

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steurer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mag. ***B***, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. November 2021 betreffend Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 sowie vom 30. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, ***StNr***, zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 vom 1. Oktober 2020 werden gemäß § 299 BAO aufgehoben.
2. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 vom 30. November 2021 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. In den Einkommensteuerbescheiden 2017 und 2018 vom 1. Oktober 2020 unterzog das Finanzamt den auf das jeweilige Jahr entfallenden Anteil einer von der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) aufgrund einer der Beschwerdeführerin nachträglich zuerkannten Witwenrente für den Zeitraum von September 2015 bis Februar 2019 geleisteten Nachzahlung zur Gänze der inländischen Besteuerung.
2. Mit Schriftsatz vom 30. September 2021 beantragte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 gemäß § 299 BAO.

Die Witwenrente resultiere zu 32,35 % aus einer vormaligen Tätigkeit im öffentlichen Dienst und komme das Besteuerungsrecht nach Art. 19 DBA-Schweiz insoweit daher der Schweiz zu. In Österreich sei dieser Teil der Rente hingegen nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz von der Besteuerung auszunehmen und im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

3. Mit Bescheiden vom 12. November 2021 wies das Finanzamt die Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 ab. Da das Bundesfinanzgericht über die strittige Frage der anzuwendenden Zuteilungsregel des DBA-Schweiz und damit des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Witwenrente noch nicht entschieden habe, könne keine Gewissheit bezüglich der Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide 2017 bzw. 2018 bestehen und komme eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO daher nicht in Betracht.

4. In weiterer Folge unterzog das Finanzamt die Witwenrente auch im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 30. November 2021 unter Hinweis auf das gemäß Art. 21 DBA-Schweiz dem Ansässigkeitsstaat zukommende Besteuerungsrecht zur Gänze der inländischen Besteuerung.

5. Die Bescheide betreffend die Abweisung der Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 sowie den Einkommensteuerbescheid 2019 bekämpfte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin jeweils mit Beschwerde und nach Ergehen hinsichtlich der Abweisungsbescheide abweisender Beschwerdeentscheidungen bzw. einer hinsichtlich Einkommensteuer 2019 insoweit teilweise stattgebenden Beschwerdeentscheidung als geltend gemachte Steuerberatkungskosten antragsgemäß als Sonderausgaben berücksichtigt wurden, mit Vorlageantrag.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und rechtliche Würdigung

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.

Nach § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Die Aufhebung eines Bescheides nach § 299 BAO setzt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes voraus, dass der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht, dh. der Inhalt des Bescheides nicht richtig ist (vgl. VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009, mwN, sowie Ritz/Koran, BAO⁷, § 299 Tz 10 ff, mwN).

Das Bundesfinanzgericht hat im Einkommensteuer 2016 betreffenden Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, ausgesprochen, dass die von der AHV ausbezahlte Witwenrente nach Maßgabe der Beitragszahlungen anteilig unter Art. 18 und Art. 19 DBA-Schweiz zu subsumieren

sei und der auf eine Tätigkeit für einen öffentlich-rechtlichen Dienstgeber entfallende und sohin nach Artikel 19 Abs. 1 DBA-Schweiz dem Besteuerungsrecht der Schweiz unterliegende Anteil der Rente (32,35 %) in Österreich gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz (unter Progressionsvorbehalt) von der Besteuerung auszunehmen sei.

Im Einkommensteuer 2020 betreffenden Erkenntnis vom 18. Dezember 2023, RV/1100347/2022, hat das Bundesfinanzgericht zudem darauf hingewiesen, dass der in der Revision gegen das Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, vorgebrachte Einwand, dass die Einkünfte in der Schweiz nach gemäß Art. 3 Abs. 2 DBA-Schweiz unter Rückgriff auf das nationale Recht erfolgter Auslegung des Abkommens nicht besteuert werden dürften und den Ansässigkeitsstaat (Österreich) daher keine Verpflichtung zur Steuerfreistellung gemäß Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffe, an dieser Beurteilung nichts ändere.

Der Beschwerdefall gleicht hinsichtlich Sachverhalt und zu beurteilender Rechtsfrage insoweit dem dem Erkenntnis vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, bzw. dem Erkenntnis vom 18. Dezember 2023, RV/1100347/2022, zugrundeliegenden Fall und erweist sich der Spruch der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018, in denen die Witwenrente zur Gänze der inländischen Besteuerung unterzogen wurde, somit als nicht richtig.

Eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ist eine Ermessensentscheidung (vgl. VwGH 25.4.2019, Ro 2019/13/0014). Nachdem im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt (vgl. VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022, mwN) und eine bloß geringfügige Auswirkung der Rechtswidrigkeit nicht vorliegt, war den Beschwerden gegen die Abweisungsbescheide hinsichtlich der Anträge auf Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 Folge zu geben; die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 waren sohin gemäß § 299 BAO aufzuheben. Die neuen Bescheide sind demgegenüber vom Finanzamt zu erlassen (vgl. VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0052, mwN).

Ebenso war der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2019 aus den in den Erkenntnissen vom 12. Juli 2023, RV/1100132/2019, und vom 18. Dezember 2023, RV/1100347/2023, angeführten Gründen, auf welche an dieser Stelle verwiesen wird, Folge zu geben und das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Witwenrente nach dem unstrittigen Schlüssel antragsgemäß aufzuteilen; die Steuerberatungskosten waren wie bereits in der Beschwerdeentscheidung als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

2. Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob eine AHV-Rente nach dem Rechtsgrund des Anspruchserwerbes den Zuteilungsregelungen der Art. 18 und 19 DBA-Schweiz zuzuordnen ist oder ob, der im Erlasswege veröffentlichten Konsultationsvereinbarung der zuständigen Behörden Österreichs und der Schweiz folgend, aufgrund der ansonsten (teilweise) eintretenden Doppelnichtbesteuerung Art. 21 DBA-Schweiz zur Anwendung kommt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bisher noch nicht befasset. Gleiches gilt hinsichtlich der Frage, ob die Nichtbesteuerung der Bezüge im Quellenstaat (Schweiz) bei der gegebenen Sachlage den Ansässigkeitsstaat (Österreich) von der ihn nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Schweiz treffenden Freistellungsverpflichtung entbindet. Eine ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher zulässig.

Feldkirch, am 19. Dezember 2023