

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Lisa Fries in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. Juli 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 29. Juni 2015 betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2013 zu Recht:

- I. a.) Die Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011 wird als unbegründet abgewiesen.
- b.) Der Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- c.) Der Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2013 wird nicht Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 vom 29. Juni 2015 wurde die Einkommensteuer des mittlerweile verstorbenen Beschwerdeführers für das Jahr 2011 mit € 43.107,00 festgesetzt.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 29. Juni 2015 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2012 mit € 164.040,00 festgesetzt.

Mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2013 vom 29. Juni 2015 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2013 mit € 137.549,00 festgesetzt.

Alle Bescheide gründeten die Veranlagung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 erhobenen Beschwerde wird zusammengefasst ausgeführt, die in den Jahren 2012 und 2013 vom Beschwerdeführer getätigten Zahlungen an die Privatstiftung seien als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 EStG 1988 zu qualifizieren. Hinsichtlich der Aufteilung der Kosten 2011 bis 2013 wurde ausgeführt, es sei nicht nachvollziehbar, wie die belangte Behörde zu dem angewandten Aufteilungsschlüssel gekommen sei. Es seien Aufwendungen gekürzt worden, obwohl diese allein die Ordination betroffen hätten. Zum Kfz-Privatanteil/Ausgaben Lebensführung 2012 wurde vorgebracht, die Abgabenbehörde habe übersehen, dass in der Steuererklärung 2012 eine Korrektur des Kfz- Aufwandes in der Kennziffer 9260 von € 15.045,32 bereits durchgeführt worden sei. Durch die neuerliche Hinzurechnung in der Höhe von € 11.700,00 komme es zu einer doppelten Kürzung des Kfz- Aufwandes. Weiters sei in der Steuererklärung 2012 unter der Kennziffer 9280 eine Korrektur in der Höhe von € 4.633,74 durchgeführt worden. Auch diese bereits durchgeführte Korrektur des Gewinnes sei bei Bemessung der Besteuerungsgrundlagen nicht berücksichtigt worden.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Mai 2016 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung vom 20. Mai 2016 wurde zur Aufteilung der Kosten für das Jahr 2011 hinsichtlich des Nutzungsverhältnisses auf ein Schreiben der ***Stiftungsprüfer*** vom 6. Februar 2014 an die Privatstiftung verwiesen.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 2. August 2016 wurden die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 abgeändert. Für das Jahr 2012 wurde die Einkommensteuer mit € 156.226,00 und für das Jahr 2013 mit € 132.162,00 festgesetzt. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 3. August 2016 wurde zu den Zahlungen an die Privatstiftung in den Jahren 2012 und 2013 im Wesentlichen ausgeführt, dass keine Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 11 EStG 1988 vorlägen. Es seien jedoch hinsichtlich eines Betrags von € 22.500,00 für das Jahr 2012 und eines Betrages von € 6.150,00 für das Jahr 2013 die Voraussetzungen gemäß § 4a Abs. 1 EStG 1988 erfüllt. Im Zusammenhang mit der 10 %-Grenze habe somit für das Jahr 2012 ein Höchstbetrag von € 10.663,63 als Betriebsausgaben für Spenden an die Privatstiftung anerkannt werden können. Für das Jahr 2013 sei nur ein Betrag in Höhe von € 30.639,34 als freigiebige Zuwendung als Betriebsausgabe anerkannt worden. Zur Aufteilung der Kosten wurde ebenfalls auf das Schreiben des Stiftungsprüfers vom 6. Februar 2014 verwiesen. Zum Kfz-Privatanteil/Ausgaben der Lebensführung 2012 wurde dargelegt, hinsichtlich des Privatanteiles der Kosten für die Nutzung des Kfz werde der

Beschwerde stattgegeben und der Bescheid abgeändert. Aufwendungen der privaten Lebensführung seien gemäß § 20 EStG grundsätzlich nicht abzugsfähig.

Gegen die Beschwerdeverentscheidungen wurden Vorlagenanträge eingebracht.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 9. März 2017 zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt beantragte die Abweisung des Beschwerde.

Die Zuständigkeit der Gerichtsabteilung 1007 gründet auf der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024, welche mit 1. Februar 2024 in Kraft getreten ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist im Dezember 2021 verstorben und hatte seinen für die Beurteilung der Zuständigkeit nach Art. 4 Europäische Erbrechtsverordnung Nr. 650/2012 vom 4. Juli 2012 (EU-Erbrechtsverordnung) letzten gewöhnlichen Aufenthalt in Ungarn. Er war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als Arzt in seiner Ordination im 13. Wiener Gemeindebezirk selbstständig tätig.

Mit Testament von 29. April 2014 wurde seine Ehefrau zu seiner Alleinerbin eingesetzt. Das Verlassenschaftsverfahren wurde nicht in Österreich, sondern in Ungarn von einer ungarischen Notarin durchgeführt und abgeschlossen. Die Witwe hat das Erbe angenommen und ist die Alleinerbin nach dem Beschwerdeführer.

Der Beschwerdeführer errichtete eine Privatstiftung. Die Privatstiftung wurde am ***Datum*** wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG aus dem Firmenbuch gelöscht.

Die Bestimmungen der Stiftungsurkunde lauten auszugsweise:

„...§ 3 Stiftungszweck und Mittel

(1) Die Privatstiftung ist gemeinnützig und verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke. Die Förderung der Allgemeinheit wird durch Forschung auf wissenschaftlichem (medizinischem) Gebiet verwirklicht und erfolgt in Übereinstimmung mit den Gemeinnützigkeitsbestimmungen der §§ 34 ff BAO. Die Privatstiftung ist nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet.

(2) Die Privatstiftung ist ausschließlich mit Forschungsaufgaben der in § 3 Abs (1) der Stiftungsurkunde genannten Art für die Österreichische Wissenschaft und damit verbundenen

wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen befasst. Sie verfolgt auch ausschließlich wissenschaftliche Zwecke gemäß § 4a Z 1 lit e EStG. ...

§ 6 Begünstigte

(1) Begünstigter ist im Sinne des im Stiftungszweck dargelegten gemeinnützigen Charakters der Privatstiftung die Allgemeinheit.

(2) Die konkrete Ausgestaltung der Förderung der Allgemeinheit, insbesondere auch die Auswahl konkreter Projekte und Fördermaßnahmen, obliegt dem Stiftungsvorstand. Der Beirat ist vor der Auswahl konkreter Projekte anzuhören. ...“

Die Privatstiftung war Mieterin der Räumlichkeiten, in denen die Ordination des Beschwerdeführers betrieben wurde. Die Nutzung der Räumlichkeiten erfolgte zu 66 % durch die Arztpraxis des Beschwerdeführers, zu 12 % durch die ***X GmbH*** und zu 12 % durch die Privatstiftung. Die im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 7 „Aufteilung der Kosten“ angeführten Kosten entfielen in diesem Ausmaß auf die Nutzer der Räumlichkeiten.

Mit Spendenbegünstigungsbescheid vom 13. Oktober 2011 wurde festgestellt, dass hinsichtlich der Privatstiftung die Voraussetzungen des § 4a Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 vorliegen und die Privatstiftung mit Wirksamkeit 13. Oktober 2011 zum begünstigten Empfängerkreis des § 4a Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 gehört.

Mit Bescheid vom 24. Oktober 2013 wurde der Bescheid vom 13. Oktober 2011 widerrufen.

Im Jahr 2012 wurden € 22.500,00 und im Jahr 2013 € 6.150,00 an die Privatstiftung aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gespendet.

2. Beweiswürdigung

Der Tod des Beschwerdeführers sowie dessen letzter gewöhnlicher Aufenthalt ergeben sich aus dem aktenkundigen Beschluss des Bezirksgerichtes Innere Stadt Wien vom 10. Jänner 2022. Aus diesem folgt auch, dass mangels gewöhnlichen Aufenthalts im Inland das Verlassenschaftsverfahren in Ungarn und nicht in Österreich durchgeführt wurde.

Die Feststellung, dass die Witwe mit Testament von 29. April 2014 zur Alleinerbin eingesetzt wurde, gründet auf der Präambel des Kaufvertrages vom 22. November 2022, mit welchem eine ursprünglich dem Beschwerdeführer und seiner Witwe gehörende Liegenschaft im 13. Wiener Gemeindebezirk durch die Witwe verkauft wurde (hinsichtlich des Anteils des Beschwerdeführers aufschiebend bedingt).

In der Präambel ist ausgeführt, dass der Beschwerdeführer die Witwe mit Testament vom 29. April 2014 zur Alleinerbin eingesetzt hat. Die Durchführung und der Abschluss des

Verlassenschaftsverfahrens in Ungarn durch eine ungarische Notarin und die Entscheidung der Notarin, dass es sich bei der Witwe um die Alleinerbin handelt, sowie die Annahme der Erbschaft durch die Witwe stützen sich auf die Auskunft der ungarischen Notarin, die das Verfahren durchgeführt hat, vom 13. Jänner 2025 („The notary finalized the case, the only heiress is [Name der Witwe], who accepted the heritage“). Es gibt für das Bundesfinanzgericht keinen Grund, an den Angaben der Notarin zu zweifeln.

Insbesondere stehen diese auch im Einklang mit den weiteren Ausführungen in der Präambel des Kaufvertrages, wonach die Vertragsparteien (die Witwe und die Käufer) davon ausgehen, dass die Witwe rechtmäßige Erbin des Hälfteanteils des Erblassers ist und nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens von der zuständigen Notarin ein Beschluss über den Vermögensübergang ergehen wird, mit dem der Rechtsstatus der Verkäuferin als Alleinerbin bescheinigt wird. Festgehalten wurde, dass das ungarische Erbrecht dem Grundsatz der Erbschaft ipso iure folgt und der Nachlass daher beim Tod des Erblassers von Rechts wegen dem Erben zufällt, ohne dass die Vornahme irgendeiner Rechtshandlung erforderlich ist. Der Beschluss über den Vermögensübergang hat nur deklaratorische Wirkung.

Das Bundesfinanzgericht hat mehrfach versucht, mit der Witwe Kontakt aufzunehmen (vgl. Schreiben vom 24. April 2024 an die im ZMR als Hauptmeldeadresse der Witwe eingetragene Adresse in Wien und die Schreiben vom 8. Oktober 2024 an zwei Anschriften der Witwe des Beschwerdeführers in Budapest, welche auf Nachfrage auch von der Notarin als Anschriften der Witwe bestätigt wurden. Eine dieser Anschriften ist auch in einer im Jahr 2025 erhobenen Beschwerde der Witwe als Adresse ersichtlich.). Sämtliche Schreiben wurden als „nicht behoben“ („unclaimed“) an das Bundesfinanzgericht zurückübermittelt. Auch mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist daher davon auszugehen, dass die aus den angeführten Dokumenten hervorgehenden Informationen richtig sind.

Die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers ergibt sich aus den Einkommenssteuererklärungen 2011 bis 2013. Die Feststellungen zur Stiftung gründen auf der Stiftungsurkunde der Privatstiftung in der Fassung des Nachtrages zur Stiftungsurkunde vom 20. Juli 2011 sowie dem Firmenbuchauszug vom 31. Jänner 2025.

Dass die Privatstiftung die Mieterin der Ordinationsräumlichkeiten war sowie die Nutzung des Mietobjektes ergeben sich aus dem Schreiben der Stiftungsprüferin vom 6. Februar 2014. Darin wurde ausgeführt, nach Auskünften des Stiftungsvorstandes erfolge die Nutzung der Räumlichkeiten zu 66% durch die Arztpraxis des Beschwerdeführers, zu 12 % durch die ***X GmbH*** und zu 12 % durch die Privatstiftung. Das Schreiben wurde vom Beschwerdeführer selbst im Zuge des Verfahrens vorgelegt. Es ergeben sich keine Anhaltspunkte, an den darin dem Stiftungsprüfer gegenüber gemachten Angaben zu zweifeln.

Wenn nach Ergehen der angefochtenen Bescheide in der Beschwerde vorgebracht wird, die Nutzung der Räumlichkeiten durch die Stiftung sei in einem sehr untergeordneten Ausmaß

erfolgt, so ist auszuführen, dass die der Stiftung zugewiesenen 12 % auch einem untergeordneten Ausmaß entsprechen. Wenn in der Beschwerde behauptet wird, die ***X GmbH*** habe nur ihren Sitz in den Räumlichkeiten gehabt und es sei keine Nutzung durch die GmbH erfolgt, widerspricht dies den zuvor den Stiftungsprüfern gegenüber getätigten Angaben. Es wurden auch keine näheren Erläuterungen gemacht, warum die im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung angeführten Kosten einzig und allein dem Betrieb der Ordination des Beschwerdeführers gedient haben sollten.

Den Ausführungen der belangten Behörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen kam Vorhaltcharakter zu (vgl. VwGH 7. September 2023, Ra 2022/15/0097). Es wäre daher am Beschwerdeführer bzw. dessen Rechtsnachfolgerin gelegen gewesen, die Ansicht, dass die Kosten einzig und allein für die Ordination des Beschwerdeführers getätigt wurden, durch über allgemeine Behauptungen hinausgehende nähere Angaben und Vorlage von Unterlagen zu stützen. Das Bundesfinanzgericht hält jene Angaben, die im Jahr 2014 noch vor dem Feststehen des Ergebnisses der Betriebsprüfung (der erfolgten Hinzurechnungen) im Jahr 2015 getätigt wurden, glaubwürdiger als jene, die unter dem Eindruck der Nichtanerkennung der vollen Kosten als Betriebsausgaben des Beschwerdeführers von diesem getätigt wurden. Zum durch die belangte Behörde erfolgten Vorhalt der Angaben im Schreiben vom 6. Februar 2014 wurden seitens des Beschwerdeführers keine Ausführungen gemacht. In Anbetracht der Gesamtumstände geht daher das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die in Tz. 7 des Betriebsprüfungsberichtes angeführten Kosten in dem gegenüber den Stiftungsprüfern angegebenen Nutzungsverhältnis auf die Nutzer der Räumlichkeiten entfallen sind.

Das Vorliegen des Spendenbegünstigungsbescheides sowie dessen Inhalt sowie der Widerruf des Bescheides resultieren aus den Bescheiden selbst.

Die Höhe der Spenden an die Privatstiftung wurde in der Beschwerdeentscheidung und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung angeführt. Die Höhe wurde nicht bestritten. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, an der Höhe zu zweifeln.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Rechtsnachfolge

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Das bedeutet, dass der Gesamtrechtsnachfolger (z.B. Erbe) des Beschwerdeführers materiell- und verfahrensrechtlich an die Stelle des Beschwerdeführers

(Rechtsvorgänger) tritt. Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen bereits entstandene Abgabenschulden auf die Rechtsnachfolger über (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 19 Rz 7).

Die gegenständlichen Abgabenschulden (Einkommensteuer 2011 bis 2013) sind gemäß § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO bereits vor dem Todestag des Erblassers am **. Dezember 2021 entstanden und gehen daher auf den Gesamtrechtsnachfolger (Erben) über.

Gemäß Art. 4 Europäische Erbrechtsverordnung Nr. 650/2012 vom 4. Juli 2012 (EU-Erbrechtsverordnung) sind für Entscheidungen in Erbsachen für den gesamten Nachlass die Gerichte des Mitgliedstaats zuständig, in dessen Hoheitsgebiet der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. g EU-Erbrechtsverordnung bezeichnet der Ausdruck „Entscheidung“ jede von einem Gericht eines Mitgliedstaats in einer Erbsache erlassene Entscheidung ungeachtet ihrer Bezeichnung einschließlich des Kostenfestsetzungsbeschlusses eines Gerichtsbediensteten.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 leg. cit. bezeichnet im Sinne dieser Verordnung der Begriff „Gericht“ jedes Gericht und alle sonstigen Behörden und Angehörigen von Rechtsberufen mit Zuständigkeiten in Erbsachen, die gerichtliche Funktionen ausüben oder in Ausübung einer Befugnisübertragung durch ein Gericht oder unter der Aufsicht eines Gerichts handeln, sofern diese anderen Behörden und Angehörigen von Rechtsberufen ihre Unparteilichkeit und das Recht der Parteien auf rechtliches Gehör gewährleisten und ihre Entscheidungen nach dem Recht des Mitgliedstaats, in dem sie tätig sind, a) vor einem Gericht angefochten oder von einem Gericht nachgeprüft werden können und b) vergleichbare Rechtskraft und Rechtswirkung haben wie eine Entscheidung eines Gerichts in der gleichen Sache.

Gemäß Art 79 Abs. 1 EU-Erbrechtsverordnung erstellt die Kommission anhand der Mitteilungen der Mitgliedstaaten die Liste der in Artikel 3 Absatz 2 genannten sonstigen Behörden und Angehörigen von Rechtsberufen. Gemäß Abs. 4 leg. cit. werden diese Informationen insbesondere über das Europäische Justizielle Netz für Zivil- und Handelssachen zur Verfügung gestellt.

Nach den Informationen des Europäischen Justiziellen Netzes für Zivil- und Handelssachen (<https://e-justice.europa.eu/>) ist der Notar in Ungarn eine „sonstige Behörde“.

Da der Beschwerdeführer seinen letzten gewöhnlichen Aufenthalt in Ungarn hatte, wurde das Verlassenschaftsverfahren von einer ungarischen Notarin durchgeführt (Art. 4 EU-Erbrechtsverordnung, vgl. auch den Beschluss des Bezirksgerichts Innere Stadt vom 10. Jänner 2022).

§ 39 Abs. 1 EU-Erbrechtsverordnung bestimmt, dass die in einem Mitgliedstaat ergangenen Entscheidungen in den anderen Mitgliedstaaten anerkannt werden, ohne dass es hierfür eines besonderen Verfahrens bedarf.

Gemäß Art. 41 EU-Erbrechtsverordnung darf die in einem Mitgliedstaat ergangene Entscheidung keinesfalls in der Sache selbst nachgeprüft werden.

Wie in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde, handelt es sich nach dem in Ungarn durchgeführten Verlassenschaftsverfahren bei der Witwe um die Alleinerbin des Beschwerdeführers.

Gemäß § 39 Abs. 1 EU-Erbrechtsverordnung ist diese Entscheidung von Österreich anzuerkennen.

Bei der Witwe handelt es sich somit um die Rechtsnachfolgerin des Beschwerdeführers. Sie tritt daher materiell- und verfahrensrechtlich an seine Stelle.

Aufteilung der Kosten (2011, 2012 und 2013)

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 29. Juni 2015 unter Tz. 7 „Aufteilung der Kosten“ angeführten Ausgaben betreffen nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt nur im Ausmaß von 66 % die Ordination des Beschwerdeführers und sind daher nur in diesem Ausmaß - wie bereits in den angefochtenen Bescheiden - als betrieblich veranlasst und damit als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2011 wurde kein weiteres Vorbringen erstattet, weshalb die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 als unbegründet abzuweisen war.

Zuwendungen an die Privatstiftung (2012 und 2013)

Die im Beschwerdefall maßgebliche Bestimmung des § 4 Abs. 11 EStG 1988 regelt, unter welchen Voraussetzungen Zuwendungen an Privatstiftungen Betriebsausgaben sind. Nach dieser Regelung muss es sich für einen Betriebsausgabenabzug entweder um eine Unternehmenszweckförderungsstiftung, eine Arbeitnehmerförderungsstiftung oder eine Belegschaftsbeteiligungsstiftung handeln.

Im Beschwerdefall liegen keinerlei Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Arbeitnehmerförderungsstiftung bzw. einer Belegschaftsbeteiligungsstiftung vor.

Um die Voraussetzungen für eine Unternehmenszweckförderungstiftung zu erfüllen, muss die Privatstiftung nach der Stiftungsurkunde und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers oder auch mit diesem verbundenen Konzernunternehmen dienen (§ 4 Abs. 11 lit. a EStG 1988).

Die Privatstiftung dient schon nach der Stiftungsurkunde nicht ausschließlich und unmittelbar dem Betriebszweck des stiftenden Unternehmers (Beschwerdeführer). Aus § 3 Abs. 1 und 2 der Stiftungsurkunde (in der Fassung des Nachtrages zur Stiftungsurkunde vom 20. Juli 2011) geht vielmehr hervor, dass die Stiftung gemeinnützigen Zwecken dienen soll (etwa „Förderung der Allgemeinheit durch Forschung auf wissenschaftlichem (medizinischem) Gebiet“, „Die Privatstiftung ist ausschließlich mit Forschungsaufgaben der in ... genannten Art für die Österreichische Wissenschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen befasst.“). Eine konkrete Bezugnahme auf den Betriebszweck der vom Beschwerdeführer betriebenen Ordination, dem die Privatstiftung unmittelbar und ausschließlich dienen soll, kann darin nicht erkannt werden.

Wenn in der Beschwerde dahingehend argumentiert wird, dass die Tätigkeiten der Stiftung dem Betriebszweck der Ordination des Beschwerdeführers gedient hätten, ist darauf zu verweisen, dass dies in der Stiftungsurkunde keinen Niederschlag gefunden hat. Somit liegen die Voraussetzungen für eine Unternehmenszweckförderung im Beschwerdefall nicht vor. Die Ausgaben können daher nicht als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 11 EStG 1988 abgezogen werden.

Die Regelung des § 4 Abs. 11 EStG 1988 ist taxativ. Zuwendungen an andere Privatstiftungen, die nicht unter Abs. 11 Z 1 fallen, sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (vgl. *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ § 4 Rz 434/3 (Stand 1.1.2024, rdb.at) und *Jakom/Marschner* EStG, 2012, § 4 Rz 417). Auch eine allfällige betriebliche Veranlassung der Zahlungen an die Privatstiftung führt daher nicht zu deren Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 11 EStG 1988 nicht vorliegen.

Gemäß § 4a Abs. 1 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr 2012 geltenden Fassung, galten freigebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Abs. 2) an begünstigte Einrichtungen (Abs. 3 bis 6) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen insoweit als Betriebsausgabe, als sie 10% des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen.

Die Spenden an die Privatstiftung, bei der es sich um eine begünstigte Einrichtung handelte (vgl. den Spendenbegünstigungsbescheid vom 13. Oktober 2011), gelten somit als Betriebsausgaben, wenn sie 10 % des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Der Gewinn des Jahres 2011 betrug € 106.636,24 (vgl. den Einkommensteuerbescheid 2011). Die Spenden in der Höhe von gesamt € 22.500,00 können daher nur in einer Höhe von € 10.663,62 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Im angefochtenen Bescheid wurden unter Zugrundelegung des Betriebsprüfungsberichtes Spenden in der Höhe von € 6.734,95 (Anmerkung der Gewinn des Jahres 2011 wurde mit € 67.349,55 angenommen. Dies entsprach der ursprünglichen Veranlagung des Jahres 2011. Der nunmehr angefochtene Bescheid wurde im Zuge einer Wiederaufnahme erlassen.) als Betriebsausgaben anerkannt. Es sind daher im Beschwerdefall für das Jahr 2012 weitere € 3.928,67 (€ 10.663,62 abzüglich € 6.734,95) in Abzug zu bringen (vgl. auch die Beschwerdevorentscheidung).

In der für das Beschwerdejahr 2013 anwendbaren Fassung des § 4a Abs. 1 EStG 1988 galten freigebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Abs. 2) an begünstigte Einrichtungen (Abs. 3 bis 6) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen insoweit als Betriebsausgabe, als sie 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen.

Da die tatsächlichen Spenden im Jahr 2013 die in § 4a Abs. 1 EStG 1988 vorgegebene Höchstgrenze nicht übersteigen, sind sie in der tatsächlich geleisteten Höhe (€ 6.150,00) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht ist ersichtlich, dass zur Berechnung der Einkommensteuer 2013 im angefochtenen Bescheid Spenden in der Höhe von € 19.864,23 als Betriebsausgabe berücksichtigt wurden (vgl. Berechnung auf Seite 5 des Berichtes). Es sind jedoch nur Spenden in der Höhe von € 6.150,00 abzugsfähig. Es sind daher den Einkünften aus selbstständiger Arbeit € 13.714,23 (Differenz € 19.864,23-€ 6.150,00) hinzuzurechnen.

Kfz-Privatanteil (2012)

In der Steuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 2012 wurden unter dem Punkt „Korrekturen zu Kfz-Kosten – (Kennzahl 9260)“ € 15.045,31 geltend gemacht (vgl. das Beschwerdevorbringen und die eingereichte Steuerklärung. Aus Tz. 8 des Betriebsprüfungsberichts, auf den sich der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2012 stützt, ist ersichtlich, dass im Jahr 2012 hinsichtlich des Kfz-Privatanteils € 11.700,00 dem Betriebsergebnis hinzugerechnet wurden. Dadurch ist es, wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung erkannt wurde, zu einer doppelten Kürzung des Kfz-Aufwandes gekommen. Es war daher wie in der Beschwerdevorentscheidung zu erkennen und der Betrag lediglich einmal zu kürzen.

Kosten der Lebensführung (2012)

Zum in der Beschwerde vorgebrachten Einwand, dass nicht berücksichtigt worden sei, dass bereits in der Steuererklärung 2012 unter der Kennzahl 9280 eine Korrektur in der Höhe von € 4.633,74 durchgeführt und diese bereits durchgeführte Korrektur bei der Bemessung der Besteuerungsgrundlagen nicht berücksichtigt worden sei, ist auszuführen, dass die in der

Einkommensteuererklärung 2012 durchgeführte Korrektur in der Höhe von € 4.633,74 der durchgeführten Veranlagung zugrunde gelegt wurde (Anm. die in der Steuererklärung 2012 angegebenen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurden auch den Änderungen der Besteuerungsgrundlagen, wie auf Seite 14 des Betriebsprüfungsberichtes ersichtlich, zugrunde gelegt). Aus den im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommenen Kürzungen bei den Betriebsausgaben (bzw. den letztlich erfolgten Hinzurechnungen) ergibt sich allerdings kein Hinweis, dass der Betrag in der Höhe von € 4.633,74 doppelt berücksichtigt wurde (vgl. Betriebsprüfungsbericht Tz. 5). Auch mangels näherer Konkretisierung, welche konkreten Ausgaben der Lebensführung doppelt berücksichtigt worden seien sollen, ist nicht davon auszugehen, dass es zu einer doppelten Berücksichtigung gekommen ist.

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Aufgrund der zuvor dargelegten Erwägungen werden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit für die Jahre 2012 wie folgt berechnet:

2012

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit 2012 laut angefochtenen Bescheid: € 348.722,71

Abzug Spenden:	-€ 3.928,67
----------------	-------------

Abzug KFZ-Privatanteil:	-€ 11.700,00
-------------------------	--------------

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit 2012:	€ 333.094,04
--	--------------

2013

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit 2013 laut angefochtenen Bescheid: € 295.741,54

Hinzurechnung Spenden:	€ 13.714,23
------------------------	-------------

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit 2013	€ 309.455,77
---	--------------

Die Berechnung der Einkommensteuer ist den beigelegten Berechnungsblättern zu entnehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im Beschwerdefall wurde der entscheidungsrelevante Sachverhalt, insbesondere hinsichtlich der Aufteilung der Kosten, in freier Beweiswürdigung durch das Bundesfinanzgericht festgestellt. Fragen der Beweiswürdigung stellen im Allgemeinen keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar (vgl. VwGH vom 22. Oktober 2018, Ra 2018/16/0177). Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 3. Februar 2025