

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Kofler in der Beschwerdesache Bf., N-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 23. Juni 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 31. Mai 2022 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2021 (Steuernummer aa-bbb/ccdd) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2021 wird festgesetzt mit:	117,00 €
Das Einkommen im Jahr 2021 beträgt:	465,36 €
<i>Berechnung der Einkommensteuer:</i>	
<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:</i>	
<i>Pensionsversicherungsanstalt</i> 465,36 €	465,36 €
<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>	465,36 €
<i>Einkommen</i>	465,36 €
<i>Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:</i>	
<i>Einkommen</i>	465,36 €
<i>ausländische Einkünfte</i>	41.623,25 €
<i>Bemessungsgrundlage für den Durchschnittssteuersatz</i>	42.088,61 €
<i>0% für die ersten 11.000,00</i>	0,00 €
<i>20% für die weiteren 7.000,00</i>	1.400,00 €
<i>35% für die weiteren 13.000,00</i>	4.550,00 €
<i>42% für die restlichen 11.088,61</i>	4.657,22 €
<i>Durchschnittssteuersatz (10.607,22 / 42.088,61 x 100)</i>	25,20%
<i>Durchschnittssteuersatz 25,20% von 465,36</i>	117,27 €
<i>Pensionistenabsetzbetrag</i>	0,00 €
<i>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</i>	117,27 €
<i>Einkommensteuer</i>	117,27 €
<i>Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988</i>	- 0,27 €
<i>Festgesetzte Einkommensteuer</i>	117,00 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) war im Beschwerdejahr in Österreich ansässig und bezog neben einer gesetzlichen inländischen Alterspension aus ihrer ehemaligen Tätigkeit als XY in D und A auch eine Rente aus der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV-Rente, Schweizerische Ausgleichskasse - 1. Säule) und eine Rente aus der Z Pensionskasse (Kantonale R-Versicherungskasse, betriebliche Vorsorge - 2. Säule).

Mit ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2021 samt Beilagen (Formular L 1i, mtl. Bankauszug betreffend AHV-Rente, Steuerbescheinigung der Z Pensionskasse für 2021 vom 28.1.2022, Beiträge an KV - Bestätigung der PVA vom 11.2.2022, SV-Beiträge - Bestätigung der ÖGK vom 5.4.2022) vom 9. April 2022 begehrte die Bf. ua. ihre Schweizer Renteneinkünfte iHv gesamt 41.623,25 € unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen.

Mit Bescheid vom 31. Mai 2022 wurde die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2021 veranlagt. Dabei nahm die Abgabenbehörde die Schweizer Rente aus der 2. Säule von der Z Pensionskasse (Renteneinkünfte iHv 21.968,61 €) unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung aus, subsumierte die AHV-Rente (1. Säule) unter Verweis auf die Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 betreffend die steuerliche Behandlung von Rentenzahlungen der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung auf der Grundlage des österreichisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. Januar 1974 (Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz) unter Art. 21 DBA-Schweiz und unterwarf dementsprechend die diesbezüglichen Renteneinkünfte iHv 19.654,64 € - ungeachtet dessen, ob die Rentenempfängerin im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war - der österreichischen Besteuerung.

Mit Anbringen vom 23. Juni 2022 (am selben Tag per Post eingelangt) erhob die Bf. dagegen Beschwerde, wandte sich gegen die Anwendung der in Rede stehenden Konsultationsvereinbarung und gab dazu an, dass die Vereinbarung am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft trete und auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden sei. Das heiße, dass ihre Veranlagung 2021 davon betroffen sei und es sich daher um eine sogenannte *“unechte Rückwirkung”* handle. Sofern die Rückwirkung von Steuergesetzen grundsätzlich möglich sei, sei bei einer Interessen- und Güterabwägung unter Berücksichtigung des Vertrauensschutzes der Grundrechte und vom Sinn und Zweck des Gesetzes durch zB Übergangsregelungen dem Betroffenen Vertrauensschutz dann zu

gewähren, wenn sein schutzwürdiges Vertrauen auf den bisherigen Rechtszustand überwiege. Eine Ausnahme komme dann in Betracht,

- wenn das Vertrauen des Bürgers nicht schutzwürdig sei, er also mit einer Neuregelung rechnen habe müssen, oder
- wenn er berechtigterweise überhaupt nicht vertrauen habe dürfen,
- wenn zwingende Gründe des Gemeinwohls die Rückwirkung erforderten,
- wenn ein nichtiges Gesetz durch eine neue Regelung ersetzt werde oder
- wenn die bisherige Rechtslage unklar sei.

Nachdem keine von diesen Ausnahmen zutreffe, verstoße die Vorschrift nach ihrer Ansicht vor allem auf Grund fehlender Übergangsvorschriften gegen den Gleichheitssatz und den verfassungsrechtlichen Eigentumsschutz. Die Verfassungswidrigkeit der plötzlichen Rechtsänderung liege darin, dass im Vertrauen auf das Gesetz entsprechende Dispositionen nicht getroffen werden könnten. Es würde auch im Hinblick auf die Gesamtzahl der Betroffenen keine so schwerwiegende Mehrbelastung des Staatshaushaltes entstehen, dass ein Eingriff ohne angemessene Übergangsfrist unbedingt notwendig gewesen sei. Sie beantrage daher ihr Einkommen 2021 auf Grund der bis 6. April 2022 geltenden Rechtslage abzurechnen.

In weiterer Folge wies die Abgabenbehörde die gegenständliche Beschwerde mit Einkommensteuerbescheid 2021 (Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO) vom 4. Juli 2022 als unbegründet ab. Dazu führte sie begründend aus, dass die Beurteilung der gegenständlichen Konsultationsvereinbarung wegen behaupteter Verfassungswidrigkeit im Hinblick auf deren Anwendung auf alle offenen Fälle nicht in die Zuständigkeit des Finanzamtes falle. Im Übrigen sei eine unmittelbare Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 3 BAO nicht vorzunehmen, da sich die behauptete Verfassungswidrigkeit auf eine im Wege eines Erlasses kundgemachte Konsultationsvereinbarung und nicht auf ein Gesetz beziehe.

Die Bf. beantragte daraufhin mit Schreiben vom 18. Juli 2022 (am 26.7.2022 per Post eingelangt), die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen; gleichzeitig begehrte sie eine Entscheidung durch den zuständigen Senat gemäß § 272 BAO. Dabei wandte sich die Bf. erneut gegen die Anwendung der gegenständlichen Konsultationsvereinbarung, wiederholte im Wesentlichen das oben dargestellte Beschwerdevorbringen und erklärte, dass die Besteuerung der Vergütungen einschließlich der Ruhegehälter, die aus Beschäftigungen im öffentlichen Dienst in der Schweiz stammten, seit Bestehen der Konsultationsverfahren im Jahr 1974 durch Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz extra geregelt sei. Weiters sei im Art. 23 DBA-Schweiz bestimmt worden, dass diese Einkommen im Ansässigkeitsstaat von der Besteuerung ausgenommen würden. Diese seien dahingehend ausgenommen worden, als in diesem Fall die Besteuerung in Österreich nur über den Progressionsvorbehalt erfolge. Es hätten die Betroffenen dieser 48 Jahre alten Bestimmung darauf vertrauen dürfen, dass diese rechtens sei, seien diese Befreiungen doch im Wissen um

die steuerliche Wirkung bewusst so formuliert worden. Dieses Abkommen sei seit 1974 sechs Mal geändert worden, wobei jedoch Art. 19 und 23 DBA-Schweiz nicht geändert worden seien. Auch habe der Gesetzgeber in dieser Zeit nicht veröffentlicht, dass es Überlegungen zu einer Änderung dieser Vertragsbestimmung gebe. Nachdem die mit Erlass ein weiteres Mal geänderte Konsultationsvereinbarung rückwirkend erfolgt sei, dies zu einer Steuermehrbelastung von ca. 5.000,00 € führe und keiner der oben erwähnten Ausnahmen für die Schutzwürdigkeit vorläge, sei der Vertrauensschutz wegen fehlender Übergangsbestimmungen nicht gegeben, weil eine Vorsorgemöglichkeit nicht bestehe.

In Ergänzung dazu führte die Bf. mit Schriftsatz vom 26. Juli 2022 (am selben Tag per Post eingelangt) noch begründend aus, dass sich die folgenden Artikel (Art. 3 Abs. 2, Art. 18, Art. 19 Abs. 1, Art. 21 DBA-Schweiz) auf die Konsultationsvereinbarung beziehen würden. Der in den Art. 18, 19 Abs. 1 und 23 Abs. 2 DBA-Schweiz verwendete Ausdruck *“Ruhegehälter”* sei eindeutig und beinhalte selbstverständlich die Renten der schweizerischen Alters- und Hinterbliebenenversicherung, sodass für die Anwendung des Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz, wie im Bescheid begründet, keine Anwendungsmöglichkeit bestehe. Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz diene dazu Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstünden, im gegenseitigen Einvernehmen zu beseitigen. Durch die Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 würde aber der Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz teilweise außer Kraft gesetzt, würde das Doppelbesteuerungsabkommen durch die Hintertüre ausgehebelt. Der Begriff *“Ruhegehälter”* werde deshalb verwendet, damit man nicht jede einzelne Form von Ruhegehältern zitieren müsse, beinhalte aber zweifelsfrei Renten der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung. Auch Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz besage, dass bei Anwendung des Abkommens jeder nicht anders definierte Ausdruck die Bedeutung habe, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukomme, welche Gegenstand des Abkommens seien. Abschließend wies die Bf. noch darauf hin, dass durch die Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 die Doppelbesteuerung der AHV-Renten von öffentlichen Bediensteten ermöglicht werde, was wirklich nicht der Sinn von Doppelbesteuerungsabkommen sei.

Zu den Übergangsbestimmungen merkte die Bf. noch an, dass in einem früheren Protokoll (Art. IV Z 2 des Protokolls vom 3.9.2009) folgende Übergangsbestimmungen enthalten gewesen seien: *“Dieses Protokoll tritt am ersten Tag des dritten Monats, der dem Monat folgt, in dem der Austausch der Ratifikationsurkunden stattgefunden hat, in Kraft und seine Bestimmungen finden für Veranlagungsjahre Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das jenem Jahr folgt, in dem das Protokoll in Kraft getreten ist.”*

Die Vertragspartner seien sich bewusst gewesen, dass bei Änderungen ein schutzwürdiges Vertrauen auf den bisherigen Rechtszustand zu beachten sei.

Mit Vorlagebericht vom 7. September 2022 legte das Finanzamt schließlich - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht unter Verweis auf seine Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung zur Entscheidung vor.

Nach finanzgerichtlicher Vorhaltung vom 5. Februar 2026 hat die Bf. mit Schriftsatz vom 10. Februar 2026 ihren Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Im konkreten Fall war von nachstehendem in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Finanzgerichtes abgebildetem (unstrittigem) **Sachverhalt** auszugehen:

Die Bf. ist seit 1. Mai 2013 (wieder) in Österreich ansässig (vgl. dazu auch den entsprechenden Auszug aus dem Zentralen Melderegister) und bezog im Beschwerdejahr neben der gesetzlichen inländischen Alterspension aus ihrer ehemaligen Tätigkeit als XY in D und A einerseits eine Rente aus der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV-Rente, Schweizerische Ausgleichskasse - 1. Säule; Renteneinkünfte iHv 19.654,64 €) und andererseits eine Rente aus der Z Pensionskasse (Kantonale R-Versicherungskasse, betriebliche Vorsorge - 2. Säule; Renteneinkünfte iHv 21.968,61 €; somit ausländische Renteneinkünfte iHv gesamt 41.623,25 €).

Ehemalige Arbeitgeber haben öffentlich-rechtlichen Status, beide auszahlenden Stellen sind juristische Personen des öffentlichen Rechts.

Die Pension von der Z Pensionskasse wurde in der Schweiz quellenbesteuert; die Pension der Schweizerischen Ausgleichskasse (AHV) wurde unversteuert zur Auszahlung gebracht.

Streit besteht im konkreten Fall darüber, ob die gegenständliche AHV-Rente der Bf. - wie vom Finanzamt unter Verweis auf die in Rede stehende Konsultationsvereinbarung vom 7. April 2022 (veröffentlicht als BMF-Erlass vom 8.4.2022, GZ. 2022-0.262.779, BMF-AV Nr. 50/2022) vertreten wird - unter Art. 21 DBA-Schweiz zu subsumieren ist und damit dem Ansässigkeitsstaat Österreich diesbezüglich das Besteuerungsrecht zukommt oder ob diese - wie die Bf. der Ansicht ist - unter Art. 19 DBA-Schweiz fällt und damit der Schweiz als Kassenstaat das Besteuerungsrecht an der strittigen Rente zukommt und Österreich diese unter Progressionsvorbehalt von der Besteuerung auszunehmen hat.

Rechtlich ergibt sich Folgendes:

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** des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom

Einkommen und vom Vermögen (in der Folge kurz: **DBA-Schweiz**), in der Fassung BGBl. Nr. 161/1995, dürfen vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19 DBA-Schweiz bestimmt, dass

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

Nach **Artikel 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 lautet:

1. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.
2. Ungeachtet des Absatzes 1 darf Österreich Einkünfte im Sinne des Artikels 15 Absatz 1 sowie Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter), die eine in Österreich ansässige Person aus ihrer in der Schweiz ausgeübten Arbeit aus öffentlichen Kassen der Schweiz bezieht, besteuern. Bezieht eine in Österreich ansässige Person unter Artikel 10, 15 und 19 fallende Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Schweiz gezahlten Steuer entspricht; der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus der Schweiz bezogenen Einkünfte entfällt.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat in seiner Entscheidung vom **7. Oktober 2025**, **Ro 2022/15/0021**, zu der im Beschwerdefall strittigen Frage ua. Folgendes festgestellt:

“Des Weiteren ist der in der Revision behaupteten Subsumtion der von der Mitbeteiligten bezogenen AHV-Rente unter Art. 21 DBA zu erwidern, dass diese Bestimmung, die dem

Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zuweist, nur eine subsidiär zur Anwendung gelangende Auffangregelung für von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 20 nicht erfasste Einkünfte enthält. Demnach ist der Anwendungsbereich des Art. 21 nur dann eröffnet, wenn eine Abkommensauslegung ergibt, dass die entsprechenden Einkünfte nicht unter Art. 6 bis 20 subsumiert werden können (vgl. Wurm in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 21 Rz 23, 28).

Grundsätzlich sind Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Tätigkeiten von Art. 18 DBA umfasst, wonach nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommt. Dies gilt allerdings aufgrund des in dieser Bestimmung enthaltenen expliziten Verweises nur dann, wenn nicht die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des Art. 19 Abs. 1 DBA erfüllt sind. Art. 19 DBA geht als lex specialis unter anderem der Bestimmung des Art. 18 DBA vor (vgl. - mit weiteren Nachweisen - Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 19 Tz 8).

Nach Art. 19 Abs. 1 DBA unterliegen Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen auszahlt, dem Besteuerungsrecht des Kassenstaats (zur Verfassungskonformität des Art. 19 DBA siehe VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135). Die Zuordnung der Bezüge unter Art. 19 DBA sieht - anders als in der Stammfassung des Abkommens BGBl. Nr. 64/1975 - kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats mehr vor, sodass - wie auch das BFG annahm - zufolge des Methodenartikels des Art. 23 Abs. 1 DBA die Befreiungsmethode zur Anwendung gelangt. Nach Abs. 1 des Art. 23 liegt das Besteuerungsrecht - vorbehaltlich des Art. 23 Abs. 2 DBA - beim Quellenstaat, Österreich hat diese ausländischen Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, darf sie jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranziehen. Demgegenüber soll der - mit dem Protokoll vom 18. Januar 1994 neu gefasste - Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA sicherstellen, dass Österreich als Ansässigkeitsstaat u.a. "Einkünfte im Sinne des Artikels 19 (ausgenommen Ruhegehälter)" dennoch ebenfalls besteuern darf (zur Genese und dem Zusammenspiel der Art. 19 und 23 DBA vgl. neuerlich VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042; siehe auch Lang, Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich - Schweiz, SWI 2011, 192, 195). Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA erhellt, dass es für Einkünfte aus Ruhegehältern iSd Art. 19 bei der Befreiungsverpflichtung nach Art. 23 Abs. 1 DBA bleibt.

Das Revisionsvorbringen enthält - abgesehen vom bereits behandelten Hinweis auf die Konsultationsvereinbarung - weder Argumente, weshalb die Tatbestandselemente des Art. 19 DBA im vorliegenden Fall nicht erfüllt wären, noch eine konkrete Darlegung der diesbezüglichen abweichenden schweizerischen Rechtsansicht. Bei dem erstmals im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof vorgetragenen, lediglich pauschalen Revisionsvorbringen, die AHV-Rente könnte unter Art. 21 DBA zu subsumieren sein, weil sie allen in der Schweiz

versicherten Personen zustehe und es keinen Unterschied mache, ob die versicherte Person selbständig oder unselbständig tätig gewesen sei, handelt es sich um eine im Verfahren unzulässige Neuerung, die deshalb im Revisionsverfahren ungeprüft bleibt (vgl. dazu, dass in Bezug auf ausländisches Recht und der hierzu gepflogenen Interpretation der Grundsatz "iura novit curia" nicht gilt, und dieses nach Vornahme von Ermittlungen festzustellen ist, etwa VwGH 23.1.2020, Ra 2018/15/0107, mwN). Im Übrigen wird in der Revision - zu Recht (vgl. Dommès, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 52 ff) - nicht (mehr) in Frage gestellt, dass die Rente nicht unmittelbar von der beschäftigenden öffentlichen Stelle ausbezahlt wird.

Die Revision argumentiert weiters, dass im angefochtenen Erkenntnis vertretene Ergebnis widerspreche der Teleologie des Doppelbesteuerungsabkommens, das einerseits zwar die Vermeidung der Doppelbesteuerung zum Ziel habe, andererseits aber nicht die doppelte Nichtbesteuerung erfasster Zahlungen ermöglichen solle.

Wie dargelegt, ordnet Art. 19 DBA 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 im Sinne des Art. 19 DBA wurde nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Art. 23 Abs. 2 DBA kein Wechsel von der Befreiungs- in die Anrechnungsmethode vorgenommen (vgl. zur Auslegung des Art. 23 Abs. 2 DBA neuerlich VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042). Demnach bleibt es für Ruhegehälter iSd Art. 19 nach Art. 23 Abs. 1 DBA bei der Freistellungsverpflichtung Österreichs, wonach Österreich als Ansässigkeitsstaat auf eine Besteuerung dieser Einkünfte verzichtet. Auf eine tatsächliche Besteuerung der Einkünfte in der Schweiz kommt es - anders als die Revision vor Augen hat - nicht an. Wie bereits das Bundesfinanzgericht erkannte, enthält das DBA keine Instrumente zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung, wie eine Subject-to-tax-Klausel oder eine Switch-over-Klausel. Die Befreiungsmethode sichert die Vermeidung der doppelten Besteuerung auf Basis der "Virtualität", nicht der konkreten Besteuerungslage. Eine doppelte Nichtbesteuerung kann daher das Ergebnis sein (vgl. Englmaier in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 23A Rz 19, mwN; und neuerlich Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566, 568). Sie resultiert in der vorliegenden Konstellation daraus, dass die Schweiz (aus nicht näher dargelegten Gründen) ihr Besteuerungsrecht nicht in Anspruch nimmt.

Zuletzt argumentiert die Revision, es bestehe im vorliegenden Fall ein zu einer doppelten Nichtbesteuerung führender Qualifikationskonflikt aufgrund unterschiedlicher innerstaatlicher Rechtslage, der (auch ohne Subject-to-tax-Klausel oder Switch-over-Klausel) im Interpretationswege nach Art. 23 Abs. 1 iVm Art. 3 Abs. 2 DBA zu lösen sei. Den Ansässigkeitsstaat treffe - so die Revision weiter - keine Freistellungsverpflichtung, wenn der

Quellenstaat Einkünfte aufgrund einer nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 DBA zulässigen Auslegung des Abkommens nach seinem innerstaatlichen Recht nicht besteuere.

Diese Ausführungen verhelfen der Revision schon deshalb nicht zum Erfolg als - wie erwähnt - in der Revision nicht dargelegt wird und sich auch aus dem angefochtenen Erkenntnis nicht ergibt, aus welchen (innerstaatlichen oder abkommensrechtlichen) Gründen die Schweiz als Quellenstaat keine Steuer einhebt.““

Entsprechend den obigen Ausführungen hat der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass Art. 21 DBA-Schweiz nur eine **subsidiär** zur Anwendung gelangende **Auffangregel** für von den Verteilungsnormen der Art. 6 bis 20 DBA-Schweiz **nicht** erfasste Einkünfte enthält.

Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für frühere unselbständige Tätigkeiten sind grundsätzlich von Art. 18 DBA-Schweiz umfasst, wonach nur dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommt. Dies gilt allerdings aufgrund des in dieser Bestimmung enthaltenen expliziten 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.

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. Die Zuordnung der Bezüge unter Art. 19 DBA-Schweiz sieht kein ausschließliches Besteuerungsrecht des Kassenstaats (mehr) vor, sodass zufolge des Methodenartikels des Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz die **Befreiungsmethode** zur Anwendung gelangt. Aus dem klaren und eindeutigen Wortlaut des Art. 19 iVm Art. 23 Abs. 2 erster Satz DBA-Schweiz geht -so das Höchstgericht - klar hervor, dass es für Einkünfte aus Ruhegehältern iSd Art. 19 DBA-Schweiz bei der Befreiungsverpflichtung nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz bleibt.

Diesen klaren höchstgerichtlichen Ausführungen entsprechend und unter Berücksichtigung des oben festgestellten (unstrittigen) Sachverhaltes ist die strittige AHV-Rente der Bf. unter Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren, sodass es keiner Heranziehung des Auffangtatbestandes des Art. 21 DBA-Schweiz bedarf (siehe diesbezüglich auch BFG 14.3.2022, RV/1100284/2020; BFG 14.01.2026, RV/5100448/2023). Gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz liegt das Besteuerungsrecht damit beim Quellenstaat Schweiz und der Ansässigkeitsstaat Österreich hat diese Einkünfte von der Besteuerung auszunehmen, darf sie jedoch für Zwecke des Progressionsvorbehaltes heranziehen.

Aufgrund der eindeutigen Subsumtion der fraglichen AHV-Rente unter Art. 19 DBA-Schweiz kann auch die Konsultationsvereinbarung zwischen der Schweiz und Österreich vom 7. April 2022 zu keiner anderen abkommensrechtlichen Einordnung dieser Rente führen. Erlasse (so auch die gegenständliche im Erlasswege veröffentlichte Konsultationsvereinbarung)

wie auch allgemeine Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen (zB EAS-Auskünfte) stellen keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquellen dar (vgl. dazu auch BFG 16.12.2025, RV/7103254/2022; BFG 14.01.2026, RV/5100448/2023).

Dem gegenständlichen Beschwerdebegehren war sohin Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in dem oben zitierten VwGH-Judikat (VwGH 7.10.2025, Ro 2022/15/0021) beantwortet wurden. Eine (ordentliche) Revision ist damit nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Februar 2026