

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21. April 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. März 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (= Bf.) brachte mit 05.02.2022 seine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 mittels Formular L1 sowie der Beilage L1 AB (für außergewöhnliche Belastungen) persönlich ein. Als weitere Beilage zur Erklärung L1 legte er eine „Übernahmebestätigung und Vereinbarung über die Schenkung von Privatpersonen“, des Universalmuseums Joanneum vor, welche handschriftlich mit dem Vermerk „*Beilage zu 9. Sonderausgaben*“ versehen war. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung selbst wurde auf diese Beilage weder Bezug genommen, noch das für Sonderausgaben notwendige Formular L 1d (siehe Erklärung Pkt. 16) angekreuzt bzw. beigelegt.

In dem oa beigelegten Schreiben vom 14.10.2021 wurde die Schenkung von 72 Bildern lt. Werkliste aus dem Besitz und Eigentum der Ehefrau des Bf., Fr. A, geb. 01.01.0000, wohnhaft Adresse im Wert von ca. € 30.000 bestätigt.

Auszug aus dem Schreiben:

Die/Der vorstehend genannte Schenkungsgeber/in übergibt die Schenkungsgegenstände mit allen Rechten, die ihr/ihm selbst an den Schenkungsgegenständen zugestanden sind. Die/Der Schenkungsgeber/in erklärt ausdrücklich, dass diese Rechte auch das ausschließliche und unbeschränkte Werknutzungsrecht gem. § 24 Urheberrechtsgesetz umfassen.

Mit der Nennung meines Namens im Jahresbericht bin ich ☐ einverstanden ☐ nicht einverstanden.

Die Universalmuseum Joanneum GmbH dankt der Schenkungsgeberin/dem Schenkungsgeber für die Überlassung der oben angeführten Gegenstände.

Am 17.03.2022 erging der **Erstbescheid** ohne Berücksichtigung dieses im oa Schreiben angeführten Betrages.

Mit **Beschwerde** vom 19.04.2022 beantragte der Bf. die Berücksichtigung der Schenkung im Wert von € 30.000 in seiner Einkommensteuererklärung und teilte weiters mit, dass für ihn eine Aufsplitterung der Werte der gestifteten Bilder auf 2 oder 3 Jahre in der Einkommensteuererklärung vorstellbar ist. Beigefügt war ein Schreiben des Universalmuseum Joanneum, adressiert an Fr. A mit dem Dank für die Sachspende, welche am 14.12.2021 vom Museum übernommen wurde. Im letzten Satz dieses Schreibens wurde vom Museum darauf hingewiesen, dass Fr. A die Möglichkeit hat, diese Spende steuerlich als Sonderausgabe abzusetzen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 12.01.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, da eine Spende nur von der zuwendenden Person absetzbar ist. Vorliegend lautet die Spendenbestätigung auf die Gattin des Bf. und nicht auf den Bf., sodass hier keine Abzugsmöglichkeit besteht. Weiters sind Spenden nur insoweit absetzbar, als sie 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen. Da die Gattin keine Einkünfte hat, besteht keine Möglichkeit der steuerlichen Berücksichtigung der Sachspende.

Mit **Vorlageantrag vom 24.01.2023** teilte der Bf. mit, dass aus Unkenntnis der Sachlage der Schenkungsvertrag nur auf den Namen seiner Gattin lautet. Wohl aber danken die Herren des Museums dem Schenkungsgeber und der Schenkungsgeberin für die Schenkung. (Anmerkung Gericht: Gemeint ist wohl das Übernahmeschreiben vom 14.10.2021 – siehe oben) Da kein Vertrag über Gütertrennung bei der Hochzeit abgeschlossen worden war, geht der Bf. davon aus, dass Gütergemeinschaft mit seiner Gattin besteht und daher lautet sein Vorschlag, dass ein Anhang zum Schenkungsvertrag gemacht wird und das Finanzamt sodann 50 % des Wertes der Schenkung minus der 10 % des vom Gesetzgeber verlangten Abzuges anerkennt. Als weitere Möglichkeit kann sich der Bf. vorstellen, dass der erste Schenkungsvertrag annulliert wird und ein neuer Vertrag lautend auf den Bf. und seine Gattin erst eingereicht wird.

Die belangte Behörde legte am **30.10.2023** die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im **Vorlagebericht** wies sie unter der Rubrik "Stellungnahme" zur geltend gemachten Spende an das Universalmuseum Joanneum nach Zitierung des § 18 Abs 1 Z 7 lit a EStG sowie Ausführungen zu spendenbegünstigten Einrichtungen darauf hin, dass Spenden nur insoweit absetzbar sind, als sie 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen (§ 18

Abs 1 Z 7 EStG). Eine Übertragung von nicht berücksichtigten Sonderausgaben in das nächste Jahr ist nicht möglich. Zudem ist die Spende nur von der zuwendenden Person absetzbar. Im vorliegenden Fall ist auf den Spendenbestätigungen immer nur die Gattin (St.Nr. xx xxx/xxxx) angeführt, die selbst keine Einkünfte hat. Der Ehepartner kann eine Spende der Gattin jedoch nicht absetzen (Keine Nennung der Spenden in § 18 Abs 3 Z 1 EStG.), auch wenn die Gattin keine Einkünfte hat. Seit dem Jahr 2018 werden Spenden nur dann steuerlich anerkannt, wenn diese automatisiert vom Spendenempfänger übermittelt werden. Da alleinig Frau A als Spendegeberin auftrat (siehe Übernahmebestätigung sowie Dankschreiben), übermittelte in der Folge auch das Universalmuseum Joanneum GmbH die Spende alleinig an Frau A im Wege der automatisierten Spendenübermittlung durch den Spendenempfänger an die Finanzbehörde.

Dem Einwand des Bf. betreffend der Danksagung an beide Personen (Bf. sowie Gattin) wurde entgegnet, dass es sich bei der Erwähnung von Spenderin/Spenders lediglich um eine geschlechterneutrale Formulierung in einem Standardformular handelt und dieses nicht für den jeweiligen Einzelfall konkret erstellt wurde. *“Solche Formulierungen werden im Alltag allgemein üblich verwendet und werden immer nur mit den konkreten Daten befüllt, ohne das übrige Formular zu ändern. Auch befindet sich lediglich die Unterschrift von Fr. A auf dem Formular und auch das Dankschreiben richtet sich ausschließlich an Frau A. Das Vorbringen, man hätte geglaubt der Besitz wäre in beiden Händen geht ins Leere, wenn man die alleinige Unterschrift der Gattin des Beschwerdeführers beachtet. Denn wäre dem so gewesen, hätte man auch darauf geachtet, dass der Vertrag von beiden Eheleuten unterschrieben wird. Frau A konnte demnach jedenfalls alleine über den Gegenstand verfügen. Unter Berücksichtigung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes gemäß § 21 BAO ist die Spende Frau A zuzurechnen. Den Vorschlägen von Herrn ***Bf1*** im Vorlageantrag entweder einen Anhang am Schenkungsvertrag, den seine Frau im Glauben an die Gütergemeinschaft allein, aber mit seinem Einverständnis und in seinem Beisein unterzeichnen soll oder den Schenkungsvertrag an den Spendenempfänger zu annullieren und einen neuen Schenkungsvertrag zu erstellen, kann nicht zugestimmt werden. Rückwirkende Gestaltungen, die lediglich Zwecke der Steuerminimierung dienen, sind steuerlich nicht anzuerkennen. Andere Zwecke als jene der Steuerminimierung sind den Vorschlägen des Beschwerdeführers nicht zu entnehmen. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich klar, dass Frau A über die Gegenstände alleine verfügen konnte, was maßgebend für die Beurteilung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes ist. Aus den dargelegten Gründen beantragt das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde.”*

Nach **Vorhalt** an das Universalmuseum Joanneum wurde dem Bundesfinanzgericht ein Konvolut an Unterlagen inkl. der Werkliste der Sachspende übermittelt. Daraus geht hervor, dass die 72 Bilder von der Ehefrau des Bf., Frau A, selbst gemalt wurden. Fr. A ist freischaffende Künstlerin und seit 1975 bei zahlreichen Ausstellungen vertreten. Neben der Werkliste wurde auch ein Schreiben der Künstlerin („Die Geschichte meiner Bilder“) vorgelegt, in dem es im letzten Absatz heißt:

*„Von den insgesamt 118 Öl- und Materialbildern, die **ich** zwischen 1998 und 2007 für das FM malte, **stifte ich hiermit lt. beigefügter Liste** 47 Bilder. 18 Bilder blieben als Dank für die Möglichkeit der Ausstellung meiner Bilder im Heimatmuseum Murau. Die restlichen Bilder konnte ich seinerzeit verkaufen und mit dem Reinerlös das Freilichtmuseum unterstützen. In den Jahren 2007 bis 2010 malte ich kleine Hinterglasbilder mit Motiven aus dem FM sowie Blumen und Vögel, die ich in einer Bausteinaktion bei meinen Freunden und Bekannten zugunsten des FM verkaufen konnte. **Den Rest der Hinterglasbilder lt. beiliegender Liste übergebe ich** dem FM zur freien Verfügung. 3 typische Beispiele meiner Arbeiten liegen in Farbkopie bei.“*

Bei Recherche des Bundesfinanzgerichts auf der Homepage des Universalmuseums wurde im Jahresbericht 2021 (S. xx) unter dem Punkt „Schenkungen“ ebenfalls nur Fr. A als Schenkende erwähnt („Aquarelle, Kollagen, Hinterglasbilder zu Motiven des Österreichischen Freilichtmuseums von Fr. A (72 Bilder)“)

Mit Vorhalt vom **15.11.2023** wurden dem Bf. nachweislich sowohl die Werkliste samt den weiteren übermittelten Unterlagen des Universalmuseums Joanneums als auch der Auszug aus dem Jahresbericht 2021 des Universalmuseums zur Kenntnis– und eventuellen Stellungnahme übermittelt mit dem Hinweis, dass auch diese Unterlagen darauf hinweisen, dass Fr. A alleinige Eigentümerin der Bilder und somit sie allein die Schenkungsgeberin war. Eine Stellungnahme seitens des Bf. unterblieb.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Bf. machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 eine Sachspende von 72 Bildern seiner Ehegattin und freischaffenden Künstlerin Fr. A an das Universalmuseum Joanneum im Gegenwert von ca. € 30.000 als Sonderausgabe geltend. Sämtliche dazu vorgelegten Unterlagen (Spendenbestätigung, Dankeschreiben des Museums) lauten nur auf Fr. A als Spendengeberin. Die elektronische Meldung der Spende durch das Museum an das Finanzamt erfolgte ebenfalls nur unter der Steuernummer der Gattin des Bf.

Der Bf. wendet sich dagegen, dass das Finanzamt die auf seine Gattin lautende Sachspende in seiner Einkommensteuererklärung nicht als Sonderausgabe anerkannt hat.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, dem Veranlagungsakt und dem durchgeführten Vorhalteverfahren. Nicht bestritten wurde, dass die Gemälde alle von Fr. A selbst gemalt wurden und sieht das Gericht dies auch aufgrund der vorliegenden Unterlagen als erwiesen an.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abziehbar sind u.a. freigebige Zuwendungen iSd § 4a Abs. 3 bis 6 EStG 1988 (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988).

Spenden an einen Spendenempfänger mit einer festen örtlichen Einrichtung im Inland, die ab dem 1.1.2017 getätigt werden, sind automatisch im Rahmen der (ArbeitnehmerInnen)Veranlagung zu berücksichtigen. Für sie hat eine automatische Datenübermittlung an die Finanzverwaltung zu erfolgen (§ 18 Abs. 8 EStG 1988).

Die Partei kann grundsätzlich - soweit nicht der Sondertatbestand des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 greift - nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend machen, zu deren Zahlung sie selbst verpflichtet ist und die sie auch tatsächlich zahlt (VwGH 26.4.2012, 2008/15/0234).

Nach § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 kann die Partei Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 1a (Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung), Z 2 (bestimmte Personenversicherungsprämien bis 2020), Z 3 (Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung bis 2020) und Z 5 (Kirchenbeiträge) auch dann absetzen, wenn sie diese Ausgaben für ihren nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner bzw. ihre nicht dauernd getrennt lebende (Ehe)Partnerin (§ 106 Abs. 3) und für ihre Kinder (§ 106) leistet.

Nach dieser Gesetzesbestimmung ist die Partei berechtigt, auch Sonderausgaben abzuziehen, zu deren Leistung nicht sie, sondern die dort genannten nahen Angehörigen rechtlich verpflichtet sind, für welche die Partei aber die Zahlung leistet.

§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 zählt die solcherart begünstigten Ausgaben, welche die Partei für bestimmte ihr nahestehende Personen leistet, erschöpfend auf (Büsser in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, 65. Lfg, Dezember 2017, § 18 Abs. 3, Tz 2).

Spenden sind von dieser Gesetzesbestimmung nicht umfasst. Diese sind daher nur abzugsfähig, wenn sie in eigenem Namen und auf eigene Rechnung geleistet werden.

Ersatzleistungen eines Ehegatten an den zahlungsverpflichteten anderen Ehegatten sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig (VwGH 21.5.1985, 85/14/0064). Die Sonderbestimmung des § 18 Abs 3 Z 1 setzt vielmehr voraus, dass der (nichtverpflichtete) Ehegatte die Sonderausgaben (z.B. an das Versicherungsunternehmen) direkt leistet.

Grundsätzlich können - soweit nicht der Sondertatbestand des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 greift - nur jene Aufwendungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden, zu deren Zahlung eine

Person selbst verpflichtet ist und die sie auch tatsächlich zahlt (VwGH 26.4.2012, 2008/15/0234).

Nur eigene Ausgaben, zu denen der Stpfl aus einem Rechtsverhältnis selbst verpflichtet ist, kommen als Sonderausgaben in Betracht (vgl E 20.1.1976, 1644/74, 1976, 89; E 8.11.1988, 87/14/0188, 1990, 177; 20.10.1993, 92/13/0109, 1994, 292; E 26.4.2012, 2008/15/0234, 2013/153, 270; BFG 17.7.2015, RV/3100586/2015 und Ruppe in Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge, 91).

Zahlungen für Dritte kann der Stpfl grundsätzlich nicht geltend machen (zB keine dauernde Lasten des Ehegatten, BMF, RdW 1995, 329), ausnahmsweise jedoch dann, wenn es sich um Versicherungsbeiträge, Ausgaben zur Wohnraumschaffung bzw Wohnraumsanierung oder um Kirchenbeiträge für den nach § 18 Abs 3 Z 1 begünstigten Personenkreis ([Ehe-]Partner, Kinder) handelt (siehe dazu Tz 254 ff).

§ 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 zählt die solcherart begünstigten Ausgaben, welche der Beschwerdeführer für bestimmte ihm nahestehende Personen leistet, erschöpfend auf (Büsser in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, 65. Lfg, Dezember 2017, § 18 Abs. 3, Tz 2).

Spenden sind von dieser Gesetzesbestimmung **nicht umfasst**. Diese sind daher nur abzugsfähig, wenn sie in eigenem Namen und auf eigene Rechnung geleistet werden.

Abzugsfähig ist nur der vom Steuerpflichtigen selbst, und nicht der von einem Dritten für den begünstigten Zweck aufgewendete Betrag (E 20.4.1999, 94/14/0072, 1999, 643; vgl weiters UFS 20.8.2008, RV/0867-L/06). Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 18 (Stand 1.2.2021, rdb.at)

Dass die gespendeten Bilder aber wirtschaftlich (zumindest zum Teil) dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind, konnte nicht nachgewiesen werden.

Bei seiner Argumentation, dass aufgrund aufrechter Ehe mit seiner Gattin automatisch einhergehend eine Gütergemeinschaft besteht, ist der Bf. einem Irrtum unterlegen, besteht doch gem. § 1233 ABGB eine Gütergemeinschaft zwischen Eheleuten **während bestehender Ehe** nur dann, wenn diese ausdrücklich vereinbart wurde. (siehe § 1233 ABGB). Wie der Bf. in seiner Vorlage ausführt („*Da wir bei unserer Hochzeit im Jahre 1958 keinen Vertrag über Gütertrennung abgeschlossen haben nehmen wir an, dass die Gütergemeinschaft auch heute noch gilt, also 50:50 wie es ja auch bei Erbansprüchen gehandhabt wird.*“), besteht aber ausdrücklich keine vertragliche Regelung, sodass dieses Argument der Gütergemeinschaft ins Leere geht.

Lediglich eine im Nachhinein veränderte Gestaltung der Spendenbestätigung (wie vom Bf. vorgeschlagen) dahingehend, dass sich für den Bf. daraus steuerliche Vorteile ergeben, ist

steuerlich nicht anzuerkennen. Außersteuerliche Gründe für eine derartige nachträgliche Umformulierung wurden vom Beschwerdeführer auch nicht ins Treffen geführt.

Dass nämlich eine tatsächliche (zumindest teilweise) Eigentümerschaft an den gespendeten Bildern und somit auch der Spende besteht, konnte der Beschwerdeführer weder glaubhaft machen noch nachweisen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall erfolgte die Lösung der zu klärenden Rechtsfragen im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. ergab diese sich unmittelbar aus dem Gesetz. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG lag somit nicht vor, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig war.

Graz, am 24. Jänner 2025