

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Wieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 24. Jänner 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2025 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2023 vom 12. Juni 2024 gemäß § 299 BAO, Einkommensteuer 2023 und Vorauszahlung an Einkommensteuer 2025, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die in Österreich ansässige Beschwerdeführerin ***Bf1*** (in weiterer Folge kurz die Bf) reichte am 7. Februar 2024 ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 2023 ein und erklärte darin den Bezug von mehreren in Österreich nicht steuerpflichtigen, ausländischen Pensionseinkünften.

Mit Bescheid vom 12. Juni 2024 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung und wurde die Einkommensteuer 2023 mit Euro 0,00 festgesetzt. Die aus Deutschland bezogenen Pensionseinkünfte wurden unter Progressionsvorbehalt berücksichtigt, blieben jedoch mangels Einkommen im Inland ohne Auswirkung.

Mit Bescheid vom 15. Jänner 2025 wurde der Einkommensteuerbescheid 2023 vom 12. Juni 2024 gemäß § 299 BAO durch die Behörde von Amts wegen aufgehoben. Die in Deutschland erzielten Pensionseinkünfte des Berufsförderungswerks ***XX*** seien tatsächlich in Österreich der Besteuerung zu unterziehen und nicht nur unter

Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Der Bescheid vom 12. Juni 2024 sei demgemäß inhaltlich rechtswidrig erlassen worden.

Ebenfalls am 15. Jänner 2025 wurde der Einkommensteuerbescheid 2023 neu erlassen und darin Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von Euro 9.185,52 der Besteuerung unterzogen. Die weiteren deutschen Pensionseinkünfte wurden progressiv bei der Berechnung des Durchschnittsteuersatzes für die Bemessungsgrundlage berücksichtigt. Die Einkommensteuer 2023 wurde mit Euro 2.184,00 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einkünfte vom Berufsförderungswerk ***XX*** gemäß Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland in Österreich der Besteuerung zu unterwerfen sind.

Schließlich wurde am 15. Jänner 2025 ein Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2025 erlassen und auf Grundlage des neuen Einkommensteuerbescheids 2023 ein Betrag von Euro 2.212,00 als Vorauszahlung festgesetzt.

Mit Beschwerden vom 24. Jänner 2025 wurden von der Bf sämtliche am 15. Jänner 2025 erlassenen Bescheide bekämpft. Die deutsche Rente des Berufsförderungswerks sei nicht der Besteuerung in Österreich zu unterziehen, da es sich bei der auszahlenden Stelle um ein öffentliches Unternehmen handle, welches im vollständigen Eigentum des Staates stehe. Demgemäß seien diese Einkünfte nach Art 19 DBA-Deutschland nur in Deutschland zu besteuern. Die Einkommensteuer 2023 sei daher, wie bereits mit dem aufgehobenen Erstbescheid, mit Euro 0,00 festzusetzen, weshalb sowohl der Einkommensteuerbescheid 2023, der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und der Vorauszahlungsbescheid 2025, alle vom 15. Jänner 2025, rechtswidrig sind.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 19. Februar 2025 wurden die Beschwerden bezüglich der Einkommensteuer 2023 und der Vorauszahlungen 2025 als unbegründet abgewiesen. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1. Juli 2025 wurde die Beschwerde bezüglich des Aufhebungsbescheids gemäß § 299 BAO abgewiesen. Die strittigen Pensionseinkünfte seien unter Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland zu subsumieren. Sämtliche am 15. Jänner 2025 erlassenen Bescheide seien daher rechtsrichtig.

Die Bf brachte am 26. Februar 2025 bzw am 4. Juli 2025 fristgerecht Vorlageanträge ein.

Die Abgabenbehörde legte dem Verwaltungsgericht die Beschwerden am 12. September 2025 zur Entscheidung vor.

Am 11. Juni 2026 stellte das Gericht ein Auskunftersuchen an das Berufsförderungswerk ***XX***, welches von diesem am 22. Juni 2026 beantwortet wurde. Das Ersuchen und die Beantwortung wurden den Verfahrensparteien zur Stellungnahme weitergeleitet. Die Abgabenbehörde teilte am 25. Juni 2026 mit, dass sie ihre Rechtsansicht aufrechterhalte. Die Bf reichte keine Stellungnahme ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ***Bf1*** (die Bf), geboren am ***Bf1-Geb***, ist ***Bf1-Land*** Staatsangehörige und seit dem Jahr 2016, somit auch im verfahrensrelevanten Zeitraum, in Österreich wohnhaft, wobei ihr derzeitiger Hauptwohnsitz in ***Bf1-Adr***, gelegen ist. Sie hat ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

Im streitgegenständlichen Jahr 2023 bezog die Bf eine gesetzliche Altersrente der Deutschen Rentenversicherung ***Bundesland1*** in Höhe von Euro 30.132,60 und eine zweite gesetzliche Altersrente der Deutschen Rentenversicherung Bund in Höhe von Euro 5.873,46. Diese Bezüge erhielt die der Bf aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

Des Weiteren erhielt die Bf im Jahr 2023 monatliche Bezüge des Berufsförderungswerks ***XX*** in einer Gesamthöhe von Euro 9.185,52.

Beim Berufsförderungswerk ***XX*** handelt es sich um eine juristische Person des Privatrechts, die als gemeinnützige Organisation fungiert. Sie ist im Vereinsregister des Amtsgerichts ***Gericht1***/Deutschland unter der Nummer ***VR1*** erfasst. Der Verein wurde mit privatrechtlichem Gründungsakt im Jahr 1965 durch Träger der gesetzlichen Unfallversicherung und der Deutschen Rentenversicherung ***Bundesland1*** gegründet und steht bis heute in deren Eigentum. Das Rechtssubjekt ist keine juristische Person des öffentlichen Rechts bzw keine Körperschaft öffentlichen Rechts und ist unbefugt Akte der Hoheitsverwaltung zu setzen. Bei den MitarbeiterInnen des Berufsförderungswerkes handelt es sich nicht um Staatsbedienstete oder Beschäftigte des öffentlichen Dienstes, sondern erfolgen Anstellungen ausschließlich mittels privatrechtlichen Arbeits- bzw Dienstverträgen.

Die Bf ist Witwe des ehemaligen Geschäftsführers des Berufsförderungswerks ***XX***, ***Bf1-Ehemann***, welcher im Jahr 2015 verstorben ist. ***Bf1-Ehemann*** stand bei der Deutschen Rentenversicherung ***Bundesland1*** in einem Beamtendienstverhältnis, welches während seiner Tätigkeit als Geschäftsführer des Berufsförderungswerkes ruhend gestellt wurde. Als Geschäftsführer des Vereins befand er sich in einem privatrechtlichen Anstellungsverhältnis. In seinem Dienstvertrag wurde vereinbart, dass er bei Erreichen der Altersgrenze für den Bezug der Altersrente vom Berufsförderungswerk ***XX*** eine regelmäßige monatliche Zahlung in Höhe des Differenzbetrages zwischen dem Ruhegehalt, welches er bei dauerhafter Beamtentätigkeit erhalten hätte, und seinen tatsächlichen Rentenbezügen, erhält. Entsprechend der privatrechtlichen Vereinbarung erhielt ***Bf1-Ehemann*** direkt vom Berufsförderungswerk ***XX*** ab dem Zeitpunkt seines Pensionsantritts monatliche Rentenzahlungen. Nach seinem Tod ging dieser Anspruch gemäß der vertraglichen Vereinbarung auf die Bf als Witwe und Rechtsnachfolgerin über. Auf dieser

Grundlage hat die Bf im Jahr 2023 monatliche Bezüge vom Berufsförderungswerk ***XX*** in einer Gesamthöhe von Euro 9.185,52 erhalten.

2. Beweiswürdigung

Im Sinne des § 167 Abs 2 BAO hat das Verwaltungsgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Das Beweisverfahren wird vor allem vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht (§ 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (ua *Ritz*, BAO⁶, Tz 2 zu § 166, Tz 6 und 8 zu § 167 mwN).

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen der Bf sind dem vorgelegten Beschwerdeakt zu entnehmen und wurden durch das Gericht anhand einer Abfrage aus dem Zentralen Melderegister des Bundesministeriums für Inneres (ZMR) überprüft. Insbesondere geht aus diesem Dokument hervor, dass die verwitwete Bf ihren Hauptwohnsitz seit dem Jahr 2016 in Österreich innehat. Hinweise für das Bestehen eines Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts der Bf in Deutschland oder einem anderen Land sind dem Beschwerdeakt nicht zu entnehmen bzw wurden von der Bf nicht vorgebracht, sodass das Gericht auch von ihrem gewöhnlichen Aufenthalt im Inland ausgeht.

Die im Jahr 2023 an die Bf zugeflossenen Bezüge der Deutschen Rentenversicherung ***Bundesland1*** und der Deutschen Rentenversicherung Bund wurden der österreichischen Finanzverwaltung durch die deutschen Abgabenbehörden im Zuge von AEOL-Meldungen (Automatic Exchange of Information) bekanntgegeben und durch die Bf in ihrer Einkommensteuererklärung 2023 der Höhe nach bestätigt. Dass es sich bei den Zahlungen der Rentenversicherungen um Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung handelt, ergibt sich für das Gericht aus den Bestimmungen des deutschen Sozialgesetzbuchs (Sechstes Buch, SGB VI), insbesondere aus den Zuständigkeitsnormen nach §§ 125ff SGB VI und den §§ 161ff SGB VI bezüglich der Beitragsgrundlagen. Ebenso gehen die Beschwerdeparteien übereinstimmend von einer solchen Qualifikation aus.

Die im Zeitraum 2023 von dem Berufsförderungswerk ***XX*** an die Bf getätigten Zahlungen wurden der Abgabenbehörde ebenfalls mittels AEOL-Meldung bekanntgegeben und betragsmäßig durch die Bf in ihrer Steuererklärung bestätigt.

Die Feststellungen zur Rechtspersönlichkeit des Berufsförderungswerks ***XX*** beruhen auf den Eintragungen im Vereinsregister des Amtsgerichts ***Gericht1***, in welchem der Verein unter der Nummer ***VR1*** erfasst ist, und auf die umfassende Vorhaltsbeantwortung der Rechtsabteilung des Berufsförderungswerks ***XX*** vom 22. Juni 2026, welche vom erkennenden Gericht als glaubwürdig erachtet wird. Anzumerken ist, dass die Vorhaltsbeantwortung der Bf zur Stellungnahme übermittelt wurde, diese sich jedoch nicht geäußert und dementsprechend die Richtigkeit der vom Verein bekanntgegebenen Informationen nicht bestritten hat.

Zum Faktum, dass es sich bei dem Berufsförderungswerk ***XX*** um keine juristische Person des öffentlichen Rechts bzw keine Körperschaft öffentlichen Rechts handelt, ist im Detail auszuführen, dass im Rahmen der bei Auslandsbeziehungen bestehenden erhöhten Mitwirkungspflicht grundsätzlich von Parteienseite der Nachweis erbracht werden muss, dass es sich tatsächlich um eine (unter Art 19 des DBA-Deutschland) fallende öffentlich-rechtliche Körperschaft handelt (*Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1, Art 19 - Öffentlicher Dienst, Rz 23). Ein solcher Nachweis wurde von der Bf nicht vorgelegt. Im Gegenteil wurde vom Berufsförderungswerk ***XX*** in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. Juni 2026 explizit bestätigt, dass es sich bei dem Verein weder um eine juristische Person des öffentlichen Rechts noch um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nach deutschem Recht handelt. Ebenso wurde durch das Berufsförderungswerk angegeben, dass der Verein nicht kraft Hoheitsakt bzw Gesetz gegründet wurde, keine Akte der Hoheitsverwaltung setzen kann und als eigenständige juristische Person des Privatrechts fungiert. Den Ausführungen des Vereins wurde von Seiten der Bf nicht entgegengetreten. Das erkennende Gericht kommt daher im Zuge der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass es sich beim Berufsförderungswerks ***XX*** um keine juristische Person des öffentlichen Rechts bzw Körperschaft des öffentlichen Rechts nach deutschem Recht handelt.

Die detaillierten Ausführungen zu den durch das Berufsförderungswerk ***XX*** im Jahr 2023 an die Bf geleisteten Vergütungen, insbesondere deren privatrechtlich vereinbarte Grundlage, sind ebenso den glaubwürdigen und nachvollziehbaren Ausführungen des Vereins vom 22. Juni 2026 zu entnehmen, welchen durch die Bf nicht entgegengetreten wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Einkommensteuer 2023

im gegenständlichen Fall ist zwischen den Verfahrensparteien im Wesentlichen strittig, ob die durch das Berufsförderungswerk ***XX*** an die Bf im Jahr 2023 geleisteten Bezüge in Österreich der Besteuerung unterliegen.

Gemäß § 1 Abs 1 und Abs 2 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig. Unbeschränkt steuerpflichtig sind jene natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

Die Bf, welche im Inland über einen Wohnsitz verfügt, unterliegt folglich der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich, die sich auf das gesamte Welteinkommen und somit unter anderem auch auf ausländische Pensionseinkünfte bezieht (vgl ua VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051). Sie ist in Österreich gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 mit allen in- und ausländischen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist gemäß § 2 Abs 2 leg cit der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrages nach § 105.

Gemäß § 2 Abs 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25). Hierzu zählen laut § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 unter anderem Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. So fallen darunter das Entgelt für aktive Dienstleistungen sowie Firmenpensionen (vgl VwGH 26.08.2009, 2006/13/0185). Dabei ist es gemäß § 25 Abs 2 EStG 1988 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen. Fließen solche Einkünfte dem Rechtsnachfolger zu, so sind diese bei ihm im Zeitpunkt des Zuflusses als steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen (vgl VwGH 24.06.2009, 2007/15/0251).

Ebenso gehören Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die von der Bf im Jahr 2023 von der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Deutschen Rentenversicherung ***Bundesland1*** bezogenen Altersrenten entsprechen inländischen Pensionszahlungen von einer gesetzlichen Sozialversicherung. Diese beruhen auf einer gesetzlichen Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Anspruch auf Rentenzahlung. Die Renten werden monatlich überwiesen. Die Qualifikation dieser Bezüge ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig. Es handelt sich somit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988, welche dem Grunde nach im Inland der Besteuerung unterliegen.

Bezüglich der durch das Berufsförderungswerk ***XX*** an die Bf im Jahr 2023 geleisteten Bezüge ist auszuführen, dass von Ruhe- und Versorgungsbezügen bzw Pensionszahlungen eines Arbeitgebers dann gesprochen werden kann, wenn für aktiv erbrachte Dienstleistungen Bezugsanteile erst dann gewährt werden, wenn das diesbezügliche Dienstverhältnis nicht mehr besteht, also Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis vorliegen (vgl VwGH 12.09.2001, 2000/13/0058; 26.08.2009, 2006/13/0185). Pensionszahlungen des (ehemaligen) inländischen oder ausländischen Arbeitgebers auf Grund von direkten Leistungszusagen stellen im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (vgl VwGH 26.08.2009, 2006/13/0185; *Braunsteiner in Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG, § 25, Rz 11). Die streitgegenständlichen Bezüge des Berufsförderungswerks ***XX*** wurden dem Ehemann der Bf durch den Arbeitgeber vertraglich in einem individuellen Dienstvertrag zugesichert und ab Eintritt der Pensionierung direkt an den ehemaligen Arbeitnehmer in monatlichen Tranchen ausbezahlt. Die streitgegenständlichen Bezüge des Berufsförderungswerks ***XX*** sind daher für das Gericht unzweifelhaft durch das ehemalige, individuelle Dienstverhältnis des Ehemanns der Bf veranlasst, sodass es sich hierbei um Pensionsbezüge aus einem früherem Dienstverhältnis gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 handelt. Diese sind im Jahr 2023 der Bf als Rechtsnachfolgerin iSd § 25 Abs 2 EStG 1988 zugeflossen (vgl VwGH 26.08.2009, 2006/13/0185). Bei den Bezügen vom Berufsförderungswerk ***XX*** handelt es sich somit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988, welche dem Grunde nach ebenso im Inland der Besteuerung unterliegen.

Zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung ist in der Folge jedoch zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen den Besteuerungsanspruch im Inland einschränkt (vgl *Jakom/Marschner* EStG, 2026, § ,1 Rz 16f). Konkret ist im gegenständlichen Fall auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl III 182/2002 (in der Folge kurz: DBA-Deutschland) Bedacht zu nehmen.

Laut Art 4 DBA-Deutschland ist „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist.

Anhand dieser Definition ist Österreich als Ansässigkeitsstaat der Bf im Jahr 2023 zu qualifizieren. Diese hatte im streitgegenständlichen Jahr sowohl ihren Wohnsitz als auch den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Merkmale für einen ebenfalls bestehende Ansässigkeit in Deutschland konnten durch das Gericht nicht festgestellt werden.

Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland normiert, dass Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen, welche eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat erhält,

nur im erstgenannten Staat (somit im Ansässigkeitsstaat) besteuert werden dürfen. Abweichend hiervon sind Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaats erhält, gemäß Art 18 Abs 2 DBA-Deutschland nur in diesem anderen Staat zu besteuern.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bestimmt Art 23 Abs 2 lit a DBA-Deutschland, dass die Republik Österreich bei im Inland ansässigen Personen dem Grunde nach Einkünfte, welche nach dem DBA in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, von der Besteuerung ausnimmt. Die von der Besteuerung in Österreich ausgenommenen Einkünfte dürfen aber nach Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen miteinbezogen werden (sogenannter Progressionsvorbehalt).

Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt, unter Hinweis auf die auf dieses Einkommen entfallende österreichische Einkommensteuer eruiert und sodann der Durchschnittssteuersatz errechnet. Dieser wird auf jenen Einkommensteil angewandt, der von Österreich besteuert werden darf (vgl ua VwGH 24.05.2007, 2004/15/0051; 14.12.2006, 2005/14/0099). Der Progressionsvorbehalt dient dazu, dass jener Steuersatz zum Tragen kommt, der anzuwenden wäre, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden.

Im gegenständlichen Fall erhielt die Bf Rentenzahlungen aus der deutschen Sozialversicherung (Deutsche Rentenversicherung Bund und Deutsche Rentenversicherung ***Bundesland1***), welche nach Art 18 Abs 2 DBA-Deutschland in Deutschland der Besteuerung zu unterziehen und in Österreich somit gemäß Art 23 Abs 2 lit a DBA-Deutschland von der Besteuerung auszunehmen sind. Jedoch sind diese Einkünfte gemäß Art 23 Abs 2 lit d DBA-Deutschland zur Berechnung des Steuersatzes für etwaige Inlandseinkünfte in Österreich zu berücksichtigen (Progressionsvorbehalt). Diese rechtliche Einordnung der Rentenbezüge aus der deutschen Sozialversicherung ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

Strittig ist die Besteuerung der durch das Berufsförderungswerk ***XX*** geleisteten Rentenbezüge, welche nach Ansicht der Bf unter Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland zu subsumieren sind, von der Abgabenbehörde jedoch der Regelung des Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland unterworfen werden.

Gemäß Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland dürfen Ruhegehälter, die von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für diesem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleistete Dienste gezahlt werden, abweichend von Artikel 18 nur in diesem Staat besteuert werden. Diese Ruhegehälter dürfen jedoch ausnahmsweise im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

Art 19 DBA-Deutschland enthält eine Vorschrift betreffend Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie Ruhegehälter für im öffentlichen Dienst erbrachte Leistungen. Bezüglich Ruhegehälter kommt Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland nur zur Anwendung, wenn diese von einem Vertragsstaat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person gezahlt werden. Zudem müssen die Rentenzahlungen auf geleistete Dienste basieren, welche für dem Staat, für eine Gebietskörperschaft oder für eine juristische Person des öffentlichen Rechts erbracht wurden.

Es ist sowohl auf die formelle als auch auf die wirtschaftliche Tragung durch einen Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften abzustellen. Nicht unter Art 19 DBA-Deutschland subsumierbar sind Vergütungen von privatwirtschaftlich organisierten Unternehmen oder Einrichtungen, die bloß öffentliche Aufgaben wahrnehmen, aus öffentlichen Mitteln finanziert werden oder der staatlichen Aufsicht unterliegen (vgl. *Schmidjell-Dommes in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19, Rz 20).

Für das erkennende Gericht steht fest, dass es sich beim Berufsförderungswerk ***XX*** weder um einen Vertragsstaat selbst noch um eine seiner Gebietskörperschaften handelt. Ebenso wenig handelt es sich, wie bereits im Zuge der Beweiswürdigung erläutert, bei diesem privatrechtlichen Verein um eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Welche Einrichtungen als solche Körperschaften des öffentlichen Rechts iS des Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland anzusehen sind, richtet sich nach dem innerstaatlichen Recht jenes DBA-Partnerstaats, nach dessen Recht diese Einrichtung geschaffen wurde (VwGH 19.09.2007, 2007/13/0080; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1, Öffentlicher Dienst, Art 19, Rz 20). Es ist nochmals darauf hinzuweisen, dass das Berufsförderungswerk ***XX*** ein privatrechtlicher Verein ist, welcher auf privatrechtlicher Grundlage gegründet wurde und dessen Dienstnehmer ausschließlich mit privatrechtlichen Dienstverträgen angestellt werden. Der Verein ist nicht befugt Hoheitsakte zu setzen und wurde dem Gericht durch den Verein selbst explizit bestätigt, dass er keine juristische Person des öffentlichen Rechts oder eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nach deutschem Recht ist. Lediglich die Umstände, dass die juristische Person des Privatrechts gemeinnützige Zwecke wahrnimmt und durch Eigentumsverhältnisse in mittelbarer Verbindung zu einem Vertragsstaat steht, führen nicht zu einer Qualifikation des Vereins als juristische Person des öffentlichen Rechts.

Als weitere Anwendungsgrundlage sieht Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland vor, dass der Bezieher des Ruhegehalts dieses für geleistete Dienste bezieht, welche er gegenüber dem Staat, einer seiner Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht hat. Auch diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall nicht erfüllt. Die Zahlungen des Berufsförderungswerk ***XX*** an die Bf beruhen auf einer privatrechtlichen Vereinbarung zwischen ihrem verstorbenen Ehemann und seinem ehemaligen Arbeitgeber, bei

welchem er als Geschäftsführer einer juristischen Person des Privatrechts tätig war. Es wurden somit keine unmittelbaren Leistungen gegenüber dem Staat Deutschland, einer seiner Gebietskörperschaften, oder gegenüber einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland als lex specialis nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Bestimmung auf ausdrücklich geregelte Fälle iZm der Ausübung des öffentlichen Dienstes beschränkt ist, in welchen das Kassenstaatsprinzip zu Anwendung kommen soll. Eine extensive Auslegung der Norm und damit eine Einbeziehung von mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts aufgrund des Tätigkeitsfeldes „vergleichbaren“ Einrichtungen, wie durch die Bf gefordert, kommt daher nicht in Betracht.

Zusammengefasst kommt das erkennende Gericht zu dem Ergebnis, dass es sich bei den Bezügen des Berufsförderungswerks ***XX*** nicht um Ruhegehälter des öffentlichen Dienstes gemäß Art 19 Abs 2 DBA-Deutschland handelt, sondern diese unter Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland zu subsumieren sind. Sie sind daher im Ansässigkeitsstaat Österreich der Besteuerung zu unterziehen.

Der Einkommensteuerbescheid 2023 vom 15. Jänner 2025 wurde von der Abgabenbehörde rechtsrichtig erlassen. Die Bezüge der des Berufsförderungswerks ***XX*** wurden unter Anwendung der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG 1988 der Besteuerung im Inland unterzogen und die in Österreich von der Besteuerung ausgenommenen deutschen Rentenbezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung wurden zur Berechnung des Durchschnittsteuersatzes herangezogen (Anwendung des Progressionsvorbehalts). Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.1.2. Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO

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. Mit dem aufhebenden Bescheid ist laut § 299 Abs 2 BAO grundsätzlich der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Gemäß § 302 Abs 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig.

Die Aufhebung eines Bescheids nach § 299 BAO setzt voraus, dass der Spruch des Bescheids nicht dem Gesetz entspricht, somit dass der Inhalt des Bescheids nicht richtig ist (vgl ua VwGH 07.04.2020, Ra 2017/13/0009; 17.12.2014, 2011/13/0099; 30.06.2015, 2013/17/0009).

Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt, ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend (vgl ua *Ritz*, ÖStZ 2003, 145; BFG 7.6.2023, RV/7100654/2021). Ebenso ist nicht von Bedeutung, wann der Sachverhalt, der zur Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides führt, "hervorgekommen" ist (VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100; 16.04.2024, Ro 2022/13/0017).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2023 vom 12. Juni 2024 von Amts wegen innerhalb der Jahresfrist am 15. Januar 2025 gemäß § 299 BAO aufgehoben.

Wie oben ausführlich dargestellt (siehe Punkt 3.1.1.), kommt das erkennende Gericht ident zu der Entscheidung der Abgabenbehörde und der Begründung im Aufhebungsbescheid vom 15. Jänner 2025 zu dem Ergebnis, dass die streitgegenständlichen Rentenzahlungen des Berufsförderungswerks ***XX*** unter Art 18 Abs 1 DBA-Deutschland zu subsumieren sind und daher eine Besteuerung im Inland als rechtsrichtig zu beurteilen ist. Der Spruch des Bescheids vom 12. Juni 2024 erweist sich demgemäß als nicht richtig und wurde darin die Einkommensteuer 2023 zu Unrecht mit Euro 0,00 festgesetzt.

Die Aufhebung nach § 299 Abs 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt (vgl VfGH 19.06.1965, G 24/64; VwGH 18.11.1993, 92/16/0068; BFG 07.06.2023, RV/7100654/2021). Für die Ermessensübung ist bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden (der Abgabenbehörde und/oder der Partei) zurückzuführen ist (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 299 BAO, Rz 59).

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (ua VwGH 27.04.2000, 96/15/0174; 01.06.2017, Ro 2015/15/0034). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (vgl VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 05.06.2003, 2001/15/0133; 07.07.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022). Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (ua VwGH 05.06.2003, 2001/15/0133).

Die oben dargelegten Judikate sprechen unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgesichtsgründen dafür, dass das Ermessen in der Begründung des Aufhebungsbescheids gemäß § 299 BAO von Seiten der Abgabenbehörde richtig ausgeübt wurde. Für eine Unrichtigkeit der Ermessensausübung wurde von der Bf im Zuge des Beschwerdeverfahrens keine Argumente vorgebracht. Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war der inhaltlich unrichtige Bescheid aufzuheben. Eine bloß geringfügige

Auswirkung bzw unwesentliche Folgen der Rechtswidrigkeit sind für das Gericht aufgrund der Höhe der Abgabennachforderung nicht gegeben.

Im Ergebnis wurde der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2023 gemäß § 299 BAO durch die Abgabenbehörde rechtsrichtig erlassen. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2023 gemäß § 299 BAO vom 15. Jänner 2025 ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.1.3. Vorauszahlungsbescheid 2025

Gemäß § 45 Abs 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer nach dem allgemeinen Steuertarif und nach einem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Vorauszahlungen zu entrichten. Vorauszahlungen sind auf volle Euro abzurunden. Für Lohnsteuerpflichtige sind Vorauszahlungen nur in den Fällen des § 41 Abs 1 Z 1 und 2 EStG 1988 festzusetzen.

Für die Berechnung des Vorauszahlungsbetrags ist Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr abzüglich der Beträge gemäß § 46 Abs 1 Z 2 und Z 3 EStG 1988 heranzuziehen. Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Gemäß § 45 Abs 4 EStG 1988 kann das Finanzamt die Vorauszahlungen an die Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Es ist sohin in das unter Beachtung des § 20 BAO zu übende Ermessen der Behörde gestellt, die Vorauszahlung abweichend von der sich aus § 45 Abs 1 EStG 1988 ergebenden Höhe mit dem Betrag festzusetzen, welcher der voraussichtlichen Jahreseinkommensteuer (abzüglich durch Steuerabzug einbehaltener Einkommensteuer) entspricht.

Sind der Abgabenbehörde somit Umstände bekannt, die eine relevant höhere oder niedrigere Steuer erwarten lassen, hat es diese im Ermessen unter Beachtung des Normzwecks (die Höhe der Vorauszahlungen soll möglichst der bei der Veranlagung festgesetzten Steuer nahekommen) und der Verwaltungsökonomie (Vermeidung unnötiger Buchungen) zu berücksichtigen (vgl VwGH 29.07.1997, 95/14/0117; BFG 11.01.2016, RV/7106288/2015). Werden ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen, erfolgt diese Anpassung der Vorauszahlungen nach der Verwaltungsübung grundsätzlich in Anlehnung der jeweiligen Pensionserhöhung iSd § 108 Abs 4 ASVG (vgl EStR 7561; BFG 13.02.2020, RV/7105256/2019).

Gegenständlich hat die Bf auch gegen die Vorauszahlungsbescheid für das Jahr 2025 das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht. Erfolgreich können in der Beschwerde gegen einen Vorauszahlungsbescheid nur solche Einwendungen vorgebracht werden, die die Fehlerhaftigkeit des angefochtenen Vorauszahlungsbescheides im Zeitpunkt seiner Erlassung aufzeigen. Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens gegen einen Vorauszahlungsbescheid sind

nämlich die Vorauszahlungen mit (rückwirkender) Wirksamkeit ab der Erlassung des (mit dem betreffenden Rechtsmittel) angefochtenen Bescheides (ua VwGH 30.11.93, 90/14/0234; BFG 05.07.2016, RV/5100772/2015).

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2023, somit für das letztveranlagte Kalenderjahr, wurde die Einkommensteuerschuld 2023 von der Abgabenbehörde mit Bescheid vom 15. Jänner 2025 rechtsrichtig mit Euro 2.184,00 festgesetzt (siehe Punkt 3.1.1.). Dieser Betrag wurde zur Berechnung der Vorauszahlungen iSd § 45 Abs 1 EStG für das Jahr 2025 herangezogen, wobei eine prozentuale Erhöhung durch die Behörde gemäß § 45 Abs 4 EStG 1988 in Anlehnung an den Aufwertungsfaktor im Pensionsrecht im Ermessen mit (nur) 1,3 % berücksichtigt wurde, da es sich bei den Einkünften der Bf ausschließlich um Pensionszahlungen handelt. Die in § 45 EStG 1988 normierten Voraussetzungen wurde entsprochen, eine Rechtswidrigkeit des Bescheides ist für das erkennende Gericht nicht erkennbar.

Die Bf begründete ihre Beschwerde ausschließlich mit dem Nichtvorliegen einer Einkommensteuerschuld für das Jahr 2023. Diese lag jedoch vor (siehe Punkt 3.1.1.). Sonstige Umstände, die eine niedrigere Einkommensteuer im Jahr 2025 (und den Folgejahren) erwarten lassen, wurden von der Bf nicht vorgebracht.

Die Festsetzung der Vorauszahlung für das Jahr 2025 erfolgte dem Grunde und der Höhe nach somit zu Recht. Die Beschwerde gegen den Vorauszahlungsbescheid 2025 vom 15. Jänner 2025 war daher ebenso als unbegründet abzuweisen.

3.2. 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 beschwerdegegenständlichen Fall ist eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil keine Rechtsfrage zu lösen war, der grundsätzlich Bedeutung zukommt.

In freier Beweiswürdigung getroffene Feststellungen des Bundesfinanzgerichts sind der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht zugänglich; ob sohin die getroffene Beweiswürdigung richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirft im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art 133 Abs 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028). Die rechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes bezüglich der Pensionszahlungen ergibt sich in

weiterer Folge unmittelbar aus dem Gesetz (EStG 1988 und DBA-Deutschland). Ebenso sind die Voraussetzungen einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO und der Festsetzung von Vorauszahlungen gemäß § 45 EStG 1988 unmittelbar aus dem Gesetz zu entnehmen. Schließlich ist auf die im Zuge der rechtlichen Würdigung zitierte höchstgerichtliche Judikatur zu verwiesen, von welcher durch das erkennende Gericht nicht abgewichen wurde.

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. Juli 2026