

19. Jahrgang / März 2026 / Nr. 3

# BFG *journal*

**BFG-Entscheidungen aus erster Hand**

**Linde**  
www.lindeverlag.at

## **Interview**

StB Sabine Berger, Deloitte

## **BFG und Höchstgerichte**

COVID-19 und Berufsausbildung

## **BFG und Auslandsbezug**

VwGH zu schweizerischen AHV-Renten  
Steuerliche Behandlung der VBL-Renten

## **Umsatzsteuer**

Vorsteuern trotz begrenzter UID-Nummer

## **Abgabenverfahren**

Naturalobligation im Steuerrecht  
Auswirkungen bei fehlerhafter Zustellreihenfolge  
Korrektur von falscher Zwischensteuer

# Ist die Konsultationsvereinbarung zu den Schweizer AHV-Renten weiterhin anzuwenden?

Michael Lang<sup>\*)</sup>



Der VwGH entschied am 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021, dass eine in Österreich ansässige Pensionistin mit ihrer für eine frühere Berufstätigkeit für eine Schweizer öffentlich-rechtliche Körperschaft ausgeübte Tätigkeit gezahlten AHV-Rente unter Art 19 Abs 1 DBA Schweiz fällt.<sup>1)</sup> Mit dem am selben Tag ergangenen Erkenntnis Ro 2023/15/0023 hat der Gerichtshof diese Auffassung auch für eine AHV-Rente vertreten, die eine in Österreich ansässige Witwe aufgrund der Tätigkeit ihres verstorbenen Ehegatten für eine derartige Schweizer Körperschaft erhielt.<sup>2)</sup> Die sich dadurch ergebende doppelte Nichtbesteuerung der Einkünfte nahm das Höchstgericht in Kauf.

**VwGH 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021 und Ro 2023/15/0023.** Art 19 und 21 DBA Schweiz

## 1. Die in Umsetzung der VwGH-Judikatur ergangenen Erkenntnisse des BFG



Das BFG hatte sich nun mit weiteren Fällen zu beschäftigen, in denen es um Pensionen aus früheren Tätigkeiten für Schweizer öffentlich-rechtliche Körperschaften ging. Das BFG folgte dabei der geschilderten Auffassung des VwGH.<sup>3)</sup> In einigen dieser Entscheidungen setzte sich das Verwaltungsgericht auch mit der am 7. 4. 2022 von den „zuständigen Behörden“ Österreichs und der Schweiz unterzeichneten und am 11. 4. 2022 in der Findex veröffentlichten „Konsultationsvereinbarung betreffend die steuerliche Behandlung von Rentenzahlungen der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung auf der Grundlage des österreichisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 30. Januar 1974“ auseinander.<sup>4)</sup> Diese Konsultationsvereinbarung lautet wie folgt:<sup>5)</sup>

*„Im Interesse der Vermeidung von Qualifikationskonflikten sind die zuständigen Behörden der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft auf der Grundlage von Artikel 25 Absatz 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Schlussprotokoll vom 30. Januar 1974, zuletzt geändert durch das Protokoll vom 4. Juni 2012 (im Folgenden als ‚Abkommen‘ bezeichnet) übereingekommen, dass Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung*

<sup>\*)</sup> Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU Wien, sowie derzeit Global Professor of Law an der New York University (NYU) in New York City. Frau Marlene Czernobila danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung dieses Manuskripts.

<sup>1)</sup> Ausführlich Romstorfer, VwGH klärt Frage der Besteuerung von Schweizer AHV-Renten aus früherer unselbständiger Tätigkeit im öffentlichen Dienst, SWI 2025, 687 (687).

<sup>2)</sup> Dazu und den daraus folgenden weiteren Auslegungsschwierigkeiten Lang, Art 19 Abs 2 OECD-MA und Rechtsnachfolge, SWI 2025, 696 (696).

<sup>3)</sup> BFG 16. 12. 2025, RV/7103254/2022; 14. 1. 2026, RV/5100448/2023; 22. 1. 2026, RV/1100202/2021; 16. 2. 2026, RV/1100273/2022; 16. 2. 2026, RV/1100003/2024; zu Witwenpensionen: BFG 23. 1. 2026, RV/1100036/2022; 23. 1. 2026, RV/1100163/2023.

<sup>4)</sup> BFG 16. 12. 2025, RV/7103254/2022; 14. 1. 2026, RV/5100448/2023; 23. 1. 2026, RV/1100036/2022; 23. 1. 2026, RV/1100163/2023; 16. 2. 2016, RV/1100273/2022.

<sup>5)</sup> BMF 2022-0.262.779, BMF-AV Nr 50.

zung unter Artikel 21 des Abkommens fallen. Diese Einkünfte dürfen somit nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden, und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentempfänger 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.“*

Im Erkenntnis vom 14. 1. 2026, RV/5100448/2023, erwähnte das BFG die Vereinbarung zwischen den Behörden nur am Rande: „Aufgrund der eindeutigen Subsumtion der Schweizer 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 der Schweizer AHV-Renten führen.“ Im Erkenntnis vom 23. 1. 2026, RV/1100163/2023, begnügte sich das BFG mit dem lapidaren Hinweis, „dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Erlässe keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen“.<sup>6)</sup> Im Erkenntnis vom 16. 2. 2026, RV/71100273/2022, wiederholte das BFG im Wesentlichen diese beiden aus den zuletzt genannten Entscheidungen stammenden Sätze. Das Erkenntnis vom 16. 2. 2026, RV/1100003/2024, enthielt keine eigenständige Argumentation zur Bedeutung der Konsultationsvereinbarung, verwies aber generell „auf die umfangreich begründenden Ausführungen in der oben bezeichneten Berufungsentscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 16. Februar 2026, [...], welche insoweit auch einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden“. In keinem der Erkenntnisse erachtete sich das BFG an die damalige Verständigungsvereinbarung gebunden.<sup>7)</sup>

Zum selben Ergebnis gelangte das BFG bereits in seinem Erkenntnis vom 16. 12. 2025, RV/7103254/2022, begründete diese Auffassung allerdings ausführlicher:<sup>8)</sup>

*„Der VwGH folgt demnach nicht der von Romstorfer geäußerten Ansicht, dass sich aus dem VfGH-Erkenntnis vom 28.06.2017, Zl. 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. 854 ff).*

<sup>6)</sup> Der Sachverhalt betraf Witwenpensionen.

<sup>7)</sup> Im Erkenntnis vom 23. 1. 2026, RV/1100036/2022 (Witwenpension) wurde die Konsultationsvereinbarung nur aus dem Blickwinkel ihrer möglichen Bedeutung nach Art 31 Abs 3 WVK diskutiert.

<sup>8)</sup> Zu diesem Erkenntnis auch Böck, Steuerfreiheit für AHV-Renten aus Ruhebezügen aus einem Dienstverhältnis mit einem öffentlich-rechtlichen Arbeitgeber, BFGjournal 2026, 51 (51 ff).

*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.“*

## 2. Die VwGH-Erkenntnisse vom 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021 und Ro 2023/15/0023: Keine Bindung des Höchstgerichts an die Konsultationsvereinbarung



Die in der am 7. 4. 2022 unterzeichneten Konsultationsvereinbarung vertretene Auffassung der beiden Behörden hatte sich schon vorher abgezeichnet: Nach einer informellen Vereinbarung zwischen dem BMF und der Eidgenössischen Steuerverwaltung, auf die sich in dem vom VwGH mit Erkenntnis vom 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021, entschiedenen Verfahren das Finanzamt berufen hatte, wäre auf die aufgrund einer Tätigkeit für eine öffentlich-rechtliche Körperschaft bezogenen AHV-Renten Art 21 DBA Schweiz anwendbar.<sup>9)</sup> Das BMF verabschiedete sich damit von der zuvor in EAS-Rechtsauskünften vertretenen Auffassung, wonach Art 19 DBA Schweiz maßgebend wäre.<sup>10)</sup> Die neue Rechtsauffassung fand in der Findok in einer als „Disclaimer“ zu diesen EAS-Rechtsauskünften des BMF gemachten Anmerkung mit folgendem Wortlaut ihren Niederschlag:<sup>11)</sup> „Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sind übereingekommen, dass im Falle von AHV-Renten, die an ehemals öffentlich Bedienstete gezahlt werden, Art 21 DBA CH anzuwenden ist.“

Dabei stellte sich zunächst die Frage, ob der „Disclaimer“ eine rechtliche Bindung auslöst.<sup>12)</sup> Eine Verordnung des BMF müsste zwar im BGBl kundgemacht werden.<sup>13)</sup> Der VfGH vertritt jedoch die Auffassung, dass auch Gerichte gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen gemäß Art 139 B-VG und diesen nach Art 139a B-VG gleichgestellte generelle Normen anwenden müssen und diese, wenn sie Bedenken gegen ihre rechtmäßige Kundmachung haben, vor dem VfGH anzufechten haben.<sup>14)</sup> Bis zur Aufhebung durch den VfGH sind sie für jedermann verbindlich.<sup>15)</sup> Bei einer solchen zwar rechtswidrig, aber dennoch „gehörig kundgemachten“ generellen Norm handelt es sich um „eine für einen unbestimmten, externen Adressatenkreis verbindliche Anordnung von Staatsorganen, die vom Gericht gemäß Art 89 B-VG anzuwenden ist“.<sup>16)</sup> Sie liegt vor, „wenn eine solche Norm ausreichend allgemein kundgemacht wurde, wenn auch nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise. Dies bedeutet, dass jeglicher Akt von staatlichen Organen, der einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweist und – in einer zumindest den Adressaten zugänglichen Form – allgemein kundgemacht worden ist, als generelle Norm anzuwenden und gegebenenfalls von den Gerichten gemäß Art 139 ff. B-VG vor dem Verfassungsgerichtshof anzufechten ist“.<sup>17)</sup> Dabei müssen Rechtsverordnungen, „um rechtliche Existenz zu erlangen, jedenfalls ein Mindestmaß an Publizität erlangen“.<sup>18)</sup> Im Erkenntnis VfSlg 19.230/2010 ging der VfGH davon aus, dass auch eine Geschäftseinteilung der Disziplinarkommission des BMI Eingang in die Rechtsordnung gefunden hat:<sup>19)</sup> „[S]o scheint sie insbesondere durch die Weiterleitung an die Dienststellen, die Zentralausschüsse der Personalvertretung und die Mitglieder der Dis-

<sup>9)</sup> Dazu Lang, SWI 2025, 696 (696).

<sup>10)</sup> Lang, SWI 2025, 696 (696).

<sup>11)</sup> Dazu ausführlich Romstorfer, Besteuerung Schweizer AHV-Renten aus einer früheren öffentlich-rechtlichen Beschäftigung nach dem DBA Schweiz, SWI 2023, 566 (567 FN 5).

<sup>12)</sup> Dazu Lang, SWI 2025, 696 (696 f).

<sup>13)</sup> § 4 Abs 1 Z 2 BGGBlG.

<sup>14)</sup> VfSlg 20.182/2017.

<sup>15)</sup> VfSlg 20.182/2017.

<sup>16)</sup> VfSlg 20.182/2017.

<sup>17)</sup> VfSlg 20.182/2017.

<sup>18)</sup> VfSlg 20.182/2017 mwN.

<sup>19)</sup> Dazu Lang, SWI 2025, 696 (697).

ziplinarkommission sowie durch ihre Einsehbarkeit im Intranet ein gewisses Mindestmaß an Publizität erlangt zu haben [...]“

Der VwGH wertete den in der Findok angebrachten „Disclaimer“ trotz der dadurch erlangten Publizität nicht als Rechtsverordnung:<sup>20)</sup> „Soweit die Revision in diesem Zusammenhang die in Form eines ‚Disclaimers‘ veröffentlichte EAS-Auskunft vom 8. November 2021 anspricht, ist darauf zu verweisen, dass EAS-Auskünfte [...] nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen (vgl. VwGH 28.6.2022, Ro 2022/13/0002).“ Da EAS-Rechtsauskünfte keinen Anspruch auf Verbindlichkeit erheben, ging der VwGH offenbar davon aus, dass dies auch für EAS-Rechtsauskünfte relativierende „Disclaimer“ gilt.<sup>21)</sup> Es fehlte die – neben der Publizität ebenso erforderliche – normative Wirkung.<sup>22)</sup>

Über die zunächst informell zwischen den obersten Behörden erzielte Verständigung wurde dann am 7. 4. 2022 eine Konsultationsvereinbarung unterzeichnet, die mit dem vom 8. 4. 2022 datierenden Erlass des BMF am 11. 4. 2022 in der Findok veröffentlicht wurde. Die Intention des BMF, auf diese Weise Verbindlichkeit herzustellen, ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zu leugnen.<sup>23)</sup> Die amtliche Verlautbarung enthält nämlich folgenden Satz: „Diese Vereinbarung tritt am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft und ist auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden.“<sup>24)</sup> Das Erkenntnis des BFG, das Gegenstand der VwGH-Entscheidung zu Ro 2022/15/0021 war, stammte aber schon vom 14. 3. 2022,<sup>25)</sup> sodass sich der VwGH mit diesem Erlass nicht näher zu beschäftigen brauchte.<sup>26)</sup> Gleiches gilt für die im RIS als „erledigt im gleichen Sinn“ bezeichnete und dort nicht gesondert veröffentlichte Entscheidung zu Ro 2022/15/0022.<sup>27)</sup> Sonst hätte der VwGH wohl die Konsultationsvereinbarung als nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise kundgemachte Verordnung beim VfGH nach Art 139 B-VG anfechten müssen.<sup>28)</sup>

Für die zu Ro 2023/15/0023 ergangene Entscheidung des VwGH könnte dieses Argument nicht mehr geltend gemacht werden:<sup>29)</sup> Das zugrunde liegende Erkenntnis des BFG datiert vom 12. 7. 2023.<sup>30)</sup> Die Konsultationsvereinbarung war damals bereits mehr als ein Jahr veröffentlicht.<sup>31)</sup> Der VwGH hat sie dennoch ignoriert und kein Verwaltungs-

<sup>20)</sup> VwGH 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021.

<sup>21)</sup> Dazu bereits Romstorfer, SWI 2023, 566 (575 f).

<sup>22)</sup> Lang, SWI 2025, 696 (697).

<sup>23)</sup> So schon Lang, Austria: Pensions of Public Employees and of Their Dependents Under the DTC Austria-Switzerland in Recent Case Law, in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024 (2025) 307 (316); Lang, SWI 2025, 696 (697).

<sup>24)</sup> Vgl auch VfSlg 13.331/1993: „Dass hier die Rechtslage neu gestaltet wird, ergibt sich schon daraus, dass der Behörde nicht etwa freigestellt wird, einer Rechtsmeinung des Bundesministers zu folgen oder nicht, sondern die Äußerung als eine ‚Regelung‘ verstanden werden will, die ‚ab 1. Jänner 1990 anzuwenden‘ ist und die Behörde verpflichtet, entgegen der bisherigen Praxis die in den Anlagen aufgezählten Betriebe öffentlich-rechtlicher Körperschaften als Betriebe land- und forstwirtschaftlicher oder gewerblicher Art im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens zu behandeln. Es ist damit der Behörde – und zwar unabhängig davon, ob sie eine Klärung der Rechtslage in diesem Sinn selbst angestrebt hat oder nicht – rechtens verwehrt, im Rückgriff auf das Gesetz (den Staatsvertrag) im Einzelfall künftig zu einem anderen Ergebnis zu kommen (vgl. VfSlg. 10.170/1984).“

<sup>25)</sup> BFG 14. 3. 2022, RV/1100284/2020.

<sup>26)</sup> Vgl aber BFG 23. 1. 2026, RV/1100036/2022, wonach es nach Auffassung des BFG – allerdings im Fall einer nach der hier vertretenen Auffassung von der Konsultationsvereinbarung ohnehin nicht erfassten Witwenpension, und außerdem für Zwecke des Art 31 Abs 3 WVK – darauf ankommen soll, ob „im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides“ die Konsultationsvereinbarung schon unterzeichnet war.

<sup>27)</sup> BFG 14. 3. 2022, RV/1100406/2020.

<sup>28)</sup> Lang in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024, 307 (315).

<sup>29)</sup> Dazu bereits Lang, SWI 2025, 696 (697).

<sup>30)</sup> BFG 12. 7. 2023, RV/1100132/2019.

<sup>31)</sup> Dies gilt genauso für die im RIS als „erledigt im gleichen Sinn“ bezeichnete und dort nicht publizierte VwGH-Entscheidung vom 7. 10. 2025, Ro 2024/15/0008: Das ihr zugrunde liegende Erkenntnis des

prüfungsverfahren beim VfGH eingeleitet. In diesem Verfahren ging es allerdings um die Bezüge einer Witwe, die die Pension nach ihrem verstorbenen Ehegatten – einem öffentlich Bediensteten der Schweiz – bezogen hat. Für die Vorgangsweise des VfGH spricht daher, dass die Konsultationsvereinbarung den von ihm entschiedenen Fall gar nicht behandelt.<sup>32)</sup> Die Vereinbarung sieht zwar die Anwendung des Art 21 DBA Schweiz auf „Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person aus Renten der Schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung“ vor. Sie hält dann aber fest, dass diese Einkünfte „somit nur im Ansässigkeitsstaat Österreich besteuert werden [dürfen] und zwar ungeachtet dessen, ob der Rentempfänger im privatwirtschaftlichen Sektor oder im öffentlichen Dienst tätig war“. Dies lässt den Schluss zu, dass es der Konsultationsvereinbarung nur um den früher selbst tätigen Rentempfänger geht, nicht aber um dessen Hinterbliebene, die in dessen Ansprüche eintreten.<sup>33)</sup>

Die Konsultationsvereinbarung hat somit Bezüge von Witwen gar nicht erfasst.<sup>34)</sup> Der Umstand, dass der VfGH nicht ihre Aufhebung beim VfGH beantragt hat, lässt folglich nicht darauf schließen, dass „Erlässe“ des BMF immer unverbindlich wären und daher gar keine Bindungswirkung auslösen könnten.<sup>35)</sup> Vielmehr war die Konsultationsvereinbarung in dem Fall, der dem Erkenntnis vom 7. 10. 2025, Ro 2023/15/0023, zugrunde lag, gar nicht anwendbar: Sie konnte aus diesem Grund für die Gerichte keine Bindungswirkung auslösen. Der VfGH konnte daher auch nicht die Aufhebung des Erlasses, mit dem sie kundgemacht wurde, beim VfGH beantragen. Gleiches gilt für die Entscheidungen des BFG, in denen es um Witwenpensionen ging.<sup>36)</sup> Beide Gerichte gingen daher im Ergebnis zu Recht davon aus, nicht an die Vereinbarung gebunden zu sein.

Das Argument, wonach die Konsultationsvereinbarung deshalb keine Bindungswirkung auslöst, weil sie kein „rechtliches ‚sollen‘ oder ‚müssen‘ enthält“, sondern „lediglich davon die Rede [ist], dass Österreich besteuern ‚dürfe‘“,<sup>37)</sup> überzeugt hingegen nicht. Die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten hätten sich auch dann, wenn Art 21 DBA Schweiz tatsächlich die maßgebende Verteilungsnorm gewesen wäre, nicht darauf verständigen dürfen, dass Österreich zur Besteuerung verpflichtet wäre. Denn DBA berechnen immer nur zur Besteuerung. Es ist Sache des innerstaatlichen Rechts, ob dieses Besteuerungsrecht ausgeschöpft wird. Gegenstand eines Verständigungsverfahrens kann aber nur die Auslegung und Anwendung des Abkommens sein. Ob und auf welche Weise dann jener Staat, der nach dem DBA besteuern darf, sein Besteuerungsrecht auch ausübt, lässt sich nicht durch eine Konsultationsvereinbarung regeln.

Das BFG vertritt auch die Auffassung, dass die Konsultationsvereinbarung nicht als „subsequent agreement“ nach Art 31 Abs 3 lit a WVK zu beurteilen ist,<sup>38)</sup> und auch deshalb keine „als Verordnung bindende Wirkung“ entfaltet.<sup>39)</sup> Dieses Argument vermengt aber zwei unterschiedliche Ebenen: Würde die Konsultationsvereinbarung nach Art 31 Abs 3 lit a WVK Bedeutung haben, wäre sie für die Interpretation der maßgebenden Bestimmungen des DBA relevant. Sie wäre aber nicht der einzige in Betracht kommende Auslegungsbehelf. Gerade bei der Auslegung von DBA gibt es gute Gründe, wonach „sub-

BFG stammt vom 18. 12. 2023, RV/1100347/2022. Zu diesem Zeitpunkt war die Konsultationsvereinbarung sogar bereits mehr als einhalb Jahre veröffentlicht.

<sup>32)</sup> Lang in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024, 307 (316); weiters Lang, SWI 2025, 696 (698).

<sup>33)</sup> Lang in Kemmeren et al, Tax Treaty Case Law around the Globe 2024, 307 (316); Lang, SWI 2025, 696 (698).

<sup>34)</sup> Lang, SWI 2025, 696 (698).

<sup>35)</sup> So aber offenbar BFG 23. 1. 2026, RV/1100163/2022.

<sup>36)</sup> BFG 23. 1. 2026, RV/1100036/2022; 23. 1. 2026, RV/1100163/2023.

<sup>37)</sup> So Zorn, VfGH: Doppelte Nichtbesteuerung der Schweizer AHV-Rente aufgrund des DBA-Schweiz, RdW 2025, 854 (855); vgl auch BFG 16. 12. 2025, RV/7103254/2022.

<sup>38)</sup> So auch BFG 23. 1. 2026, RV/1100036/2022.

<sup>39)</sup> BFG 16. 12. 2025, RV/7103254/2022.

*sequent agreements*“ keinen oder zumindest nur einen untergeordneten Stellenwert haben.<sup>40)</sup> Das BFG hat – wie schon zuvor der VfGH – der Konsultationsvereinbarung bei der *Auslegung des DBA* zu Recht keine bindende Wirkung beigemessen.<sup>41)</sup> Eine andere Frage ist, ob ein publizierter Erlass des BMF, der eine Konsultationsvereinbarung zum Gegenstand hat und den Anspruch auf ihre Befolgung zum Ausdruck bringt, bei der innerstaatlichen *Rechtsanwendung* ignoriert werden kann. Dies ist aufgrund der vom VfGH aufgestellten Maßstäbe zu verneinen. Solange ein solches Dokument nicht vom VfGH oder der Behörde, die es erlassen hat, wieder aus dem Rechtsbestand beseitigt wird, bindet es als zwar rechtswidrig, aber dennoch „*gehörig kundgemachte*“ Verordnung alle von ihr erfassten Rechtsanwender und Normadressaten.<sup>42)</sup>

### 3. Die Bindung an Richtlinien und Erlässe in der Rechtsprechung des VfGH

Die Rechtsprechung des VfGH hat von Anfang an der vom VfGH mit VfSlg 20.182/2017 vorgenommenen Rechtsprechungsänderung Rechnung getragen.<sup>43)</sup> „*Der Verfassungsgerichtshof ging in seinem Erkenntnis vom 28. Juni 2017, V 4/2017, VfSlg. 20.182/2017, von seiner bisherigen Rechtsprechung zu Art. 89 B-VG und Art. 139 Abs. 3 bzw. Art. 140 Abs. 3 B-VG, wonach nicht gehörig kundgemachte Verordnungen von den Gerichten auch ohne Anfechtung vor dem Verfassungsgerichtshof von vornherein nicht anzuwenden seien, ab. Demnach haben auch Gerichte gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen, die ein Mindestmaß an Publizität erlangen, anzuwenden und diese, wenn sie Bedenken gegen ihre rechtmäßige Kundmachung haben, vor dem Verfassungsgerichtshof anzufechten; bis zur Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof sind sie für jedermann verbindlich. Dieser Auffassung schließt sich der Verwaltungsgerichtshof an (vgl. schon VfGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038, und VfGH 27.3.2019, Ro 2017/10/0004).*“

Im Erkenntnis vom 19. 12. 2023, Ra 2023/01/0164, ging es um einen an der Amtstafel des Rathauses und im Bereich der Eingangstür des Eintragungslokales als „*Kundmachung zur Durchführung folgender Volksbegehren*“ bezeichneten Aushang, wonach das Eintragungslokal für den Eintragungszeitraum als – näher umschriebene – Verbotszone gelte. Der VfGH betonte die Bindungswirkung ungeachtet der vorgebrachten Bedenken gegen die Vorgangsweise bei der Festlegung der Zone.<sup>44)</sup> Er berief sich auf die Auffassung des VfGH, wonach „*eine ‚gehörig kundgemachte‘ generelle Norm, also eine für einen unbestimmten, externen Adressatenkreis verbindliche Anordnung von Staatsorganen, die (auch) vom Gericht gemäß Art. 89 B-VG anzuwenden ist, dann vorliegt, wenn eine solche Norm ausreichend allgemein kundgemacht wurde, wenn auch nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise. Dies bedeutet, dass jeglicher Akt von staatlichen Organen, der einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweist und – in einer zumindest den Adressaten zugänglichen Form – allgemein kundgemacht worden ist, als generelle Norm anzuwenden und gegebenenfalls von den Gerichten gemäß Art. 139 ff B-VG vor dem Verfassungsgericht anzufechten ist. Liegt ein als Verordnung erkennbar kundgemachter Verwaltungsakt vor, hat sich somit sowohl eine Verwaltungsbehörde als (nunmehr) auch ein Gericht nicht mit der Frage der Gesetzmäßigkeit – auch nicht hinsichtlich seiner Erzeugung – auseinanderzusetzen (vgl. Rn. 52 des erwähnten Erkenntnisses des VfGH sowie weiters den dort in Rn. 23 wiedergegebenen Prüfungsbeschluss, mit Hinweis auf VfGH 8.9.1995, 95/02/0194). [...] Indem sich das Verwaltungsgericht im fortgesetzten Verfahren mit der Gesetzmäßigkeit der – kundgemachten –*

<sup>40)</sup> Lang, Der Wortlaut als Grenze der DBA-Auslegung, in FS 75 Jahre Hochschule Nordrhein-Westfalen 1950-2025 (2025) 371 (383 ff).

<sup>41)</sup> Ausführlich Lang, SWI 2025, 696 (698).

<sup>42)</sup> Lang, SWI 2025, 696 (696 f).

<sup>43)</sup> VfGH 16. 10. 2019, Ra 2018/02/0341.

<sup>44)</sup> VfGH 19. 12. 2023, Ra 2023/01/0164.

*Verbotzonenverordnung auseinandergesetzt und diese im Ergebnis nicht als maßgebliche generelle Norm angewendet hat, erweist sich diese Vorgangsweise sohin auch im Lichte der Rechtsprechung des VfGH als rechtswidrig“.*

Auch auf dem Gebiet des Steuerrechts versagt der VfGH dieser Rechtsprechung des VfGH keineswegs die Gefolgschaft: Im Erkenntnis vom 31. 1. 2018, Ra 2017/15/0038, ging es um die Frage, ob die Einkommensteuer-Richtlinien als Verordnungen zu behandeln sind und aufgrund ihrer fehlenden Kundmachung im Bundesgesetzblatt rechtswidrig sind. Gegebenenfalls hätte der VfGH ein Normenprüfungsverfahren beim VfGH einleiten müssen. Es war nicht zweifelhaft, dass die Richtlinien das erforderliche Mindestmaß an Publizität aufweisen. Eine Bindung besteht aber nur für jene Akte von staatlichen Organen, die zusätzlich auch „*einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweisen*“. Für den VfGH waren die Richtlinien deshalb keine Akte mit Verbindlichkeitsanspruch, weil ihr Stellenwert im Einleitungsabschnitt folgendermaßen beschrieben ist: „*Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.*“ Eine solche Unverbindlichkeitsklausel enthält die amtliche Verlautbarung der Konsultationsvereinbarung aber nicht. Im Gegenteil: „*Diese Vereinbarung tritt am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft und ist auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden.*“ Deutlicher kann man den Befolgungsanspruch kaum zum Ausdruck bringen.<sup>45)</sup>

Im – von Zorn und vom BFG ebenfalls zitierten<sup>46)</sup> – Erkenntnis vom 31. 1. 2018, Ra 2016/15/0004, ging es um die Zurechnung von Prostitutionsumsätzen. Dort findet sich folgende Aussage: „*Soweit der Revisionswerber eine grundsätzliche Rechtsfrage darin erblickt, dass, seit dem entsprechenden Erlass des Finanzministeriums‘ im Jahr 2014, mit dem von der Pauschalbesteuerung zur Einzelfallbesteuerung übergegangen worden sei, keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mehr vorliege, genügt es darauf hinzuweisen, dass Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen grundsätzlich keine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. VfGH 29.1.2015, 2012/15/0007; vgl. im Übrigen auch VfGH 18.12.2017, Ra 2017/15/0026, und die dort angeführte Vorjudikatur). Ein normative Kraft iSd Erkenntnisses des VfGH vom 28. Juni 2017, V 4/2017, entfaltender Erlass liegt gegenständlich nicht vor.*“

Zunächst überrascht, dass der VfGH mit dem Erkenntnis vom 29. 1. 2015, 2012/15/0007, eine vor der durch VfSlg 20.182/2017 bewirkten Judikaturänderung ergangene Entscheidung zitiert.<sup>47)</sup> Auf den ersten Blick scheint der VfGH nicht nur Richtlinien, sondern auch Erlässen des BMF generell die Bindungswirkung abzusprechen. Allerdings fügt der VfGH hinzu, dass ein „*normative Kraft [...] entfaltender Erlass [...] gegenständlich nicht vor[liegt]*“. Diese Formulierung lässt wiederum darauf schließen, dass der VfGH doch davon ausgeht, dass auch Erlässe unter bestimmten Voraussetzungen „*normative Kraft*“ haben können. Bloß in dieser konkreten Situation – in der vom VfGH gewählten Formulierung: „*gegenständlich*“ – war dies nicht der Fall. Offenbar ging es um den Erlass des BMF vom 18. 6. 2014, BMF-010203/0243-VI/N/2014: In dessen Einleitung finden sich folgende Formulierungen: „*Der Erlass zur Besteuerung von Sexdienstleistungen stellt einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988, in der jeweils geltenden Fassung dar, der im Interesse einer einheit-*

<sup>45)</sup> Vgl auch Lang, SWI 2025, 696 (697).

<sup>46)</sup> Zorn, RdW (2025) 854 (855); BFG 16. 12. 2025, RV/7103254/2022.

<sup>47)</sup> VfGH 18. 12. 2017, Ra 2017/15/0026, ist hingegen für die Frage der Verbindlichkeit von Erlässen nicht einschlägig: In dieser Entscheidung geht es nur um die Frage der Beurteilung von Prostitutionsumsätzen.

lichen Vorgangsweise mitgeteilt wird, und ist ab 1. Juli 2014 anzuwenden. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus diesem Erlass nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diesen Erlass zu unterbleiben.“ Der Erlass verwendet somit zwar das Wort „anwenden“, enthält aber auch die aus den Einkommensteuerrichtlinien bekannte Unverbindlichkeitsklausel. Letztere muss dafür ausschlaggebend gewesen sein, dass der VwGH dem Erlass die Bindungswirkung abgesprochen hat.

Schließlich berief sich Zorn auch auf den Beschluss des VwGH vom 31. 12. 2020, Ra 2019/13/0100.<sup>48)</sup> Dort findet sich folgende Aussage: „Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Erlässe oder Richtlinien des Bundesministers für Finanzen Auslegungsbehelfe für die Finanzverwaltung, nicht aber eine für den Verwaltungsgerichtshof maßgebende Rechtsquelle (vgl. etwa VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038, Rn. 23).“ Inhaltlich ging es in dieser Entscheidung um die in den Einkommensteuerrichtlinien angesprochene Frage, welche Bedeutung die Grundsätze des wirtschaftlichen Eigentums für die Beurteilung von Leasingverträgen haben. Auch wenn der VwGH scheinbar von Erlässen und Richtlinien generell spricht, sehen die konkret maßgebenden Einkommensteuerrichtlinien die bereits wiedergegebene Unverbindlichkeitsklausel vor. Der Umstand, dass der VwGH die in diesen Richtlinien verwendete Formulierung vom – bloßen – „Auslegungsbehelf“ aufgreift, lässt darauf schließen, dass der VwGH in dieser Entscheidung nur jene finanzbehördlichen Enunziationen vor Augen hat, die eben keinen Verbindlichkeitsanspruch erheben.

Dies gilt auch für das VwGH-Erkenntnis vom 22. 6. 2022, Ro 2021/13/0022: „Wenn die Revisionswerberin ihren Standpunkt wiederholt auf Richtlinien der Finanzverwaltung stützt, ist zu bemerken, dass es sich hierbei lediglich um Auslegungsbehelfe der Finanzverwaltung handelt; eine Bindung des Verwaltungsgerichtshofes an diese Richtlinien besteht nicht (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038).“ Um welche Richtlinien es sich handelt, geht aus der Entscheidungsbegründung nicht hervor.<sup>49)</sup> Steuerliche Richtlinien des BMF enthalten aber in aller Regel die erwähnte Unverbindlichkeitsklausel. Der Hinweis auf den Charakter als „Auslegungsbehelf“ deutet darauf hin, dass es sich um solche Richtlinien gehandelt hat. In anderen Entscheidungen bestätigte der VwGH explizit die fehlende Bindungswirkung der jeweils Unverbindlichkeitsklauseln enthaltenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrichtlinien.<sup>50)</sup>

Die vom VfGH in VfSlg 20.182/2017 entwickelten Vorgaben sind für alle Rechtsgebiete maßgebend. Auch von Abgabenbehörden verfasste Dokumente entfalten – bis zu ihrer Aufhebung durch den VfGH – Bindungswirkung, wenn sie ein Mindestmaß an Publizität erfüllen und rechtliche Wirkungen intendieren. Die wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH lässt aber ohnehin nicht darauf schließen, dass dieser eine Bereichsausnahme für das Steuerrecht in Anspruch nimmt: Erlässen des BMF ist nicht generell die Bindungswirkung abzusprechen, sondern es kommt darauf an, ob sie mit einem Verbindlich-

<sup>48)</sup> Zorn, RdW 2025, 854 (855).

<sup>49)</sup> Das beim VwGH angefochtene BFG-Erkenntnis vom 15. 6. 2021, RV/7100408/2013, aus dem sich möglicherweise nähere Hinweise ergeben könnten, um welche Richtlinien es ging, wird trotz der mittlerweile veröffentlichten Entscheidung des VwGH, in welcher der – unspektakuläre – Sachverhalt nachgelesen werden kann, und trotz der durch das Informationsfreiheits-Anpassungsgesetz bewirkten Änderung des § 23 Abs 3 BFGG bedauerlicherweise noch immer unter Verschluss gehalten (Stand 2. 3. 2026; zur Rechtswidrigkeit dieser Praxis ausführlich Lang, Die verpflichtende Veröffentlichung von Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts, AVR 2025, 114, 118 ff und 123 f).

<sup>50)</sup> Zu den Umsatzsteuerrichtlinien: VwGH 28. 5. 2019, Ro 2019/15/0002; 29. 1. 2020, Ra 2019/13/0072; zu den Einkommensteuerrichtlinien: VwGH 31. 1. 2019, Ra 2017/15/0030; vgl allerdings zu den Umsatzsteuerrichtlinien auch VwGH 25. 4. 2018, Ro 2017/13/0003, wo der VwGH bloß von der „begrenzte[n] rechtliche Verbindlichkeit solcher Erlässe“ spricht, dann allerdings auf VwGH 31. 1. 2018, Ra 2017/15/0038, Rn 22 f, verweist, wo er den Einkommensteuerrichtlinien generell die Rechtsquellenqualität abgesprochen hat.

keitsanspruch ausgestattet sind.<sup>51)</sup> Bei den Richtlinien, die sich selbst als bloße Auslegungsbehelfe deklarieren und ausdrücklich darauf hinweisen, dass aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten abgeleitet werden können, ist dies nicht der Fall. Dem Erlass vom 11. 4. 2022, mit dem die Konsultationsvereinbarung vom 7. 4. 2022 in der Findok veröffentlicht wurde, die „am Tage nach der Unterzeichnung in Kraft“ tritt und die „auf alle zum Zeitpunkt der Veröffentlichung noch offenen Fälle anzuwenden“ ist, wird der Verordnungscharakter hingegen nicht abgesprochen werden können.<sup>52)</sup>

#### 4. Die Aufhebung der Konsultationsvereinbarung?

Allerdings könnte der Erlass auch bereits aufgehoben worden sein. In der Findok ist seinem Text unter der Überschrift „Beachte“ folgender Satz vorgeschaltet: „Die Konsultation wird mit 7.10.2025 aufgrund höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0021) für nicht mehr anwendbar erklärt.“ Die sprachliche Passivform lässt nicht erkennen, wer diese Erklärung abgegeben hat. Angesichts der Verantwortung des BMF für die in der Findok bereit gehaltenen Dokumente wird sie aber diesem zugerechnet werden müssen.<sup>53)</sup>

Ein Datum dieser Veröffentlichung ist nicht zu erkennen.<sup>54)</sup> Die Konsultationsvereinbarung soll offenbar „mit 7. 10. 2025“ – und damit mit dem Tag, an dem der VwGH seine beiden Entscheidungen zu den AHV-Renten getroffen hat<sup>55)</sup> – „nicht mehr anwendbar“ sein. Aller Wahrscheinlichkeit nach handelt es sich dabei um einen rückwirkend vorgenommenen Rechtsakt.<sup>56)</sup> Denn es ist nicht anzunehmen, dass die VwGH-Erkenntnisse schon am Tag der Beschlussfassung zugestellt wurden, das BMF umgehend tätig geworden wäre und die Veröffentlichung in der Findok noch am selben Tag vorgenommen hätte. Die Aufhebung des am 11. 4. 2022 veröffentlichten Erlasses und damit der gesetzwidrig kundgemachten Verordnung durch das BMF kann nur wiederum durch eine Verordnung erfolgen. Die rückwirkende Erlassung einer Verordnung ist aber auch dann, wenn die Art ihrer Kundmachung rechtskonform erfolgt wäre, ohne explizite gesetzliche Grundlage dafür gesetzwidrig.<sup>57)</sup> Daran ändert auch nichts, wenn die Rückwirkung für die von ihr betroffenen Steuerpflichtigen keine Verschlechterung, sondern eine Verbes-

<sup>51)</sup> Vgl aber Zorn, RdW 2025, 854 (855).

<sup>52)</sup> Lang, SWI 2025, 696 (697).

<sup>53)</sup> Dies gilt nach § 23 Abs 1 Satz 1 BFGG sogar für die Entscheidungen des BFG: „Die Bundesministerin oder der Bundesminister für Finanzen hat die Erkenntnisse und Beschlüsse des Bundesfinanzgerichtes (Volltexte, soweit vorhanden Rechtssätze) der Öffentlichkeit im Internet unentgeltlich zugänglich zu machen.“

<sup>54)</sup> Aus den in der Findok enthaltenen Metadaten (XML-File) lässt sich schließen, dass der Hinweis, wonach die Konsultationsvereinbarung aufgrund des VwGH-Erkenntnisses vom 7. 10. 2025 (Ro 2022/15/0021) mit diesem Datum für nicht mehr anwendbar erklärt wird, jedenfalls spätestens am 18. 12. 2025 in der Findok angebracht wurde. Dieses Datum ist im System bei einer am 27. 2. 2026 vorgenommenen Suche als „lastchangedat“ ausgewiesen gewesen.

<sup>55)</sup> VwGH 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021; 7. 10. 2025, Ro 2023/15/0023.

<sup>56)</sup> Die Konsultationsvereinbarung wurde „mit 7. 10. 2025 [...] für nicht mehr anwendbar erklärt“. Wie weit die Rückwirkung damit reicht, ist unklar: Die Konsultationsvereinbarung könnte auf Sachverhalte, die sich ab dem 7. 10. 2025 oder dem Tag danach ereignen, oder auf von den Abgabenbehörden oder aber dem BFG ab diesem Zeitpunkt erlassene Bescheide oder Erkenntnisse nicht mehr anzuwenden sein. Der Stichtag ist vor dem Hintergrund keiner dieser möglichen Varianten verständlich. Denn das BMF nimmt offenbar nach jeder dieser Deutungen eine Rückwirkung in Kauf, die – wenn es sich um eine Verordnung handelt – mangels Rechtsgrundlage dafür jedenfalls rechtswidrig ist. Wenn es der in der Findok veröffentlichten „Erklärung“ darum geht – wie die Formulierung „aufgrund höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH vom 7.10.2025, Ro 2022/15/0021)“ nahelegt –, der Judikatur des VwGH zum Durchbruch zu verhelfen, müsste die vom VwGH vertretene Auffassung – und nicht mehr jene der Konsultationsvereinbarung – in allen noch offenen Fällen maßgebend sein.

<sup>57)</sup> Vgl zB VfSlg 8.875/1980; 12.843/1991; 13.370/1993; 14.601/1996; 15.166/1998; 15.675/1999; 16.879/2003; 18.037/2006.

serung der Rechtslage bewirkt.<sup>58)</sup> Der VfGH vertritt die Auffassung, dass „es für die rückwirkende Sanierung des Kundmachungsmangels einer V[erordnung] ebenso einer gesetzlichen Grundlage bedarf wie für die rückwirkende Erlassung einer V[erordnung] überhaupt“.<sup>59)</sup>

Somit ist zeitlich zu differenzieren: War die Erklärung über die nicht mehr gegebene Anwendbarkeit der Konsultationsvereinbarung zum Zeitpunkt der Entscheidung des BFG noch nicht in der Findok veröffentlicht, bestand die Bindung des BFG an den seinerzeitigen Erlass des BMF jedenfalls weiterhin. Das BFG hätte daher beim VfGH die Aufhebung der gesetzwidrig kundgemachten Verordnung beantragen, ihr anderenfalls aber Rechnung tragen müssen. War die Erklärung hingegen bereits veröffentlicht, hätte das BFG – unter der Voraussetzung, dass es sich ebenfalls um eine Verordnung handelt – auch gegen sie beim VfGH ein Normenprüfungsverfahren einleiten müssen: Ihre Kundmachung ist nicht in der gesetzlich vorgesehenen Form erfolgt, und zusätzlich ist auch die von ihr ausgesprochene Rückwirkung rechtswidrig.

Fraglich ist allerdings, ob der in der Findok veröffentlichte Satz, wonach die Konsultation nicht mehr für anwendbar erklärt wird, selbst überhaupt Verordnungscharakter haben kann: Die Behörde, von der diese Veröffentlichung stammt, ist nicht direkt genannt. Die Überschrift („Beachte“) klingt eher nach einem informativen Hinweis als nach einer Anordnung. Ein Kundmachungsdatum dieser Erklärung ist auch nicht ersichtlich.

All dies erinnert an den „Disclaimer“, mit dem ursprünglich einige EAS-Rechtsauskünfte in der Findok versehen wurden: „Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sind übereingekommen, dass im Falle von AHV-Renten, die an ehemals öffentlich Bedienstete der Schweiz gezahlt werden, Art. 21 DBA Schweiz anzuwenden ist“. Auch dieser eher als Information formulierte Satz stand unter der Überschrift „Beachte“. Der VfGH sprach ihm deshalb die rechtliche Verbindlichkeit ab, weil die zugrunde liegenden EAS-Rechtsauskünfte, von denen sich diese Aussage distanziert, auch keine Bindungswirkung entfalten. Daher kann aus dem Erkenntnis vom 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021, nichts für die Beantwortung der Frage gewonnen werden, welche Auswirkungen ein solcher „Disclaimer“ hat, wenn er sich – wie hier – auf eine Anordnung mit Verordnungscharakter bezieht. Interessant ist dabei, dass die im Kontext der jeweiligen EAS-Rechtsauskünfte veröffentlichte Aussage sprachlich nicht unbedingt auf diese verweist, sondern auch losgelöst davon Sinn macht: Der Satz, dass „im Falle von AHV-Renten, die an ehemals öffentlich Bedienstete der Schweiz gezahlt werden, Art. 21 DBA Schweiz anzuwenden ist“, ist auch ohne Kenntnis der EAS-Rechtsauskünfte zu verstehen. Dennoch hat ihm der VfGH keinen Verbindlichkeitsanspruch beigemessen.

Das BFG hat sich in den Entscheidungen, in denen es sich mit der in Erlassform kundgemachten Konsultationsvereinbarung beschäftigte,<sup>60)</sup> mit der in der Findok vorgenommenen Erklärung über ihre nun fehlende Anwendbarkeit nicht auseinandergesetzt. Dies kann unterschiedliche Gründe haben: Witwenpensionen sind von der Vereinbarung gar nicht erfasst.<sup>61)</sup> In den anderen Fällen ist das BFG – zu Unrecht, wie hier versucht wurde zu zeigen – davon ausgegangen, dass der Erlass des BMF zur Konsultationsvereinbarung von vorneherein keine Bindungswirkung entfaltete. Vor dem Hintergrund dieser Auffassung gab es an sich keine Notwendigkeit zu prüfen, ob diese Erklärung die Auf-

<sup>58)</sup> VfSlg 12.943/1991.

<sup>59)</sup> VfSlg 10.728/1985.

<sup>60)</sup> BFG 16. 12. 2025, RV/7103254/2022; 14. 1. 2026, RV/5100448/2023; 23. 1. 2026, RV/1100163/2023. Vgl auch BFG 23. 1. 2026, RV/1100036/2022, wo die Konsultationsvereinbarung aber nur in Hinblick auf Art 31 Abs 3 WVK diskutiert wurde.

<sup>61)</sup> Vgl aber BFG 23. 1. 2026, RV/1100163/2023, wo das BFG dennoch – und dies in der Allgemeinheit zu Unrecht – darauf hinwies, „dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Erlässe keine für die Gerichte verbindliche Rechtsquelle darstellen“.

hebung des Erlasses bewirken könnte. Allerdings wäre es nicht ungewöhnlich gewesen, wenn das BFG die von ihm vertretene Position noch zusätzlich abgesichert hätte, indem es argumentiert, dass selbst dann, wenn der Erlass als Verordnung zu qualifizieren wäre, er aufgrund der Erklärung mittlerweile aus dem Rechtsbestand ausgeschieden ist. Möglicherweise war die Erklärung über die Nichtanwendbarkeit zu einigen der für die BFG-Erkenntnisse maßgebenden Entscheidungszeitpunkte noch gar nicht veröffentlicht. Ebenso wäre es denkbar, dass dem BFG zwar die Existenz dieser Erklärung bewusst war, das Gericht ihr aber keine Verordnungsqualität beimaß.

## 5. Reformüberlegungen und jüngste Entwicklungen

All dies zeigt, dass das BMF gut beraten wäre, die Praxis der Veröffentlichung von Konsultationsvereinbarungen zu überdenken. Es gibt zwei jeweils für sich gut argumentierbare Vorgehensweisen: Solche Vereinbarungen könnten im Bundesgesetzblatt kundgemacht werden. Dann wäre ihr Status als verordnungskordinierter Staatsvertrag oder – wenn das BMF die Publikation des Inhalts der Konsultationsvereinbarung in seiner alleinigen Verantwortung wahrnimmt – als Verordnung eindeutig. Das BMF ging in einzelnen Fällen in der Vergangenheit bereits so vor.<sup>62)</sup> Die Finanzämter, das BFG und der VfGH sind dann an den Inhalt der Vereinbarung gebunden, die Gerichte haben aber im Falle von Bedenken, ob die von den beiden nach dem DBA zuständigen Verwaltungsbehörden vertretene Auslegung abkommenskonform ist, die Möglichkeit, den VfGH anzurufen, der dann die finale Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Inhalts der Verordnung zu treffen hat.<sup>63)</sup> Alternativ dazu könnte das BMF Konsultationsvereinbarungen weiterhin bloß in der Findok veröffentlichen, aber – wie dies auch bei Richtlinien und etlichen anderen Erlässen der Fall ist – mit einer Unverbindlichkeitsklausel versehen. Dann ist klar, dass die Finanzämter und Gerichte nicht an sie gebunden sind. Es würde folglich in der Zuständigkeit der erstinstanzlichen Abgabenbehörden, des BFG und in weiterer Folge des VfGH liegen, die Abkommenskonformität des Inhalts der getroffenen Vereinbarung zu prüfen und sich gegebenenfalls über sie hinwegzusetzen. Der bei der Konsultationsvereinbarung mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung gewählte Mittelweg – Veröffentlichung bloß in der Findok, aber ohne Unverbindlichkeitsklausel – belastet die Inanspruchnahme des Rechtsschutzes mit großer Unsicherheit: Sogar nach der Entscheidung durch den VfGH, dass die in der Konsultationsvereinbarung vertretene Auffassung abkommenswidrig ist,<sup>64)</sup> sprechen gute Gründe dafür, dass sie nach wie vor rechtliche Wirkungen entfaltet und beim VfGH ihre Aufhebung zu beantragen ist.

Ein völlig anderer – aber genauso wenig akzeptabler – Mittelweg wurde bei der zuletzt abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland gewählt.<sup>65)</sup> Das BMF stellte der am 2. 3. 2026 erfolgten Veröffentlichung in der Findok folgende Sätze voran: „Der nachfolgende Erlass gibt den Inhalt einer am 12./18. Februar 2026 zwischen der

<sup>62)</sup> Vgl zB BGBl II 450/2013.

<sup>63)</sup> Vgl zB VfSlg 20.005/2015; dazu Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht, in Kofler et al (Hrsg), Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 135 (158 f).

<sup>64)</sup> VfGH 7. 10. 2025, Rn 2022/15/0021; 7. 10. 2025, Rn 2023/15/0023.

<sup>65)</sup> Erlass des BMF vom 2. 3. 2026, 2026-0.161.335: „Konsultationsvereinbarung zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung vom 24. August 2000 bezüglich Rentenzahlungen der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder sowie Rentenzahlungen einer kommunalen oder kirchlichen Zusatzversorgungseinrichtung“: Nach der von der Konsultationsvereinbarung vertretenen Auffassung sollen die Vorschriften des Art 18 Abs 1 und 4 DBA Deutschland auf diese Rentenzahlungen angewendet werden. Das BFG ist allerdings zuvor zum Ergebnis gekommen, dass sie unter Art 19 Abs 2 DBA Deutschland fallen (BFG 13. 10. 2025, RV/2100405/2021). Dazu in diesem Heft Plattner, Behandlung von Rentenbezügen aus der deutschen Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder, BFG journal 2026, 97 ff.

*Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland auf Basis von Artikel 25 Abs. 3 des DBA Deutschland abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung wieder. [...] Die Konsultationsvereinbarung gibt lediglich das gemeinsame Verständnis der Abkommenspartner wieder. Über die gesetzlichen Bestimmungen des Artikels 18 DBA Deutschland hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht begründet.*“ Diese Unverbindlichkeitsklausel steht allerdings im krassen Gegensatz zu den in der Konsultationsvereinbarung selbst verwendeten Formulierungen, die den Anspruch der beiden Verwaltungsbehörden auf Befolgung der von ihnen geschlossenen Verständigungsvereinbarung klar zum Ausdruck bringen: *„Diese Konsultationsvereinbarung tritt am Tag nach der Unterzeichnung in Kraft und ist auch auf alle zum Zeitpunkt der Unterzeichnung noch offenen Fälle anzuwenden.“*

Die in diesem Beitrag aufgeworfenen Fragen betreffen nicht nur Konsultationsvereinbarungen: Am 7. 1. 2026 hat das BMF seine vom 4. 1. 2026 datierende „Information“ zum Thema „Homeoffice und Betriebsstätten“ in der Findok veröffentlicht. Sie gibt einen – wie das BMF schreibt – „zusammenfassenden Überblick“ über das Update des OECD-Musterkommentars vom 19. 11. 2025: *„Darin finden sich auch wesentliche Aussagen darüber, unter welchen Umständen und Gegebenheiten das Arbeiten einer Person im Homeoffice für ein Unternehmen eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen kann.“* Der abschließende Abschnitt dieser „Information“ regelt ihre „Anwendung“: *„Die im Update zum OECD-MK 2025 erfolgten klarstellenden Ausführungen zur Anwendung und Auslegung des Art. 5 OECD-MA sind grundsätzlich auf alle österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden, die eine dem Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (sinngemäß) übereinstimmende Norm enthalten (siehe Erlass des BMF vom 27. 10. 1995, 04 0610/286-IV/4/95). Die bisherige Verwaltungspraxis, wie sie insb. in den Verrechnungspreisrichtlinien 2021 Rz 262 und den dort zitierten EAS-Auskünften zum Ausdruck kommt, kann von betroffenen Steuerpflichtigen noch bis Ende 2025 angewandt werden. Ab 2026 sind die im November 2025 veröffentlichten Ausführungen des OECD-MK maßgeblich.“* Eine Unverbindlichkeitsklausel enthält das Schreiben nicht. Die gewählte Terminologie lässt – obwohl auch von einer „Information“ und einem „zusammenfassenden Überblick“ die Rede ist – insgesamt deutlich den vom BMF intendierten Befolgungsanspruch erkennen. Dem BFG – oder sonst dem VfGH – wird es daher nicht erspart bleiben, die Aufhebung dieser gesetzwidrig kundgemachten Verordnung beim VfGH zu beantragen.

## **i** Auf den Punkt gebracht

Die von den zuständigen Behörden beider Staaten abgeschlossene und in der Findok als Erlass des BMF veröffentlichte Konsultationsvereinbarung zu den Schweizer AHV-Renten war in den Erkenntnissen, die den beiden VfGH-Entscheidungen vom 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021 und Ro 2023/15/0023, zugrunde lagen, vom BFG aus unterschiedlichen – hier näher erläuterten – Gründen nicht anwendbar. Der VfGH hatte daher keine Gelegenheit, ein Verordnungsprüfungsverfahren beim VfGH einzuleiten. Sie ist daher als zwar rechtswidrig, aber dennoch „*gehörig kundgemachte*“ Verordnung bis zu ihrer Aufhebung durch den VfGH weiterhin anzuwenden. Allerdings ist in der Findok diesem Erlass des BMF nun der Satz vorgeschaltet, wonach die *„Konsultation [...] mit 7. 10. 2025 aufgrund höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VfGH 7. 10. 2025, Ro 2022/15/0021) für nicht mehr anwendbar erklärt“* wird. Ob es sich bei dieser „*Erklärung*“ auch um eine Verordnung handelt, ist unklar. Sollte dies der Fall sein, ist auch sie aufgrund ihrer fehlerhaften Kundmachung und vermutlich auch aufgrund ihres rückwirkenden Inkrafttretens rechtswidrig, beim VfGH anzufechten und von diesem aufzuheben.

Linde  
Zeitschriften



Mit dem  
Jahresabo  
immer  
up to date!

**Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2026!**

BFG-Entscheidungen aus erster Hand

#### **Interview**

Expertinnen und Experten am Wort

#### **Umfassender Überblick**

Die wichtigsten BFG-Entscheidungen

#### **Höchstgerichte & Auslandsbezug**

BFG im (inter)nationalen Kontext



[shop.lindeverlag.at/bfg-journal](https://shop.lindeverlag.at/bfg-journal)



## BFGjournal – Jahresabonnement 2026

### Bestellen unter:

- [shop.lindeverlag.at/bfg-journal](https://shop.lindeverlag.at/bfg-journal)
- [fachzeitschriften@lindeverlag.at](mailto:fachzeitschriften@lindeverlag.at)



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung  
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 209,30** (statt € 261,60)

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

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

Weitere Informationen zur Zeitschrift  
und alle Abo-Varianten finden Sie unter  
[shop.lindeverlag.at/bfg-journal](https://shop.lindeverlag.at/bfg-journal)