

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. November 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 28. Oktober 2019 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 zu Steuernummer 51 ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der ergangenen Beschwerdeverentscheidung vom 31. Juli 2020 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 21. Oktober 2019 gab die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) persönlich die am **20. Oktober 2019** unterfertigte **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr **2018** beim Finanzamt samt der ausgefüllten Beilage L 1i -2018 für grenzüberschreitende Sachverhalte ab. In der Beilage erklärte Bf für 2018 den Wohnsitz in Österreich und den Bezug ausländischer Pensionen mit

- a) Besteuerungsrecht Österreichs an 5.412,48 €
- b) Progressionsvorbehalt an ausländische Pensionen in Höhe von 25.060,56 € nach bereits erfolgtem Abzug von Werbungskosten in Höhe von 1.380,01 €

Mit **Bescheid vom 28. Oktober 2019** veranlagte das Finanzamt Bf zur **Einkommensteuer 2018** unter Ansatz folgender Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von insgesamt 6.809,76 €:

Pension der PVA von 1.397,28 € + ausländische Pension von 5.412,48 € = 6.809,76
 Für das Einkommen von 6.749,76 € (6.809,76 € - 60,00 € SAP) ergab sich durch
 Berücksichtigung von dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Einkünften
 von 25.060,56 € eine Einkommensteuer von 1.409,00 €.

Mit am **19. November 2019** persönlich beim Finanzamt eingebrachtem **Schriftsatz** erhob Bf **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 28. Oktober 2019 und beantragte sinngemäß die Berücksichtigung der Werbungskosten bei der ausländischen Pension von 5.412,48 € (L 1i-2018 Pkt. 2.1.1).

Außerdem sei der unter Pkt. 4.1 der Beilage L 1i-2018 angeführte Betrag von 25.060,56 € zu hoch. Die unter der KZ 493 (Pkt. 4.2) angeführten Werbungskosten von 1.380,01 € seien noch nicht abgezogen worden, weshalb statt 26.972,06 € nur 23.123,84 € anzusetzen seien. Außerdem sei kein Pensionistenabsetzbetrag („Pensionistenfreibetrag“) berücksichtigt worden. In dem der Beschwerde als Beilage angeschlossenen ausgefüllten Formular L 1i-2018 verminderte Bf den Betrag der dem Besteuerungsrecht Österreichs unterliegenden Pension von bisher 5.412,48 € (um 579,00 €) auf 4.833,48 € und die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländischen Pensionen nach Abzug der unveränderten Werbungskosten von 1.380,00 € auf 23.123,84 €.

Der Beschwerde war weiters ein Schreiben der Deutschen Rentenversicherung Bund angeschossen, wonach Bf 2018 im ersten Halbjahr eine monatliche Rente von 1.653,30 € und im zweiten Halbjahr von 1.706,58 € (somit 2018 insgesamt 20.159,28 €) bezogen hat.

Mit **Schreiben** vom **10. Jänner 2020** teilte das **Finanzamt** mit, weitere Kontrollmitteilungen über ausländische Einkünfte der Bf nämlich betreffend Pensionseinkünfte der Pensionskasse der Mitarbeiter der ***D***-Gruppe und zwei der ***D*** GmbH erhalten zu haben, und forderte Bf auf, diesbezügliche Unterlagen vorzulegen und bekannt zu geben, ob es sich dabei um Firmenpensionen aus Deutschland handelt.

Mit am 20. Feber 2020 beim Finanzamt abgegebenem Schriftsatz vom 17. Feber 2020 legte Bf zunächst folgende Unterlagen vor

- Lohnzettel der (österreichischen) Pensionsversicherungsanstalt (PVA) für 2018 über steuerpflichtige Bezüge (KZ 245) von 1.397,28 € nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen (KZ 230) von 75,12 €
 - Bestätigung der PVA vom 15.2.2019 über im Kalenderjahr 2018 gemäß § 73a ASVG entrichtete Krankenversicherungsbeiträge von 1.002,54 € für ausländische Leistungen
- Diese Beiträge seien als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988 nur bei den Einkünften abzuziehen, bei denen sie erwachsen sind. Der Krankenversicherungsbeitrag für die ausländische Rente reduziere daher die Lohnsteuerbemessungsgrundlage für die inländische Pension nicht und könne nur im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht werden.

Bf führte dazu sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Die PVA habe wie das Finanzamt nach mehrmaliger Anfrage nur den Nachweis betreffend

inländische Beträge mitgeteilt.

Das Finanzamt habe im bekämpften Bescheid als Werbungskosten nur die auf die inländische Pension entfallenden Krankenversicherungsbeiträge von 75,12 € , nicht jedoch jene, die die ausländische Pension belasten, berücksichtigt.

Mit am 5. März 2020 beim Finanzamt abgegebenem **Schriftsatz** vom **4. März 2020** legte **Bf** ein Schreiben der Pensionskasse der Mitarbeiter der *****D*****-Gruppe vom 16. Dezember 2015 vor, wonach Bf ab 1. Jänner 2016 monatlich eine Pensionskassenrente von 616,88 € und eine Firmenrente von 451,04 € bezieht, und führte dazu sinngemäß Folgendes aus:

In die Pensionskasse habe Bf als Mitarbeiterin der *****D*****-Gruppe wie bei der staatlichen Rente einen Prozentsatz des Einkommens, später mit einer Obergrenze von 164,00 DM selbst eingezahlt. In der Pensionskasse sei der Mitarbeiter nicht über den Betrieb, sondern direkt versichert. Pensionskassenrente und Firmenrente würden alle 3 Jahre erhöht, die mit beiliegendem Schreiben vom 16. Dezember 2015 mitgeteilte Erhöhung gelte daher für die Jahre 2016 bis 2018.

Mit **Schreiben** vom **19. März 2020** richtete das **Finanzamt** sinngemäß folgendes Schreiben an Bf:

Nach den von Bf übermittelten Unterlagen beziehe sie aus Deutschland monatliche Renten einer Pensionskasse von 616,88 € und von der Firma von 451,04 € von der Pensionskasse der Mitarbeiter der *****D*****-Gruppe.

Firmenpensionen seien gemäß Artikel 18 Abs. 1 DBA Österreich – Deutschland grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat Österreich zur Gänze steuerpflichtig. Bf habe in ihrem Ergänzungsersuchen vom 4. März 2020 jedoch angegeben, die Beiträge zur Gänze selbst geleistet zu haben.

Leistet der Dienstgeber überhaupt keine Zahlungen an die Pensionskasse und hat der Dienstnehmer alle Beiträge zur Gänze selbst geleistet, dann liege keine Firmenpension im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG vor.

Es sei daher ein Nachweis über das prozentuelle Ausmaß der Finanzierung der Pensionskassenrente und der Firmenrente durch den Arbeitgeber und Bf zu erbringen.

Ein Nachweis durch die Pensionskasse sei vorzulegen.

Am **1. April 2020** übermittelte **Bf** dem Finanzamt mit **E-Mail** die Lohnsteuerbescheinigung der *****D*****-GmbH über den Bezug der Firmenrente von 451,04 € für den Zeitraum 1.1. bis 31.1.2018.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **31. Juli 2020** änderte das Finanzamt den **Einkommensteuerbescheid 2018** aufgrund der Beschwerde durch Erhöhung der dem Besteuerungsrecht Österreichs unterliegenden ausländischen Rente von bisher 5.412,48 € auf 7.263, 12 € und Verminderung der nur dem Progressionsvorbehalt unterliegenden ausländische Pensionen von bisher 25.060,56 € auf 19.156,74 € ab, wodurch sich das Einkommen von bisher 6.749,76 € auf 8.600,40 € und die festgesetzte Einkommensteuer von bisher 1.409,00 € auf 1.601,00 € erhöhten.

Zur **Begründung** führte das Finanzamt dazu sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

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 (DBA-Deutschland) sieht in Artikel 18 für Ruhegehälter, Renten und ähnliche Zahlungen folgende Regelungen vor.

Erhält eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten aus dem anderen Vertragsstaat, so dürfen diese Bezüge nur im erstgenannten Staat besteuert werden (Abs. 1 leg. cit). Nach Abs. 2 leg. cit. dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, abweichend von vorstehendem Absatz 1 nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Nach Art 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland dürfen Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden.

Ad 1) deutsche Rentenversicherung Bund:

Nach der Befreiungsmethode werden Einkünfte, die bei unbeschränkt Steuerpflichtigen (mit Wohnsitz in Österreich) zwar nach dem Welteinkommensprinzip, nicht aber nach dem DBA in Österreich besteuert werden dürfen, von der inländischen Einkommensteuer freigestellt.

Allerdings dürfen die ausländischen Einkünfte zur Berechnung der individuellen Steuerprogression mitberücksichtigt werden (Progressionsvorbehalt). Der

Progressionsvorbehalt dient dazu, dass jener Steuersatz zum Tragen kommt, der anzuwenden wäre, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammen würden.

Der Progressionsvorbehalt ist durch das zuständige Wohnsitzfinanzamt zwingend vorzunehmen und liegt nicht im Ermessen des Finanzamtes.

Im gegenständlichen Fall sei unstrittig, dass nach Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland für die von Bf in den Beschwerdejahren aus der deutschen gesetzlichen Sozialversicherung bezogenen Rente Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht zusteht und in Österreich diese Einkünfte nach Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland von der Steuer befreit sind. Ebenso sei unstrittig, dass gemäß Art. 23 Abs. 2 lit. d DBA-Deutschland Österreich das Recht hat, bei der Festsetzung der Steuer für inländische Einkommen die deutschen Pensionsbezüge zu berücksichtigen (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt).

§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 bestimmt, dass nichtselbständige Einkünfte auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung sind, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht. Dabei ist gesetzlich nicht vorgesehen, dass solche Pensionseinkünfte nur mit einem bestimmten Anteil zu erfassen sind.

Die hier betroffene staatliche Rente sei auf geleistete Beiträge zu einer ausländischen Pflichtversicherung zurückzuführen. Die deutsche Rentenversicherung basiere grundsätzlich

auf einer Pflichtversicherung mit Pflichtbeiträgen (Sozialgesetzbuch, SGB VI) und entspreche damit einer inländischen gesetzlichen Pensionsversicherung. Im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 14.12.2006, [2005/14/0099](#)) stellten im gegenständlichen Fall die Rentenbezüge aus der deutschen Rentenversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 dar und seien in voller Höhe bei der Berechnung des Steuersatzes in Ansatz zu bringen (Doralt, EStG¹², § 25 Tz 64, mwN). Unter der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt seien daher die öffentliche Pension in Höhe von 20.159,28 € abzüglich der bezahlten Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 1002,54 € zum Ansatz zu bringen.

Ad 2) Pensionskassenrente in Höhe von 7.402,56 € und Firmenrente in Höhe von 5.412,58 €

Unstrittig sei, dass die Bezüge aus der Pensionskasse der Mitarbeiter der ***D***-Gruppe (Pensionskassenrente und Firmenrente) gemäß Art. 18 Abs. 1 DBA-Deutschland der ausschließlichen österreichischen Besteuerung unterliegen und in Deutschland entsprechend steuerfrei zu stellen sind.

Die Steuerpflicht der nach dem DBA-Deutschland der österreichischen Besteuerung unterworfenen ausländischen Einkünfte sei allein nach österreichischem Steuerrecht zu beurteilen. Das EStG 1988 sehe jedoch unter bestimmten Voraussetzungen eine begünstigte Besteuerung von Bezügen aus Pensionskassen vor. Gemäß § 25 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zählen Bezüge und Vorteile aus ausländischen Pensionskassen (einschließlich ausländischer Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, mit der Maßgabe, dass § 25 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz leg. cit. insoweit anzuwenden ist, als die Beitragsleistungen an derartige ausländische Pensionskassen (einschließlich an Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes) die in- oder ausländischen Einkünfte nicht vermindert haben. Dies gilt sinngemäß, wenn die Beitragsleistungen das Einkommen im Ausland nicht vermindert haben. § 25 Z 2 lit. a zweiter Satz EStG 1988 lautet auszugsweise für den hier relevanten Bereich: Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die vom Arbeitnehmer eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit die Bezüge und Vorteile auf Beiträgen des Arbeitnehmers beruhen, die das steuerpflichtige Einkommen (im In- oder Ausland) nicht vermindert haben bzw. auf Beiträgen des Arbeitgebers beruhen, die als Vorteil aus dem Dienstverhältnis versteuert worden sind, sind diese Bezüge und Vorteile nur mit 25% zu erfassen. Hat der Arbeitgeber hingegen eigene Beiträge geleistet, die beim Dienstnehmer nicht als Vorteil aus dem Dienstverhältnis besteuert worden sind und vom Arbeitgeber als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden konnten, sind die auf diesen Beträgen beruhenden Bezüge und Vorteile zur Gänze steuerpflichtig. Es seien daher die Pensionskassenrente im Ausmaß von 25 % in Höhe von 1.850,64 € und die Firmenrente in Höhe von 5.412,58 € zur Gänze in Österreich steuerpflichtig.

Der Beschwerde sei daher teilweise stattzugeben.

Mit am selben Tag persönlich beim Finanzamt eingebrachtem **Schriftsatz vom 18. August 2020** erhob Bf „Einspruch gegen Vorauszahlungsbescheid 2020“ und führte sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes (Pkt. 4 L1i-2018) dürfte ein Fehler unterlaufen sein. Nach Meinung von Bf seien nämlich die Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zur Gänze beim Progressionsvorbehalt berücksichtigt worden, wären nach dieser Bestimmung aber bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Auf nachstehende Berechnung auf der Grundlage der Zulage Krankenversicherung der Deutschen Rentenversicherung werde hingewiesen:

Deutsche Rentenversicherung Zulage Krankenversicherung: $41,11 \text{ €} + 42,44 \text{ €} = 83,55 \text{ €} : 2 = 41,775 \text{ €} \times 12 =$	501,30 €
+ Versicherungsnehmer	501,24 €
Entrichteter Betrag gem. PVA	1.002,54 €

Absetzbare steuerfreie Beträge:

SV-Beträge an Krankenversicherung gem. § 73a ASVG für ausländische Leistungen	501,24 €
Brillenreparatur	94,90 €
Baldrian für die Nacht	19,20 €
Rezeptgebühren	76,36 €
Spenden: Mund- und Fußmalerei	10,00 €
Tafel ***Stadt***	10,00 €
An der Tür: Sternsinger	20,00 €
Freiw. Feuerwehr ***Ort***	20,00 €
Musikverein ***Ort***	20,00 €
Diverse Sammler über das Jahr	60,00 €

Auf die Beschwerde sei nicht eingegangen („nachgegangen“), sondern die Nachforderung erhöht worden, obwohl Bf sowohl die Rentenanpassung 2018 als auch den Nachweis von der PVA mit dem Beitrag an Krankenversicherung eingereicht habe.

Bf ersuche um Überprüfung der Berechnung und des Wahrheitsgehaltes ihrer Abgaben und entsprechende Berichtigung der Nachforderung.

Als Beilagen legte Bf Zahlungsnachweise betreffend Brillenreparatur, Baldrian und die

Rezeptgebühren, zu den Spenden jedoch nur betreffend die Mund- und Fußmalerei und Tafel
*****Stadt***** vor.

Mit **Bescheid** vom **23. November 2020** forderte das Finanzamt Bf zur **Mängelbehebung** bis 21. Dezember 2020 auf, weil ihrem „Einspruch“ vom 18. August 2020 die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet fehle. Die Beschwerde erhebe sich gegen den Vorauszahlungsbescheid 2020, die Begründung hingegen gegen den Einkommensteuerbescheid 2018.

Mit am selben Tag beim Finanzamt eingebrachtem **Schriftsatz** vom **9. Dezember 2020** stellte Bf durch die Bezeichnung im Kopf „Einkommensteuerbescheid 2018“ und Anschluss einer Kopie der Beschwerdevorentscheidung vom 31. Juli 2020 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2018 klar, dass sich ihr Schriftsatz vom 18. August 2020 gegen die Beschwerdevorentscheidung vom 31. Juli 2020 richtet und deshalb als Vorlageantrag zu werten ist, und führte ergänzend sinngemäß Folgendes aus:

Von den Einkünften sei deshalb kein Steuerabzug im Inland erfolgt, weil es sich dabei um die Rente der Pensionskasse handle, für die Bf 32 Jahre einbezahlt habe und die Steuer an das Finanzamt Frankfurt am Main in Deutschland abgeführt worden sei.

Als Beilagen waren dem Schriftsatz vom 9. Dezember 2020 außer der bereits erwähnten Kopie der Beschwerdevorentscheidung auch ein Ausdruck der am 21. Dezember 2018 korrigierten elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für 1.2. bis 31.12.2018 der *****D*** GmbH** mit einem nach dem DBA in Deutschland steuerfreien Bezug von 4.961,44 € sowie eine Mitteilung der Pensionskasse der Mitarbeiter der *****D***-Gruppe VVaG** vom 30.12.2018 über den Bezug der Bf von 7.402,56 € im Kalenderjahr 2018 aus dem Altersversorgungsvertrag der Bf angeschlossen.

Im **Vorlagebericht** vom **20. Jänner 2021** führte das Finanzamt sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Sachverhalt:

Bf hat seit 22.03.2004 Ihren Hauptwohnsitz in Österreich und bezog im Kalenderjahr 2018 eine inländische Pension in Höhe von 1.397,28 € (KZ 245). Weiters bezog Bf im Kalenderjahr 2018 eine Pension von der deutschen Rentenversicherung Bund in Höhe von 20.159,28 € (Brutto), von der Pensionskasse der *****D*** GmbH** in Höhe von 5.412,48 € (Brutto) und von der Pensionskasse der Mitarbeiter der *****D***-Gruppe VVaG** von 7.402,56 € (Brutto). An Krankenversicherungsbeiträgen für ausländische Pensionen wurden im Kalenderjahr 2018 1002,54 € an die Pensionsversicherungsanstalt geleistet.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde die Pension der deutschen Rentenversicherung Bund in Höhe von 19.156,74 € (20.159,28 € abzüglich der Krankenversicherungsbeiträge in Höhe von 1.002,54 €) unter der Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt berücksichtigt. Die Pension in Höhe von 5.412,48 € der *****D*** GmbH** wurde zur Gänze und die Pension in Höhe von 7.402,56 € der Pensionskasse der Mitarbeiter der *****D***-Gruppe VVaG** wurde zu

25 % in Österreich besteuert.

Im Vorlageantrag wird ersucht, die Krankenversicherungsbeiträge für die ausländischen Leistungen in Höhe von 1.002,54 € zu berücksichtigen. Diese wurden bereits anerkannt. Außergewöhnliche Belastungen wie Brillenreparatur in Höhe von 94,90 € und Apothekenbelege in Höhe von 95,56 € wurden erstmalig beantragt.

Auch Spenden in Höhe von 140,00 € wurden erstmalig beantragt. Im Antwortschreiben des Mängelbehebungsauftrages wird eine Änderung der Berechnung der Firmenpensionen begehrt.

Beweismittel:

Rentenanpassung der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 1.7.2019 in der Beschwerde, Belege über Krankenversicherungsbeiträge für ausländische Leistungen 2018, ao. Belastungen und Spenden im Vorlageantrag vom 18.8.2020,

Lohnsteuerbescheinigung für 1.1.-31.12.2018 für Pension der ***D*** GmbH und Mitteilung über betriebliche Altersvorsorge der Pensionskasse der Mitarbeiter der ***D***-Gruppe VVaG im Antwortschreiben zur Mängelbehebung vom 9.12.2020,

Lohnsteuerbescheinigung für Pension der ***D*** GmbH für 1.1.-31.01.2018 im Antwortschreiben vom 1.4.2020 Teil 2

Unterlagen über die Firmenpensionen im Antwortschreiben vom 5.3.2020

Stellungnahme:

Die belangte Behörde beantrage der Beschwerde hinsichtlich der Krankheitskosten Brille und Rezeptgebühren stattzugeben und diese als Krankheitskosten mit Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Ab dem 1.1.2017 seien Spenden als Sonderausgaben nur mehr dann abzugsfähig, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege der automatischen Datenübermittlung gemeldet hat. Da keine Meldung der Spenden vorliege, könnten die begehrten Spenden nicht berücksichtigt werden. Es werde daher beantragt, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Hinsichtlich der Berechnung der ausländischen Pensionen werde auf die Begründung in der Beschwerdevorentscheidung vom 31.7.2020 verwiesen und die Abweisung der Beschwerde beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die in Österreich geborene Beschwerdeführerin (Bf) ist österreichische Staatsbürgerin und hat nach über 30-jähriger Tätigkeit als Angestellte in Deutschland seit 2004 ihren Hauptwohnsitz in Österreich an der oben genannten Adresse.

Die seit 1971 geschiedene Bf ist Pensionistin und hat im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2018 folgende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen:

1. Pension der österr. Pensionsversicherungsanstalt (PVA): 1.397,20 € (KZ 245)
2. Altersrente Deutsche Rentenversicherung Bund: 20.159,28 €, wovon die PVA 1.002,54 € gemäß § 73a ASVG als Beiträge zur österr. Krankenversicherung einbehalten hat (20.159,28 € - 1.002,54 € = 19.156,74 €).
3. Rente der Pensionskasse der Mitarbeiter der der ***D***-Gruppe VVaG, Frankfurt am Main, von 7.402,56 € (25% davon sind 1.850,64 €), die zur Gänze auf die von Bf geleisteten Beiträge entfällt.
4. Firmenrente der ***D*** GmbH, Frankfurt am Main, von 5.412,48 €

2. Beweiswürdigung

Die Daten betreffend Staatsbürgerschaft und Wohnsitz sind durch den Ausdruck des Ergebnisses der Anfrage des erkennenden Gerichts an das Zentrale Melderegister vom 27. Jänner 2021 belegt und stehen im Einklang mit der Sachverhaltsdarstellung des Vorlageberichtes und dem Akteninhalt. Die langjährige Tätigkeit in Deutschland geht aus den Angaben von Bf im Schriftsatz vom 9. Dezember 2020 hervor und ist auch Voraussetzung ihrer Bezüge im Ruhestand. Der Familienstand geht aus der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung hervor.

Art und Höhe der Ruhebezüge sind durch folgende Unterlagen belegt:

1. Pension der PVA Österreich

Lohnzettel als Beilage des bekämpften Bescheides und der Beschwerde

2. Altersrente der Deutschen Rentenversicherung Bund

Schreiben der Deutschen Rentenversicherung Bund betreffend Rentenanpassung zum 1.7.2018, das Bf als Beilage der Beschwerde vorgelegt hat, mit monatlichen Altersrenten (Die Spalte mit den berechneten Jahressummen wurde vom erkennenden Gericht hinzugefügt)

Zeitraum	1-6/2018	7-12/2018	Jahressumme
monatliche Rente	1.612,19	1.664,14	19.657,98
Zulage zur Krankenversicherung	41,11	42,44	501,30
laufende monatliche Zahlung insgesamt	1.653,30	1.706,58	20.159,28

Der Einbehalt von 1.002,54 € als Beitrag an Krankenversicherung für die ausländische Rente gemäß § 73a ASVG wurde von der PVA mit Schreiben vom 15. Februar 2019 Bf bestätigt, die dieses als Nachweis mit ihrem Schriftsatz vom 17. Februar 2020 dem Finanzamt vorgelegt hat.

3. Rente der deutschen Pensionskasse

Aus dem dem Schriftsatz der Bf vom 4. März 2020 als Beilage angeschlossenen Schreiben dieser Pensionskasse der Mitarbeiter der ***D***-Gruppe vom 16. Dezember 2015 ist ersichtlich, dass Bf ab 1. Jänner 2016 eine monatliche Pensionskassenrente von 616,88 € brutto und damit eine Rente von 7.402,56 € (616,88 € X 12) jährlich bezogen hat. Mit dem Schriftsatz vom 9. Dezember 2020 hat Bf eine Mitteilung dieser Pensionskasse vom 30. Dezember 2018 vorgelegt, in der für 2018 der Bezug von 7.402,56 € bestätigt wird.

Die von Bf behauptete ausschließliche Finanzierung durch ihre eigenen Beiträge wird hinsichtlich der Pensionskassenrente vom Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung berücksichtigt und auch im Vorlagebericht nicht in Frage gestellt.

Das erkennende Gericht hat keinen Anlass, an der Richtigkeit dieser nunmehr unstrittigen Sachverhaltsfeststellung zu zweifeln.

4. Deutsche Firmenrente

Aus der dem Schriftsatz der Bf vom 4. März 2020 angeschlossenen, bereits unter Pkt. 3 genannten Beilage vom 16. Dezember 2015 geht außerdem hervor, dass Bf ab 1.1.2016 von der ***D*** GmbH eine monatliche Firmenrente von 451,04 € und demnach jährlich in Höhe von insgesamt 5.412,48 € (451,04 € x 12) bezogen hat. Dies wurde durch die von Bf mit E-Mail vom 1. April 2020 und Schriftsatz vom 9. Dezember 2020 vorgelegten beiden Lohnsteuerbescheinigungen vom 22.3.2018 für Jänner 2018 in Höhe von 451,04 € und vom 24.12.2018 für das restliche Jahr in Höhe von 4.961,44 € der ***D*** GmbH bestätigt (451,04 € + 4.961,44 € = 5.412,48 €).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Beurteilung auf Grund inländischen Rechts und des Doppelbesteuerungsabkommens

Die Bf hat ihren alleinigen Wohnsitz im Inland und ist damit in Österreich gemäß [§ 1 Abs. 2 Einkommensteuergesetz 1988](#), BGBl. 1988/400 (**EStG 1988**), unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte.

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 EStG 1988](#) 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 und 106a (StRefG 2015/2016, BGBl. I 2015/118, ab Veranlagung 2016).

Gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988](#) unterliegen der Einkommensteuer auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) sind auch Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die von Bf 2018 von der **PVA** bezogene **österreichische Pension** ist deshalb steuerpflichtig.

Gemäß [§ 25 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988](#) gehören auch Pensionen aus einer ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die von der Bf im Jahr 2018 von der **Deutschen Rentenversicherung Bund** bezogene **Altersrente** entspricht einer von einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung geleisteten Pension. Die Altersrente beruht auf einer gesetzlichen Beitragspflicht. Bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen besteht ein Anspruch auf Rentenzahlung. Die Rente wird monatlich überwiesen.

Im gegenständlichen Fall wird das Besteuerungsrecht Österreichs jedoch durch das Abkommen vom 24. August 2000, [BGBl. III Nr. 182/2002](#), zwischen der Republik **Österreich** und der Bundesrepublik **Deutschland** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (**Doppelbesteuerungsabkommen** – kurz **DBA**) eingeschränkt:

Nach **Art. 4 Abs. 1** dieses **DBA** ist eine Person, die nur einen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten hat, im Wohnsitzstaat – im gegenständlichen Fall also in Österreich - ansässig

Gemäß **Art. 18 Abs. 2** des **DBA** dürfen Bezüge, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der gesetzlichen Sozialversicherung des anderen Vertragsstaates erhält, nur in diesem anderen Staat besteuert werden.

Das Besteuerungsrecht an der Altersrente, die die Bf aus der Deutschen Sozialversicherung bezieht, hat somit der Quellenstaat Deutschland.

Im mit der Überschrift "Vermeidung der Doppelbesteuerung" versehenen **Art. 23 Abs. 2 lit. a** des **DBA** ist dem entsprechend vereinbart, dass bei einer in Österreich ansässigen Person die Einkünfte, die nach dem [DBA Deutschland](#) besteuern darf, von Österreich von der Besteuerung ausgenommen werden.

Die von der Besteuerung in Österreich ausgenommenen Einkünfte dürfen aber nach **Art. 23 Abs. 2 lit. d** des **DBA** in Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen einbezogen werden (Progressionsvorbehalt).

Ist bei der Berechnung der Steuer – wie im gegenständlichen Fall - ein Progressionsvorbehalt aus der Anwendung eines Doppelbesteuerungsankommens zu berücksichtigen, gilt gemäß [§ 33](#)

[Abs. 11 EStG 1988](#) Folgendes:

Der Durchschnittssteuersatz ist zunächst ohne Berücksichtigung der Abzüge nach Abs. 4 bis 6 zu ermitteln. Von der unter Anwendung dieses Durchschnittssteuersatzes ermittelten Steuer sind die Abzüge nach Abs. 4 bis 6 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 3) abzuziehen.

Bei der Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird das (Gesamt)Einkommen nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuergesetzes ermittelt (**BFG 07.01.2015, RV/6100276/2012**; unter Hinweis auf VwGH 24.05.2007, [2004/15/0051](#)), 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 (UFS 06.06.2013, [RV/0121-S/13](#), VwGH 14.12.2006, [2005/14/0099](#); Hofstätter/Reichel, § 33 EStG 1988 Tz 18; Lang/Schuch, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Österreich, Art. 15 Rz 51).

Durch die Anwendung des Progressionsvorbehaltes wird somit die deutsche Pension in Österreich nicht besteuert, sondern es werden lediglich die steuerpflichtigen inländischen Einkünfte mit jenem Steuersatz erfasst, der zum Tragen käme, wenn alle Einkünfte aus inländischen Quellen stammten.

Im gegenständlichen Fall ist die Anwendung des DBA und des darin in Art. 23 vorgesehenen Progressionsvorbehaltes im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 28. Oktober 2019 sowie dessen Berechnung nach [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) nicht strittig.

Die Bf vermeint jedoch, die von ihr 2018 gemäß [§ 73a ASVG](#) entrichteten Beiträge von 1.002,54 € an Krankenversicherung seien zur Hälfte (soweit sie nicht durch eine entsprechende Zulage zur Deutschen Rente ersetzt werden) nicht nur bei Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, sondern zusätzlich als das Einkommen, auf das dieser Durchschnittssatz anzuwenden ist, mindernde Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988](#) sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Bestimmungen des EStG 1988 maßgebend.

Werbungskosten sind gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach dem letzten Satz dieser Bestimmung sind Werbungskosten bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#) sind auch Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung Werbungskosten.

Gemäß [§ 73a ASVG](#) in der ab 15. Dezember 2010 geltenden Fassung [BGBl. I Nr. 102/2010](#) ist in Österreich auch von ausländischen Renten ein Krankenversicherungsbeitrag nach § 73 Abs. 1 und 1a zu entrichten, wenn ein Anspruch der Bezieherin der ausländischen Rente auf Leistungen der Krankenversicherung (im Inland) besteht.

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage 937 BlgNR 24. GP zum 2. SVÄG 2010, sollen durch diese Neuregelung die Rechtsgrundlagen für die Einhebung von Krankenversicherungsbeiträgen auch von ausländischen Pensionen/Renten präzisiert und im Hinblick auf die Belastung der Versicherten mit Krankenversicherungsbeiträgen eine Gleichstellung von Auslands- und Inlandspensionen/renten herbeigeführt werden.

Pflichtbeiträge iSd [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#) liegen auch vor, wenn – wie im gegenständlichen Fall – bei Bezug einer ausländischen Rente der für diese nach [§ 73a ASVG](#) zu entrichtende Krankenversicherungsbeitrag von der inländischen Pension einbehalten oder gesondert vorgeschrieben wird. Diese Werbungskosten stehen im Zusammenhang mit der ausländischen Rente und sind bei ihr in Abzug zu bringen (**BFG 17.02.2014, RV/2100838/2012**; unter Hinweis auf LStR RZ 229 und 243). Dies ist bereits **ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts (BFG 03.11.2015, RV/5100035/2015; BFG 28.09.2016, RV/2101418/2016; BFG 22.11.2016, RV/2100711/2014; BFG 03.06.2019, RV/7100880/2017; 09.01.2020, RV/7106246/2019)**.

Auf Grund der Textierung des [§ 73a ASVG](#) und der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes besteht kein Zweifel, dass der jedenfalls entscheidende Veranlassungszusammenhang zwischen den nach [§ 73a ASVG](#) erhobenen Beiträgen und der die Bemessungsgrundlage dieser Beiträge iSd [§ 16 Abs. 1 Z 4 lit. a EStG 1988](#) bildenden deutschen Altersrente besteht.

Dem Umstand, dass die für die deutsche Altersrente nach [§ 73a ASVG](#) zu leistenden Beiträge offensichtlich aus praktischen Gründen durch die PVA auf Grund der Anordnung in Abs. 3 dieser Bestimmung gleich von der österreichischen Pension abgezogen werden, kommt hingegen keine Bedeutung zu.

Gemäß [§ 20 Abs. 2 TS 1 EStG 1988](#) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften, die – wie im gegenständlichen Fall – auf Grund des Art. 23 DBA iVm [§ 33 Abs. 11 EStG 1988](#) nur für die Berechnung des Durchschnittssteuersatzes heranzuziehen sind, können auf Grund der Bestimmung des [§ 20 Abs. 2 TS 1 EStG 1988](#) nicht – wie von der Bf beantragt – noch zusätzlich vom maßgebenden Einkommen vor Anwendung des ermittelten Durchschnittssteuersatzes abgezogen werden.

In der Beschwerdevorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2018 vom 31. Juli 2020 hat das Finanzamt demnach die nach [§ 73a ASVG](#) einbehaltenen Beträge von 1.002,54 € im Einklang mit den Bestimmungen des DBA und des EStG 1988 nur bei Ansatz der insoweit verminderten deutschen Altersrente zur Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes berücksichtigt.

Einem zusätzlichen Abzug als Werbungskosten – etwa von der inländischen Pension – steht der diesbezüglich fehlende Veranlassungszusammenhang entgegen.

Rente der Deutschen Pensionskasse und Deutsche Firmenrente

Die **Rente der Deutschen Pensionskasse** ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen des **§ 25 Abs. 1 Z 2 lit. b iVm lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 105/2017**, in Österreich steuerpflichtig:

- a) Bezüge und Vorteile aus inländischen Pensionskassen und aus betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 93 des VAG 2016. Jene Teile der Bezüge und Vorteile, die auf die
 - aa) vom Arbeitnehmer,
 - bb) vom wesentlich Beteiligten im Sinne des § 22 Z 2 und
 - cc) von einer natürlichen Person als Arbeitgeber für sich selbst

eingezahlten Beträge entfallen, sind nur mit 25% zu erfassen. Soweit für die Beiträge eine Prämie nach § 108a oder vor einer Verfügung im Sinne des § 108i Abs. 1 Z 3 eine Prämie nach § 108g in Anspruch genommen worden ist oder es sich um Bezüge handelt, die auf Grund einer Überweisung einer BV-Kasse (§ 17 BMSVG oder gleichartige österreichische Rechtsvorschriften) geleistet werden, sind die auf diese Beiträge entfallenden Bezüge und Vorteile steuerfrei. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, ein pauschales Ausscheiden der steuerfreien Bezüge und Vorteile mit Verordnung festzulegen.

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

Die **Deutsche Firmenrente** unterliegt nach **§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988** („*Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis*“) ebenfalls in Österreich der Einkommensteuer.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 des DBA dürfen Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen oder Renten, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus dem anderen Vertragsstaat erhält, nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden.

Das nationale Besteuerungsrecht Österreich an der Rente aus der Deutschen Pensionskasse und der Deutschen Firmenrente der Bf nach **§ 25 Abs. 1 EStG 1988** wird demnach durch das DBA nicht beschränkt, weil dessen Art. 18 Abs. 1 das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter allein dem Ansässigkeitsstaat und damit Österreich zuweist.

Auf Grund der innerstaatlichen Bestimmung des oben zitierten § 25 Abs. 1 Z lit. b iVm a EStG 1988 beschränkt sich Österreich bei Besteuerung der Rente aus der Deutschen Pensionskasse – wie bei vergleichbaren Bezügen aus inländischen Pensionskassen – auf die Erfassung mit 25 % der Bezüge. Das Finanzamt hat deshalb in der Beschwerdeverentscheidung zu Recht nur ¼ der Bezüge aus der Deutschen Pensionskasse besteuert.

Für die unter 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 fallende Firmenrente ist hingegen keine Beschränkung des Steuerrechts auf eine Quote vorgesehen.

Der in der Beschwerdevorentscheidung unter der Position „Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug“ ausgewiesene Betrag von 7.263,12 € setzt sich wie folgt zusammen:

Rentenbezug 2018 von der Deutschen Pensionskasse 7.402,56 € davon 25 % =	1.850,64 €
Bezug 2018 aus der Deutschen Firmenrente	5.412,48 €
Summe	7.263,12 €

Sonderausgaben

Das Finanzamt hat in der Beschwerdevorentscheidung vom 31. Juli 2020 den Pauschbetrag für Sonderausgaben ([§ 18 Abs. 2 EStG 1988](#)) berücksichtigt.

Im als Vorlageantrag gewerteten Schriftsatz vom 18. August 2020 hat Bf erstmals im Verfahren den Abzug von Spenden geltend gemacht.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht vom 20. Jänner 2021 entgegnet, dass Spenden seit 1. Jänner 2017 nur mehr dann abzugsfähig sind, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege der automatischen Datenübermittlung gemeldet hat.

Da keine Meldung der Spenden vorliegt, könnten die begehrten Spenden nicht berücksichtigt werden. Es werde daher beantragt, die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) idFd [BGBl. I Nr. 62/2018](#) sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

7. Freigebige Zuwendungen insoweit, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie

a) an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 3 und Abs. 4, sowie

b) ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2a, Z 4 bis 6, Abs. 4a, Abs. 5 und Abs. 6 geleistet werden.

Gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) gilt für Beiträge gemäß Abs. 1 Z 1a und Z 5 sowie für Zuwendungen gemäß Abs. 1 Z 7 bis 9 Folgendes:

1. Beiträge und Zuwendungen an einen Empfänger, der eine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, sind nur dann als Sonderausgaben zu berücksichtigen, wenn dem Empfänger Vor- und Zunamen und das Geburtsdatum des Leistenden bekannt gegeben werden und eine Datenübermittlung gemäß Z 2 erfolgt.

2. Empfänger von Beiträgen und Zuwendungen im Sinne der Z 1 sind verpflichtet, den Abgabenbehörden im Wege von FinanzOnline Informationen nach Maßgabe folgender Bestimmungen elektronisch zu übermitteln:

a) Zu übermitteln sind:

- das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) des Leistenden, wenn dieser dem Empfänger Vor- und Zunamen und sein Geburtsdatum bekannt gegeben hat, und
- der Gesamtbetrag aller im Kalenderjahr zugewendeten Beträge des Leistenden.

Die Übermittlung hat zu unterbleiben, wenn der Leistende dem Empfänger die Übermittlung ausdrücklich untersagt hat. In diesem Fall darf bis zum Widerruf für sämtliche Leistungen des betreffenden Kalenderjahres und der Folgejahre keine Übermittlung erfolgen.

b) Zum Zweck der Datenübermittlung an die Abgabenbehörde sind die Empfänger von Beiträgen und Zuwendungen im Sinne der Z 1 berechtigt, wie Auftraggeber des öffentlichen Bereichs nach § 10 Abs. 2 des E-Government-Gesetzes die Ausstattung ihrer Datenanwendungen mit der vbPK SA von der Stammzahlenregisterbehörde zu verlangen.

c) Die Übermittlung hat nach Ablauf des Kalenderjahres bis Ende Februar des Folgejahres zu erfolgen.

d) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Empfänger der Zuwendungen einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

3. Für die Berücksichtigung der Beiträge und Zuwendungen als Sonderausgaben gilt:

a) Die **Berücksichtigung kann nur bei jenem Steuerpflichtigen erfolgen, der in der Übermittlung mit der vbPK SA ausgewiesen ist.** Abweichend davon ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Beitrag in Anwendung der Zehnjahresverteilung gemäß Abs. 1 Z 1a nur in Höhe eines Zehntels bzw. in Anwendung des Abs. 3 Z 1 bei einem anderen Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Erfolgt die Antragstellung nach Eintritt der Rechtskraft, gilt die vom Antrag abweichende Berücksichtigung als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

b) Der übermittlungspflichtige Empfänger hat auf Veranlassung des Steuerpflichtigen die Übermittlung zu berichtigen oder nachzuholen, wenn sie fehlerhaft oder zu Unrecht unterblieben ist. Unterbleibt diese Berichtigung oder wird die Übermittlung trotz bestehender Verpflichtung dazu nicht nachgeholt, ist abweichend von Z 1 der Betrag an Sonderausgaben zu berücksichtigen, der vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht wird. Dies gilt auch, wenn eine Zuwendung gemäß Abs. 1 Z 7, Z 8 oder Z 9 aus dem Betriebsvermögen geleistet wurde, soweit sie gemäß § 4a, § 4b oder § 4c nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist.

*In den **Erläuterungen zur Regierungsvorlage (684 BlgNR 25.GP 14.)** wird ausgeführt, dass § 18 Abs. 8 die Grundlage für eine **vollautomatische Berücksichtigung bestimmter Sonderausgaben im Veranlagungsverfahren** bilden soll. Auf diese Weise werden sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung entlastet: Der Steuerpflichtige muss die betreffenden Sonderausgaben nicht mehr im Rahmen der Steuererklärung dem Finanzamt bekannt geben; die Finanzverwaltung kann übermittelte Sonderausgabendaten automatisiert in den Bescheid übernehmen, sodass dafür bisher erforderlicher Bearbeitungs- und Überprüfungsaufwand entfällt.*

.....

Die Regelung sieht konzeptionell die Mitwirkung des Leistenden und des Leistungsempfängers vor.

- Der Leistende, der die Berücksichtigung als Sonderausgaben anstrebt, muss dem Leistungsempfänger bestimmte Identifikationsdaten, nämlich seinen Vor- und Zunamen sowie sein Geburtsdatum, bekannt geben.

- Der Leistungsempfänger muss auf Grundlage der ihm bekannt gegebenen Identifikationsdaten für den Leistenden das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben (vbPK SA) gemäß § 13 Abs. 2 E-Government-Gesetz ermitteln (siehe www.stammzahlenregister.gv.at) und dieses der Finanzverwaltung im Wege von FinanzOnline mit dem Gesamtbetrag der im Kalenderjahr von der jeweiligen Person geleisteten Beträge bis Ende Februar des Folgejahres übermitteln.

.....

Die Berücksichtigung als Sonderausgabe soll an die Voraussetzung geknüpft werden, dass der Leistende dem Empfänger seine Identifikationsdaten (Vor- und Zunamen in der für die Bildung von bereichsspezifischen Personenkennzeichen erforderlichen Weise sowie Geburtsdatum) bekannt gibt; unterbleibt dies, kommt eine Berücksichtigung als Sonderausgabe nicht in Betracht. Aber selbst wenn dem Empfänger die Identifikationsdaten bekannt sind, besteht für den Zuwendenden die Möglichkeit, dem Empfänger die Übermittlung an die Finanzverwaltung zu untersagen. Damit ist sichergestellt, dass die Übermittlung von Daten keinesfalls gegen den Willen des Leistenden erfolgt. In einem derartigen Fall darf bis zu einer gegenteiligen Willenserklärung des Leistenden keine Übermittlung erfolgen.

Im Veranlagungsverfahren soll in der Folge - ohne weitere Mitwirkung des Steuerpflichtigen - der übermittelte Betrag bei jenem Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, der über das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben als Leistender identifiziert ist. Die von den jeweiligen Empfängern bei der Finanzverwaltung eingelangten Übermittlungen sollen in Finanz Online für den durch das vbPK SA identifizierten Steuerpflichtigen einsehbar sein. Dementsprechend soll für die begünstigte Organisation die Verpflichtung entfallen, auf Verlangen eine Spendenbestätigung auszustellen und die

Belegnachweispflicht durch den Steuerpflichtigen nur auf Fälle eingeschränkt werden, in denen keine Übermittlung erfolgt (§ 18 Abs. 1 Z 7).

....

Unterlaufen im Übermittlungsprozess Fehler oder unterbleibt eine Übermittlung, soll eine Fehlerkorrektur an der Wurzel, d.h. bei der übermittlungspflichtigen Organisation auf unmittelbare Veranlassung durch den Steuerpflichtigen erfolgen. Wird der Fehler saniert, hat eine korrigierte oder erstmalige Übermittlung zu erfolgen, die die Grundlage für die weitere steuerliche Beurteilung darstellt.

Sollte der Steuerpflichtige, der seine Identifikationsdaten bekanntgegeben hat, mit seinen berechtigten Bemühungen um Berichtigung bei der übermittlungspflichtigen Organisation nicht erfolgreich sein, bleibt gewährleistet, dass die von ihm glaubhaft gemachten Beträge dennoch im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden können. Gleiches gilt, wenn eine Übermittlung trotz diesbezüglicher Bemühungen durch die Organisation scheitert, weil ein vbPK SA nicht vergeben werden kann.

Dem eventuellen Argument, gem. § 18 Abs. 8 Z 3 lit.b zweiter Satz EStG 1988 seien die Spenden trotzdem zu berücksichtigen, wenn sie vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht würden, ist zu erwidern, dass Spenden (Zuwendungen gem. [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#)) nur dann als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, wenn dem Empfänger Vor- und Zunamen und das Geburtsdatum des Leistenden bekannt gegeben werden und der Spendenempfänger der Abgabenbehörde das verschlüsselte bereichsspezifische Personenkennzeichen für Steuern und Abgaben des Leistenden und den Gesamtbetrag aller zugewendeten Beträge im Kalenderjahr des Leistenden übermittelt hat.

Bf hat dies jedoch nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen.

Der Ansicht, Spenden seien trotzdem schon dann zu berücksichtigen, wenn sie nur vom Abgabepflichtigen glaubhaft gemacht würden ([§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b zweiter Satz EStG 1988](#)), wird entgegnet, dass dieser Teil der Bestimmung nur dann zur Anwendung gelangt, wenn die Berichtigung durch den Spendenempfänger unterbleibt oder die Übermittlung trotz bestehender Verpflichtung dazu nicht nachgeholt wird. Für diese beiden Sachverhalte ist abweichend vom Regelfall (Bekanntgabe des Vor- und Zunamens und Geburtsdatums des Leistenden, sowie die Datenübermittlung des Spendenempfängers) jener Betrag als Sonderausgaben zu berücksichtigen, den der Abgabepflichtige gegenüber dem Finanzamt glaubhaft gemacht hat.

Im gegenständliche Fall hat Bf dies jedoch ebenfalls nicht einmal behauptet.

Dazu kommt, dass Bf im von ihr ausgefüllten **Formular der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 L1-2018** – wie schon in jener für das Vorjahr 2017 – unter **Pkt. 9. Sonderausgaben** wie folgt auf die Erfordernisse für den Spendenabzug hingewiesen worden ist:

„Beachten Sie bitte:

- Verpflichtende Beiträge an eine gesetzlich anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft
- **Spenden** an begünstigte Empfänger und
- Beiträge für die freiwillige Weiteversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung und für den Nachkauf von Versicherungszeiten

werden nur mehr auf Grund einer **elektronischen Datenübermittlung** berücksichtigt, wenn sie an eine inländische Organisation geleistet wurden. Voraussetzung für die Datenübermittlung ist; dass Sie der Organisation Ihren Vor- und Familien- oder Nachnamen und Ihr Geburtsdatum bekannt gegeben haben. **Ohne diese Datenbekanntgabe können die Beträge steuerlich nicht berücksichtigt werden.**

Die für sie übermittelten Beträge werden **automatisch** in Ihre (ArbeitnehmerInnen) Veranlagung übernommen. Sie müssen daher keine Eintragungen mehr vornehmen. Die Beträge werden in Ihrem Bescheid und in FinanzOnline ausgewiesen.

Falls von Ihnen bezahlte Beträge durch einen Fehler des Zahlungsempfängers (zB begünstigter Spendenempfänger; Religionsgesellschaft) **unrichtig oder nicht übermittelt** wurden, wenden Sie sich zur Klärung bitte direkt an den Zahlungsempfänger.

Die Richtigstellung erfolgt durch eine Korrekturübermittlung bzw. durch eine nachgeholte Übermittlung.

Für eine von der Datenübermittlung abweichende Berücksichtigung oder die Berücksichtigung von Sonderausgaben an ausländische Organisationen verwenden Sie die Beilage **L 1d**.“

Außerdem fehlt überwiegend der Zahlungsnachweis für die behaupteten Spenden und teilweise kann Bf nicht einmal die angeblichen Empfänger nennen.

Mangels Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen sind die von Bf geltend gemachten Spenden nicht als Sonderausgaben abzugsfähig.

Außergewöhnliche Belastungen

Ebenfalls erstmals im Vorlageantrag macht Bf die Zahlungen für eine Brillenreparatur in Höhe von 94,90 €, Baldrian für die Nacht 19,20 € und Rezeptgebühren 76,36 € somit insgesamt 190,46 € geltend.

Kosten für außergewöhnliche Belastungen mindern die Einkommensteuer jedoch nur, wenn sie den in [§ 34 Abs. 4 EStG 1988](#) eingezogenen Selbstbehalt (zumutbare Mehrbelastung) übersteigen. Die Zumutbare Mehrbelastung beträgt bei einem Einkommen von mehr als 7.300 € bis 14.600,00 € 8%.

Bei dem in der Beschwerdeentscheidung (die das erkennende Gericht der Höhe nach bestätigt) festgestellten Einkommen von 8.600,40 € sind 8% bereits 688,03 €.

Die von Bf geltend gemachten Aufwendungen von 190,46 € liegen weit unter der zumutbaren Mehrbelastung.

Der im Vorlageantrag ausgeweiteten Beschwerde kommt daher im Ergebnis ebenfalls keine Berechtigung zu.

Pensionistenabsetzbetrag

In der Beschwerde hat die allein lebende Bf sinngemäß die vermeintliche fehlende Berücksichtigung des Pensionistenabsetzbetrages („Kein Pensionistenfreibetrag“) beanstandet.

Der Pensionistenabsetzbetrag von 400 € vermindert sich gemäß [§ 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988](#) gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19.930,00 € und 25.000,00 € auf Null.

Pensionseinkünfte sind nicht nur Pensionen aus der in- und ausländischen gesetzlichen Sozialversicherung und Bezüge aus früheren Dienstverhältnissen (Fimenternte) sondern auch Bezüge aus Pensions- und Unterstützungs- sowie betrieblichen Vorsorgekassen.

Diese Regelung ist verfassungskonform (**Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁸, § 33 Tz. 81 und Tz 85** unter Hinweis auf **VfGH 3.3.2003, B 1302**).

Das Finanzamt hat deshalb in der Beschwerdevorentscheidung (wie bereits im bekämpften Bescheid) für die 25.000, 00 € übersteigenden Pensionseinkünfte von 27.757,14 € (31.810,32 €) den Pensionistenabsetzbetrag zu Recht mit 0.00 € ausgewiesen.

Der Beschwerde kommt deshalb auch in diesem Punkt keine Berechtigung zu.

Zusammenfassung

Da das Finanzamt im bekämpften Erstbescheid die dem uneingeschränkten Besteuerungsrecht Österreichs unterliegenden Pensionseinkünfte aus Deutschland zu niedrig und die nur dem Progressionsvorbehalt unterliegenden zu hoch angesetzt hat, ist dies im Rahmen dieses Erkenntnisses auf Grund obiger Ausführungen auf die Werte der Beschwerdevorentscheidung, auf die verwiesen wird, abzuändern. Deshalb war 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.

Ein derartiger Fall liegt hier nicht vor, weil im Wege der Beweiswürdigung auf Grund der eindeutigen Rechtslage zu entscheiden war. Es ist daher keine Revision zulässig.

Linz, am 1. Februar 2021

