

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache Bf., D-Straße-xx, Gde X, vertreten durch XY, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, S-Straße-xy, GDe Y, über die Beschwerden vom 5. September 2019 bzw. 21. Jänner 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Z (nunmehr: Finanzamt Österreich), L-Straße-zz, Ge Z, vom 7. August 2019 bzw. 10. Jänner 2020 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016, Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2017 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2018 zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 und Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2017 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 wird gemäß § 279 BAO abgeändert.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.
- 3) Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog in den Streitjahren neben einer österreichischen Rente von der Pensionsversicherungsanstalt, einer schweizerischen AHV/IV-Rente (1. Säule) und einer Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund auch auf Grund eines als AB der XYZ (xyz) im Jahr 2017 erlittenen Unfalls von der Pensionskasse xyz eine jährliche Invalidenrente iHv 25.789,80 CHF, für welche in der Schweiz Quellensteuer iHv 2.578,80 CHF einbehalten wurde.

Mit den am 11. Juli 2016 (2015), 7. Juni 2018 (2016) und 18. Jänner 2019 (2017) elektronisch eingelangten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 bis 2017 beantragte er jeweils, diese Invalidenrente (zur Gänze) steuerfrei zu stellen und nur im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen. Dazu wurde von Seiten des Bf. ausgeführt, dass nach Art. 19 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich-Schweiz das Besteuerungsrecht für Rentenbezüge, welche von öffentlich-rechtlichen Körperschaften ausbezahlt würden, dem Vertragsstaat Schweiz zustehe. Somit sei die gegenständliche Invalidenrente, welche von der öffentlich-rechtlichen Körperschaft der xyz ausbezahlt werde, nicht der direkten Besteuerung in Österreich zu unterziehen, sondern im Wege des sog. *“Progressionsvorbehaltes“* in der Steuererklärung anzuführen.

Nach erklärungsgemäßen Veranlagungen des Bf. zur Einkommensteuer für die Jahre 2015 bis 2017 nahm die Abgabenbehörde nach entsprechend durchgeführten Recherchen die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015 und 2016 gemäß § 303 BAO wieder auf, hob den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 7. August 2019 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig neue Einkommensteuerbescheide für diese Jahre (Wiederaufnahme-, Aufhebungs- und Sachbescheide jeweils vom 5.9.2019). Dabei unterzog die Abgabenbehörde die in Rede stehende Invalidenrente jeweils zur Gänze der Einkommensteuer und begründete die Wiederaufnahmen wie auch die Aufhebung damit, dass das bisher als steuerbefreite Progressionseinkünfte erklärte, von der Pensionskasse xyz ausbezahlte Ruhegehalt iHv 25.789,80 CHF gemäß Art. 18 DBA-Schweiz im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig sei, zumal es sich - wie nun durchgeführte Recherchen des Finanzamtes ergeben hätten - bei der Pensionskasse xyz als der auszahlenden Stelle nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern um eine privatrechtliche Stiftung handle, womit Art. 19 DBA-Schweiz nicht anwendbar sei.

Da die neu bekanntgewordene Tatsache zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt hätte und die daraus resultierende steuerliche Auswirkung nicht geringfügig sei, sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen und die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zu verfügen gewesen. Einkommensteuerrechtlich gab das Finanzamt an, dass die Recherchen des Finanzamtes ergeben hätten, dass die Pensionskasse xyz 1906 von den xyz als Pensions- und Hilfskasse

gegründet worden sei und seit 1. Januar 1999 eine privatrechtliche Stiftung sei. Mit rund 56.000 Versicherten und einem Kapital von rund 17 Milliarden Franken sei sie eine der größten Pensionskassen der Schweiz. Nebst dem Personal der xyz AG betreue sie auch dasjenige von SNs SA, BB, ARy AG, LP SA, xyz G AG, xyz T, Stiftung LD, SS AG, VC SA, OL SA, sowie die eigenen Mitarbeitenden (Verweis auf <https://www.pkxyz.ch/ueber-uns>).

Weiters führte es unter Verweis auf die ergangenen Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes (BFG 4.2.2019, RV/1100241/2017; BFG 7.3.2019, RV/1100564/2016) aus, dass

Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz nur dann anwendbar sei, wenn es sich bei der auszahlenden Stelle um den Staat, einen Kanton, eine Gemeinde, einen Gemeindeverband oder eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts handle. Zumal die Pensionskasse xyz eine im Handelsregister N eingetragene Stiftung des privaten Rechts sei, seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gemäß Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz nicht gegeben und sei die strittige Rente folglich gemäß Art. 18 DBA-Schweiz im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig zu erfassen.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen (iZm § 48 BAO) werde die in der Schweiz dennoch einbehaltene Quellensteuer iHv 2.578,80 CHF vorerst angerechnet.

In den gegen die obgenannten Wiederaufnahmebescheide bzw. den Aufhebungsbescheid erhobenen Beschwerden vom 5. September 2019 begehrte der steuerliche Vertreter im Namen und Auftrag des Bf., die von der Pensionskasse xyz an den Bf. ausbezahlten Ruhegehälter (Invalidenrenten) von jeweils jährlich 25.789,80 CHF wie in den bisherigen, rechtskräftigen Steuerbescheiden der Jahre 2015 und 2016 in Anwendung der Bestimmungen des Art. 19 DBA-Schweiz als steuerbefreite Progressionseinkünfte zu behandeln.

Laut Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dürften Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstverhältnisse oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden.

Begründend wurde dazu unter Vorlage der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 10. Dezember 2009, GZ. RV/0414-F/08, betreffend Einkommensteuer 2007 Nachstehendes (wörtlich) im Wesentlichen wortgleich ausgeführt:

“1) Im Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz werden folgende gesetzliche Normen angeführt: Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstverhältnisse 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 eines der beiden Staaten gewährt werden.

Herr Bf. hat in aktiver Dienstzeit bei der xyz, einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gearbeitet und bezieht seit seinem Arbeitsunfall daraus nun eine Invalidenrente, für welche der Schweiz in Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht zusteht.

Dieser Sachverhalt wird auch von der auszuzahlenden Stelle für die Invalidenrente, der xyz-

Pensionskasse, gleichlautend beurteilt, sodass diese die Invalidenrente von Herrn Bf in der Schweiz besteuert, indem die Quellensteuer bei Auszahlung der Invalidenrente einbehalten wird.

*Für die steuerliche Beurteilung, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht, ist allein entscheidend, ob es sich bei den Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, um Arbeitsleistungen handelt, welche für einen der Vertragsstaaten für ihm erbracht werden. Im zweiten Satz des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz wird **ergänzend** darauf hingewiesen, dass dies auch für solche Vergütungen gilt, welche von einem Land, einem Kanton, einer Gemeinde oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.*

Damit wurden ergänzende Bestimmungen aufgenommen.

Keinesfalls sind diese ergänzenden Bestimmungen so auszulegen und zu interpretieren, dass für die im Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, diese nur dann den Bestimmungen des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz unterliegen, wenn diese Vergütungen von einem Land, einem Kanton, einer Gemeinde oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden.

2) Der Art. 18 DBA-Schweiz ist in Anwendung zu bringen, nachdem die Pensionskasse xyz als privatrechtliche Stiftung im Register für berufliche Vorsorge beim Bundesamt für Sozialversicherung geführt wird, als juristisch tätige Person im Sinne des öffentlichen Rechts handelt.

(Verwaltung der Ruhegehälter der Dienstnehmer der xyz, als öffentlich-rechtliche Körperschaft) Dies entspricht auch der bisherigen Meinung und Auslegungen des Amtes und des Unabhängigen Finanzsenates in den getroffenen Berufungsentscheidungen zum gegenständlichen Sachverhalt.

Die Pensionskasse xyz 1906 wurde von der xyz als Pensions- und Hilfskasse gegründet und ist seit 01.01.1999 eine privatrechtliche Stiftung. Sie ist eine Vorsorgeeinrichtung, welche die obligatorische Versicherung gemäß BVG durchführt.

*Sie ist gemäß Art. 48 BVG im **Register für berufliche Vorsorge beim Bundesamt für Sozialversicherung eingetragen**.*

In der Stiftungsurkunde wird angeführt, dass mit öffentlicher Urkunde vom 07.12.1998 die xyz (XYZ) als Stifterin die "Pensionskasse der XYZ" errichtet haben.

Damit ist die xyz als Staatsbetrieb und öffentliche Körperschaft alleinige Stifterin bzw. Gründerin der xyz-Pensionskasse.

3) Keine neuen Tatsachen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens:

*Bereits in Berufungsentscheidung des Amtes und in der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, GZ. RV/0414-F/08, vom 10.12.2009, betreffend die Berufungsentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2007 vom Steuerpflichtigen und meinem Klienten, Hr. Bf., wird angeführt, dass es sich bei der xyz Pensionskasse um eine **privatrechtliche Stiftung** handelt, welche mit 01.01.1999 gegründet wurde. (siehe Beilage 1 - Seite 4 mit gelber Farbe markiert)*

*Damit ist die Begründung des Amtes, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der **neu bekanntgewordenen Tatsache**, dass die xyz-Pensionskasse eine privatrechtliche Stiftung und keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist und dadurch zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. zu einer Berichtigung der Steuerbescheide der Jahre 2015 und 2016 zu führen habe, **NICHT** gegeben.““*

Abschließend ersuchte die steuerliche Vertretung des Bf. Für den Fall, dass den vorliegenden Beschwerden betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für 2015 und 2016 und Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2017 nicht stattgegeben werde, um Einleitung eines **Verständigungsverfahren** mit der Schweiz und der Weiterleitung und Information des Finanzdepartements in N über das beantragte Verständigungsverfahren, in welchem über das staatliche Besteuerungsrecht der Invalidenrente des Bf. eine Entscheidung getroffen werden solle.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 17. September 2019 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 sowie Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2017 wies die Abgabenbehörde die diesbezüglichen Beschwerden als unbegründet ab; auf die entsprechende ausführliche Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Die steuerliche Vertretung beantragte in der Folge mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2019 im Namen und Auftrag des Bf., diese Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen, womit diese Beschwerden wiederum als unerledigt galten. Dabei wiederholte sie nach entsprechenden Sachverhaltsdarstellungen das Beschwerdebegehren, die strittige Invalidenrente jeweils als steuerfreie Progressionseinkünfte zu behandeln, und führte dazu Folgendes (wörtlich) aus:

““Laut Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dürfen Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstverhältnisse oder Arbeitsleistungen auszahlt, in diesem Staat besteuert werden.

Im Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz werden folgende gesetzliche Normen angeführt: Vergütungen, einschließlich Ruhegehälter, die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte, gegenwärtige oder frühere Dienstverhältnisse 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 eines der beiden Staaten gewährt werden.

*Herr Bf. hat in aktiver Dienstzeit bei der xyz, einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, gearbeitet und bezieht seit seinem **Arbeitsunfall im Oktober 1997** daraus eine Invalidenrente, für welche der Schweiz in Anwendung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz das Besteuerungsrecht zusteht.*

Bescheinigung der xyz-Pension in der Schweiz

Im Mail vom 24.07.2013 (dieses wurde dem Amt bereits übermittelt) wurde von Seiten der Pensionskasse xyz bescheinigt, dass die xyz per 01.01.2001 in eine öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft umgewandelt wurde und somit die Besteuerung der xyz-Pensionsbezüge von Hr. Bf. zu Recht durch den Einbehalt der Quellensteuer in der Schweiz erfolgt.

Bis dato wird die Quellensteuer von der Pensionskasse xyz einbehalten und somit liegt bei einer Besteuerung der Invalidenrente in Österreich eine Doppelbesteuerung hinsichtlich der Invalidenrente von Hr. Bf. vor.

*Von Seiten der Schweizerischen Steuerverwaltung (Internationales Steuerrecht) in CH-GDE N, N-Straße-xy, wurde mir mitgeteilt, dass die xyz (***1***) immer schon als eine öffentlich rechtliche Körperschaft geführt wurde. Mit Stichtag 01.01.2001 wurde die xyz lediglich in eine spezialgesetzliche (öffentlich-rechtliche) Aktiengesellschaft umgewandelt.*

Aus diesem Grunde steht nach Art. 19 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Schweiz das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat Schweiz zu, welches durch den Abzug der Quellensteuer bei der Invalidenrente von Hr. Bf. vollzogen wird bzw. durch die Pensionskasse xyz zu vollziehen war.

*Diese Beurteilung vermochte auch die Umwandlung der Pensionskasse xyz in eine privatrechtliche Stiftung mit 01.01.1999, deren Gründerin die xyz (***1***) laut Gründungsurkunde vom 07.12.1998 war, nicht zu ändern.*

*Im Weiteren wird darauf verwiesen, dass in der aktiven Dienstzeit von Hr. Bf. bei der xyz die Beiträge zur Pensionskasse in die xyz-Pensionskasse einbezahlt worden sind, in einer Zeit in welcher die xyz-Pensionskasse **noch als rechtlich öffentliche juristische Körperschaft** in ihrer Rechtsform geführt worden ist.*

*Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Klarstellung, welchem Staat das Besteuerungsrecht bezüglich der Invalidenrente von Hr. Bf. zusteht, habe ich in mehreren an das Amt ergangenen Schriftsätzen den Antrag auf Beurteilung in einem einzuleitenden **Verständigungsverfahren** gestellt.*

*Trotz Verpflichtung des Amtes wurde bis dato jedoch kein Verständigungsverfahren mit der Schweiz eingeleitet, sodass auf diesen **Verfahrensmangel** hingewiesen wird.*

Art. 18 DBA-Schweiz

Der Art. 18 DBA-Schweiz ist meiner Auffassung nach in Anwendung zu bringen, nachdem die Pensionskasse xyz als privatrechtliche Stiftung im Register für berufliche Vorsorge beim Bundesamt für Sozialversicherung geführt wird, als juristisch tätige Person im Sinne des öffentlichen Rechts handelt.

*(Verwaltung der Ruhegehälter der Dienstnehmer der xyz, als öffentlich rechtliche Körperschaft)
Dies entspricht auch der bisherigen Meinung und Auslegungen des Amtes und des Unabhängigen Finanzsenates in den getroffenen Berufungsentscheidungen zum gegenständlichen Sachverhalt.*

Die Pensionskasse xyz 1906 wurde von der xyz als Pensions- und Hilfskasse gegründet und ist seit 01.01.1999 eine privatrechtliche Stiftung. Sie ist eine Vorsorgeeinrichtung, welche die obligatorische Versicherung gemäß BVG durchführt.

Sie ist gemäß Art. 48 BVG im **Register für berufliche Vorsorge beim Bundesamt für Sozialversicherung eingetragen**.

In der Stiftungsurkunde wird angeführt, dass mit öffentlicher Urkunde vom 07.12.1998 die xyz (XYZ) als Stifterin die "Pensionskasse der XYZ" errichtet haben.

Damit ist die xyz als Staatsbetrieb und öffentliche Körperschaft alleinige Stifterin bzw. Gründerin der xyz-Pensionskasse.

Keine neuen Tatsachen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens:

Von Seiten des Amtes wird erklärt, dass sich die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2015 und 2016 und für die Berichtigung der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2017 aufgrund von neu bekanntgewordenen Tatsachen rechtfertigt.

Laut Erläuterung des Amtes ergaben amtliche Recherchen im August 2019 im Firmenbuch und im Internet, dass es sich bei der Pensionskasse xyz um eine privatrechtlich errichtete Stiftung handelt und vom Amt wird weiters ausgeführt, dass dies aus der Aktenlage für die Jahre 2015 und 2016 nicht ersichtlich war.

Diese Aussage ist insoweit nicht richtig, als Herr Bf. seine Invalidenrente seit Bestehen der privatrechtlichen Stiftung der Pensionskasse xyz (Gründungsstichtag war der 01.01.1999) als solche in den Beilagen zu den Steuererklärungen angegeben hatte und der Sachverhalt der Auszahlung der Invalidenrente von Seiten der Pensionskasse xyz mehrmals in Berufungsverfahren in den zurückliegenden Vorjahren beurteilt worden ist. Wenn von Seiten des Amtes in den Berufungsverfahren der Vorjahre die Besteuerung der Invalidenrente von Hr. Bf. davon abhängig gemacht worden wäre, ob die Auszahlung der Invalidenrente von einer privatrechtlichen Stiftung (Pensionskasse xyz) erfolgt ist, so wäre anlässlich einer damaligen Recherche mit Einblick ins Firmenbuch bzw. Internet der Sachverhalt, dass es sich bei der Pensionskasse xyz um eine privatrechtliche Stiftung mit Gründungsdatum 01.01.1999, ersichtlich gewesen.

Diese Erkenntnis, dass es sich bei der Pensionskasse xyz um eine privatrechtliche Stiftung handelt, war dem UFS (Unabhängigen Finanzsenat) als Finanzbehörde bekannt, nachdem der UFS in einer Berufungsentscheidung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2017 (wohl: 2007) von Hr. Bf. vom **10.12.2009**, GZ RV/0414-F/08, angeführt hat, dass es sich bei der xyz Pensionskasse um eine **privatrechtliche Stiftung** handelt, welche mit 01.01.1999 gegründet wurde, somit zu einem Zeitpunkt bevor die erstmalige Veranlagung des Jahres 2015 mit Datum 12.07.2016 erfolgte.

(Kopie dieser Feststellung des UFS wurde dem Amt zugesandt)

Damit ist die Begründung des Amtes, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund der **neu bekanntgewordenen Tatsache**, dass die xyz-Pensionskasse eine privatrechtliche Stiftung und keine juristische Person des öffentlichen Rechts ist und dadurch zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. zu einer Berichtigung der Steuerbescheide der Jahre 2015 und 2016 zu führen habe, **NICHT** gegeben. ""

Abschließend stellte der steuerliche Vertreter des Bf. einen Neuerungsantrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens mit der Schweiz und ersuchte um Weiterleitung und

Information des Finanzdepartements in N über das beantragte Verständigungsverfahren, damit über das Besteuerungsrecht der Invalidenrente des Bf. zwischen den Staaten Österreich und der Schweiz eine Entscheidung herbeigeführt werde.

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2020 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2018 veranlagt. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung hat das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Mit der gegen diesen Sachbescheid 2018 erhobenen Beschwerde vom 20. Jänner 2020 legte die steuerliche Vertretung des Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 (L 1-EDV-2018) samt Beilagen (L 1i-EDV-2018; Aufstellung über die Ermittlung der ausländischen Rentenbezüge und der Antragstellung von Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen mit Belegnachweis betreffend Steuerberatungskosten) vor, beantragte die Weiterleitung und Vorlage dieser Beschwerde an das Bundesfinanzgericht zur weiteren Entscheidung (Vorlageantrag) und einerseits wiederum die von der Pensionskasse xyz an den Bf. ausbezahlten Ruhegehälter (Invalidenrente) in Anwendung der Bestimmungen des Art. 19 DBA-Schweiz als steuerbefreite Progressionseinkünfte zu behandeln und andererseits explizit die Berücksichtigung von Werbungskosten (KZ 274) iHv 749,48 €, von Sonderausgaben (KZ 455, 456) von höchstens 2.920,00 € und von Steuerberatungskosten (KZ 460) iHv 114,00 €. Begründend wurde im Wesentlichen das oben dargestellte Beschwerdevorbringen im Schriftsatz vom 16. Oktober 2019 (Vorlageantrag betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 und Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2017) wiederholt; auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Mit Begleitschreiben vom 27. Februar 2020 legte die steuerliche Vertretung des Bf. noch ein Schreiben der Steuerverwaltung des Kantons N vom 18. Februar 2020 betreffend einen Antrag des Bf. auf Rückerstattung der Quellensteuer vor. Demzufolge wird das Besteuerungsrecht für die strittige Invalidenrente der Schweiz bzw. dem Kanton N zugewiesen und damit der Antrag des Bf. auf Befreiung von bzw. Rückerstattung der Quellensteuer nicht befürwortet.

Mit Vorlagebericht vom 14. März 2020 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehenden Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei machte die Abgabenbehörde Angaben zum Sachverhalt, verwies auf entsprechende Beweismittel und nahm wie folgt Stellung:

“Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz ist nur anwendbar, wenn die Ruhebezüge für eine Tätigkeit ausbezahlt werden, die für eine in Art. 19 Abs. 1 aufgezählte Person erbracht wurde, und es sich zusätzlich bei der auszahlenden Stelle um eine in Abs. 1 leg. cit. aufgezählte Institution handelt (vgl. BFG vom 4.2.2019, RV/1100241/2017, und BFG vom 7.3.2019, RV/1100564/2016). Die xyz waren vor ihrer Umwandlung in eine spezialgesetzliche (öffentlich-rechtliche) Aktiengesellschaft Teil der Bundesverwaltung und daher als Arbeitgeber eine juristische Person

des öffentlichen Rechts. Laut Firmenbuch und Website handelt es sich jedoch bei der die Bezüge auszahlenden Pensionskasse der xyz um eine Stiftung des privaten Rechts. Damit liegt bei der auszahlenden Stelle keine in den Beilagen behauptete "öffentlich-rechtliche Körperschaft" vor. Die Erfassung der Pensionskassenrente als steuerbefreite Progressionseinkünfte erfolgte daher zu Unrecht.

Da die tatsächliche Rechtspersönlichkeit der Pensionskasse xyz in den Steuererklärungen und deren Beilagen für die Jahre 2015, 2016, 2017 nicht offengelegt war, die Rechercheergebnisse der Abgabenbehörde entscheidungsrelevante neue Tatsachen waren, die zu im Spruch anders lautenden Bescheiden von nicht nur geringer Abweichung führten, war die Abgabenbehörde berechtigt, die angefochtenen Wiederaufnahmsbescheide 2015 und 2016 und den Aufhebungsbescheid 2017 zu erlassen und rechtsrichtige Einkommensteuerbescheide zu erlassen.

Im Schreiben vom 18.2.2020 lehnt die Steuerverwaltung des Kanton Berns die Rückerstattung der einbehaltenen Steuern unter Hinweis auf Art. 19 Abs. 2 DBA ab, wonach die Beurteilung, ob eine Person eine solche des öffentlichen Rechts sei, nach den Gesetzen des Staates entschieden wird, in dem sie errichtet ist. Dieser Rechtsmeinung kann allerdings nicht zugestimmt werden, zumal sich die Frage der rechtlichen Qualifikation einer Einrichtung nach den Rechtsquellen beurteilt, mittels derer sie geschaffen wird. Da die Pensionskasse xyz laut Firmenbuch (zefix.ch) und eigener Website eine privatrechtliche Stiftung ist, kann sie keine juristische Person des öffentlichen Rechts sein.

Es findet daher die Bestimmung des Art. 18 DBA-Schweiz Anwendung, wonach nur der Ansässigkeitsstaat die Rente besteuern darf.

Die von der Schweiz wider dem Wortlaut des Doppelbesteuerungsabkommens ohne Besteuerungsrecht einbehaltenen Quellensteuern dürf(t)en im Veranlagungswege nicht angerechnet werden.

Es wird beantragt, die Beschwerden 2015, 2016, 2017 als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuer 2018:

Aufgrund des Direktvorlageantrags betreffend Einkommensteuer 2018 wird das BFG ersucht, die erst mit der Beschwerde beantragten Sonderausgaben (KZ 455, 456, 460) für das Jahr 2018 antragsgemäß zu berücksichtigen.

Die Werbungskosten (KZ 274 = KV-Beiträge gem. § 73a ASVG) sind nicht nachgewiesen und sind - bei Vorliegen einer PVA-Bestätigung - zu aliquotieren auf die dt. Rente (KZ 493) und die AHV-Rente (KZ 274).

Die xyz-Pensionskassenrente möge gemeinsam mit der AHV-Rente unter KZ 359 erfasst und mit insgesamt 36.689,59 EUR (= 25.789,80 SFR + 17.232 SFR = 43.021,80 SFR / Kurs 0,852814) zum Ansatz gebracht werden.

Die KV-Beiträge gemäß § 73a ASVG wurden (noch) nicht nachgewiesen. Eine rein rechnerische Berücksichtigung ist jedoch nicht zulässig.

(Würde aber zB ein Betrag von 970 EUR nachgewiesen, entfallen 22,5% auf die steuerbefreite deutsche Rente (Progressionseinkünfte KZ 453 / 493 / 791).

KZ 274 EUR ? (Nachweis der KV-Beiträge gem. § 73a ASVG offen; ohne 22,5%-Anteil dt. Rente => KZ 493)

KZ 456 EUR 2.920,00 (Wohnbaudarlehen; tatsächlich 4.295,88)

KZ 455 EUR 0,00 (Uniqua Privatversicherung; 2.459,86; über Höchstgrenze)

KZ 458 EUR 50,00 (Kirchenbeitrag)

KZ 460 EUR 114,00 (Steuerberatungskosten)

KZ 359 EUR 36.689,59

KZ 453 EUR 4.267,68 (Brutto; wenn KZ 493 > 0; KZ 453 um KZ 493 kürzen!)

KZ 493 EUR ? (max. 217,12 EUR)

KZ 791 EUR (wie KZ 453)

Hinsichtlich des Antrags auf Verständigungsverfahren wird vermerkt, dass dieser Antrag gemäß Art. 25 Abs. 1 DBA-Schweiz bei der zuständigen Behörde einzubringen ist. Dies ist das Bundesministerium für Finanzen, nicht die Abgabenbehörde erster Instanz. Die Unterlagen werden daher in Kopie der Abteilung IV/8 - Internationales Steuerrecht, Johannesgasse 5, 1010 Wien, übermittelt. In Anbetracht der oben erwähnten Judikatur (BFG vom 7.3.2019, RV/1100564/2016) sowie mit Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, wird auf die Bestimmungen des Art. 25 Abs. 5 DBA-Schweiz (die Möglichkeit der Beantragung eines Schiedsgerichtsverfahrens) und darauf hingewiesen, dass ein Schiedsgerichtsverfahren dann nicht mehr möglich ist, sobald ein Verwaltungsgericht eines der beiden Staaten über diese Sache entschieden hat.“““

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2015 und 2016:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

Wiederaufnahmegründe sind - bezogen auf den Neuerungstatbestand - nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist **aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens** und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen, und bezieht sich damit auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres dh. die Beurteilung hat **verfahrens-, perioden- und personenbezogen** zu erfolgen (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Rz 31, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Rz 21, mwN).

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Tz 24, und die dort zit. VwGH-Judikate).

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannten Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im abgabenbehördlichen Verfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im abgabenbehördlichen Verfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Dem Verschulden der Behörde kommt Bedeutung im Rahmen

der Ermessensübung zu, somit im Bereich der Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit bzw. zwischen dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben sowie den berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen (vgl. Ritz, BAO⁷, § 303 Tz 33, und die dort zit. VwGH-Judikate).

Die Abgabenbehörde hat mit Bescheiden vom 7. August 2019 die Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 (Bescheid vom 12.7.2016) und 2016 (Bescheid vom 8.6.2018) gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und sich in der Begründung ausdrücklich auf den Neuerungsstatbestand gestützt und die neu hervorgekommene Tatsache (nämlich, dass es sich bei der Pensionskasse xyz als der auszahlenden Stelle nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern um eine *privatrechtliche Stiftung* handelt) explizit als solche bezeichnet. Dass dem Finanzamt (konkret dem bescheiderlassenden Organ) dieser für die Beurteilung (Besteuerungsrecht betreffend die von der Pensionskasse xyz ausbezahlte Invalidenrente) maßgebliche Umstand bereits bei der Erlassung der ursprünglichen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2015 und 2016 bekannt gewesen wäre, ist aktenmäßig nicht erkennbar. Wie oben ausgeführt, ist das Hervorkommen einer Tatsache eben *aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens* und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsache möglicherweise erkennbar war, zu beurteilen, und bezieht sich dieses Hervorkommen sohin allein auf den Wissensstand (aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) *des jeweiligen Veranlagungsjahres*. Der Einwand der steuerlichen Vertretung des Bf., wonach der Unabhängige Finanzsenat als Finanzbehörde bereits in der den Bf. betreffenden Berufungsentscheidung vom 10. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 festgestellt habe, dass es sich bei der xyz Pensionskasse um eine privatrechtliche Stiftung handle, geht damit in Leere.

Ein etwaiges Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, ist - wie oben bereits ausgeführt - einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO nicht hinderlich. Nichts zu gewinnen, war sohin auch mit dem bf. Vorbringen, dass schon in Vorjahren anhand entsprechender Recherchen die Tatsache, dass es sich bei der Pensionskasse xyz um eine privatrechtliche Stiftung handle, ersichtlich gewesen wäre.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass das obgenannte erst im Zuge der gegenständlichen Recherchen des Finanzamtes im Firmenbuch und im Internet im August 2019 zur Kenntnis erlangte Sachverhaltelement eindeutig einen Fall des Neuhervorkommens von Tatsachen, welches zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung bereits existent war und als entscheidungswesentliches Sachverhaltelement seinerzeit zu einem anders lautenden Bescheid geführt hätte bzw. den Spruch eines neuen Sachbescheides zu beeinflussen geeignet gewesen wäre, darstellt. Dem Finanzamt war in den wiederaufzunehmenden Verfahren der rechtserhebliche Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können.

Im Hinblick auf die Eignung dieser bereits im Zeitpunkt der jeweiligen (Erst-)Bescheiderlassung existent, allerdings erst im Zuge der gegenständlichen abgabenbehördlichen Recherchen hervorgekommenen, entscheidungswesentlichen Tatsache, im Spruch anderslautende Bescheide herbeizuführen, wird auf die Ausführungen bzw. Überlegungen unter Punkt 3 verwiesen.

Zum **Ermessen** hinsichtlich der Verfügung der Wiederaufnahmen der Verfahren ergibt sich Folgendes:

Nach Ansicht des Finanzgerichtes hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme der gegenständlichen Verfahren auch das ihr eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Die Ermessensübung hat das Finanzamt mit dem grundsätzlichen Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit sowie den nicht geringfügigen steuerlichen Auswirkungen begründet; diese wurde im Übrigen von Seiten des Bf. auch nicht in Zweifel gezogen.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen, was eine objektive Interessensabwägung erfordert. Dabei ist dem Begriff "*Billigkeit*" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "*Zweckmäßigkeit*" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. zB VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025; VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN). Nach Stoll ist unter dem Gesichtspunkt der Billigkeit auf die Rechtssicherheit, den Rechtsfrieden, die Unverhältnismäßigkeit des Grundes und der Folgen einer Wiederaufnahme, das Verhalten des Abgabepflichtigen sowie auch auf die Frage der Zumutbarkeit des Erkennens einer Abgabepflicht, etc. Bedacht zu nehmen. Unter dem Gesichtspunkt der Zweckmäßigkeit sind die Herstellung der Rechtsrichtigkeit, die Besteuerungsgleichmäßigkeit und Gleichheit ganz allgemein sowie Überlegungen zur Prozessökonomie zu würdigen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Seiten 208, 209 und 2939).

Die Gründe, aus denen der Abgabenbehörde die Tatsachen oder Beweismittel bisher unbekannt blieben, und ob die Abgabenbehörde daran ein Verschulden trifft, können nur im Rahmen der Ermessensentscheidung von Bedeutung sein, ob das Vorliegen des Wiederaufnahmegrundes zum Anlass einer amtswegigen Wiederaufnahme genommen werden soll (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 E 226).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist auch die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm (§ 303 BAO). Zweck der amtswegigen Wiederaufnahme ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253; VwGH 17.12.2008, 2006/13/0114). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der

Besteuerung) gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) der Vorzug einzuräumen (vgl. dazu auch Ritz, BAO⁷, § 303 Rz 67; Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 303 E 209; Stoll, a.a.O., Seite 2939).

Wenn das Finanzamt das öffentliche Interesse an der Rechtmäßigkeit der Besteuerung als überwiegend angesehen hat, kann ihm im Hinblick auf das Ausmaß der steuerlichen Auswirkungen nicht entgegengetreten werden, zumal von Seiten des Bf. auch keine unter dem Gesichtspunkt der Unbilligkeit zu berücksichtigenden Umstände aufgezeigt wurden bzw. überhaupt die abgabenbehördliche Ermessensübung dezidiert nicht bekämpft wurde.

Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Zweckmäßigkeit) in grober Weise widerstrebt, wären keine Wiederaufnahmen der Verfahren verfügt worden. Die gebotene Abwägung der Erwägungen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit führte im konkreten Fall jedenfalls zu einem Übergewicht der Gründe der Zweckmäßigkeit der Wiederaufnahmen und damit zur Richtigstellung der Besteuerung aus Gründen der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 2015 und 2016 wiederaufnahm und waren daher die gegen die in Rede stehenden Wiederaufnahmebescheide vom 7. August 2019 erhobenen Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

2. Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2017:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Voraussetzung für die im Ermessen der Abgabenbehörde liegende Aufhebung nach § 299 BAO ist somit, dass der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Dies ist dann der Fall, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (zB unrichtige Auslegung einer Bestimmung, mangelnde Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, Übersehen von Grundlagenbescheiden) ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 BAO ist "*dynamisch*" auszulegen und gilt daher auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl. Ritz, BAO⁷, § 299 Tz 10, mwN).

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus. Vor Erlassung eines Aufhebungsbescheides muss daher der Sachverhalt, aus dem sich die inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufzuhebenden Bescheides ergibt, einwandfrei geklärt sein (vgl. Ritz, BAO⁷, § 299 Tz 13, mwN).

Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO ist in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzulegen, wobei sowohl der Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen sind (vgl. Ritz, BAO⁷, § 299 Tz 40, mwN). Bloße Begründungsmängel des Aufhebungsbescheides sind im Rechtsmittelverfahren jedoch sanierbar. Ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid kann daher im Rechtsmittelverfahren ergänzt oder richtiggestellt werden; es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. Ritz, BAO⁷, § 299 Tz 43a, mwN).

Mit Bescheid vom 7. August 2019 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2017 hat das Finanzamt den Bescheid vom 14. März 2019 wegen inhaltliche Rechtswidrigkeit aufgehoben und in der Begründung unter Verweis auf die Begründung im *“neuen”* Einkommensteuerbescheid ausgeführt, dass das bisher als steuerbefreite Progressionseinkünfte erklärte, von der Pensionskasse xyz ausbezahlte Ruhegehalt iHv 25.789,80 CHF gemäß Art. 18 DBA-Schweiz im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig sei, da es sich bei der auszahlenden Stelle (der Pensionskasse xyz) nicht um eine juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern um eine privatrechtliche Stiftung handle. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung habe, sei die Aufhebung des Bescheides von Amts wegen zu verfügen gewesen.

Damit geht nach Ansicht des erkennenden Richters aus dem Aufhebungsbescheid zweifellos hervor, worin das Finanzamt die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2017 vom 14. März 2019 und damit den Aufhebungsgrund erblickt hat.

Angesichts der unter Punkt 3 dargelegten Ausführungen bzw. Überlegungen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, war der Bescheid vom 14. März 2019 nicht richtig im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO und erwies sich damit der von der Abgabenbehörde angeführte Aufhebungsgrund als berechtigt.

Die Erlassung eines Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Angesichts der unter Punkt 1 angeführten, auch für die Bescheidaufhebung gültigen Grundsätze sowie der steuerlichen Auswirkungen erachtet das Finanzgericht die Ermessensübung der Abgabenbehörde als rechtmäßig, zumal auch keine unter dem Gesichtspunkt einer Unbilligkeit allenfalls zu berücksichtigenden Umstände aufgezeigt wurden.

Die Beschwerde gegen den gegenständlichen Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO war sohin als unbegründet abzuweisen.

3. Einkommensteuer 2018:

Streit besteht darüber, ob die von der schweizerischen betrieblichen **Pensionskasse** xyz im Streitjahr ausbezahlte **Invalidenrente** - wie von Seiten des Bf. vertreten wird - von der

österreichischen Besteuerung (unter Progressionsvorbehalt) freizustellen oder ob die in Rede stehende Invalidenrente - wie die Abgabenbehörde der Ansicht ist - zur Gänze (exklusiv) im Inland steuerpflichtig ist.

Aufgrund der Aktenlage wird der Entscheidung folgender (unstrittiger) **Sachverhalt** als entscheidungswesentlich zugrundegelegt:

Der am ab.cd.efgh geborene Bf. ist österreichischer Staatsbürger und hatte seinen Wohnsitz unstrittig in Österreich (vgl. entsprechende Anfrage aus dem Zentralen Melderegister); außer Streit stand in diesem Zusammenhang, dass er im Inland ansässig war.

Er bezog im Streitjahr neben einer österreichischen Rente von der Pensionsversicherungsanstalt, einer schweizerischen AHV/IV-Rente (1. Säule) und einer Rente von der Deutschen Rentenversicherung Bund auch (wie in den Vorjahren) auf Grund eines als AB der XYZ (xyz) im Jahr 2017 erlittenen Unfalls von der Pensionskasse xyz eine jährliche Invalidenrente iHv 25.789,80 CHF, für welche in der Schweiz Quellensteuer iHv 2.578,80 CHF einbehalten wurde.

Die Pensionskasse xyz wurde 1906 von der xyz als Pensions- und Hilfskasse gegründet und ist seit 1. Jänner 1999 eine im Handelsregister (Nr. CH-xyz.a.bcd-e) eingetragene, privatrechtliche Stiftung im Sinne von Art. 80 ff ZGB, Art. 331 OR sowie Art. 48 Abs. 2 und Art. 49 Abs. 2 BVG mit Sitz in N.

Die Kasse hat zum Zweck, die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer der Stifterin (der xyz) gegen die wirtschaftlichen Folgen des Alters, der Invalidität und des Todes zu schützen. Die versicherten Leistungen werden reglementarisch festgehalten; sie kann überdies im Rahmen des Stiftungszweckes freiwillige Leistungen ausrichten, insbesondere Unterstützungsleistungen in Notlagen (vgl. Art. 1 ff der Stiftungsurkunde; siehe unter https://www.pkxyz.ch/images/downloads/1-allgemein/a-Stiftungsurkunde_D.pdf).

Nebst dem Personal der xyz AG wird auch dasjenige von MA SA, BB, ARy AG, LP SA, xyz G AG, xyz TR, TB AG, Stiftung LD, SS AG, VC SA, OL SA, sowie die Mitarbeitenden der Kasse betreut (vgl. auch unter <https://www.pkxyz.ch/de/ueber-uns/portrait>).

Ein entsprechender Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer wurde von Seiten der Steuerverwaltung des Kantons N abgelehnt. Das Besteuerungsrecht für die strittige Invalidenrente sei der Schweiz bzw. dem Kanton N zugewiesen und damit werde der Antrag des Bf. auf Befreiung von bzw. Rückerstattung der Quellensteuer nicht befürwortet (vgl. diesbezügliches Schreiben vom 18.2.2020).

Rechtlich ergibt sich daraus Folgendes:

Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte

Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Der Bf. ist unbestritten in Österreich ansässig; er unterliegt daher mit seinen gesamten Einkünften der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht in Österreich. Werden Einkünfte im Ausland erzielt, kann das Besteuerungsrecht durch ein mit dem Quellenstaat der Einkünfte bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt sein.

Doppelbesteuerungsabkommen entfalten dabei insofern eine Schrankenwirkung, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Ob

Steuerpflicht besteht, ist daher zunächst nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen.

Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht - wie im konkreten Fall unstrittig - eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0133, mwN; VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021). Die Frage, wie das Besteuerungsrecht in der Folge im Inland ausgeübt wird, richtet sich wiederum ausschließlich nach den inländischen steuerrechtlichen Vorschriften.

Zur Frage, ob Österreich das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in Rede stehenden Invalidenrente zusteht, ist das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern und vom Vermögen (kurz: DBA-Schweiz), BGBl. Nr. 64/1975 idF BGBl. III Nr. 169/2012, heranzuziehen.

“Artikel 18

Vorbehaltlich des Artikels 19 Absatz 1 dürfen 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

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 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.

Artikel 23

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 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, 11, 12 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.“

Art. 18 DBA-Schweiz regelt die Zuteilung des Besteuerungsrechtes für *“Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen“*. Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person *“Ruhegehälter oder ähnliche Vergütungen“* aus einem anderen Vertragsstaat, können diese nur im Ansässigkeitsstaat des Ruhegehaltsbeziehers besteuert werden. Schweizerische AHV-Pensionen und Pensionen aus schweizerischen Pensionskassen fallen daher *grundsätzlich* unter Art. 18 DBA-Schweiz und unterliegen beim in Österreich ansässigen Pensionsempfänger der österreichischen Besteuerung.

Nur soweit Ruhegehälter unter Art. 19 DBA-Schweiz fallen (Art. 19 geht als *lex specialis* Art. 18 vor), trifft Österreich eine Steuerfreistellungsverpflichtung (unter Progressionsvorbehalt); diese gründet sich auf Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz, obgleich für Art. 19 im DBA-Schweiz an sich das Anrechnungssystem des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz gilt. Die von Art. 19 DBA-Schweiz erfassten Ruhegehälter sind sohin aus dem Anrechnungssystem des Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz herausgelöst worden.

Während in Art. 18 DBA-Schweiz die auszahlende Stelle des Ruhegehaltes bzw. ähnlicher Vergütungen unerwähnt bleibt - dabei wird implizit auf den früheren Arbeitgeber im weitesten Sinne verwiesen, da nur dieser (oder ein von ihm Beauftragter) Vergütungen *“für frühere unselbständige Arbeit“* zahlen wird - erfordert Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz die Auszahlung aus einer *öffentlichen Kasse*, indem der Vertragsstaat, das Land, der Kanton, die Gemeinde, der Gemeindeverband und eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts als auszahlende Stelle **explizit** genannt sind. Art. 19 Abs. 1 2. Satz DBA-Schweiz stellt im Übrigen eine generelle Erweiterung des Prinzips des ersten Satzes dar, sodass die für den *“Vertragsstaat“* getroffene Regelung auch auf alle seiner öffentlich-rechtlichen Körperschaften gelten soll.

Sollte eine Vergütung bzw. ein Ruhegehalt sowohl aus Tätigkeiten aus einer privatwirtschaftlichen Aktivität als auch aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst

stammen (gemischtes Ruhegehalt), wäre grundsätzlich eine Aufteilung erforderlich {siehe dazu Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 18 bzw. Art. 19, I. Allgemeines [Rzen 4 f bzw. 1 und 8], mwN}.

Sind nunmehr die in Art. 19 DBA-Schweiz angeführten Voraussetzungen erfüllt, kommt Art. 18 DBA-Schweiz nicht zur Anwendung. Tatbestandsmäßig setzt Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz entsprechend den obigen Ausführungen somit voraus, dass

*1. die Dienstleistungen oder Arbeitsleistungen dem Vertragsstaat, dem Land, dem Kanton, der Gemeinde, dem Gemeindeverband oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht wurden **und***

*2. dass **die Zahler der Vergütungen bzw. der Ruhegehälter auch dem genannten Kreis zugehören*** [siehe dazu auch Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82 (Stand 1.1.2016, rdb.at)].

Nicht unter Art. 19 subsumierbar sind damit Vergütungen von privatwirtschaftlich organisierten Unternehmen oder Einrichtungen, die bloß öffentliche Aufgaben wahrnehmen, aus öffentlichen Mitteln finanziert werden oder der staatlichen Aufsicht unterliegen. Auch Vergütungen, die von privatisierten Unternehmen gezahlt werden, die ehemals im Besitz des Staates gestanden haben, sind nicht erfasst. Desgleichen sind Zahlungen von Unternehmen, nur weil der Staat an ihnen beteiligt ist oder sie beherrscht, nicht automatisch erfasst.

Nach herrschender Auffassung ist sowohl auf die formelle als auch auf die wirtschaftliche Tragung durch einen Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften abzustellen. Eine unter Art. 19 subsumierbare Vergütung belastet daher die Staatskassen wirtschaftlich. Der Vertragsstaat bzw. die Gebietskörperschaft ist als Quelle einer Vergütung anzusehen, wenn organisatorisch verselbständigte Verwaltungseinheiten *ohne eigene Rechtspersönlichkeit*, bei denen der Staat oder die Gebietskörperschaft dahinterstehen, die Auszahlung vornehmen (vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), DBA-Kommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 19, I. Allgemeines [Rzen 18 f], mwN).

Bezogen auf den konkreten Fall war davon auszugehen, dass die in Rede stehende Invalidenrente (diesbezüglich war unstrittig, dass es sich dabei um einen *“Ruhegehalt“* iSd DBA-Schweiz handelt) zweifelsfrei von der Pensionskasse xyz, einer mit Stiftungsurkunde errichteten, dem schweizerischen Privatrecht unterstellten [auf der Grundlage von Art 19 Abs. 2 DBA-Schweiz iVm den in der Stiftungsurkunde zitierten schweizerischen Gesetzen (Art. 80 ff ZGB, Art. 331 OR sowie Art. 48 Abs. 2 und Art. 49 Abs. 2 BVG) war klar davon auszugehen, dass es sich bei der Pensionskasse xyz um eine privatrechtliche Stiftung und somit um keine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt; siehe dazu auch die entsprechenden Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes in seiner Entscheidung vom 20.9.2022, RV/2100604/2021, sowie die diesbezüglichen Ausführungen auf der Homepage der Pensionskasse xyz unter <https://www.pkxyz.ch/de/ueber-uns/portrait>] und im Handelsregister

eingetragenen (eintragungsbedürftigen) Stiftung, sohin von einem **eigenständigen privatrechtlichen Rechtsträger**, ausbezahlt wurde.

Ein dem Art. 19 DBA-Schweiz subsumierbarer Sachverhalt lag damit im Beschwerdefall **nicht** vor. Das Besteuerungsrecht hinsichtlich der in Rede stehenden Invalidenrente kommt daher nach Art. 18 DBA-Schweiz **Österreich** zu; der Methodenartikel (Art. 23 DBA-Schweiz) gelangt Folge dessen nicht zur Anwendung.

Die Vorgehensweise der Abgabenbehörde war sohin als rechtmäßig zu beurteilen und war daher dem diesbezüglichen Begehren ein Erfolg zu versagen.

Angesichts dieser Feststellungen war davon auszugehen, dass die Schweiz die Steuer im Hinblick auf die strittige Invalidenrente zu Unrecht erhoben hat; eine **Anrechnung** dieser in der **Schweiz entrichtete Steuer** in Österreich kommt damit **nicht** in Betracht.

Abschließend sei noch erwähnt, dass das Beschwerde- und **Verständigungsverfahren** zwei voneinander unabhängige Verfahren sind (siehe dazu auch Art. 25 DBA-Schweiz). Das Bundesfinanzgericht ist für die Durchführung des Beschwerdeverfahrens zuständig und zwar unabhängig von einem allfälligen Verständigungsverfahren. Nach § 61 Abs. 4 Z 7 BAO ist das Finanzamt für Großbetriebe für *"die Führung eines von einem Abgabepflichtigen angeregten Verständigungsverfahrens"* zuständig.

Wie im Verfahrensgang dargestellt, hat die Abgabenbehörde mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 vom 10. Jänner 2020 wegen Nichtabgabe der Steuererklärung die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Mit der gegen diesen Sachbescheid 2018 erhobenen Beschwerde vom 20. Jänner 2020 legte die steuerliche Vertretung des Bf. die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 (L 1-EDV-2018) samt Beilagen (L 1i-EDV-2018; Aufstellung über die Ermittlung der ausländischen Rentenbezüge und der Antragstellung von Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen mit Belegnachweis betreffend Steuerberatungskosten) vor und beantragte ausdrücklich die Berücksichtigung von Werbungskosten (KZ 274) iHv 749,48 €, von Topf-Sonderausgaben (KZen 455, 456) von höchstens 2.920,00 € und von Steuerberatungskosten (KZ 460) iHv 114,00 €.

Der erkennende Richter schließt sich in diesem Zusammenhang den diesbezüglichen von Seiten des Bf. unwidersprochen gebliebenen und sohin unstrittigen Ausführungen bzw.

Einschätzungen des Finanzamtes im Vorlagebericht an; nach entsprechender Vorhaltung durch das Finanzgericht stimmte die Abgabenbehörde im Übrigen auch zu, dass neben den beantragten Sonderausgaben auch die als Werbungskosten geltend gemachten KV-Beiträge gemäß § 73a ASVG iHv 749,48 € (aufgeteilt auf die dt. Rente und die AHV-Rente) Berücksichtigung finden können.

In diesem Sinne war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2018 vom 10. Jänner 2020 entsprechend abzuändern.

4. Zulässigkeit der Revision:

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche im anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen eindeutig gelöst sind, und solche, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 23. Februar 2023