode vorgenommen. Demnach bleibt es für Ruhegehälter iSd Art. 19 DBA nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz bei der

Freistellungsverpflichtung Österreichs, wonach Österreich als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte grundsätzlich unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen hat (vgl. VwGH 12.5.2022, ZI. Ra 2021/13/0042; Lang, SWI 2011, S. 192).

Auf eine tatsächliche Besteuerung in der Schweiz kommt es dabei nicht an. Folglich kann auch eine doppelte Nichtbesteuerung das Ergebnis sein (vgl. VwGH 7.10.2025, ZI. Ro 2022/15/0021; Engelmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar, Art. 23a, Rz. 19 mwN), welche in der vorliegenden Konstellation daraus resultiert, dass die Schweiz – aus welchen Gründen auch immer – ihr Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt. Auch ein mit dem Wortlaut der Bestimmung zu vereinbarender Switch-over, bloß um eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern, ist somit unzulässig (vgl. VwGH 4.9.2025, ZI. Ro 2024/13/0025). Wollte man eine doppelte Nichtbesteuerung verhindern, müsste im vorliegenden Fall entweder die Switch-over-Regelung des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz auf Ruhegehälter iSd Art. 19 DBA-Schweiz ausgeweitet oder in Art. 19 DBA-Schweiz für Ruhegehälter eine eigene Regelung aufgenommen werden, wonach diese nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen (vgl. Romstorfer, SWI 12, Dezember 2025, S. 687f).

Im vorliegenden Fall sind daher die nachstehend bezeichneten AHV-Rentenbezüge der Jahre 2019 bis 2023 gemäß Art. 19 DBA-Schweiz unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts steuerfrei zu stellen:

Bezeichnung:	Betrag:
AHV-Rente 2019:	5.210,94
AHV-Rente 2020:	12.219,84
AHV-Rente 2021:	12.074,93
AHV-Rente 2022:	13.022,79
AHV-Rente 2023:	13.790,51

Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2019 bis 2023 wird daher Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Im Übrigen wird bemerkt, dass bis zu dem Zeitpunkt der mit 8. April 2022 verlautbarten Konsultationsvereinbarungen (BMF vom 08.04.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022) nach der Verwaltungspraxis schweizerische AHV-Renten unter Art. 19 DBA-Schweiz subsumiert wurden (vgl. SWI 2023, S. 257).

Dem Argument, dass bei der Auslegung eines DBA nicht nur die österreichische Verwaltungspraxis miteinbezogen, sondern auch Rücksicht auf die Übung des anderen Vertragsstaates genommen werden muss, wurde im Falle des DBA-Schweiz eine klare Absage erteilt (vgl. VwGH 7.10.2025, ZI. Ro 2022/15/0021).

Der VwGH folgt demnach nicht der von Romstorfer geäußerten Ansicht, dass sich aus dem VfGH-Erkenntnis vom 28.06.2017, ZI. V 4/2017, ergebe, dass die Konsultationsvereinbarung

vom 8. April 2022, mit der sich die österreichische und die Schweizerische Finanzverwaltung darauf einigten, dass AHV-Renten stets unter Art. 21 DBA-Schweiz zu subsumieren seien, eine für Gerichte verbindliche Verordnung iSd Art. 139 B-VG sei (vgl. Zorn, VwGH: Doppelte Nichtbesteuerung der Schweizer AHV-Rente aufgrund des DBA-Schweiz, RdW 2025, S. 854f).

Die im Erlasswege veröffentlichte Konsultationsvereinbarung stellt keine für den VwGH und für Gerichte maßgebende Rechtsquelle dar, als Erlässe und Richtlinien des BMF lediglich Auslegungsbehelfe für die Finanzverwaltung darstellen (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038; 31.1.2018, Ra 2016/15/0004).

Darüber hinaus enthält die gegenständliche Konsultationsvereinbarung vom 8. April 2022 (BMF vom 08.04.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022) keine normative Anordnung im Sinne einer Verordnung, als der Text dieser Vereinbarung kein rechtliches „sollen“ oder „müssen“ enthält. Vielmehr ist lediglich davon die Rede, dass Österreich besteuern „dürfe“ (vgl. Zorn, a.a.O., RdW 2025, S. 854f).

Auch wenn der VwGH in dem Erkenntnis vom 7.10.2025, Zl. Ro 2022/15/0021, Rz. 24, ausdrücklich offengelassen hat, ob diese Vereinbarung als spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung der Bestimmungen iSd Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK zu werten sei, kommt einer Konsultationsvereinbarung aber diese Bedeutung nicht zu (vgl. Romstorfer, SWI 2023, 566; Zorn, a.a.O., RdW 2025, S. 854ff).

Es kann im vorliegenden Fall daher nicht damit argumentiert werden, dass die gegenständliche Konsultationsvereinbarung vom 8. April 2022 (BMF vom 08.04.2022, 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022) als Verordnung bindende Wirkung für das Bundesfinanzgericht zukommt.

4. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis der zur steuerlichen Behandlung ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 7.10.2025, Zl. Ro 2022/15/0021; 7.10.2025, Zl. Ro 2023/15/0023).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter (2019-2023)

Wien, am 16. Dezember 2025