

Michael Lang*)

Spendenabzug bei DBA-befreiten Einkünften

TAX DEDUCTIBILITY OF DONATIONS RELATED TO TAX TREATY-EXEMPT INCOME

In a recent decision, the Austrian Federal Fiscal Court (BFG) held that foreign income exempt from Austrian income tax due to a tax treaty must not be considered when determining the basis for the 10%-maximum deductibility of donations according to Sec 18 para 1 no 7 Austrian Income Tax Act. Hence, only the domestic income can be taken into account for the determination of the 10%-limit. With this, the court strongly deviates from its established case law, which underlines that domestic as well as foreign income is to be considered when determining the *“total amount of income”*. This view is also supported by several decisions of the Austrian Supreme Administrative Court (VwGH), justified by the fact that in the case of cross-border situations, taxation should generally be achieved in the same way as in purely domestic situations. The decision of the Austrian Federal Fiscal Court is striking in light of the previously held view. *Michael Lang* argues that the court should return to its established case law.

I. Das Erkenntnis des BFG vom 27. 5. 2025, RV/7101313/2025

Das BFG hatte über die Beschwerde eines Steuerpflichtigen zu entscheiden, dessen inländische Einkünfte 3.873,36 Euro und dessen ausländische Einkünfte, die nach einem DBA befreit waren, 77.617,81 Euro ausmachten. Er leistete Spenden im Ausmaß von 6.405 Euro, die dem Grunde nach die Voraussetzungen des § 18 Abs 1 Z 7 EStG erfüllten. Dort ist aber zusätzlich vorgesehen, dass Zuwendungen nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden können, als sie *„10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen“*. Die Berechnung der 10%-Grenze war strittig: Sind die ausländischen Einkünfte miteinzubeziehen, macht der Maximalbetrag 8.149,12 Euro aus. Die gesamte Spende ist darin gedeckt und kann abgezogen werden. Sind aber nur die inländischen Einkünfte maßgebend, beträgt die abzugsfähige Sonderausgabe nur 387,34 Euro.

Das BFG entschied sich dafür, nur inländische Einkünfte zu berücksichtigen, und begründete dies folgendermaßen:

„Aus § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 geht klar hervor, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte als Basis der 10%-Grenze anzusetzen ist. Somit ist dieser gesetzlichen Regelung klar und unmissverständlich zu entnehmen, dass bei der Steuerberechnung 10% von den (inländischen) Einkünften zu berücksichtigen sind – somit 10% von 3.873,36 Euro – also 387,33 Euro. Diesen Betrag hat auch die belangte Behörde der Steuerberechnung zugrunde gelegt.“

Da die Finanzierung dieser Spenden auch die ausländischen Einkünfte beeinflusst hat, wurde der restliche Betrag (6.017,67 Euro) bei der Berechnung des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Nach Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051) ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine Besteuerung vorzunehmen, wie sich auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorzunehmen wäre; d.h. die ausländischen Einkünfte wären den inländischen Einkünften zuzurechnen und davon die Spenden abzuziehen. Die Spenden werden ja auch von den ausländischen Einkünften mitfinanziert.

*) Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Frau Helena Schönleitner danke ich für die Unterstützung.

Da die gesetzlichen Bestimmungen im EStG ausschließlich die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte ansprechen, sind die in Österreich nicht steuerpflichtigen Einkünfte eben nicht unmittelbar bei der Steuerberechnung zu berücksichtigen. Die (indirekte) Berücksichtigung bei der Berechnung des Durchschnittssteuersatzes ergibt sich aus den Regelungen im Doppelbesteuerungsabkommen.

Die 10% Grenze im § 18 EStG 1988 bezieht sich zweifelsfrei auf die ‚Einkünfte‘, welche der Berechnung der Einkommensteuer zugrunde zu legen sind. Die Einkünfte aus den Auslandseinkünften sind aber nicht der Berechnung der Einkommensteuer zugrunde zu legen, da sie steuerfrei sind – sie gehören auch nicht zu den Einkünften.“

II. Das Erkenntnis des VwGH vom 24. 5. 2007, 2004/15/0051

Der VwGH hatte sich mit der Auslegung des „Gesamtbetrags der Einkünfte“ in § 18 EStG auch schon beschäftigt und kam zu einem anderen Ergebnis. Es ging damals um die Einschleifregel des § 18 Abs 2 Z 3 EStG idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996. Bei bestimmten Beiträgen und Versicherungsprämien verminderte sich der abziehbare Sonderausgabenbetrag bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als 500.000 Schilling in einem Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 700.000 Schilling kein absetzbarer Betrag mehr ergab. Der VwGH begründete seine Auffassung folgendermaßen:

„Im Zusammenhang mit der außergewöhnlichen Belastung hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 11. Oktober 1977, 1830/77, VwSlg 5173/F, zu einer Vorgängerbestimmung des § 34 Abs 4 EStG 1988 zu Recht erkannt, dass ausländische Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, zu berücksichtigen sind; ausländische Einkünfte zählen grundsätzlich zum Einkommen und sind daher gleich inländischen Einkünften beim für die außergewöhnlichen Belastungen anzuwendenden Selbstbehalt zu berücksichtigen ([...]).

In gleicher Weise sind aber im gegenständlichen Fall Einkünfte, die auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, bei der Einschleifregelung des § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Grundsätzlich soll bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine Besteuerung erreicht werden, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (vgl das hg. Erkenntnis vom 25. September 2001, 99/14/0217, VwSlg 7652/F). Wie Perstel (Freistellungsmethode und innerstaatliche Einkommensermittlung, in Sutter/Wimpissinger, Freistellungs- und Anrechnungsmethode in Doppelbesteuerungsabkommen, 127 ff, insbesondere 148 f) zutreffend aufzeigt, erfordert auch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Berücksichtigung der Auslandseinkünfte bei der Einschleifregelung des § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988: Die Einschleifregelung soll von jenem Gesamtbetrag der Einkünfte bemessen werden, der dem Welteinkommen zu Grunde liegt, unabhängig davon, ob ein Teil der Einkünfte solche sind, die als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt sind.

Für die in § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 angesprochene Grenze des Gesamtbetrages der Einkünfte ist es somit unerheblich, dass ein Teil dieser Einkünfte nach Art. 11 des DBA-Argentinien von der Einkommensteuer auszunehmen ist. Bei der Ermittlung dieses Gesamteinkommens sind allfällige Sonderausgaben vom (auch die ausländischen Einkünfte umfassenden) Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Daher schließt Art. 23 DBA-Argentinien ein Miteinbeziehen der Auslandseinkünfte nicht nur für Zwecke der unmittelbaren Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, sondern auch für die Berechnung der den Durchschnittssteuersatz beeinflussenden Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit ein (vgl. auch Perstel, aaO, 148, sowie Doralt, EStG¹⁰, Tz 263 zu § 18).“

Der VwGH hat diese Rechtsprechung im Erkenntnis vom 29. 7. 2010, 2010/15/0021, bestätigt. Er hat sie dann in der Folge mit Erkenntnis vom 30. 3. 2016, 2013/13/0027, auch auf die Einschleifregelung beim Pensionistenabsetzbetrag übertragen, der sich innerhalb einer bestimmten Bandbreite „von zu versteuernden Pensionsbezügen“ auf null reduziert:

„Zum Zweck des Pensionistenabsetzbetrages und damit verbunden zur Rechtfertigung der neuen Einschleifregelung führte der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3. März 2003, B 1302/02, VfSlg 16.818, aus, es könne dahinstehen, ob es sich, wie in den Materialien zum EStG 1972 dargelegt und in einem früheren Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes angenommen, bei diesem Absetzbetrag um eine allgemeinen sozialen Erwägungen entspringende Begünstigung für eine bestimmte Gruppe von Einkommensbeziehern handle (vgl. insoweit das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. März 1977, B 79/75, VfSlg 8003), oder ob eine pauschalierende Berücksichtigung alters- oder krankheitsbedingt erhöhter Aufwendungen und somit von Aufwendungen vorliege, die vom EStG 1988 ansonsten als außergewöhnliche Belastungen eingestuft würden. Im ersten Fall spreche nichts dagegen, ‚bei entsprechend hohem Einkommen eine sozial orientierte Tarifmaßnahme abzubauen‘. Im zweiten Fall sei auf den bei individueller Geltendmachung im Allgemeinen vorgesehenen Abzug eines Selbstbehaltes hinzuweisen. ‚Nichts anderes als ein solcher einkommensabhängiger Selbstbehalt‘ werde letztlich bewirkt, wenn angenommene durchschnittliche alters- oder krankheitsbedingte Mehraufwendungen mit Hilfe eines Absetzbetrages berücksichtigt würden und dieser Absetzbetrag mit höherem Einkommen verschleifend abgebaut werde. [...] Sachliche Gründe für eine Ausklammerung von Bezügen, die nur durch ein Doppelbesteuerungsabkommen der Besteuerung in Österreich entzogen und der alleinigen Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat vorbehalten wurden, sind nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes für keine der beiden Varianten erkennbar.“

Im Erkenntnis vom 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0010, ging es auch um den Pensionistenabsetzbetrag, allerdings um die damals in § 33 Abs 2 EStG enthaltene Voraussetzung. Demnach waren er und andere Absetzbeträge insoweit „nicht abzuziehen, als sie jene Steuer übersteigen, die auf die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte entfällt“. Der Steuerpflichtige hatte inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sonst aber nur nach dem DBA befreite Pensionseinkünfte aus dem Ausland. Seiner Auffassung nach waren unter „zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünften“ auch solche unter Progressionsvorbehalt zu verstehen. Der VwGH hat sich dieser Position mit folgender Begründung angeschlossen:

„25. Doppelbesteuerungsabkommen entfalten bloß eine Schrankenwirkung insofern, als sie eine sich aus originär innstaatlichem Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer Erweiterung der Steuerpflicht. Ob ein Steueranspruch besteht, ist zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. Ein Doppelbesteuerungsabkommen vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen (vgl. VwGH vom 25. September 2001, 99/14/0217, sowie vom 26. Februar 2015, 2012/15/0035).

26. Gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 sind 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 Steuertarif nach § 33 EStG 1988 bemisst sich nach dem Gesamteinkommen, worin der Progressionsvorbehalt innerstaatlich – unbeschadet der Regelung des § 33 Abs. 11 EStG 1988 – seine Rechtsgrundlage findet (vgl. VwGH vom 29. Juli 2010, 2010/15/0021).

27. Beurteilt nach originär innerstaatlichem Steuerrecht steht im gegenständlichen Fall – im Hinblick auf die Bezüge nach § 25 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 – unzweifelhaft der Pensionistenabsetzbetrag nach § 33 Abs. 6 EStG 1988 zu. Wird sodann in einem zweiten Schritt geprüft, ob der Besteuerungsanspruch durch das DBA Deutschland eingeschränkt wird, so ergibt sich Folgendes: Im Hinblick auf die bloße Schrankenwirkung des DBA scheiden die ausländischen Pensionseinkünfte aus dem Einkommen aus, sodass nur das verbleibende Einkommen – unter Beibehaltung des Progressionssatzes – zu besteuern ist. Eine weitergehende Wirkung entfaltet das DBA nicht. Es kommt nicht zum Wegfall von Absetzbeträgen (hier des Pensionistenabsetzbetrages), die bei Beurteilung nach originär innerstaatlichem Steuerrecht zustehen.

28. In diesem Lichte erfassen ‚die zum laufenden Tarif zu versteuernden nichtselbständigen Einkünfte‘ in § 33 Abs. 2 EStG 1988 auch die revisionsgegenständlichen ausländischen Pensionseinkünfte.“

III. Die Rechtsprechung des BFG zum Spendenabzug

Das BFG hat die vom VwGH ursprünglich zur damaligen Einschleifregelung des § 18 Abs 3 Z 2 EStG vertretene Auffassung in seinem Erkenntnis vom 30. 6. 2014, RV/4100587/2013, auch für die Berechnung der 10%-Grenze beim Spendenabzug nach § 18 Abs 1 Z 7 EStG übernommen:

„Auch nicht zu besteuernde Einkünfte zählen zum Gesamtbetrag der Einkünfte i.S. des § 18 Abs 3 Z 2 letzter Absatz EStG 1988 (Einschleifregelung für Sonderausgaben; vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051). Insoweit ist es gleichgültig, ob es sich um steuerpflichtige oder steuerfrei gestellte oder steuerbegünstigte Einkünfte handelt (vgl. UFS vom 15.9.2010, RV/0772-L/08). Nichts anderes darf bei verfassungskonformer Auslegung für den Gesamtbetrag der Einkünfte i. S. des § 18 Abs 1 Z 7 EStG gelten.

Daher ist der Gesamtbetrag der Einkünfte 2010 i.S. des § 18 Abs 1 Z 7 EStG nicht um die steuerfreien Bezüge und auch nicht um die sonstigen Bezüge gem. § 67 Abs 1 und 2 EStG zu mindern. Auch diese Bezüge stehen für die Leistung von Spenden zur Verfügung.“

Im Erkenntnis vom 13. 1. 2020, RV/6100630/2019, hat das BFG diese Überlegungen auch für den Fall einer DBA-Befreiung fruchtbar gemacht:

„Die Berechnungsbasis für den Grenzbetrag stellt also der sich nach Verlustausgleich ergebende Gesamtbetrag der Einkünfte dar. Dieser ist auch für § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 von Bedeutung. Zur Ermittlung der dortigen Basis judizierte der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; 29.7.2010, 2010/15/0021), dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten grundsätzlich eine Besteuerung erreicht werden soll, wie sie auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten vorgenommen wird (Hinweis auf VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Wie Perstel (Freistellungsmethode und innerstaatliche Einkommensermittlung, in Sutter/Wimpissinger, Freistellungs- und Anrechnungsmethode in Doppelbesteuerungsabkommen, 127 ff, insbesondere 148 f) zutreffend aufzeige, erfordere die Berücksichtigung der Auslandseinkünfte auch der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie solle von jenem Gesamtbetrag der Einkünfte bemessen werden, der dem Welteinkommen zu Grunde liegt, unabhängig davon, ob ein Teil der Einkünfte solche sind, die als Auslandseinkünfte auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt sind. Das schließt ein Miteinbeziehen der Auslandseinkünfte nicht nur für Zwecke der unmittelbaren Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes, sondern auch für die Berechnung der den Durchschnittssteuersatz beeinflussenden Einschleifregelung des § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mit ein (Hinweis auch auf Perstel, aaO, 148, sowie Doralt, EStG¹⁰, Tz 263 zu § 18). [...]

Nicht stichhaltig ist die Beurteilung des FA, dass die Spenden (wohl aliquot) auf die steuerpflichtigen Inlandseinkünfte und die steuerbefreiten Auslandseinkünfte aufzuteilen wären. Dafür bleibt schon aufgrund der klaren höchstgerichtlichen Rechtsprechung kein Raum, das würde aber auch zusätzlich ignorieren, dass mit Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich nur über die Zuteilung der Besteuerungsrechte an bestimmten Einkünften entschieden wird, nicht aber über die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben.“

Zuletzt hat das BFG diese Rechtsprechung mit Erkenntnis vom 24. 7. 2024, RV/7100960/2021, bestätigt:

„Gem § 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 können derartige Zuwendungen allerdings als Sonderausgaben abgezogen werden, soweit diese (zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen) im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von 500.000 Euro und im Kalenderjahr der jeweiligen Zuwendung 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen.

Der für diese Berechnung relevante Gesamtbetrag der Einkünfte des Beschwerdeführers im Jahr 2018 setzt sich sowohl aus den inländischen als auch aus jenen Einkünften zusammen, die auf Grund eines DBA nicht der inländischen Besteuerung unterliegen (in analoger Anwendung der Rechtsprechung des VwGH zur Ermittlung der Einschleifregelung des § 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988; vgl. VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051) [...]“

IV. Schlussfolgerungen

Das eingangs geschilderte und jüngst ergangene Erkenntnis des BFG passt nicht zu der hier wiedergegebenen sonst gefestigten Rechtsprechung des BFG, die sich wiederum auf die Judikatur des VwGH stützt.¹⁾ Das BFG vertrat in der Entscheidung vom 27. 5. 2025, RV/7101313/2025, die gegenteilige Auffassung zu der bisher bezogenen Position: Bei der Berechnung der für den Spendenabzug maßgebenden 10%-Grenze vom „*sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrag[es] der Einkünfte*“ wäre nur auf die inländischen Einkünfte abzustellen.

Das BFG berief sich in der Entscheidung vom 27. 5. 2025, RV/7101313/2025, sogar explizit auf das VwGH-Erkenntnis vom 24. 5. 2007, 2004/15/0051, in dem die sonst völlig gegenteilige Judikatur des BFG ihre Begründung findet. Weiters ist in dem verwaltungsgerichtlichen Erkenntnis auch das vom Beschwerdeführer für seine Position zu Recht ins Treffen geführte BFG-Erkenntnis vom 30. 6. 2014, RV/4100587/2013, ausdrücklich erwähnt. Dem BFG muss somit in seiner aktuellen Entscheidung bewusst gewesen sein, dass es mit seiner nunmehrigen Auffassung allein auf weiter Flur steht. Die Fachliteratur stellt sich ebenso auf den Standpunkt der bisher herrschenden Auffassung.²⁾ Umso verblüffender ist es, dass das BFG keine Anstrengungen unternahm, zu begründen, warum es von der eigenen Rechtsprechung abwich, und dies nicht einmal erwähnte.

Völlig unverständlich ist die Nichtzulassung der Revision: „*Gegenständliche Regelung ergibt sich unmittelbar aus der gesetzlichen Bestimmung des § 18 Abs 1 Z 7 EStG. Somit war eine ordentliche Revisionsmöglichkeit nicht zu gewähren.*“ In den geschilderten Entscheidungen, in denen das BFG noch seine ursprüngliche Auffassung vertrat, wurde die Revision ebenso wenig zugelassen: Die anzuwendenden Normen waren „*klar und*

¹⁾ Dazu auch *Ehgartner/Knechtli*, Ertragsteuer-Update August 2025: Aktuelle BFG-Rechtsprechung auf einen Blick, SWK 23/24/2025, 1026 (1029 f).

²⁾ *Fuchs/Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (24. Lfg, 2024) § 18 Tz 262/1; *Ehgartner* et al in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (38. Lfg, 2024) § 8 Tz 1334; *Jakom/Peyerl*, EStG¹⁸ (2025) § 18 Rz 41.

eindeutig“.³⁾ Die zu lösende Rechtsfrage ist „bereits im Gesetz eindeutig gelöst“.⁴⁾ Dass sich die nunmehrige diametral entgegengesetzte Auffassung auch „unmittelbar aus der gesetzlichen Bestimmung des § 18 Abs 1 Z 7 EStG“ ergeben soll, lässt sich angesichts dieser völlig konträren Entscheidungen nicht mehr seriös argumentieren.

Das BFG hat zwar in seinem Erkenntnis vom 27. 5. 2025, RV/7101313/2025, die Revision nicht zugelassen. Dem davon betroffenen Steuerpflichtigen ist damit allerdings der Rechtsschutz nicht völlig genommen. Dem VwGH bleibt es unbenommen, eine außerordentliche Revision zuzulassen. Das beim BFG angesiedelte Revisionszulassungsverfahren ist allerdings primär dazu gedacht, den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens eine Einschätzung über die Erfolgchancen der Revision zu vermitteln.⁵⁾ Wer dem Steuerpflichtigen eine Orientierung geben will, der sollte allerdings in diesem Fall einer Revision angesichts der sonst eindeutigen Rechtsprechung des BFG und der in dieselbe Richtung zeigenden Judikatur des VwGH Chancen einräumen. Die Zulassung der Beschwerde ist die naheliegende Konsequenz. Wie immer man zur nunmehrigen Auffassung des BFG steht: Die Nichtzulassung der Revision ist völlig unvertretbar.

Die grundsätzliche Frage, die hinter der 10%-Grenze beim Spendenabzug steht, harrt allerdings der Beantwortung: Warum limitiert der Gesetzgeber den Spendenabzug überhaupt? Die Gesetzesmaterialien sind wenig ergiebig: Die Regelung zielt darauf ab, „die durch die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung entstehenden Steuerausfälle entsprechend zu beschränken“.⁶⁾ Offenbar geht es darum, zu große Verminderungen der Steuereinnahmen *insgesamt* zu verhindern. Welche Konsequenzen dies für den einzelnen Steuerpflichtigen hat, steht dabei offenbar nicht so sehr im Fokus: Der Gesetzgeber strebt nicht an, dass jeder Spender zumindest einen Teil seines Einkommens in Österreich besteuert. Es geht nicht darum, zu verhindern, dass Einzelne auch die *gesamte* Bemessungsgrundlage durch Spenden reduzieren. Sonst hätte § 18 Abs 1 Z 7 EStG etwa an das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug der Spenden und nicht an den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ angeknüpft. Denn die vom Gesetzgeber gewählte Regelungstechnik schließt auch in einem reinen Inlandssachverhalt nicht aus, dass Steuerpflichtige nach Leistung von Spenden aufgrund weiterer Sonderausgaben wie etwa des Verlustabzugs und anderer Abzüge dennoch eine steuerliche Bemessungsgrundlage von null haben. Die prozentuale Höchstgrenze stellt – im Gegensatz beispielsweise zu einem absoluten Betrag als Grenze – sicher, dass Steuerpflichtige, die mehr finanzielle Mittel erwirtschaften, auch Anreize haben, entsprechend größere Spenden zu leisten. Daher ist es sinnvoll, DBA-befreite Einkünfte bei der Ermittlung der Höchstgrenze nicht auszuklammern. Für diese Zwecke macht es keinen Unterschied, ob die Mittel im In- oder Ausland erwirtschaftet werden.

Es trifft auch zu, dass die DBA keineswegs dazu verpflichten, durch sie befreite Auslandseinkünfte bei Festlegung solcher Höchstgrenzen unberücksichtigt zu lassen. Eine abkommensrechtliche Freistellung wirkt sich nur auf die unmittelbare Steuerbemessungsgrundlage aus. Genauso wie die Vertragsstaaten schon für Zwecke der Ermittlung des Durchschnittsteuersatzes, der auf die verbleibenden inländischen Einkünfte anzuwenden ist, die befreiten ausländischen Einkünfte wieder einbeziehen können, steht es ihnen frei, dies auch bei der Festlegung von Höchstgrenzen für den Spendenabzug zu tun.

Die ständige Rechtsprechung des BFG hat daher viel für sich. Das Verwaltungsgericht wäre gut beraten, wieder zu ihr zurückzukehren. Das BFG-Erkenntnis vom 27. 5. 2025, RV/7101313/2025, wird sich hoffentlich als einmaliger Ausreißer erweisen.

³⁾ BFG 13. 1. 2020, RV/6100630/2019.

⁴⁾ BFG 24. 7. 2024, RV/7100960/2021.

⁵⁾ Dazu Lang, Das Bundesfinanzgericht im österreichischen und europäischen Rechtsprechungsverbund, in *Holoubek/Lang*, Verwaltungs- und Finanzgerichtsbarkeit – Stand und Entwicklungsperspektiven (2025) 287 (287).

⁶⁾ ErLR 621 BlgNR 17. GP, 65 (zu § 4 Abs 4 Z 5 EStG).