

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W im Beisein der Schriftführerin C in der Beschwerdesache Bf., N-Straße-xx, Gde X, vertreten durch Mag. NH, L-Straße-yy, GDe Y, über die Beschwerde vom 15. Juni 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 15. Mai 2023 betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2021 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2021 (Steuernummer aa-bbb/ddcc) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtene Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Streitjahr als Grenzgänger nach der Schweiz aus seiner ganzjährigen Beschäftigung bei der XY AG nichtselbständige Einkünfte; außerdem erhielt er auch von der Pensionskasse Xy eine jährliche Invalidenrente iHv 7.703,40 CHF (7.018,64 €), für welche in der Schweiz Quellensteuer iHv 770,40 CHF (701,92 €) einbehalten wurde.

Mit der am 5. August 2022 elektronisch eingelangten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 samt Beilagen (Aufstellung der Einkünfte als Grenzgänger, Aufstellung der Bezüge, Lohnausweis samt Zusatzblatt, Bestätigung der KV-Prämienvorschreibung, Aufstellung der Progressionseinkünfte) beantragte er unter Verweis auf

die Zuteilung des Besteuerungsrechts gemäß Art. 19 DBA-Schweiz, diese Invalidenrente (zur Gänze) steuerfrei zu stellen und nur im Wege des Progressionsvorbehaltes zu berücksichtigen.

Nach zunächst erklärungsgemäßer Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2021 hob die Abgabenbehörde den diesbezüglichen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 17. August 2022 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf und erließ nach § 299 Abs. 2 BAO gleichzeitig einen neuen Einkommensteuerbescheid für dieses Jahr (Aufhebungs- und Sachbescheide jeweils vom 15.5.2023). Dabei unterzog die Abgabenbehörde die in Rede stehende Invalidenrente zur Gänze der Einkommensteuer und begründete die Aufhebung damit, dass das bisher als steuerbefreite Progressionseinkünfte erklärte, von der Pensionskasse Xy ausbezahlte Ruhegehalt iHv 7.018,64 € gemäß Art. 18 DBA-Schweiz ausschließlich im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig sei, zumal es sich bei der Pensionskasse Xy 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. Die in der Schweiz zu Unrecht einbehaltene Quellensteuer sei im Übrigen nicht anrechenbar. Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügig sei, sei die Aufhebung des oben bezeichneten Sachbescheides von Amts wegen zu verfügen.

In den gegen die obgenannten Aufhebungs- und Sachbescheide vom 15. Mai 2023 elektronisch erhobenen Beschwerden vom 15. Juni 2023 begehrte der steuerliche Vertreter im Namen und Auftrag des Bf., den gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2021 ergangenen Aufhebungsbescheid sowie den damit verbundenen Einkommensteuerbescheid 2021 (neue Sachentscheidung) wieder aufzuheben und die Einkommensteuer 2021 wie im Erstbescheid vom 17. August 2022 festzusetzen, weil die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides zu Unrecht erfolgt sei und die im neuen Sachbescheid vertretene Auffassung zur Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz ihres Erachtens verfehlt sei. Auf die entsprechende Beschwerdebegründung wird an dieser Stelle verwiesen; verwiesen wird in diesem Zusammenhang auch auf die weiter unten dargestellten Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bf. im Vorlageantrag vom 27. Dezember 2024.

Mit Einkommensteuerbescheid 2021 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 9. Jänner 2024 wies die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 15. Mai 2023 als unbegründet ab; auf die entsprechende Bescheidbegründung wird an dieser Stelle verwiesen.

Die steuerliche Vertretung beantragte in der Folge nach entsprechenden Fristverlängerungen mit Anbringen (FinanzOnline) vom 24. April 2024 im Namen und Auftrag des Bf., die Beschwerden gegen die in Rede stehenden Aufhebungs- und Sachbescheide vom 15. Mai 2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Dabei beantrage sie abermals, den gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2021 ergangenen Aufhebungsbescheid

sowie den damit verbundenen Einkommensteuerbescheid 2021 (neue Sachentscheidung) wieder aufzuheben und die Einkommensteuer 2021 wie im Erstbescheid vom 17. August 2022 festzusetzen, begehrte außerdem eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung, wiederholte im Wesentlichen das Beschwerdevorbringen und brachte ergänzend noch vor, dass in der Schweiz von der IV-Ersatzrente für das Jahr 2021 Quellensteuer iHv 770,40 CHF einbehalten worden sei. Diese Quellensteuer sei vom Finanzamt Österreich nicht als anrechenbare Quellensteuer behandelt worden. Da die Republik Österreich entsprechend den Beschwerdeausführungen diese Invalidenrente unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes steuerfrei zu stellen habe, sei eine Anrechnung auch nicht vorgesehen. Beim Kantonalen Steueramt in Bern sei die Erstattung der Quellensteuer beantragt worden. Von Seiten des Kantonalen Steueramtes sei bereits avisiert worden, dass eine Erstattung der Quellensteuer nicht in Frage komme, weil das Besteuerungsrecht an der Rente nach DBA-Schweiz ganz klar der Schweiz zustehe. Bis dato hätte der Bf. den abweisenden Bescheid des Kantonalen Steueramtes noch nicht erhalten. Der abweisende Bescheid des Kantonalen Steueramtes würde nachgereicht werden, sobald dieser vorliege.

Mit Vorlagebericht vom 24. April 2024 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 15. Mai 2023 dem Bundesfinanzgericht mit dem Hinweis zur Entscheidung vor, dass Art. 19 DBA-CH nicht anwendbar sei.

Mit Beschluss vom 19. November 2024 hob das Bundesfinanzgericht die Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2021 vom 9. Jänner 2024 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf, zumal die Abgabenbehörde das Rechtsmittel gegen den gegenständlichen Aufhebungsbescheid unerledigt gelassen hat; der entsprechende Vorlageantrag vom 24. April 2024 schied infolge der Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung gemäß § 264 Abs. 7 BAO aus dem Rechtsbestand aus.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt mit Datum vom 25. November 2024 abweisende Beschwerdevorentscheidungen betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2021 und Einkommensteuer 2021 (auf die diesbezüglichen Bescheidbegründungen wird verwiesen), woraufhin die steuerliche Vertretung im Namen und Auftrag des Bf. mit Anbringen (FinanzOnline) vom 27. Dezember 2024 beantragte, die Beschwerden gegen die in Rede stehenden Aufhebungs- und Sachbescheide vom 15. Mai 2023 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. In diesen Vorlageanträgen begehrte sie wiederum, den gemäß § 299 BAO zum Einkommensteuerbescheid 2021 ergangenen Aufhebungsbescheid sowie den damit verbundenen Einkommensteuerbescheid 2021 (neue Sachentscheidung) wieder aufzuheben und die Einkommensteuer 2021 wie im Erstbescheid vom 17. August 2022 festzusetzen, und außerdem eine Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Begründend führte sie dazu (wörtlich) Nachstehendes aus:

“Zur Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid:

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 der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059) setzt die Aufhebung die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. etwa VwGH 24.06.2010, 2010/15/0059, mwN). Freilich setzt die Aufhebung, aber auch die Abweisung des Aufhebungsantrages, die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, mwN).

Wie wir weiter unten darstellen werden, ist die von Herrn Bf. bezogene Invalidenrente im Einkommensteuerbescheid vom 17. August 2022 **richtigerweise** unter Anwendung des Art. 19 DBA steuerfrei gestellt worden und sind diese Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt worden. Eine andere Behandlung dieser Bezüge lässt sich aus dem Text des Abkommens nicht ableiten und ist daher rechtswidrig.

Gemeinsam mit der Einkommensteuererklärung 2021 sind dem Finanzamt sämtliche Unterlagen zu der von der Pensionskasse Xy bezogenen Invaliditätspension vorgelegt worden. In einer separaten Beilage zur Einkommensteuererklärung ist die Ermittlung der daraus erzielten Progressionseinkünfte dargestellt worden. Der Einkommensteuerbescheid vom 17. August 2022 ist erklärungsgemäß erstellt worden und in Rechtskraft erwachsen. Weshalb das Finanzamt nun bei der Behandlung der Rentenbezüge einen davon abweichenden Standpunkt vertritt, hat es nicht begründet.

Das Finanzamt vertritt in der neuen Sachentscheidung einen Standpunkt, der unseres Erachtens nicht dem Wortlaut des DBA-Schweiz entspricht. Keinesfalls kann davon ausgegangen werden, dass hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des Spruchs im Erstbescheid **Gewissheit** besteht. Eine Aufhebung des Erstbescheides gem. § 299 BAO ist daher nicht zulässig. Das Finanzamt hat in der Beschwerdevorentscheidung keine Gründe angeführt, weshalb hinsichtlich der Rechtswidrigkeit des Spruchs im Erstbescheid **Gewissheit** besteht, zumal der Erstbescheid unter Vorlage sämtlicher Unterlagen erklärungsgemäß ergangen und in Rechtskraft erwachsen ist.

Zur Beschwerde gegen die neue Sachentscheidung:

Herr Bf. hat im Jahr 2021 eine IV-Ersatzrente von der Xy-Pensionskasse erhalten, für die das Besteuerungsrecht nach der “Kassenstaatsregel” des Art. 19 DBA-Schweiz ausschließlich der Schweiz zugewiesen wird. Die Republik Österreich als Ansässigkeitsstaat hat diese Bezüge, die als “Ruhegehälter” zu qualifizieren sind, gem. Art. 23 DBA-Schweiz steuerfrei zu stellen und darf diese im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigen.

Artikel 19 des zwischen der Schweiz und Österreich abgeschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA-Schweiz) lautet wie folgt:

Artikel 19

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragstaat 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.

Das Finanzamt bezieht sich in seiner Begründung auf den Wortlaut des Abkommenstextes. Richtig ist, dass sich die Schweiz für eine wörtliche Auslegung der Bestimmung des Art. 19 ausgesprochen hat.

Das Finanzamt unterstellt der Bestimmung des Art. 19 in der Begründung zum Bescheid allerdings einen Inhalt, der dieser nicht zukommt, nämlich dass sie das kumulative Vorliegen **zweier** Voraussetzungen fordert. Eine solche Sichtweise lässt sich allerdings dem Text dieser Bestimmung nicht entnehmen und ist daher unseres Erachtens verfehlt.

Die Bestimmung des Art. 19 DBA-Schweiz ist nämlich nicht in Form einer Aufzählung aufgebaut und lautet ganz einfach: "Vergütungen, (...), die ein Vertragstaat für ihm erbrachte (...) Arbeitsleistungen auszahlt, dürfen in diesem Staat besteuert werden." Dieser Satz enthält kein Bindewort wie z.B. "und", der auf die Notwendigkeit des kumulativen Vorliegens zweier Voraussetzungen schließen lassen würde.

Beim Begriff "auszahlt" handelt es sich einfach nur um das Verb, das die Gewährung bzw. den Erhalt einer Pension aus einer vormaligen Tätigkeit im öffentlichen Dienst beschreibt. Ohne Verb wäre dieser Satz unvollständig. Es wäre jedoch unseres Erachtens verfehlt, aus dem Vorhandensein dieses Verbs das Erfordernis eines zusätzlichen und kumulativ vorliegenden Kriteriums abzuleiten.

Bei richtiger Interpretation des Wortlauts des Art. 19 DBA-Schweiz kommt dem Akt der "Auszahlung" nicht die Bedeutung eines eigständigen Kriteriums zu. Es ist hier ausschließlich die wirtschaftliche Veranlassung entscheidend, sodass umgekehrt keine öffentlichen Ruhegehälter vorliegen, wenn der Staat bloß Zahlstelle ist. Konsequenterweise unterfallen Sozialversicherungspensionen aus früherer unselbständiger Arbeit in der Privatwirtschaft daher nicht der Verteilungsnorm für den öffentlichen Dienst, selbst wenn die Sozialversicherung dem Staat zugehörig ist.

Das Finanzamt bezeichnet die gewählte Interpretation des Art. 19 als "wörtliche" Interpretation. "Gemäß Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 (...) müssen (...)." Wie oben dargestellt, entspricht diese Form der Interpretation jedoch nicht einer wörtlichen Interpretation, weil es in diesem Satz gar kein Bindewort "und" gibt. Es geht nur um den Erhalt einer Pension, die aus einer Tätigkeit im öffentlichen Dienst resultiert. Eine wörtliche Interpretation würde die vom Finanzamt vertretene Ansicht sogar ausschließen.

Auch die nunmehrige Leiterin der Abteilung Internationales Steuerrecht im BMF, Frau Dr. Schdijell-Dommes, hat in der Frage der Anwendbarkeit des Art. 19 auf Ruhebezüge stets

eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vertreten, wenn diese in ihrer Monographie "Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012)" ausführt: "Wenn der frühere Arbeitgeber die **wirtschaftliche Last** für ein Ruhegehalt eines früheren Arbeitnehmers getragen hat und er die Beiträge direkt, ohne die zwischenzeitliche Verfügungsmacht des Arbeitnehmers, an eine **zwischengeschaltete Institution** bezahlt hat, liegen jedenfalls Ruhegehälter für frühere unselbständige Tätigkeit vor. Die Veranlassung der Pensionszahlung liegt in den **vom Arbeitgeber aufgebrauchten Beiträgen**" (S. 52).

In der Begründung der Beschwerdeentscheidung fasst das Finanzamt die Tatbestandsmerkmale des Art. 19 DBA-Schweiz - unseres Erachtens verfehlt - in Aufzählungsform dar, indem es ausführt:

(...) Tatbestandsmäßig setzt Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz entsprechend den obigen Ausführungen 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** (Hervorhebung durch uns) 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 01.01.2016, rdb.at)].

Die dabei angeführte Kommentarmeinung bezieht sich ausdrücklich auf die in den EAS 1355 und EAS 3366 vertretenen Rechtsmeinungen (vgl. dazu den ausdrücklichen Hinweis im Originaltext der Kommentierung), zu denen wie folgt anzumerken ist:

Die in der EAS 1355 vertretene Rechtsmeinung betrifft die Steuerpflicht einer AHV-Rente, die an ehemalige schweizerische Angestellte privater Arbeitgeber gezahlt worden ist. Für diese ist in dieser EAS verständlicherweise die Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz ausgeschlossen worden, weil es sich um Vergütungen aus einem privaten Arbeitsverhältnis gehandelt hat. Zu der in der EAS 3360 vertretenen Rechtsansicht haben wir bereits in unserer Beschwerde gegen den Erstbescheid Stellung genommen. Sie trägt den Leitsatz: "Schweizerische Ruhebezüge auf Grund einer **2. überobligatorischen Säule**". Der zweite Absatz beginnt mit der Aussage: "Wird daher ein auf Grund einer **überobligatorischen 2. Säule** erworbener Pensionsanspruch (...) ausbezahlt, (...)". Wie aus der expliziten Beschränkung dieser Auskunft auf **überobligatorische** Leistungen ersichtlich ist, kann sich diese Rechtsmeinung ausschließlich auf Pensionen beziehen, die auf vertraglicher Basis, etwa in Form von Firmen- oder Zusatzpensionen eingeräumt worden sind.

Im vorliegenden Fall liegt jedoch eine Vergütung aus einem **öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis** vor und handelt es sich dabei um eine Leistung aus der **gesetzlichen Sozialversicherung**, die **aus obligatorischen Beiträgen** gespeist worden ist. Insofern sind die in den beiden oben angeführten EAS vertretenen Rechtsmeinungen für das vorliegende Verfahren nicht von Bedeutung.

Bei richtiger Interpretation des Art. 19 DBA-Schweiz ist der Begriff "Auszahlung" nicht als eigenständiges Kriterium zu sehen. Die Begriffe "Kassen eines Vertragsstaates oder seiner Gebietskörperschaften" sind als "Staat" im Sinne der wirtschaftlichen Aufbringung der Beitragsleistung (als Gegenleistung für diesem erbrachte Arbeitsleistung) zu sehen.

In der Schweiz ist von der IV-Ersatzrente für das Jahr 2021 Quellensteuer in Höhe von CHF 770,40 einbehalten worden. Diese Quellensteuer ist vom Finanzamt Österreich nicht als anrechenbare Quellensteuer angerechnet worden. Da die Republik Österreich nach den obigen Ausführungen unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes steuerfrei zu stellen hat, ist eine Anrechnung auch nicht vorgesehen.

Wir haben beim Kantonalen Steueramt in Bern die Erstattung der Quellensteuer beantragt. Von Seiten des Kantonalen Steueramtes ist eine Erstattung der Quellensteuer versagt worden.““

Mit Vorlagebericht vom 27. Februar 2025 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die Beschwerden gegen die in Rede stehenden Aufhebungs- und Sachbescheide vom 15. Mai 2023 dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag vor, die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

In der am 2. Juli 2026 abgehaltenen mündlichen Verhandlung zog die steuerliche Vertretung nach Absprache mit dem Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den Senat zurück. In weiterer Folge erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen. Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhältnismäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerden erwogen:

1. Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2021:

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/Koran, 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/Koran, 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/Koran, 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/Koran, BAO⁷, § 299 Tz 43a, mwN). Wegen der engen rechtlichen Verknüpfung des Aufhebungsbescheides mit dem zugleich erlassenen Einkommensteuerbescheid (neuer Sachbescheid) stellt ein Fehlen eines Verweises in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf den neuen Sachbescheid kein wesentlicher inhaltlicher Mangel dar, sofern der sachlich herangezogene Aufhebungsgrund in Zusammenschau der miteinander verbundenen Bescheide - die gleichzeitig bzw. korrespondierend zu erlassen sind - ergründet werden kann (vgl. VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119).

Mit Bescheid vom 15. Mai 2023 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 17. August 2022 wegen inhaltliche Rechtswidrigkeit aufgehoben und in der Begründung des „neuen“ Einkommensteuerbescheides unter Verweis auf Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz im Wesentlichen ausgeführt, dass das bisher als steuerbefreite Progressionseinkünfte erklärte, von der Pensionskasse Xy ausbezahlte Ruhegehalt ausschließlich im Ansässigkeitsstaat Österreich steuerpflichtig sei, da es sich bei der auszahlenden Stelle (der Pensionskasse Xy) 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 in Zusammenschau der miteinander verbundenen Bescheide zweifellos hervor, worin das Finanzamt die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2021 vom 17. August 2022 und damit den Aufhebungsgrund erblickt hat.

Angesichts der unter Punkt 2 dargelegten Ausführungen bzw. Überlegungen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, war der Bescheid vom 17. August 2022 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. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. 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. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025, und VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN).

Die Zweckmäßigkeit einer Bescheidaufhebung ergibt sich aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 299 BAO, ein der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechendes Ergebnis herbeizuführen. Dabei ist dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen (vgl. VwGH 20.6.2012, 2012/17/0146, sowie Ritz/Koran, BAO⁷, § 299 Tz 54, mwN).

Im Hinblick auf die dargelegten Grundsätze sowie die steuerliche Auswirkung erweist sich die Ermessensübung durch das Finanzamt sohin 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.

2. Einkommensteuer 2021:

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

Der am aa.bb.dddd geborene Bf. ist österreichischer Staatsbürger und hatte seinen Wohnsitz im Beschwerdejahr unstrittig in Österreich; außer Streit stand in diesem Zusammenhang, dass er im Inland ansässig war.

Er bezog im Streitjahr als Grenzgänger nach der Schweiz aus seiner ganzjährigen Beschäftigung bei der XY AG (Dienstort: D-Straße-xy, GDE Z; die Xy AG ist seit 1. Jänner 1999 eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft des öffentlichen Rechts, deren Aktien sich vollumfänglich im Eigentum der Schweizerischen Eidgenossenschaft befinden) nichtselbständige Einkünfte; außerdem erhielt er auch von der Pensionskasse Xy eine jährliche Invalidenrente iHv 7.703,40 CHF (7.018,64 €), für welche in der Schweiz Quellensteuer iHv 770,40 CHF (701,92 €) einbehalten wurde.

Die Pensionskasse Xy wurde xxxx von der Xy als Pensions- und Hilfskasse gegründet und ist seit 1. Jänner 1999 eine im Handelsregister (Nr. CH-xxx.y.zzz.aaa-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 Bern.

Die Kasse hat zum Zweck, die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer der Stifterin (der Xy) 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.pkXy.ch/images/downloads/1-allgemein/a-Stiftungsurkunde_D.pdf).

Nebst dem Personal der Xy AG wird auch dasjenige von Lémanis SA, LB, AR AG, RA SA, Xy Cargo AG, Xy Historic, ST AG, SV, TS AG, CT-S, O-S, sowie die Mitarbeitenden der Kasse betreut (vgl. auch unter <https://www.pkXy.ch/de/ueber-uns/portrait>).

Ein entsprechender Antrag auf Rückerstattung der Quellensteuer wurde von Seiten der Steuerverwaltung des Kantons Bern mit der Begründung abgelehnt, dass das Besteuerungsrecht für die strittige Invalidenrente der Schweiz bzw. dem Kanton Bern zugewiesen sei und damit der Antrag des Bf. auf Befreiung von bzw. Rückerstattung der Quellensteuer nicht befürwortet werde.

Streit besteht darüber, ob die von der schweizerischen betrieblichen **Pensionskasse** Xy 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.

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 Vertragstaat ansässigen Person für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

Artikel 19

1. Vergütungen, einschließlich der Ruhegehälter, die ein Vertragstaat 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 Vertragstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragstaat 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 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.“

Das Bundesfinanzgericht hat schon mehrfach die hier strittige Frage der Anwendbarkeit der Kassenstaatsregelung im Falle der Auszahlung von Pensionskassenleistungen durch einen **eigenständigen privatrechtlichen Rechtsträger** (rechtskräftig) verneint (vgl. zB BFG 4.2.2019, RV/1100241/2017; BFG 7.3.2019, RV/1100564/2016; BFG 31.5.2021, RV/1100027/2019, BFG 20.9.2022, RV/2100603/2021; BFG 23.2.2023, RV/1100132/2020; BFG 12.7.2023, RV/1100132/2019).

Zuletzt hat das BFG mit abweisender Entscheidung vom 14. Jänner 2026, RV/1100090/2019, wiederum ua. Nachstehendes dazu festgehalten:

“Nach Art. 18 DBA-Schweiz kommt das Besteuerungsrecht an Ruhegehältern und ähnlichen Vergütungen, die für frühere unselbständige Arbeit gezahlt werden, grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Davon ausgenommen sind die in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten öffentlich-rechtlichen Ruhegehälter. Sind die dort angeführten Voraussetzungen erfüllt, geht die Regelung des Art. 19 DBA-Schweiz als lex specialis jener des Art. 18 DBA-Schweiz vor und kommt das Besteuerungsrecht in dessen Anwendungsbereich jenem Staat zu, aus dessen öffentlichen Kassen die Ruhegehälter bezahlt werden (Kassenstaatsprinzip; betreffend Art. 18 und 19 OECD-MA vgl. Bendlinger/Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Art. 18 Rz 690, sowie Wassermeyer in Wassermeyer/Lang/Schuch, Doppelbesteuerung², Art. 18 Rz 11).

Nach dem Abkommenswortlaut fallen unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz Vergütungen (Ruhegehälter), die ein Vertragsstaat für ihm erbrachte Arbeitsleistungen auszahlt, wobei gleiches gilt, wenn solche Vergütungen von einer der dort angeführten weiteren Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts eines der beiden Staaten gewährt werden. Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz stellt damit aber unzweifelhaft sowohl auf die Auszahlung durch den Vertragsstaat bzw. eine der angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts als auch den Kreis der Dienstgeber, für den die Arbeits- bzw. Dienstleistungen erbracht werden, ab und normiert somit ohne Zweifel zwei Tatbestandsvoraussetzungen [siehe dazu auch Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 19 Rz 82 (Stand 1.1.2016, rdb.at); Anmerkung des erkennenden Richters: die Autoren legen dabei die Rechtsmeinung des BMF dar und verweisen “in diesem Sinne auch auf EAS. 1355, EAS. 3316“].

Auch wenn die genannten Voraussetzungen in Art. 19 Abs. 1 erster Satz DBA-Schweiz nicht durch das Bindewort “und” verknüpft sind, bleibt für die Auffassung des steuerlichen Vertreters, dass das Gesetz nicht das (kumulierte) Vorliegen der beiden Voraussetzungen normiere und die Frage der auszahlenden Stelle für die Anwendbarkeit des Art. 19 DBA-Schweiz irrelevant sei, sohin kein Raum. Während in Art. 18 keine Bezugnahme auf die auszahlende Stelle des

Ruhegehalts erfolgt und diesbezüglich sohin keine Einschränkung besteht, ist in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz explizit die Auszahlung der Vergütungen durch den Vertragstaat (bzw. eine der im zweiten Satz der Bestimmung genannten öffentlich-rechtlichen Körperschaften) gefordert. Damit ist aber - sofern nicht sogar eine unmittelbare Auszahlung durch den jeweiligen öffentlichen Arbeitgeber als erforderlich erachtet wird - zumindest eine Auszahlung aus einer öffentlichen Kasse erforderlich (betreffend Art. 19 Abs. 2 OECD-MA vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 18 Rz 5) und somit sowohl die formelle als auch die wirtschaftliche Tragung durch eine der genannten Körperschaften. Davon wiederum kann nur ausgegangen werden, wenn die Auszahlung durch eine den genannten Körperschaften öffentlichen Rechts zuzurechnende organisatorisch verselbständigte Verwaltungseinheit ohne eigene Rechtspersönlichkeit erfolgt (vgl. Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA-Kommentar², Art. 19 Rz 20, mwN). Nicht unter Art. 19 DBA-Schweiz fallen damit aber jedenfalls Vergütungen von privatwirtschaftlich organisierten, rechtlich verselbständigten Unternehmen oder Einrichtungen. Schuldner der Ruhegehälter ist diesfalls eine selbständige privatrechtliche Körperschaft und nicht die Schweiz als Vertragstaat bzw. eine der in Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz angeführten Körperschaften öffentlichen Rechts. Dass die Vorsorgeeinrichtung im Rahmen der gesetzlichen beruflichen Vorsorge tätig ist, vermag daran nichts zu ändern (in diesem Sinne auch das zu Art. 19 DBA-Liechtenstein ergangene, eine Lehrerin an einer unter der Trägerschaft einer liechtensteinischen Anstalt privaten Rechts geführten Privatschule betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Dezember 2015, 2013/15/0200, wonach ein Durchgriff durch zwischengeschaltete Personen für Zwecke der Anwendung des Art. 19 DBA-Liechtenstein nicht möglich ist und Vergütungen von privatrechtlich organisierten Arbeitgebern damit nicht unter Art. 19 Abs. 1 DBA-Liechtenstein fallen, auch wenn diese öffentliche Aufgaben wahrnehmen und staatlicher Aufsicht unterliegen).““

Im konkreten Fall wurde die in Rede stehende Vergütung (Ruhegehalt) unbestritten von einer privatrechtlichen Stiftung im Sinne der Art. 80 ff ZGB und somit von einer nicht dem in Art. 19 DBA-Schweiz genannten Kreis zugehörigen rechtlich verselbständigten Körperschaft ausbezahlt; Folge dessen können diese nicht der Bestimmung des Art. 19 Abs. 1 DBA-Schweiz zugeordnet werden.

Die Subsumierung der in Rede stehenden Pensionskassenleistung unter Art. 18 DBA-Schweiz und damit deren Besteuerung durch Österreich als Ansässigkeitsstaat war sohin als rechtmäßig zu beurteilen und war daher dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen.

Vollständigkeitshalber sei abschließend noch erwähnt, dass damit auch eine Anrechnung der in der Schweiz bezahlten Steuer nicht in Frage kommt, zumal Anwendungsvoraussetzung für Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz der Bezug von unter Art. 10, 15 und 19 des Abkommens fallenden Einkünften ist, die *"nach diesem Abkommen in der Schweiz und in Österreich"* und somit in beiden Vertragstaaten besteuert werden dürfen (vgl. VwGH 12.5.2022, Ra 2021/13/0042). Nachdem nun die in Rede stehende Vergütung unter Art. 18 DBA-Schweiz fällt und das

Besteuerungsrecht diesbezüglich ausschließlich Österreich zusteht, kommt Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz nicht zur Anwendung und ist damit auch eine Anrechnung der nicht abkommenskonform einbehaltenen Steuer ausgeschlossen (vgl. dazu ua. auch BFG 5.5.2022, RV/1100516/2016; BFG 12.7.2023, RV/1100132/2019; BFG 14.1.2026, RV/1100090/2019).

3. Zulässigkeit der Revision:

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

Gemäß 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.

Mit der im Beschwerdefall strittigen Frage, ob die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregelung im Falle der Auszahlung von Pensionskassenleistungen durch eine privatwirtschaftlich organisierte, rechtlich verselbständigte Körperschaft ausgeschlossen ist, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bisher - soweit erkennbar - noch nicht befasset. Insoweit ist eine ordentliche Revision zulässig.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 16. Juli 2026