

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BKS Steuerberatung GmbH & Co KG, Handelsstraße 8/Stiege 2/Top 2, 3130 Herzogenburg, über die Beschwerde vom 28. Mai 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. April 2025 betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2023 vom 09. April 2025 gem. § 299 BAO und gegen den Bescheid vom 29. April 2025 betreffend die Einkommensteuer 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 03.09.2026 im Beisein der Schriftführerin ***2*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird 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

Der Beschwerdeführer (Bf.) erhielt im Jahre 2023 Bezüge von einer inländischen Pensionsversicherungsanstalt und gesetzliche Pensionsbezüge aus der Schweiz und aus Portugal.

Zu den zuletzt genannten Einkünften gab der Bf. am 09.10.2024 in der Beilage 1i für 2023 zum Formular L1 in der Kennzahl 359 Einkünfte ohne Lohnausweis in Höhe von 17.500,72 € an und vermerkte am Formular handschriftlich „Lohnausweis Portugal“. In der Kennzahl 377 (anzurechnende ausländische Steuer) trug er den Geldbetrag in Höhe von 3.359,43 € ein, vermerkte diesbezüglich handschriftlich „Lohnausweis Schweiz“ und strich überdies die Kennzahl 377 manuell durch.

Über ein Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 28.01.2025, mit dem der Bf. aufgefordert wurde, Nachweise über die Art und Höhe der ausländischen Rente und über die in Österreich bezahlte Sozialversicherung vorzulegen, wurden am 29.03.2025 vom steuerlichen Vertreter vorgelegt:

- Eine Bestätigung der Schweizer Eidgenossenschaft vom 17.03.2023 betreffend die Höhe von dort bezogener Altersrente ab Jänner 2023
- eine Bestätigung der Pensionsversicherungsanstalt vom 16.02.2024 über im Kalenderjahr 2023 für ausländische Leistungen entrichtete Krankenversicherung in Höhe von 929,04 € sowie
- eine übersetzte Erklärung des „Instituto da Seguranca Social“ vom 19.01.2024 über die Höhe der in Portugal bezogenen Altersrente (kein Original).

Am 29.03.2025 wäre der Vorhalt beantwortet, die Rentenbezüge aus der Schweiz sowie die Pflichtversicherungsbeiträge in Höhe von 929,04 € bekanntgegeben worden. Das Finanzamt erließ am 31.03.2025 den Einkommensteuerbescheid 2023 und habe weder die Rentenbezüge aus der Schweiz noch die Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigt. Die Veranlagung sei entsprechend der vom Bf. in besagter Beilage eingetragenen Geldbeträge in der Kennzahl 359 und in der Kennzahl 377 von der EDV durchgeführt worden. Handschriftliche Notizen sowie das manuelle Durchstreichen der Kennzahl 377 wären dabei nicht erfasst worden.

In der Folge nahm das Finanzamt aufgrund nachträglich erhaltener Informationen über vom Bf. geleistete Spenden das Einkommensterverfahren 2023 wieder auf und erließ am 09.04.2025 einen neuen Sachbescheid, in welchem nur die Spenden erfasst worden wären. Als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug seien wiederum die Bezüge aus Portugal in Höhe von 17.500,52 € und eine ausländische Steuer in Höhe von 3.359,43 € angerechnet worden.

Daraufhin hob die belangte Behörde am 29.04.2025 den Einkommensteuerbescheid 2023 vom 09.04.2025 gem. § 299 BAO auf und erließ einen neuen mit 29.04.2025 datiertem Einkommensteuerbescheid 2023, in welchem nunmehr die Renten aus Portugal und der Schweiz zusammen als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug in Höhe von 20.853,05 € in Ansatz gebracht wurden.

Der Aufhebungsbescheid wäre aus Sicht des Finanzamtes zu Recht erfolgt, da die Pensionen aus der Schweiz und aus Portugal bisher nicht richtig besteuert worden seien, und überdies der fälschlicherweise in der Kennzahl 377 angegebene Geldbetrag in Höhe von 3.359,43 € als ausländische Steuer angerechnet worden wäre.

Die steuerliche Vertretung erhob Beschwerde gegen den nach § 299 BAO ergangenen Aufhebungsbescheid und gegen den Einkommensteuerbescheid 2023, beide vom 29.04.2025 und begründete diese wie folgt:

Auf Grund des Ergänzungsersuchens vom 28.01.2025 wären der Abgabenbehörde entsprechende Unterlagen übermittelt worden. Außerdem habe sich aus dem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2023 die erklärten Bezüge mit Lohnausweis Portugal und Schweiz ergeben. Dennoch wären die Pensionsbezüge aus der Schweiz wiederum als ausländische Steuer angerechnet worden. Dies nicht nur im Einkommensteuerbescheid vom 31.03.2025, sondern auch im nach der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Einkommensteuerbescheid vom 09. 04.2025. Daher sei insgesamt der Tatbestand des § 299 Abs 1 BAO nicht erfüllt gewesen.

Dem Bf. wäre außerdem im Jahr 2023 die portugiesische Einkommensteuer in Höhe von 3.090,78 € in Abzug gebracht worden und daher anzurechnen gewesen.

Die steuerliche Vertretung beantragte alle Bescheide vom 29.04.2025 aufzuheben.

Die belangte Behörde wies die Beschwerden mit Beschwerdevorentscheidungen vom 06.10.2025 als unbegründet ab. Für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO käme es nicht auf den Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung, sondern einzig und allein auf die Unrichtigkeit des Bescheidspruches an.

Die gesetzliche Pension aus Portugal sei in Österreich steuerpflichtig und hätte in Portugal nicht besteuert werden dürfen. Der Bf. habe aus Portugal lediglich eine Sozialversicherungspension bezogen. Nach Art 18 DBA-Portugal habe Österreich das alleinige Besteuerungsrecht, eine in Portugal (allenfalls zu Unrecht) einbehaltene Steuer sei folglich in Österreich nicht als Quellensteuer abzugsfähig.

Gegen die Beschwerdevorentscheidung erhob der Bf. am 02.11.2025 einen Vorlageantrag und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der mündlichen Verhandlung brachte die steuerliche Vertretung vor, dass der Bf. selbst bei der missverständlich ausgefüllten Abgabenerklärung „diesen Umstand“ spätestens bei Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 29.03.2025 aufgeklärt hätte. Die Abgabenbehörde habe trotzdem die richtigen Angaben aus der Beantwortung des Ergänzungsersuchens nicht nur im Erstbescheid vom 31.03.2025 außer Ansatz gelassen, sondern auch im Rahmen der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2023 mit den Bescheiden vom 09.04.2025.

Dazu komme, dass weder der in Folge ergangene Bescheid vom 29.04.2025, mit dem der Einkommensteuerbescheid vom 09.04.2025 aufgehoben wurde noch der Sachbescheid (Einkommenssteuer) vom 29.04.2025 eine Ermessensübung enthielten.

Nach Ritz/Koran BAO⁸, § 299 Tz 11 wäre ein Verschulden der Behörde im Rahmen der Ermessensübung zu beachten. Außerdem wäre nach Ritz/Koran BAO⁸ der richtige Verfahrenstitel nicht die Aufhebung nach § 299 BAO gewesen, sondern eine Berichtigung nach § 293 b BAO.

Der steuerliche Vertreter weist auch darauf hin, dass sich der Aufhebungsbescheid nur auf den Sachbescheid und nicht auf den Wiederaufnahmebescheid bezogen habe. Da stelle sich die Frage, ob nicht auch der Wiederaufnahmebescheid aufgehoben werden hätte müssen.

Die Vertreterin der belangten Behörde gibt zum Umstand, dass der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid vom 31.03.2025 kurz nach der Beantwortung des Vorhaltes am 29.03.2025 erlassen worden war an, dass das Finanzamt die Fristverlängerung für die Vorhaltsbeantwortung übersehen hätte. Daher kam es zu einer zeitlichen Überschneidung, weil man das Einlangen der Vorhaltsbeantwortung im System nicht gleich erkennen konnte, obgleich es über Finanzonline schon am 29.03.2025 angemerkt war.

Zum Wiederaufnahmebescheid gab die Vertreterin des Finanzamtes an, dass ihre Kollegin die Vorhaltsbeantwortung des Bf. übersehen habe. Es sei wegen des zu hohen Arbeitsaufwandes nicht üblich, dass bei automatischen Spendenübermittlungen die Veranlagung darüberhinausgehend inhaltlich überprüft werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erhielt im Streitjahr neben Bezügen von der inländischen Pensionsversicherungsanstalt auch Pensionsbezüge aus Portugal in Höhe von 17.500,72 € und aus der Schweiz in Höhe von 4.281,37 €.

In der Beilage L 1i zum Formular L 1 für 2023 trug der Bf. unter Pkt. 2.1. (Einkünfte ohne Lohnausweis) in der Kennzahl 359 die Pensionsbezüge aus Portugal ein und kreuzte ein Feld an, demzufolge die Kennzahl 359 ausschließlich Pensionsbezüge enthält. Die unter Pkt. 2.1.2. ausgewiesene Kennzahl 377 strich der Bf. händisch durch und trug in dem für diese Kennzahl vorgesehenen Bereich „3.359,43 “ mit einem handschriftlichen Vermerk: „Lohnausweis Schweiz“ ein.

Die Kennzahl 377 ist für die Angabe einer anzurechnenden ausländischen Steuer für in der Kennzahl 359 genannte Einkünfte.

Das Finanzamt hat im Zuge der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2023 vom 31.03.2025 weder die über Vorhalt am 29.03.2025 vom Bf. bekanntgegebenen Pensionsbezüge aus der Schweiz und die Sozialversicherungsbeiträge berücksichtigt.

Dementsprechend waren als Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug allein die Bezüge aus Portugal steuerpflichtig behandelt und die Pensionsbezüge aus der Schweiz als anrechenbare ausländische Steuer in Abzug gebracht worden.

Auch nach Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2023 mit Bescheid vom 09.04.2025 und der Erlassung eines neuen Sachbescheides mit selbem Datum wurde lediglich die Höhe von Spendenabzügen als neu hervorgekommen berücksichtigt. Die ausländischen Renten wurden wiederum nicht, wie über Vorhalt bekanntgegeben, gemeinsam veranlagt.

Schließlich hob die belangte Behörde am 29.04.2025 den Einkommensteuerbescheid 2023 vom 09.04.2025 gem. § 299 BAO auf und erließ mit demselben Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid 2023, in welchem bei der Berechnung der Einkommensteuer die beiden Pensionsbezüge unter Abzug der Sozialversicherungsbeiträge ($17.500,72 + 4281,37 - 929,04 = 20.853,05$) als einkommensteuerpflichtig behandelt wurden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist erwiesen und aus den vorgelegten Akten zu entnehmen. Die Höhe der ausländischen Pensionsbezüge ergibt sich aus einer schriftlichen Beantwortung des Bf. vom 29.03.2026 und sind unbestritten.

Die unrichtige Erklärung der ausländischen Pensionsbezüge stand aufgrund der vorgelegten Beilage L1i für 2023 zum L1 Formular dieses Jahres fest, aus dem auch das handschriftliche Durchstreichen der Kennzahl 377 und der handschriftliche Vermerk „*Lohnausweis Schweiz*“ in dem dieser Kennzahl zuordenbaren Feld klar hervorgeht.

Die Ursache für den konkreten verfahrensrechtlichen Ablauf, wie in den Sachverhaltsfeststellungen dargestellt, wird zudem von der Amtsvertreterin in der mündlichen Verhandlung glaubhaft verdeutlicht, wonach das Finanzamt die bis zum 11.03.2025 für die Vorhaltsbeantwortung eingeräumte Frist bis zum 30.04.2025 verlängerte, dies jedoch bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides am 31.03.2025 übersehen und infolgedessen das Einlegen der Vorhaltsbeantwortung am 29.03.2025 nicht beachtet hatte.

Ein erneutes Außer Acht lassen der Vorhaltsbeantwortung erfolgte sodann im Wege der Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2023.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem. § 299 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.

Bescheide der Abgabenbehörde sind nicht nur erstmals erlassene Bescheide, sondern auch solche Bescheide abändernde oder aufhebende Bescheide. Daher können gem § 299 Abs 1 beispielsweise auch auf § 295 Abs 1 gestützte Änderungsbescheide, Abänderungsbescheide gem § 295a sowie gem den §§ 293 und 293b berichtigende Bescheide aufgehoben werden (BFG 28.8.2024, RV/7100746/2020).

299 Abs 1 betrifft nicht nur Abgabenbescheide, sondern alle Bescheidarten, wie etwa Verfügungen der Wiederaufnahme (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0079), Feststellungsbescheide (zB gem § 188), Haftungsbescheide (§ 224), Sicherstellungsaufträge (§ 232) (Ritz/Koran, BAO⁸ § 299 BAO Rz 9).

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (zB VwGH 7.4.2020, Ra 2017/13/0009; BFG 30.9.2024, RV/2101659/2015). Er ist auch unrichtig, wenn er einer Rechtsverordnung (Art 18 Abs 2 B-VG), unmittelbar anwendbarem Unionsrecht oder unmittelbar anwendbarem Völkerrecht (insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen) widerspricht (Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 299 Rz 17). Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 nicht ausschlaggebend (vgl zB Ritz, ÖStZ 2003, 145; BMF, AÖF 2003/65, Abschn 6; BFG 7.6.2023, RV/7100654/2021; aM Ehrke, SWK 2003, S 451, wonach § 299 die Unrichtigkeit in der Rechtsauslegung oder Rechtsanwendung voraussetzt (Ritz/Koran, BAO⁸ § 299 BAO Rz 10).

Die Abgabenbehörde hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102). Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (vgl VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.2.2001, 98/15/0123, Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen; BFG 12.6.2024, RV/2100259/2018), nicht jedoch, wenn anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommen (Ritz/Koran, BAO⁸ § 299 BAO Rz 40)

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. VwGH 4.11.2021, Ra 2021/13/0100, mwN). Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Beschwerdeverfahren sanierbar. Im Beschwerdeverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtiggestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. VwGH 26.6.2024, Ra 2024/15/0023, mwN; vgl. auch Ritz/Koran, BAO⁸, § 93 Tz 16).

Im vorliegenden Fall erschließen sich die vom Finanzamt herangezogenen Aufhebungsgründe aus der Gesamtschau des mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen Sachbescheides.

Wie nachfolgend zum Einkommensteuerbescheid 2023 ausgeführt wird, war im Beschwerdefall der Sachbescheid vom 09.04.2025 inhaltlich rechtswidrig, weil die vom Bf. aus der Schweiz bezogene Rente entgegen den Bestimmungen des DBA Österreich- Schweiz nicht in Österreich besteuert worden war.

Grundsätzlich ist für die Ermessensübung bedeutungslos, ob die Rechtswidrigkeit des Bescheides auf ein Verschulden der Abgabenbehörde und/oder der Partei zurückzuführen ist (Ritz/Koran, aaO, § 299 Tz 59).

Der überwiegenden Ansicht in der Literatur entspricht es, indirekt abgeleitet aus der Judikatur des VwGH zur verfahrensrechtlichen Durchsetzung einer „Nachbescheidkontrolle“ mittels § 299 BAO (VwGH 7. 7. 2011, 2011/15/0060), dass behördliches Verschulden (welches bei Unterlassung jeglicher Prüfung vor Bescheiderlassung wegen des Verstoßes gegen die Ermittlungspflicht des § 115 BAO naturgemäß gegeben sein wird) bei der Ermessensübung keine Rolle spielt (vgl Twardosz, ZSS 2021, 80 [81] mwN), zumal eine amtswegige Bescheidaufhebung kaum mehr möglich wäre, wenn sie bei behördlichem Verschulden unzulässig wäre.

Das Bundesfinanzgericht folgt im konkreten Fall dieser Ansicht, und gelangt zur Überzeugung, dass das zweimalige Übersehen der ins Treffen geführten Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 29.03.2025 durch die belangte Behörde, in der der Bezug von zwei ausländischen Renten dargelegt wurde, einer Aufhebung des Einkommensteuerbescheides vom 09.04.2025 gem. § 299 BAO im Rahmen einer Ermessensübung nicht entgegenstand.

Dabei kommt bei der Ermessensübung auch im Beschwerdefall dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174). Die Aufhebung war auch vor dem Hintergrund des Vorranges des Prinzips der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu bestätigen.

Die nach § 20 BAO zu beachtende Zweckmäßigkeit spricht gegen eine Aufhebung, wenn die die Einhebung der aus ihr resultierenden Nachforderung iSd § 236 BAO unbillig wäre.

Eine persönliche Unbilligkeit war infolge fehlenden Vorbringens zur wirtschaftlichen Situation des Bf., somit nach der Aktenlage, nicht feststellbar.

Eine sachliche Unbilligkeit der Abgabeneinhebung liegt dann vor, wenn im Einzelfall bei Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt (VwGH 30.4.1999, 99/16/0086; 25.1.2001, 98/15/0176; 26.2.2003, 98/13/0091; 28.4.2004, 2001/14/0022; 30.1.2006, 2005/17/0245, AW 2005/17/0061), "sodass es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommt. Sachliche Unbilligkeit einer Abgabeneinhebung ist grundsätzlich in

Fällen anzunehmen, in denen das ungewöhnliche Entstehen einer Abgabenschuld zu einem unproportionalen Vermögenseingriff beim Steuerpflichtigen führt. Der in der anormalen Belastungswirkung und verglichen mit ähnlichen Fällen, im atypischen Vermögenseingriff gelegene offenbare Widerspruch der Rechtsanwendung zu den vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnissen muss seine Wurzel in einem außergewöhnlichen Geschehensablauf haben, der eine vom Steuerpflichtigen nach dem gewöhnlichen Lauf nicht zu erwartende Abgabenschuld ausgelöst hat, die zudem auch ihrer Höhe nach unproportional zum auslösenden Sachverhalt ist" (VwGH 21.1.2009, 2008/17/0138).

Dies trifft auf den konkreten Fall nicht zu, zumal die Besteuerung von ausländischen Einkünften nach dem DBA unter den genannten und im konkreten Fall erfüllten Voraussetzungen zu dem vom Gesetzgeber beabsichtigten Ergebnis führte, und folglich keine sachliche Unbilligkeit darstellen kann.

Auch steht einer Bescheidaufhebung der Grundsatz von Treu und Glauben nicht entgegen, da die Festsetzung der Einkommensteuer wie im Bescheid vom 29.04.2025 von Besteuerungsgrundlagen ausgeht, die der Bf. von Anfang an kannte, auch wenn er sie in der Erklärung unrichtig eingetragen hatte.

Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und vor allem der Herstellung des steuerlich richtigen Ergebnisses war die Aufhebung und Neuveranlagung mit nicht unbeträchtlichen Nachforderungen nicht nur rechtmäßig, sondern auch geboten.

Die Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides 2023 vom 09.04.2025 ergibt sich schon deshalb, da der ausländische Pensionsbezug nicht einkommensteuerpflichtig behandelt wurde, sondern im Höchstbetrag als ausländische anrechenbare Steuer bescheidmäßig umgesetzt wurde.

Auch die übrigen rechtlichen Ausführungen der belangten Behörde in dem den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Sachbescheid vom 29.04.2025 sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zutreffend:

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 den in Rede stehenden Pensionsbezügen zusteht, ist nach den Art 18 der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft bzw. Portugal 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 bzw. DBA -Portugal, BGBl. Nr. 85/1972, geändert durch BGBl III Nr.93/2018, zu beurteilen.

Das Bundesfinanzgericht hat schon mehrfach die Anwendbarkeit der Kassenstaatsregelung im Falle der Auszahlung von Pensionskassenleistungen durch einen eigenständigen privatrechtlichen Rechtsträger (rechtskräftig) verneint (vgl. zB BFG 16.07.2026, RV/1100086/2025, 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).

Nachdem nun die in Rede stehenden Vergütungen unter Art. 18 DBA-Schweiz bzw. Art 18 DBA-Portugal fallen und das Besteuerungsrecht diesbezüglich ausschließlich Österreich zusteht, kommt Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz bzw. DBA- Portugal 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).

Zum Einwand der steuerlichen Vertretung, dass der Wiederaufnahmebescheid betreffend das Einkommensteuerverfahren 2023 noch in Rechtsbestand sei, ist darzulegen, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.10.1997, 95/13/0036, aussprach, dass die Rechtsfolge der Wiederaufnahme eines Verfahrens infolge der mit ihr gemäß § 307 Abs. 1 BAO verbundenen Aufhebung des früheren Bescheides in der erneuten Anhängigkeit des betroffenen Abgabenverfahrens besteht. Ein solches Abgabenverfahren bleibt auch nach Aufhebung der (gemeinsam mit dem Wiederaufnahmebescheid erlassenen) Sachentscheidung weiter anhängig und bedarf daher - außer in Fällen, in denen kein Sachbescheid zu ergehen hat - der Erledigung durch einen die aufgehobene Sachentscheidung ersetzenden Bescheid. Die Bestimmung des § 307 Abs. 1 BAO, wonach mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheid die abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist, hat rechtlich nicht zur Folge, dass die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung im Fall ihrer Behebung - auf welchem Weg auch immer - nicht durch eine neue Sachentscheidung ersetzt werden müsste. Bei Erlassung der neuen Sachentscheidung besteht auch keine

Beschränkung auf jene Sachverhaltsannahmen, die Grundlage des Wiederaufnahmebescheides waren.

Daraus war für den konkreten Fall abzuleiten, dass es nicht dem Verbindungsgebot des § 307 BAO widerspricht, wenn nach Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2023 allein der ergangene Sachbescheid wegen materiellrechtlicher Unrichtigkeit gem. § 299 aufgehoben wurde und erst danach eine neuerliche Sachentscheidung erlassen wurde.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen war es spruchgemäß zu entscheiden.

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 Beschwerdefall wurden die Voraussetzungen des § 299 BAO im Sinne der im Erkenntnis zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bejaht, weshalb keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag und eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 16. September 2026