

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch R.B.G. Steuerberatung GmbH, Körblergasse 7/1/11b, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2025 gegen den zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheid des ***FA*** (FAÖ) vom 13. Dezember 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Art der steuerlichen Erfassung einer Pensionskassenrente von der Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen (Vddb) im Einkommensteuer (ESt)-Bescheid 2023 der Beschwerdeführerin (Bf).

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren betrifft das Folgejahr zu den vom BFG zugleich unter RV/2100861/2024 erledigten Beschwerden der Bf betreffend die Jahre 2020 - 2022. Sowohl der für die Besteuerung der ESt 2023 maßgebliche Sachverhalt als auch die Rechtslage und die Argumentation der Bf sind mit den Beschwerdeverfahren betreffend die ESt-Bescheide 2020-2022 im Wesentlichen ident. Es wurden auch keine weiteren Beweismittel vorgelegt.

Bereits dem Erstbescheid zur ANV 2023 vom 13.Dez 2024 liegt die in den BVE vom 24.Juli 2024 zu den ESt-Bescheiden 2020 – 2022 dargelegte Besteuerung zugrunde.

Aufgrund der gleichgelagerten Verfahrens-, Sach- und Rechtslage erachtet das BFG die nachfolgend zitierte Begründung des BFG-Erkenntnisses RV/2100861/2024 auch für die verfahrensgegenständliche ESt-Besteuerung der Bf zum Jahr 2023 als zutreffend und erhebt diese zur Begründung im anhängigen Verfahren:

„Die Bf ging in ihren Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung (ANV) davon aus, dass der Besteuerung in Österreich zufolge § 25 Abs. 1 Z 2 lit b EStG nur 25% ihrer VddB-Rente zugrunde zu legen sind. Das FAÖ ordnete die VddB-Rente in den angefochtenen Bescheiden zur Gänze den steuerpflichtigen nichtselbständigen Einkünften zu.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde begründete die (nach Vertreterwechsel ab der ANV 2020 einschreitende) steuerliche Vertretung der Bf den von den Vorjahreseklärungen abweichenden Standpunkt damit, dass den VddB-Rentenbezügen der Bf ausschließlich ehemals selbständige Einkünfte zugrunde gelegen seien (*„Gastspielverträge als Opernsängerin in Form von Stückverträgen ... jeweils mit Honorar für eine bestimmte Rolle“*), von welchen einerseits ein *„Pflichtbeitrag von 14% als Altersvorsorgebeitrag an die Bayerische Versorgungskammer zu bezahlen“* gewesen und welche andererseits einer *„Künstler-Abzugs-Pauschalsteuer“* vom vereinbarten Honorarbetrag unterlegen seien. Da die Bf in den Jahren 1980ff in der BRD keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt habe, seien keine Dienstgeber-Pflichtbeiträge an die VddB einbezahlt worden und ein Abzug daher weder bei der Berechnung der Abzugs-Pauschalsteuer in Deutschland noch *„bei der Arbeitnehmerveranlagung“* in Österreich möglich gewesen. Mangels Minderung der Besteuerungsgrundlagen durch Pflichtbeiträge an die VddB seien die *„Voraussetzungen für den 25%igen Ansatz der gesamten Rente gemäß § 25 (1) Z.2a, b EStG erfüllt.“*

Eine Option der Bf zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland war der Vertretung nicht bekannt.

Zum Nachweis des Vorbringens legte die Vertretung der Bf im Rahmen eines mehrstufigen abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens einerseits deutsche ESt-Bescheide 2020-2022 und andererseits Jahresmitteilungen der VddB über die an die Bf in diesem Zeitraum ausbezahlten Rentenbezüge vor bzw. schloss der Beschwerde eine Aufstellung der VddB über die der Rente zugrunde liegenden Beitragsleistungen an.

Mit teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidungen (BVE) folgte das FAÖ dem Beschwerdebegehren für jenen Teil der Rentenbezüge, dem nach den vorgelegten Unterlagen ehemals freiwillige Beitragszahlungen der Bf zugrunde liegen.

Im Vorlageantrag an das BFG verwies die Vertretung der Bf auf die Bestimmungen der §§ 49 und 50a dEStG, welche bei deren Besteuerung als in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Künstlerin zur Anwendung gekommen seien. Die dabei vom Theater einzubehaltende Abzugssteuer betrage *„grundsätzlich 15% der vereinbarten Bruttovergütung (zzgl. Solidaritätszuschlag)“* ohne Abzug von Aufwendungen (*„Besteuerung aller Einnahmen, unabhängig von damit zusammenhängenden Ausgaben“*). Diese Besteuerung sei auch bei ihren Gastspiel-Verträgen an unterschiedlichen Opernhäusern ohne fixes Engagement zur Anwendung gekommen. Die in der Rentenberechnung der VddB angeführten Pflichtbeiträge stellten somit *„Beitragsleistungen im Sinne des § 25 (1) 2b EStG dar, welche die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben.“*

Ein Splitting in Weiterversicherungen und Pflichtbeiträge sei unzulässig. Die Erfassung der Einkünfte mit 25% habe für den gesamten Jahresbetrag der Versorgungsleistung zu gelten und komme auch im Fall einer bloßen Meldung der Gagenzahlung ohne Einbehalt von Beiträgen durch das Theater zum Tragen.

Üblich sei ein Einbehalt und die anschließende Abfuhr der zur Hälfte vom Theater und vom Pflichtmitglied getragenen Beiträge an die Vddb durch das Theater. Bei einer bloßen Meldung ohne Einbehalt von Beiträgen sei der Versicherte als Schuldner der „*Altersversorgungsabgabe*“ (AVA) nach § 25 (1) iVm §§ 26 und 26a Vddb-Satzung zur monatlichen Berechnung und Überweisung der AVA als Sonderbeitrag an die Vddb verpflichtet.

Anstelle von - ohne zugehörige Abrechnungsquittungen aufgefundenen - Gastspielverträgen der Bf zum Nachweis des Pauschalsteuerabzuges, waren den Vorlageanträgen als Maßnahme der Glaubhaftmachung entsprechende „*Ansichtsexemplare eines Sängerkollegen*“ der Bf angeschlossen (Einzahlungsbelege „*leider schwer lesbar*“). Eine daraus erstellte Übersicht sollte als Nachweis der Berechnung der Abzugsteuer nach § 50a EStG von den Bruttoeinnahmen ohne Kürzung um Pflichtbeitragszahlungen an die Vddb dienen.

Zur Erhärtung ihres Rechtsstandpunktes reichte die Vertretung der Bf später Schriftsätze der *Bayrischen Staatsoper* und der *Städtischen Bühnen Frankfurt am Main* vom Sept 2024 nach. Die aufgefundenen Verträge der *Bayrischen Staatsoper* mit der Bf waren neuerlich nicht angeschlossen.

Abweichungen von den Abgabenerklärungen betreffend die in den angefochtenen Est-Bescheiden als Progressionseinkünfte erfasste deutsche Sozialversicherungsrente der Bf blieben im Beschwerdeverfahren ebenso unbekämpft, wie die zugleich ergangenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme nach § 303 (1) BAO zur Est 2020/2021 bzw. Bescheidaufhebung nach § 299 BAO zur Est 2022.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Als Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens legt das BFG der gegenständlichen Entscheidung folgenden als erwiesen erachteten Sachverhalt zugrunde:

Die 1951 geborene Bf, eine pensionierte Gesangskünstlerin, unterlag unstrittig sowohl in der Phase ihrer aktiven Künstlertätigkeit in der BRD als auch nach der Pensionierung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich und der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland. In Österreich war die Bf ab 7/1989 bei unterschiedlichen Finanzämtern steuerlich erfasst. Bis 1996 ergingen auf Basis der von der damaligen steuerlichen Vertretung eingereichten Abgabenerklärungen USt- und Est-Bescheide an sie. Für die Jahre danach scheinen in den abgabenbehördlichen Datenbanken lediglich Est-Erklärungen für 2005 und 2006 auf (lt. FA-Vermerk v. 25.Okt 2007 „*einmalige VA*“). Den dazu ergangenen Est-Bescheiden liegen neben nahezu ganzjährigen AMS-Bezügen lediglich geringfügige selbständige Einkünfte zugrunde (kein Abzug von Sozialversicherungs (SV)-/Pensionskassenbeiträgen oder

Sonderausgaben). Eine Erklärung/Erfassung ausländischer Einkünfte im Wege eines Progressionsvorbehalts erfolgte nicht.

Das BFG geht davon aus, dass die in Österreich für 2005/2006 erklärten/besteuerten Einkünfte zur Gänze aus einer außerhalb Deutschlands ausgeübten Künstlertätigkeit der Bf resultieren.

Auch in den Folgejahren bezog die Bf alljährlich über beträchtliche Zeiträume Leistungen des AMS. Veranlagungen 2007 – 2015 unterblieben mangels Einreichung von Abgabenerklärungen. Seit Juni 2011 bezieht die Bf eine inländische SV-Pension, seit 2016 fließen ihr zusätzlich zwei Rentenbezüge aus Deutschland zu (staatliche SV-Rente sowie Vddb-Rente), welche in Österreich erstmals im Jänner 2020 im Rahmen einer nachträglichen Besteuerung in Est-Bescheiden für 2016 – 2019 Berücksichtigung fanden.

Bei der zwischen den Verfahrensparteien unstrittigen Besteuerung der Bezüge von den staatlichen Pensionsversicherungs- bzw. Rententrägern in Österreich und Deutschland in den angefochtenen Est-Bescheiden sieht auch das BFG keinen Änderungsbedarf.

In den zum Verfahrenszeitraum (VZR) vorliegenden, „*teilweise vorläufigen*“ Est-Bescheiden aus Deutschland ging das Finanzamt Neubrandenburg von einer beschränkten Steuerpflicht der Bf in der BRD aus und besteuerte lediglich deren staatliche Rente von der *Deutsche Rentenversicherung Bund*. In der Bescheidbegründung verwies die deutsche Abgabenbehörde auf die Nichtbesteuerung der Vddb-Rente gemäß den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Österreich. Im Fall der Beantragung einer Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 (3) dEstG sei die Vddb-Rente im Rahmen eines Progressionsvorbehalts gem. § 32b dEstG zu erfassen.

Die Möglichkeit einer Option zur unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 (3) dEstG wurde in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Personen, die nicht zum Kreis der Grenzpendler gehören, mit dem Jahressteuergesetz 1996 eingeräumt.

Von den Verfahrensparteien wurde eine derartige Option der Bf nicht vorgebracht bzw. eingewendet. Das Fehlen von Hinweisen auf/Vermerke über Bescheinigungen der österreichischen Abgabenbehörden zur Höhe der nicht in Deutschland zu steuernden Einkünfte (§ 1 (3) Satz 4 dEstG) und der langjährige Bezug österreichischer AMS-Leistungen durch die Bf sprechen gegen eine Option zur unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Da sich belastbare Hinweise für eine Option der Bf nach § 1 (3) dEstG aus den Verfahrensunterlagen weder für die Verfahrensjahre noch für Vorzeiträume ergeben, erachtet das BFG eine solche Option der Bf als nicht erwiesen.

Die Vddb verwies in den Jahresmitteilungen an die Bf auf ihre Rechtsform als Pensionskasse und eine Steuerpflicht der im betreffenden Jahr ausbezahlten Rentenbezüge nach „§ 22 Nummer 5 Satz 2 Buchstabe a iVm § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EstG“, welcher die „*lebenslange Leibrente aus der Altersversorgung im*

Sinne des § 82 EStG“ unterliege. Kranken- oder Pflegeversicherungsbeiträge leistete die Bf nach diesen Mitteilungen im VZR nicht.

Mit den Rechtsgrundlagen der Vddb befasste sich das BFG im Verfahren RV/3100369/2019 ausführlich und überzeugend. Im Erkenntnis vom 4. Aug 2025 kam das Gericht auszugsweise zu folgendem Ergebnis, das auch der gegenständlichen Entscheidung zugrunde liegt, soweit nicht nachfolgend abweichende Feststellungen getroffen werden:

„Die Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen (Vddb) ist eine bundesunmittelbare, rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts mit Sitz in München, die von der Bayerischen Versorgungskammer verwaltet und vertreten wird. Sie ist eine berufsständische Pflichtversorgungseinrichtung. Sie hat die Aufgabe, den an deutschen Theatern abhängig beschäftigten Bühnenangehörigen eine zusätzliche Alters-, Berufsunfähigkeits- und Hinterbliebenenversorgung im Wege der Versicherung zu gewähren. Der Tätigkeitsbereich erstreckt sich auf das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland.

Die maßgebliche Rechtsgrundlage für die Pflichtversicherung in der Vddb ist die Tarifordnung für die deutschen Theater vom 27. Oktober 1937 (Reichsarbeitsblatt 1937 Teil VI S. 1080). Die Tarifordnung regelt in § 1 die Verpflichtung zur Mitgliedschaft und in § 4 die anteilige Beitragspflicht.

Die Versorgung bei der Vddb ist als öffentlich-rechtliche Pflichtversicherung organisiert, d.h. die Versicherungsverhältnisse entstehen von Gesetzes wegen bei Aufnahme der Tätigkeit. Pflichtversichert bei der Vddb ist jeder unter die Tarifordnung fallende Bühnenangehörige - unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit -, der in einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis bei einem Theaterunternehmer tätig ist, somit alle abhängig beschäftigten Bühnenangehörigen, die gegen Entgelt eine künstlerische oder überwiegend künstlerische Tätigkeit ausüben. Die Pflichtversicherung beginnt mit dem Beschäftigungsverhältnis. Sie endet, wenn der Bühnenangehörige aus dem Beschäftigungsverhältnis ausscheidet oder wenn er trotz Fortdauer desselben keine Dienst- oder Krankenbezüge mehr erhält (§ 17 Abs. 1 und 2 Satzung). Der Beginn der Pflichtversicherung tritt frühestens ab Vollendung des 17. Lebensjahres ein und besteht nur solange als unter Berücksichtigung bereits zurückgelegter Beitragsmonate bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres 60 Beitragsmonate erreicht werden können. Danach wird das Versicherungsverhältnis als beitragsfreie Versicherung fortgeführt, wenn sich der Bühnenangehörige nicht freiwillig weiterversichert. Das Versicherungsverhältnis endet erst mit dem Bezug von Leistungen oder wenn die Versicherung zu einer anderen Versorgungseinrichtung übergeleitet wird.“

Unter Berücksichtigung des EuGH-Erkenntnisses vom 1.4.2008, Rs C-267/06, *Tadao Maruko gegen Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen* gelangte das BFG im oa. Verfahren zum Ergebnis, dass die Vddb keine den gesetzlichen Sozialversicherungen gleichgestellte berufsständische Versorgungseinrichtung ist. Da Rentenbezüge der Vddb damit keine

Leistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung seien, liege das Besteuerungsrecht bei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Rentenbeziehern nach den Bestimmungen des anzuwendenden DBA beim Ansässigkeitsstaat Österreich.

Für das anhängige Verfahren sind unter Einbeziehung der aktuellen Satzung von der Homepage der Vddb zudem die nachfolgend zusammengefassten Satzungsinhalte maßgeblich:

Die Vddb ist eine Pensionskasse zur Finanzierung von Zusatzrenten für die bei ihr versicherten Bühnenangehörigen nach dem Kapitaldeckungsverfahren, welche die seit 2005 erforderlichen Voraussetzungen für die staatliche Förderung im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung („Riester-Förderung“) erfüllt.

„Pflichtmitglieder“ der Vddb sind in Deutschland tätige Theaterunternehmen nach Maßgabe der angeführten Tarifordnung.

„Pflichtversicherte“ sind alle unter die Tarifordnung fallenden Bühnenangehörigen ab dem vollendeten 17. Lebensjahr vom Beginn des ersten Dienstverhältnisses zu einem Mitgliedsbühnenunternehmen bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze.

Als „beschäftigt“ im Sinne der Tarifordnung gelten auch „gastspielverpflichtete Bühnenkünstler“, soweit sie vertraglich zu einem gewissen Ausmaß an Proben bzw. Aufführungen verpflichtet sind. Aktuell liegt diese Grenze bei sieben Aufführungen und Proben (incl. „Einweisungsproben“) pro Inszenierung (§§ 12, 17, 29 Vddb-Satzung).

Die vom Pflichtmitglied als Prozentsatz des „Diensteinkommens“ eines Versicherten abzuführenden „Pflichtbeiträge (aktuell 9%) entfallen jeweils zur Hälfte auf das Mitglied (Arbeitgeberanteile) und den Versicherten (Arbeitnehmeranteile).“ Neben einer Beitragspflicht aus einem bereits bestehenden „Anstellungsvertrag“ begründen weitere Anstellungs- und Gastspielverträge bis zum Erreichen der in § 23 (3) Vddb-Satzung festgelegten Beitragsbemessungsgrenze zusätzliche Beitragspflichten.

Der Rentenanwartschaft gegenüber der Vddb liegen neben Pflichtbeiträgen auch freiwillige Weiterversicherungsbeiträge (WVB) bis zur gemeinsamen Obergrenze des § 23 (3) Vddb-Satzung zugrunde.

Freiwillige WVB können von Versicherten im unmittelbaren Anschluss an eine Pflichtversicherung (nicht aber daneben) bezahlt werden. Neben einem monatlichen Mindestbetrag von 12,50 € („Grundbeitrag“) ist die Höhe freiwilliger „Zusatzbeiträge“ bis zur Obergrenze des § 23 (3) der Satzung frei wählbar.

Scheidet der Versicherte vor Eintritt des Versorgungsfalles ohne fortgesetzte Leistung freiwilliger WVB aus dem Beschäftigungsverhältnis aus, geht die Pflichtversicherung in eine „beitragsfreie Versicherung“ über (§§ 19 - 23b Vddb-Satzung).

Die als „Sonderbeitrag“ zur Sicherung der Altersversorgung der Bühnenangehörigen von den Pflichtmitgliedern (Theaterunternehmen/Arbeitgebern) zu entrichtende „Altersversorgungsabgabe“ (AVA) wird von den ausgegebenen Theatereintrittskarten

berechnet und ist gemeinsam mit den Pflichtbeiträgen nach § 23a (u.a.) monatlich an die Vddb abzuführen (§ 25 Vddb-Satzung).

Im Ergebnis sind die gesamten Pflichtbeiträge (Theater- und Künstleranteile) von den Theaterunternehmen zu berechnen/einzubehalten und mit der Altersversorgungsabgabe abzuführen. Die vom versicherten Mitglied eigenständig zu bezahlenden Beiträge beschränken sich – abgesehen vom Fall einer Haftungsinanspruchnahme – auf die freiwilligen WVB (§§ 26-26b Vddb-Satzung).

Nach dem Verfahrensergebnis erzielte die Bf in Deutschland ab 1980 als „*Pflichtversicherte*“ der Vddb Einkünfte als Gesangskünstlerin. Beitragsleistungen an die Vddb erfolgten über einen Zeitraum von 27 Jahren (1980 – 2007), wobei Pflichtbeiträge nur bis 1991 abgeführt wurden. Seit 2016 bezieht die Bf eine Vddb-Rente.

Die Künstlerlaufbahn der Bf hatte bei der *Bayrischen Staatsoper* begonnen, wo sie zunächst nur kurzfristig als Ersatzbesetzung engagiert und ab Dez 1980 „*abhängig*“ im Sinne der Vddb-Satzung beschäftigt gewesen war.

Ab Dez 1980 hatte die *Bayrische Staatsoper* von den Vergütungen der Bf neben Sozialversicherungs- auch Vddb-Pflichtbeiträge („*SV- und Bühnenversorgungsbeiträge*“) einbehalten/abgeführt und einen pauschalen Lohnsteuerabzug durchgeführt. § 50a dEStG war nicht zur Anwendung gekommen.

Im Zeitraum Jänner-Sept 1980 war die Bf als „*kurzfristige Einspringerin*“ für die *Bayrische Staatsoper* tätig gewesen. Für diese Engagements waren weder „*Bühnenversorgungsbeiträge*“ noch eine Abzugssteuer eingehoben worden (Stellungnahme *Bayrische Staatsoper* 13. Sept 2024, BFG-Akt OZ 14).

Das BFG geht davon aus, dass der Aufführungs- und Probenumfang bei den „*Einspringerengagements*“ der Bf bis Sept 1980 keine Vddb-Beitragspflicht ausgelöst hatte und ab Dez 1980 ein Lohnsteuerabzug nach §§ 38ff/39d dEStG erfolgt war.

Ab 1992 war die Bf ausschließlich in Engagements tätig, die zu keiner Abfuhr von Pflichtbeiträgen an die Vddb führten.

Über deren Engagements bei/für andere(n) Kulturträger(n) in Deutschland als die *Bayrische Staatsoper* liegen keine Unterlagen vor. Insbesondere ist kein Engagement bei den *Städtischen Bühnen Frankfurt am Main* dokumentiert.

Dieses Theaterunternehmen scheint lediglich in den von der Vertretung der Bf vorgelegten Unterlagen eines „*Sängerkollegen*“ als Vertragspartner auf. Da die zur Stellungnahme dieser Bühnengesellschaft vom 5.Sept 2024 gehörige Anfrage nicht angeschlossen wurde, kann der Inhalt des dem FAÖ übermittelten eMailverkehrs mit den *Städtischen Bühnen Frankfurt* der Bf nicht zugeordnet werden. Entsprechende Unterlagen zu eigenen Engagements blieb die Bf schuldig.

Das BFG bezweifelt nicht, dass es in den 1980iger Jahren in Deutschland auch beschränkt steuerpflichtige Künstler gab, die selbständige oder gewerbliche Einkünfte (aus künstlerischen Darbietungen) erzielten und damit nach Maßgabe des § 50a dEStG besteuert wurden. Für den Vddb-Rentenanspruch der Bf ist daraus allerdings nichts zu gewinnen, da sich die Zuständigkeit der Vddb auf *abhängig beschäftigte Bühnenangehörige* beschränkt. Zudem ist für das BFG nicht zu erkennen, weshalb der Bf etwa die Vorlage ihrer aufgefundenen Verträge mit der *Bayrischen Staatsoper* nicht zuzumuten sein sollte.

Die versuchte „*Glaubhaftmachung*“ des Beschwerdevorbringens mittels Fremdbelegen erweist sich sowohl mangels Vorliegens der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Glaubhaftmachung (keine Unzumutbarkeit der Beweisführung iSd § 138 (1) letzter Satz BAO) als auch inhaltlich (keine abhängig ausgeübten Engagements; fehlender Bezug zur Bf) als ungeeignet.

Wie ausgeführt, liegen dem Rentenanspruch der Bf gegenüber der Vddb Beitragsleistungen aus den Jahren 1980 – 2007 zugrunde.

In den ersten beiden Jahren waren zur Gänze, anschließend weitere 10 Jahre lang zum Teil Pflichtbeiträge geleistet worden. Im Jahr 1982 hatten die Pflichtbeiträge mit rd. 3.300,- € den höchsten Wert erreicht. In den übrigen Jahren waren die Pflichtbeitragsleistungen jeweils - regelmäßig deutlich - unter 3.000,- € geblieben.

Ab 1982 hatte die Bf jährlich auch bzw. ab 1992 über 15 Jahre ausschließlich Weiterversicherungsbeiträge einbezahlt. Bis auf das Jahr 1982 hatten diese WVB-Zahlungen den Jahreswert des *Grundbeitrages* nach § 23b Vddb-Satzung (150,- €) nie überschritten. Im Jahr 1982 hatte die Bf knapp 500,- € als WVB eingezahlt (Beschwerdebeilagen, BFG-Akt OZ 50ff).

In der Beschwerde gegen den 2025 ergangenen ANV-Bescheid 2023 erläuterte die Bf den Zweck der Leistung von Weiterversicherungsbeiträgen mit der Wahrung ihres Rentenanspruchs in Zeiten ohne Engagement (BFG-Akt RV/2100613/2025).

Insgesamt liegen der verfahrensgegenständlichen Vddb-Rente über einen Zeitraum von 12 Jahren vom *Dienstgeber* im Abzugsweg geleistete Pflichtbeiträge (je zur Hälfte Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge) sowie von der Bf ohne gesetzliche Verpflichtung über 25 Jahre einbezahlte WVB zugrunde.

Das FAÖ ermittelte anhand der vorgelegten Vddb-Unterlagen ein Verhältnis der auf Pflichtbeiträge bzw. WVB entfallenden Rentenbezüge von 82,74% : 17,26% und berücksichtigte die Rentenzuflüsse in diesem Verhältnis in den BVE als zu 100% bzw. 25% steuerpflichtig (BFG-Akt OZ 42).

Aufgrund des Verfahrensergebnisses sieht das BFG keine Veranlassung an der inhaltlichen Richtigkeit der vorliegenden Vddb-Unterlagen zu zweifeln. Dies gilt sowohl für die (durch die deutschen ESt-Bescheide bestätigte) Qualifikation der Vddb als Pensionskasse, als auch für die

Aufstellung der verpflichtend bzw. freiwillig an die Vddb geleisteten „*Vorsorgebeiträge*“. Bezüglich der Pensionskasse folgt das BFG der Einordnung des BFG-im Erkenntnis vom 4.8.2025, RV/3100369/2019 und geht aufgrund des Hinweises auf deren Ausgestaltung nach dem Kapitaldeckungsverfahren in der aktuellen Vddb-Homepage von einer „*ausländischen Pensionskasse*“ im Sinne des § 25 (1) Z 2 lit b EStG aus.

Die Höhe der Rentenbezüge bemisst sich bei Vddb-Renten nach der Versicherungsdauer und der Höhe der insgesamt entrichteten Beiträge (vgl. EuGH 1.4.2008, Rs C-267/06, *Tadao Maruko gegen Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen*). Soweit keine Beiträge abgeführt wurden (z.B. 1-9/1980), entstand daher für die Bf auch kein Rentenanspruch.

Die Nichtvorlage der im abgabenbehördlichen Verfahren angeforderten Verträge zu Engagements der Bf in Deutschland (einschließlich der bei der *Bayrischen Staatsoper* aufgefundenen Vertragsexemplare) verhinderte eine Überprüfung der für den Rentenbezug der Bf konkret maßgeblichen Vertragsverhältnisse durch das BFG. Davon betroffen sind auch alle Verträge über Engagements der Bf in Deutschland ab 1992.

Die Ausführungen der *Bayrischen Staatsoper* vom Sept 2024 zu den Vertragsgestaltungen mit der Bf stoßen beim BFG auf keine Bedenken und werden vor diesem Hintergrund, unter Verweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht der Bf aufgrund des Auslandssachverhalts und deren Verfahrensförderpflicht (§ 115 (1) bzw. § 270 (2) BAO), als repräsentativ für die Engagements der Bf in Deutschland beurteilt.

II. Rechtslage:

Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte (§ 1 (2) EStG).

Soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, sind auch für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des österreichischen Einkommensteuerrechtes maßgebend (§ 2 (8) Z 1 EStG). Zwar erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte, doch besteht ein Besteuerungsrecht an ausländischen Einkünften nur, soweit dieses nicht durch zwischenstaatliche Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eingeschränkt wird.

Das für das anhängige Verfahren maßgebliche Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III Nr. 182/2002 idF VZR (nachfolgend DBA-Deutschland) regelt die Besteuerungsrechte für *Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen* in Art 18 auszugsweise wie folgt:

„(1) Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden.“

(2) Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, dürfen abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.“

Einkünfte aus einer persönlich ausgeübten Tätigkeit als Künstler sind grundsätzlich in jenem Staat zu besteuern, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird (Art 17 DBA Deutschland).

§ 25 Abs 1 EStG idF VZR lautet auszugsweise:

„Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören:

- 1.[...]

- 2. a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die vom Arbeitnehmer eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen [...] (§ 25 Abs 1 Z 2 lit. a, sublit. aa EStG),

- Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes). Z 2 lit a zweiter Satz ist für Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich aus ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) insoweit anzuwenden, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben.“ (§ 25 Abs 1 Z 2 lit. b EStG 1988)

Die Einbeziehung ausländischer Pensionskassenrenten in die nichtselbständigen Einkünfte des § 25 EStG erfolgte im Gefolge der österreichischen EU-Beitritts mit Wirkung ab 1997. § 25 (1) Z 2 lit b EStG idF BGBl Nr 755/1996 schränkte die Besteuerung zugleich auf 25% der Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen ein, *„soweit eine ausländische gesetzliche Verpflichtung zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen nicht besteht.“* Gleichzeitig wurde in § 16 Abs 1 Z 4 lit h EStG 1988 der Werbungskostencharakter von Beiträgen *„zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind“* normiert.

Im Rahmen der Umsetzung der *EU-Richtlinie 2003/41/EG vom 3.Juni 2003 über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersvorsorge* in die *Österreichische Rechtsordnung* erfolgte mit Wirkung ab 2005 eine Anpassung des § 25 (1) Z 2 lit b EStG bzw. Erfassung ausländischer Pensionskassenbeiträge in den Bezug habenden Bestimmungen der § 4 bzw. § 26 (Betriebsausgaben/nicht steuerbare Einkünfte) und § 18 EStG (Sonderausgabenabzug).

Im Zuge dieser innerstaatlichen Umsetzung wurde die begünstigte Besteuerung ausländischer Pensionskassenbezüge, die auf Beitragszahlungen des Arbeitnehmers beruhen, zunächst *„insoweit“* beschränkt, *„als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (...) die Einkünfte im Ausland nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben“.*

In einem zweiten Schritt erfolgte eine Einbeziehung inländischer Einkünfte in den zweiten Satz des § 25 (1) Z 2 lit b EStG mit dem Ziel, die volle Besteuerung ausländischer Pensionskassenrenten sicherzustellen, unabhängig davon, ob ein Werbungskostenabzug der zugehörigen Pensionskassenbeiträge bei den Einkünften im In- oder Ausland erfolgte (BGBl I Nr. 8 und Nr 34/2005 incl. Gesetzesmaterialien).

Der dritte Satz des § 25 (1) Z 2 lit b EStG stellt klar, dass auch ein Sonderausgabenabzug im Ausland der beschränkten Besteuerung einer ausländischen Pensionskassenrente entgegensteht.

Nach dem Wortlaut des § 25 (1) Z 2 lit. b EStG und der VwGH-Judikatur kommt es für die Steuerpflicht von Bezügen aus einer ausländischen Pensionskasse nicht darauf an, ob der Leistungsanspruch durch gesetzlich verpflichtende, aufgrund eines Dienstvertrages entrichtete oder freiwillige Beiträge von Arbeitgebern oder Arbeitnehmern finanziert wurde. Eine auf 25% eingeschränkte Besteuerung ausländischer Pensionskassenbezüge setzt jedoch voraus, dass den betreffenden Pensionskassenleistungen Beiträge des Arbeitnehmers zugrunde liegen, die *„insbesondere weder im Inland noch im Ausland von der Steuerbemessungsgrundlage absetzbar waren“* (VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123).

Leistungen einer ausländischen Pensionskasse sind daher zur Gänze zu besteuern, sofern die seinerzeitigen Beitragsleistungen vom Arbeitgeber getragen wurden (§ 25 (1) Z 2 lit b Satz 1 EStG) bzw. Beiträge des Arbeitnehmers steuerlich - als in- oder ausländische Werbungskosten oder als Sonderausgaben im Ausland – absetzbar waren (§ 25 (1) Z 2 lit b Satz 2 u. Satz 3 EStG).

Die Wortfolge *„im Ausland nicht vermindert haben“* in § 25 (1) Z 2 lit b EStG verdeutlicht, dass die Berücksichtigung der ausländischen Arbeitnehmerbeiträge nach der ausländischen Rechtslage zu beurteilen ist.

Aus der unterschiedlichen Formulierung in § 25 (1) Z 2 lit b Satz 2 und 3 EStG (Verwendung des Terminus *„insoweit“* im Gegensatz zu *„wenn“*) ergibt sich ein unterschiedlicher Maßstab für die Zusammenschau der Leistungs- und Beitragsseite bei einem steuerwirksamen Abzug von Beiträgen im Rahmen der Einkünfteermittlung im Vergleich zur Einkommensverminderung durch einen Sonderausgabenabzug.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von außerbetrieblichen Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen (§ 16 Abs. 1 EStG 1988). Z. 4 der Bestimmung enthält eine demonstrative Aufzählung von Werbungskosten. Nach § 16 (1) Z 4 lit a, lit f und lit h EStG gehören zu den Werbungskosten Beiträge zur Pflichtversicherung in der inländischen gesetzlichen Sozialversicherung, zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht und (ab 1997) zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind. Gemeinsam ist allen drei angeführten Beitragsarten eine gesetzliche Beitragspflicht.

Freiwillige Sozialversicherungs- oder Pensionskassenbeiträge werden in § 16 (1) Z 4 EStG nicht genannt. Sie sind in Österreich, soweit absetzbar, dem Bereich der Sonderausgaben zugeordnet.

Die Anwendung des in § 18 EStG geregelten Sonderausgabenabzuges setzt als Maßnahme der Einkommensermittlung eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich voraus. Das deutsche EStG enthält analoge Voraussetzungen für einen Sonderausgabenabzug in Deutschland (§§ 2 (2) iVm 18 (1) EStG; § 2 I bzw. IV dEStG).

Beide Rechtsordnungen machen den Abzug bestimmter Aufwendungen von grundsätzlich privatem Charakter bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben zudem davon abhängig, dass diese insoweit nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (§ 18 (1) EStG; § 10 I dEStG).

Seit der Erstfassung ordnet § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 u.a. Beiträge zu einer inländischen Pensionskasse den Sonderausgaben zu. Ein Sonderausgabenabzug ausländischer Pensionskassenbeiträge war im Zeitraum 2005 – 2016 bzw. 2020 normiert (§ 124b Z 285 EStG).

Der deutsche Gesetzgeber ordnet Beiträge zur Zukunftsvorsorge, zu welchen auch Pensionskassenbeiträge gehören, zur Gänze dem Bereich der Einkommensermittlung zu. Eine steuerliche Berücksichtigung ist im Rahmen des Sonderausgabenabzuges vorgesehen und setzt daher grundsätzlich eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland voraus. Die vom Sonderausgabenabzug erfassten Vorsorgeaufwendungen sind im Rahmen bestimmter Höchstbeträge absetzbar. Bei Bezug von Arbeitslohn kommt ein „*Vorsorgepauschbetrag*“ ohne Nachweis in Abzug, sofern nicht höhere Aufwendungen nachgewiesen werden. Sowohl der Vorsorgehöchstbetrag als auch der Vorsorgepauschbetrag sind an die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung angepasst. Der Vorsorgepauschbetrag ist in die allgemeinen Lohnsteuertabellen eingearbeitet und kommt auch beim pauschalen Lohnsteuerabzug beschränkt steuerpflichtiger Künstler zum Tragen (vgl. § 10 I Nr 2ff u III, § 10c II-IV, §§ 38ff/39d, § 49 I 4, § 50 I u V, § 50a IV 2 dEStG; EuGH 14.2.1995, C-279/93 *Schumacker*, Rz 10ff; *Schmidt*, dEStG Kommentar, § 10c Rz 5).

III. Rechtliche Würdigung:

Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erweist sich das Beschwerdebegehren der Bf im Umfang der Stattgabe in den BVE als berechtigt.

Wie ausgeführt, normiert § 25 (1) Z 2 lit. b EStG seit 1997 die Einbeziehung der Bezüge von ausländischen Pensionskassen in die steuerpflichtigen *Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit*. Für einen Teil dieser Pensionskassenleistungen sieht die Bestimmung eine Begrenzung der Steuerpflicht der Höhe nach vor, die gesetzestechnisch durch eine Einschränkung der Besteuerungsgrundlage erreicht wird.

Für das Ausmaß der Steuerpflicht der Pensionskassenbezüge kommt es nicht darauf an, ob die Beiträge aufgrund einer (gesetzlichen oder vertraglichen) Verpflichtung oder auf freiwilliger

Basis geleistet wurden. Entscheidend ist, ob Beitragsleistungen beim nunmehrigen Rentenbezieher steuerlich absetzbar waren und dadurch dessen Besteuerungsgrundlagen vermindern konnten (VwGH 26.11.2015, 2013/15/0123).

Nach den getroffenen Feststellungen ist die VddB als Versorgungsanstalt für „*abhängig beschäftigte Bühnenangehörige*“ eingerichtet. Daraus resultiert, dass sich die Theaterunternehmen als VddB-Pflichtmitglieder und die Bühnenangehörigen als VddB-Pflichtversicherte grundsätzlich in einem Arbeitgeber-/Arbeitnehmerverhältnis gegenüberstehen. Die Satzung der VddB legt fest, unter welchen Umständen Gastspielverpflichtungen eine *abhängige* Tätigkeit der Bühnenkünstler begründen und eine Beitragspflicht an die VddB auslösen. Welcher Einkunftsart die daraus resultierenden Vergütungen steuerlich zuzuordnen sind, ist für die Beitragspflicht nicht entscheidend.

Den im anhängigen Verfahren angefochtenen Bescheiden liegt eine Besteuerung der gesamten Rentenzuflüsse aus der zu beurteilenden VddB-Rente der Bf auf Basis des § 25 (1) Z 2 lit b EStG zugrunde. In den BVE wurde die Besteuerung für jenen Teil der Rentenbezüge, dem - bei verhältnismäßiger Zuordnung zu den Pflicht- bzw. freiwilligen Beitragsleistungen an die VddB - freiwillige Beiträge der Bf zugrunde liegen, auf 25% der Rentenzuflüsse beschränkt.

Eine Unterscheidung der Rentenbezüge je nachdem, ob die ehemaligen Beitragsleistungen dem nunmehrigen Rentenbezieher zuzuordnen waren oder nicht, wird durch den Wortlaut des § 25 (1) Z 2 lit a Satz 2 EStG vorgegeben. Nur die auf Beiträge des Arbeitnehmers zurückgehenden Rentenanteile sind der begünstigten Besteuerung zugänglich.

Eine Aufgliederung in ehemalige Pflichtbeiträge und freiwillige Beiträge gebietet der Wortlaut des § 25 (1) Z 2 lit a EStG nicht. Unterschiede in den steuerlichen Auswirkungen von Pflichtbeiträgen und freiwilligen Beitragsleistungen für die Altersvorsorge können aber aus § 25 (1) Z 2 lit b Satz 2 und Satz 3 EStG resultieren.

Soweit VddB-Mitgliedstheater pflichtwidrig keine Beiträge abführten, für Gastspiele keine Beitragspflicht bestand oder die Bf Vergütungen aus Engagements bei Kultureinrichtungen in Deutschland ohne VddB-Pflichtmitgliedschaft lukrierte, flossen auch keine Beiträge in die Bemessungsgrundlage ihrer VddB-Rente ein (vgl. EuGH 1.4.2008, Rs C-267/06, *Tadao Maruko gegen Versorgungsanstalt der deutschen Bühnen*).

Nachweise für VddB-Pflichtbeiträge, welche von ehemaligen Arbeitgebern ohne Abfuhr an die VddB einbehalten wurden, blieb die Bf im Verfahren schuldig. Auch im Zuge der finanzgerichtlichen Ermittlungen ergaben sich keine belastbaren Hinweise darauf.

Der Einwand der Bf betreffend Meldungen ohne Abfuhr bezieht sich auf Bühnenengagements, welche in Gastspielverträgen auf selbständiger Basis im Sinne der österreichischen Rechtslage (§ 22 EStG) vereinbart wurden.

Soweit die Bf (ggfs. neben einem VddB-pflichtigen Engagement) in Gastspielengagements tätig war, welche die Voraussetzungen des § 17 (1) VddB-Satzung nicht erfüllten oder im Rahmen

entgeltlicher Leistungsbeziehungen bei Kultureinrichtungen engagiert war, die keine Vddb-Mitglieder waren, unterlagen diese weder einer Melde- noch einer Abfuhrpflicht an die Vddb. Auf die zu beurteilende Besteuerung der Vddb-Rente der Bf wirkten sich derartige Engagements ebenso wenig aus, wie allenfalls einbehaltene Pflichtbeiträge ohne Abfuhr an die Vddb.

Ersteren ordnet das BFG etwa deren Engagements bei der *Bayrischen Staatsoper* im Zeitraum Jän-Sept.1980 zu, für welche nach der Mitteilung des Unternehmens weder Versorgungsbeiträge einbehalten noch abgeführt wurden. Im Gegenzug enthält die Vddb-Rente der Bf auch keine auf solche Engagements entfallenden Anteile.

Ebenso wenig berührten die im Vorlageantrag erwähnten Sonderbeiträge des Arbeitgebers zur Altersversorgungsabgabe nach § 25 Vddb-Satzung die Berechnungsgrundlagen für die Vddb-Rente der Bf. Beitragsschuldner war insofern der Arbeitgeber.

Nicht zuletzt standen auch Beitragsleistungen zur Erlangung einer staatlichen SV-Rente in keinem Zusammenhang mit der Rentenanwartschaft der Bf gegenüber der Vddb.

Nach dem Verfahrensergebnis endete im Fall der Bf die Leistung von Pflichtbeiträgen an die Vddb im Jahr 1991. Pflichtbeitragsleistungen für spätere Zeiträume sind nicht dokumentiert. Da weder die Vddb-Pflichtbeiträge noch die WVB der Bf nach der vor dem EU-Beitritt in Österreich geltenden Rechtslage Betriebsausgaben (Arbeitgeberanteile) oder Werbungskosten (Arbeitnehmeranteile) darstellten, ist ein Abzug bei den inländischen Einkünften der Bf bis 1994 auszuschließen.

Mangels gesetzlicher Verpflichtung stellten an die Vddb geleistete WVB-Beiträge auch ab 1995 in Österreich weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar. Zudem dienten diese WVB nicht der Erlangung, Sicherung oder Erhaltung der *abhängigen* Erwerbseinkünfte der Bf als Bühnengangehörige in Deutschland, sondern dem Erwerb einer Rentenanwartschaft gegenüber einer ausländischen Pensionskasse (VwGH 20.4.1995, 95/13/0077). Die Leistung von WVB an die Vddb konnte somit zu keinem Abzug bei österreichischen Einkünften der Bf führen.

Für Zeiträume ab dem EU-Beitritt Österreichs kam nach ständiger VwGH-Rechtsprechung die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Bf – welchen u.a. der Sonderausgabenabzug dient - primär bzw. im Zweifel Österreich als deren Ansässigkeitsstaat zu (z.B. VwGH 16.11.2021, Ra 2021/15/0077).

Ein Sonderausgabenabzug der freiwillig geleisteten WVB an die Vddb konnte sich auf die Höhe ihrer in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte nicht auswirken.

Ein Abzug der Beiträge zur Vddb-Rente der Bf bei der Einkünfteberechnung in Deutschland scheidet aufgrund der Zuordnung von Vorsorgeleistungen zu den Sonderausgaben von vornherein aus.

Im Umfang des in den LSt-Tabellen enthaltenen *Vorsorgepauschales* nach § 10c dEStG verminderten die Vddb-Pflichtbeiträge der Bf jedoch die Besteuerung ihres Einkommens in Deutschland (§ 50 I u V 2 iVm §§ 38 I /39d dEStG).

Nach dem Verfahrensergebnis betraf dies auch Vergütungen für die gemäß der VddB-Satzung von der Beitragspflicht miterfassten Gastspielverpflichtungen.

Auf den LSt-Abzug nach §§ 38/39d dEStG bezieht sich aus Sicht des BFG die Auskunft der *Bayrischen Staatsoper* vom Sept 2024 an die steuerliche Vertretung der Bf, wenn deren ehemalige Arbeitgeberin für Vergütungen aus Vertragsabschlüssen ab Dez 1980 den Abzug von SV- und Versorgungsbeiträgen sowie pauschaler Lohnsteuer ausdrücklich bestätigte und zugleich die Anwendung des § 50a dEStG explizit ausschloss.

Im Sinne des für die Besteuerung der VddB-Rentenbezüge der Bf im VZR maßgeblichen § 25 (1) Z 2 lit b EStG haben damit die von deutschen Arbeitgebern der Bf bis 1991 an die VddB abgeführten Pflichtbeiträge deren „*Einkommen im Ausland vermindert*“.

Dies löst eine volle Steuerpflicht auch für Rentenbezugsanteile der Bf aus, die auf Arbeitnehmerbeitragsanteile in den Pflichtbeiträgen zurückgehen.

Freiwillige Weiterversicherungsbeiträge, welche in Zeiten fehlenden Engagements zur Sicherung künftiger Rentenansprüche gegenüber der VddB geleistet wurden, waren von der Bf eigenständig zu entrichten. Da sie nicht vom Steuerabzug des Arbeitgebers erfasst wurden, unterlagen sie nicht dem Lohnsteuerabzug und verminderten daher auch nicht das ausländische Einkommen der beschränkt steuerpflichtigen Bf.

Im Umfang der auf freiwillig an die VddB geleisteten WVB der Bf entfallende Rentenbezüge lagen somit die Voraussetzungen für eine auf 25% der VddB-Einkünfte beschränkte Rentenbesteuerung nach § 25 (1) Z 2 lit b EStG vor.

Da im Beitragszeitraum erzielte Einkünfte der Bf aus einer nicht von § 13 (1) VddB-Satzung erfassten, selbständig oder gewerblich ausgeübten Gastspieltätigkeit der Bf in Deutschland nicht der VddB-Beitragspflicht unterlagen und keinen Rentenanspruch der Bf gegenüber der VddB begründeten, vermochten derartige Einkünfte die Besteuerung ihrer VddB-Rentenbezüge nicht zu beeinflussen. Ein Eingehen auf die darauf abzielenden Beschwerdeargumentationen erübrigte sich deshalb.

Nachdem die deutsche Zuordnung der verfahrensgegenständlichen VddB-Beiträge zum Sonderausgabenbereich bei beschränkter Steuerpflicht in Deutschland zu Auswirkung nur im Bereich des LSt-Abzuges führt, kam auch den Beschwerdeausführungen zur Pauschalbesteuerung von Bruttoeinnahmen im Rahmen von Gastspielengagements, die zu selbständigen Einkünften der Bf führten, keine entscheidende Bedeutung zu. Zugleich kam es damit letztlich aber auch auf den darauf abzielenden Versuch einer Glaubhaftmachung derartiger Gastspielverpflichtungen durch Unterlagen eines „Sängerkollegen“ der Bf nicht an.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass eine Pauschalbesteuerung von Bruttoeinnahmen keineswegs einen Ausschluss des Abzuges von Aufwendungen bedeutet. Unterliegen der Einkommensbesteuerung doch auch in diesem Fall nicht die Einnahmen, sondern gemäß § 2 (d)EStG die Einkünfte (somit der Gewinn bzw. der Überschuss der

Einnahmen über die Werbungskosten) aus den taxativ erfassten Einkunftsarten. Gesetzestechisch wird die Berücksichtigung von Aufwendungen durch die Anwendung eines entsprechend niedrigen Steuersatzes erreicht. Dem objektiven Nettoprinzip wird damit in typisierender Form Rechnung getragen. Auch in einer Pauschalbesteuerung von den Bruttoeinnahmen kommt das Leistungsfähigkeitsprinzip zum Ausdruck.

Zusammengefasst lagen im Verfahrenszeitraum die Voraussetzungen für eine auf 25% beschränkte Besteuerung der Vddb-Rentenbezüge der Bf lediglich in dem bereits im Rahmen der BVE gewährten Ausmaß vor. Das Ergebnis der BVE samt deren rechnerische Auswirkungen bleiben daher unverändert.

In Bezug auf die im Vorlagenantrag begehrte „*mündliche Erörterung*“ geht das BFG von einer bewussten Verwendung der Terminologie des § 269 (3) BAO durch die antragstellende steuerliche Vertretung der Bf aus.

Die Klärung von Sachverhaltsfragen war bereits Gegenstand des mehrstufigen abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens und wurde von der Bf nur eingeschränkt genutzt (größtenteils wiederholtes Vorbringen ohne Beweisführung; gänzlich fehlende Engagementverträge der Bf aus der Beitragsphase und Unterlagen zur Besteuerung der daraus erzielten Einkünfte in Deutschland). Das abgabenbehördliche Verfahren bot der steuerlich vertretenen Bf bis zum Vorlageantrag auch hinreichend Gelegenheit ihren Rechtsstandpunkt darzulegen.

Mehreren eMail-Eingaben eines im Namen der steuerlichen Vertretung der Bf einschreitenden ehemaligen Steuerberaters an das BFG waren weder Ergänzungen zum Sachverhalt noch in Bezug auf den im bisherigen Verfahren vertretenen Rechtsstandpunkt zu entnehmen.

Der Vorgangsweise der Bf steht neben der erhöhten Mitwirkungspflicht aufgrund des Auslandssachverhalts (§ 115 (1) BAO) auch die Verpflichtung gegenüber, durch eine möglichst rechtzeitige und vollständige Erstattung ihres Vorbringens zu einer raschen Verfahrensdurchführung beizutragen (§ 270 (2) BAO).

Das BFG nimmt vor diesem Hintergrund in Ausübung des durch § 269 (3) BAO eingeräumten Ermessens von der angeregten „*mündlichen Erörterung*“ Abstand, zumal der zuletzt beim BFG eingebrachten oa. eMaileingabe zu entnehmen ist, dass an einer mündlichen Erörterung kein vorrangiges Interesse mehr besteht.“ (Zitatende zur Begründung des BFG-Erkenntnisses RV/2100861/2024 vom 30. März 2026).

Da im gegenständlichen Verfahren der durch das BFG-Erkenntnis RV/2100861/2024 bestätigte Rechtsstandpunkt des FAÖ aus den BVE vom 24. Juli 2024 betreffend die ESt-Bescheide 2020-2022 bereits dem angefochtenen ESt-Bescheid 2023 vom 13. Dez 2024 zugrunde liegt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im gegenständlichen Verfahren lagen die genannten Voraussetzungen nicht vor.

Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung der angeführten VwGH-Judikatur.

Graz, am 31. März 2026