

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Univ.Prof. Bf., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 23. Oktober 2019 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 17. Oktober 2019, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 anerkannte das Finanzamt Sonderausgaben gem. § 18 EStG 1988; und zwar den Pauschbetrag für Sonderausgaben in Höhe von € 60,00 und Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von € 100,00, obwohl in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 die Berücksichtigung von Spenden in Höhe von € 400,00 beantragt wurde. In der Begründung des diesbezüglichen Bescheides wies die belangte Behörde u.a. darauf hin, dass Spenden, Kirchenbeiträge oder Beiträge für die freiwillige Weiterversicherung oder für den Nachkauf von Versicherungszeiten in der Pensionsversicherung erstmals für das Kalenderjahr 2017 bis spätestens Ende Februar des Folgejahres verpflichtend elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln seien und automatisch bei der Veranlagung Berücksichtigung fänden.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 wurde rechtzeitig **Beschwerde** erhoben und begründend ausgeführt, dass Spenden in Höhe von insgesamt € 300,00 nicht berücksichtigt worden seien, da den Spendenempfängern ausdrücklich sichtbar durch Nichterfüllung der Übermittlungsbedingungen (Einsetzen des Geburtsdatums) die Spendenübermittlung untersagt worden sei. Diese Möglichkeit sei durch Nichterfüllung gemäß § 18 Abs. 8 Z 2 lit.a, letzter Absatz EStG 1988 ausdrücklich vorgesehen.

Gemäß § 18 Abs. 8 Z 3 lit.b, zweiter Satz EStG 1988 seien die Sonderausgaben trotzdem zu berücksichtigen, wenn sie vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht würden, wodurch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Spenden rechtlich erreicht sei.

Der Zweck der neuen Spendenbestimmung sei deren Geltendmachung dem Steuerpflichtigen - wenn er möchte - durch Automatik zu erleichtern, aber nicht den Steuersparern den Zugang zum Spendentopf durch zusätzliche bürokratische Hürden zu erschweren bzw. eine Ungleichheit unter den Steuerpflichtigen zu begründen.

Mit **Vorhalt** vom 5. November 2019 wurde der Beschwerdeführer (Bf.) ersucht nachzuweisen, dass die Übermittlung der Spenden durch die Spendenorganisation (Wiener A.) auf seine Veranlassung durchgeführt bzw. nachgeholt worden sei. Erst wenn auf Antrag des Bf. eine Übermittlung der Daten nicht erfolgt sei, sei eine Veranlassung seitens des Finanzamts vorgesehen. Der Bf. möge nachweisen, dass ein Antrag auf Übermittlung der Spenden nicht berücksichtigt worden sei.

In **Beantwortung des Vorhaltes** vertrat der Bf. die Ansicht, dass die von der belangten Behörde im Ergänzungsersuchen vom 5. November 2019 vertretene Meinung rechtsirrig sei.

§ 18 Abs. 8 Z 1 EStG 1988 habe den Zweck, die Geltendmachung von als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Spenden dadurch zu begünstigen, dass die Spende automatisch in den betreffenden Bescheiden berücksichtigt und sich die bürokratische Manipulation vereinfachen würde.

Wenn der Spender auf den gesetzlichen Datenschutz nicht verzichten möchte, fülle er den Spendenbeleg diesbezüglich einfach nicht aus.

So sei "... abweichend von Z 1 der Betrag an Sonderausgaben zu berücksichtigen, der vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht würde" (§ 18 Abs. 8 Z 3 lit.b, vorletzter Satz EStG 1988).

Da im vorliegenden Fall die Spenden durch Vorlage der Bestätigungen bzw. Zahlungsüberweisungen glaubhaft gemacht worden seien, sei der Beschwerde stattzugeben. Nur auf diese Weise sei die verfassungsmäßige Gleichbehandlung der Spender gewährleistet.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmung des § 18 Abs. 8 EStG 1988 aus, dass bei bewusster Unterlassung der Bekanntgabe von Vor- und Zunamen sowie Geburtsdatum eine elektronische Übermittlung nicht gewünscht sei und damit eine Berücksichtigung von Sonderausgaben ausgeschlossen sei.

Die gesetzliche Grundlage erlaube eine Berücksichtigung von Sonderausgaben durch Glaubhaftmachung des Steuerpflichtigen nur, wenn die elektronische Übermittlung zu Unrecht unterblieben bzw. fehlerhaft gewesen sei.

Dies setze aber kausal die vorherige Ermächtigung zur Übermittlung voraus, welche im gegenständlichen Fall nicht gewollt gewesen sei.

Im rechtzeitig eingebrachten **Vorlageantrag** führte der Bf. aus, dass die Ansicht der belangten Behörde rechtsirrig sei, da diese zu einer unsachlichen verfassungswidrigen

Differenzierung der Spender führe, denn welcher sachliche Zusammenhang sei zB zwischen Geburtsdatum bzw. Namen und Begünstigung einer Spende herzustellen.

Weiters erkenne die Behörde, dass - wie im vorliegenden Fall - eine Unterlassung auch eine konkludente Handlung darstellen könne.

Schließlich liege der einzige Sinn der Gesetzesbestimmung einerseits in der manipulativen erleichterten Spendengeltendmachung und andererseits der Verwaltungsvereinfachung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt ist erwiesen:

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 beantragte der Bf. einen Betrag in Höhe von € 400,00 als "absetzbare Spenden".

Im diesbezüglich ergangenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigte das Finanzamt u.a. Spenden (Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) als Sonderausgaben lediglich einen Betrag in Höhe von € 100,00.

In der Beschwerde teilte der Bf. mit, dass er betreffend seine Spenden in Höhe von € 300,00 den Spendenempfängern ausdrücklich durch Nichteinsetzen seines Geburtsdatums die Übermittlung seiner Daten untersagt hat.

Der Bf. hat keinen Antrag an die übermittlungspflichtigen Spendenempfänger, die Übermittlung (der Daten) zu berichtigen oder nachzuholen, gestellt.

Strittig ist somit die steuerliche Anerkennung von Spenden als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, wenn der leistende Spender (Bf.) dem Spendenempfänger, der eine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, sein Geburtsdatum nicht bekannt gibt.

Gesetzliche Grundlagen:

§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idFd BGBl. I Nr. 62/2018 normiert:

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

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.

Wenn der Bf. in seiner Beschwerde ausführt, gem. § 18 Abs. 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. Im vorliegenden Fall hat der Bf. für einen Teil seiner Spenden laut eigenen Angaben ausdrücklich durch Nichteinsetzen seines Geburtsdatums die Übermittlung seiner Daten untersagt hat. Wenn das Finanzamt demnach zur Ansicht gelangt, die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Spenden in Höhe von € 300,00 liegen nicht vor, ist ihm nicht mit Erfolg entgegenzutreten.

Soweit der Bf. die Ansicht vertritt, die Spenden seien trotzdem zu berücksichtigen, wenn sie von ihm glaubhaft gemacht würden (siehe § 18 Abs. 3 lit.b zweiter Satz EStG 1988), ist darauf hinzuweisen, dass dieser Teil der Bestimmung 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 Bf. gegenüber dem Finanzamt glaubhaft gemacht hat. Gegenständlich hat der Bf. jedoch trotz Ersuchens des Finanzamtes vom 5. November 2019 keinen Antrag auf Berichtigung oder Nachholung der Daten an den übermittlungspflichtigen Empfänger gestellt, sodass eine Glaubhaftmachung der Sonderausgaben des Bf. im Rahmen des § 18 Abs. 8 Z 3 lit.b zweiter Satz EStG 1988 nicht zur Anwendung gelangt, denn die Berücksichtigung von Sonderausgaben durch Glaubhaftmachung des Steuerpflichtigen ist nur vorgesehen, wenn - wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt hat - die elektronische Übermittlung durch den Spendenempfänger zu Unrecht unterblieben oder fehlerhaft gewesen ist. Die vorliegende Ermächtigung des Bf. an die Spendenempfänger betrifft lediglich den bereits berücksichtigten Betrag an Spenden in Höhe von € 100,00 und ist eine Übermittlung von weiteren Daten gegen den Willen des Bf. zu akzeptieren. Eine Berücksichtigung von weiteren Spenden des Bf. in Höhe von € 300,00 kommt daher nicht in Betracht.

Hinsichtlich des Vorbringens des Bf., dass ein sachlicher Zusammenhang zwischen Geburtsdatum oder Name und Begünstigung einer Spende fehle und dies führe zu einer unsachlichen Differenzierung der Spender, ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber im Bezug auf die Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit Sonderausgaben eines Steuerpflichtigen steuerliche Berücksichtigung finden, einen gewissen Gestaltungsspielraum hat. Nach Ansicht des Gerichts sind für diese Regelung sachliche Anknüpfungspunkte gewählt worden und stellt die Bekanntgabe von Namen und Geburtsdatum des leistenden Spenders keine unsachliche Differenzierung der Spender dar. Schließlich erhöhen diese Daten die Steuergerechtigkeit, zumal etwaige Manipulationsmöglichkeiten durch unrichtige Angaben in der Steuererklärung verhindert werden.

Zusammenfassend gelangt das Gericht daher zur Ansicht, dass die belangte Behörde zu Recht infolge ausdrücklicher Untersagung des Bf. zur Übermittlung seiner Daten durch den Spendenempfänger die Anerkennung der restlichen Spenden in Höhe von € 300,00 als Sonderausgaben verweigert hat, sodass die Beschwerde abzuweisen ist.

Zur Zulässigkeit einer 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. Die Frage, ob die Glaubhaftmachung von Sonderausgaben (Spenden) eines Steuerpflichtigen im Rahmen des § 18 Abs. 8 Z 3 lit.b zweiter Satz EStG 1988 nur dann vorgesehen ist, wenn die elektronische Übermittlung zu Unrecht unterblieben oder fehlerhaft gewesen ist, wurde vom Verwaltungsgerichtshof noch nicht beantwortet. Eine Revision ist demnach zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 2. April 2020