

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Unger & Unger Steuerberatungsgesellschaft mbH, Strohgasse 25, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 22. November 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf) vom 8. November 2016 betreffend Einkommensteuer 2015 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

- 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

Die Einkommensteuererklärung 2015 des ***Bf1*** (im Folgenden als Bf bezeichnet) wurde am 23. Oktober 2016 elektronisch über Finanz online eingebracht. Dabei wurden in der Kennzahl 459 der Erklärung Spenden in Höhe von 6.420,71 Euro als Sonderausgaben gem § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 geltend gemacht.

Mit Ergänzungsersuchen vom 24. Oktober 2016 wurden vom Finanzamt belegmäßige Nachweise zu den als Sonderausgaben geltend gemachten Spenden angefordert.

Mit Datum vom 4. November 2016 wurde die nachfolgende Auflistung an das Finanzamt übermittelt:

1. [REDACTED] 695,44 €

Flug (143,19 + 106,00) 249,19
 Hotel (5 x 84,65) 423,25
 CAT (Wien 10,00 + 13,00) 23,00

2. [REDACTED] 504,53 €

Flug 159,43
 Hotel (2 x 143,00) 286,00
 CAT (Wien) 16,00
 Bus (Paris) 29,00
 Metro (für div. Reisen) 14,10

3. [REDACTED] 490,43 €

Flug 159,43
 Hotel (2 x 143,00) 286,00
 CAT (Wien) 16,00
 Bus (Paris) 29,00

4. [REDACTED] 649,95 €

Flug 202,35
 Hotel (2 x 200,00) 400,00
 CAT (Wien) 16,00
 Bus (Paris) 17,50
 Metro (für div. Reisen) 14,10

5. [REDACTED] 471,07 €

Flug 229,47
 Hotel 200,00
 CAT (Wien) 16,00
 Bus & Bahn (Paris 17,50 + 8,10) 25,60

6. [REDACTED] 553,97 €

Flug 214,47
 Hotel (184,00 + 3,30) 187,30
 Bahn (Saalfelden – Wien & ret.) 67,20
 CAT (Wien) 16,00
 Taxi (M. Alm – Saalfelden & ret.) 40,00
 Bus (Paris) 29,00

7. [REDACTED] 506,14 €

Flug (130,19 + 106,00) 236,19
 Hotel (3 x 84,65) 253,95
 CAT (Wien) 16,00

8. [REDACTED] 1.544,25 €

Registrierungsgebühr 195,00
 Flug 289,25
 Hotel (1.160 US \$ x 0.9) 1.044,00
 CAT (Wien) 16,00

9. [REDACTED] 263,80 €

Flüge: Wien – Bern 95,37
 Zürich – Wien (CHF 112,51 x 0.91) 102,38
 Bahn Bern – Zürich (CHF 55 x 0.91) 50,05
 Hotel: Einladung durch Gastgeber
 CAT (Wien) 16,00

10. [REDACTED] 190,81 €

Flug 174,81
 Hotel: Einladung durch Gastgeber
 CAT (Wien) 16,00

11. [REDACTED] 550,32 €

Flug 215,02
 Hotel (150,65 + 138,65) 289,30
 CAT (Wien) 16,00
 Bus (Paris) 30,00

Summe der Reisekosten: 6.420,71 €

In der Begründung des Ergänzungsersuchens führte der Bf aus, dass diese Kosten als freiwillige Mitarbeit bei den angeführten Organisationen geleistet und eine Sachspende darstellen würden.

Das Finanzamt erließ am 8. November 2016 den Einkommensteuerbescheid 2015 ohne Berücksichtigung der beantragten Spenden in Höhe von 6.420,71 Euro als Sonderausgaben gem § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988. Begründet wurde dies damit, dass aufgrund der früheren Tätigkeit des Bf auch ein privates Interesse an der Teilnahme an den verschiedenen Veranstaltungen bestanden habe. Wenn bei einer Reise (auch) private Belange eine Rolle spielen, wären die Reisekosten laut Finanzamt aufgrund des Aufteilungsverbots insgesamt nicht absetzbar (anzumerken ist, dass der Bf im strittigen Jahr ausschließlich Pensionseinkünfte bezogen hat).

Mit Datum vom 22. November 2016 wurde eine Beschwerde gem § 243 BAO über Finanz online eingebracht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes kein privates Interesse aufgrund der früheren Tätigkeiten des Bf an der Teilnahme an den Veranstaltungen bestanden habe. Die Reisetätigkeit sei Ausfluss der aktuellen Organstellungen des Bf in den in der Auflistung der Reiseaufwendungen angeführten Organisationen. Da diese dem Bf entstandenen Reisekosten von diesen Organisationen nicht ersetzt würden, stellen sie Sachspenden dar. Als Beilage wurde eine Auflistung der Funktionen des Bf angekündigt, diese Beilage wurde nicht übermittelt.

Das Finanzamt versendete daraufhin am 12. Mai 2017 ein Ergänzungsersuchen an den Bf und forderte die Übermittlung der in der Beschwerde angekündigten Beilagen hinsichtlich der Organfunktionen des Bf an.

Mit Datum vom 16. Mai 2017 wurde eine Beschreibung der Organfunktionen des Bf an das Finanzamt übermittelt. Demnach habe der Bf in 2015/2016 verschiedene Organfunktionen innegehabt. Der Bf sei Vize-Präsident der Organisation 1 (Kurzform Organisation 1) mit Sitz in Stadt 1, Mitglied des Aufsichtsrats der Organisation 2 (Kurzform für Organisation 2) mit Sitz in Stadt 3 und Mitglied in diversen Komitees der Organisation 3 (Kurzform für Organisation 3) mit Sitz in Stadt 1, gewesen. Der Vorhaltsbeantwortung beigelegt war ein Schreiben der Organisation 4 vom 26. Februar 2014, in dem die Organisation 4 bestätigt, dass mit dem Bf als früheren Geschäftsführer der Organisation 5 die Vereinbarung getroffen wurde, *„seine vorhandenen Kontakte mit internationalen Institutionen weiter zu pflegen und bei bestimmten Veranstaltungen (wie zB den Ratssitzungen der Organisation 1) die Interessen der Organisation 4 /Organisation 6 zu vertreten.“*

Mit Datum vom 14. Juli 2017 wurde vom Finanzamt eine Beschwerdevorentscheidung gem § 262 BAO erlassen. Die als Sonderausgaben beantragten Spenden wurden nicht anerkannt und die Einkommensteuer wurde unverändert zum Erstbescheid festgesetzt. Diese Entscheidung wurde wie folgt begründet: *„Als steuerlich begünstigte Spenden können nur*

freigebige Zuwendungen an Einrichtungen angesehen werden, die im EStG 1988 nach § 4a Abs 7 Z 1 im Zeitpunkt der Zahlung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt sind. Die von Ihnen angeführten Organisationen sind zum einen in der Spendenbegünstigtenliste lt BMF (www.bmf.gv.at) nicht eingetragen. Eine Bestätigung über Reisekosten, die von der jeweiligen Einrichtung deswegen als 'Donation' bezeichnet werden, weil Ihnen dafür keine Ersätze ausbezahlt werden, können keinen Sonderausgabencharakter für Spenden im rechtlichen Sinne begründen. Zudem können an Personenbeförderungsunternehmen (Fluglinien und Busbetreiber) bezahlte Entgelte nicht als freigebige Zuwendungen an die von Ihnen angeführten Organisationen betrachtet werden. Weiter findet kein Eigentumsübergang von Sachen an begünstigte Empfänger statt. Ausgaben die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen (Beförderungsunternehmen) sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig“.

Mit Datum vom 14. August 2017 wurde ein Vorlageantrag gem § 264 BAO eingebracht. Begründet wurde dieser damit, dass „wenn Reisespesen, die durch Organisationen zu tragen wären und diese somit finanziell belastet würden, von einer anderen Person getragen werden, kommt es für diese Personen zu einer finanziellen Belastung, die als finanzielle Spende zu sehen ist.“ Die angeführten Organisationen seien unter die §§ 4a Abs. 2 Z 1 und Abs 3 Z 1 EStG 1988 zu subsumieren. Deren Tätigkeit werde auf deren Homepages nachvollziehbar dargestellt.

Mit Datum vom 20. Dezember 2018 wurden die Beschwerde und die Akten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Das Finanzamt beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen und verneinte die Möglichkeit, die beantragten Aufwendungen bzw Ausgaben als Betriebsaufwendungen oder Werbungskosten geltend zu machen. Das Finanzamt führte zusammengefasst aus, dass der Bf im beschwerdegegenständlichen Zeitraum über keinen Betrieb verfügt habe und keine Aktiv-, sondern Pensionseinkünfte, bezogen habe. Die steuerliche Abzugsfähigkeit sei nicht anzuerkennen, da die Aufwendungen nicht im überwiegenden betrieblichen Interesse der angeführten Organisationen angefallen wären. Und selbst wenn die gegenständlichen Reise- und Unterbringungskosten im überwiegenden Interesse und zum Wohl dieser Organisationen angefallen wären, hätte der Bf diese nicht „freiwillig“ selbst getragen, indem er auf ihm zustehende Kostenersätze oder Taggelder verzichtet habe. Die Kosten seien bei der Ausübung der ehrenamtlichen Funktionen angefallen und nicht zugewendet worden. Die Gesellschaften seien durch die vom Bf übernommenen Reise- und Unterbringungskosten nicht bereichert worden, da die Kosten vom Bf selbst getragen wurden und auch kein Eigentum übertragen worden sei. Somit lägen mangels Freiwilligkeit und Eigentumsübertragung keine als Sonderausgaben abzugsfähige Spenden iSd §§ 18 iVm 4a EStG 1988 vor. Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Bf mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Bf erfolgen, dürften gem § 20 EStG 1988 nicht abgezogen werden. Die gesellschaftliche Stellung des Bf bringe es mit sich, dass der Bf im Rahmen einer ehrenamtlichen Tätigkeit diese Veranstaltungen im Ausland besucht habe und lägen aus

diesem Grund nicht abzugsfähige Aufwendungen vor. Die Aufwendungen seien aus privatem Interesse erfolgt und daher privat mitveranlasst.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom 26. August 2024 wurde die Rechtssache dieser Gerichtsabteilung zur Erledigung zugeteilt.

Nach telefonischer Kontaktaufnahme mit der steuerlichen Vertretung wurden mit Datum vom 13. November 2024 zwei Schreiben an das Bundesfinanzgericht übermittelt. In einem mit Datum 11. März 2019 datierten Schreiben der Organisation 1 wird ausgeführt „... *Ich bestätige hiermit, dass ***Bf1*** bis Juni 2018 Vizepräsident von Organisation 1 war. Seine Reise- und Aufenthaltskosten für die Teilnahme an den verschiedenen Organisation 1 -Treffen wurden von ihm selbst getragen und können daher als Spenden an Organisation 1 betrachtet werden*“. In einem weiteren Schreiben vom 19. März 2019 der Organisation 3 wird ausgeführt „*Hiermit bestätigen wir, dass ***Bf1***, ein ehemaliger Präsident der Organisation 3, immer noch aktiv in verschiedenen Organisation 3 Komitees und Konferenzen tätig ist. Die Reise- und Aufenthaltskosten die durch die Teilnahme an diesen Treffen entstehen, werden von ihm selbst getragen und können daher als Spenden an die Organisation 3 angesehen werden*“.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 18. November 2024 wurde der Bf aufgefordert, die als Sonderausgaben geltend gemachten Spenden belegmäßig nachzuweisen. Weiter wurde der Bf aufgefordert, Nachweise vorzulegen, dass es sich bei den vorgenannten Organisationen um begünstigte Einrichtungen iSd § 4a Abs 3 Z 1 EStG 1988 oder um andere in der damals gültigen Version des Einkommensteuergesetzes begünstigte Einrichtungen handelt. Hinsichtlich eines möglichen Ersatzanspruches des Bf auf Ersatz seiner Reise- und Unterbringungskosten gegenüber den Organisationen, wurde die Vorlage von Nachweisen, zB Statuten der jeweiligen Organisationen für den streitgegenständlichen Zeitraum oder die Einzelvereinbarungen mit dem Bf, aufgrund derer der Bf einen rechtlichen Anspruch auf Ersatz für sämtliche als Sonderausgaben geltend gemachte Aufwendungen gehabt hätte, angefordert.

Mit Datum vom 17. Jänner 2025 wurden vom Bf die Belege zu den beantragten Sonderausgaben in Form von Belegkopien beigebracht. Hinsichtlich der Qualifikation der Organisationen als begünstigte Einrichtungen iSd §§ 18 Abs 1 Z 7 iVm 4a Abs 3 Z 1 EStG 1988 wurde hinsichtlich der Organisation 1 ausgeführt, dass es sich dabei um eine gemeinnützige Vereinigung mit Sitz in Stadt 1 handle, die ***, internationale Organisationen, ***-Einrichtungen und Privatunternehmen zusammenbringt, die in ganz Europa an *** Aktivitäten beteiligt oder daran interessiert sind. Hinsichtlich der „Organisation 3“ wurde ausgeführt, dass diese im Jahr JJJJ gegründete Organisation die weltweit führende Interessenvertretung der *** mit 563 Mitgliedern aus 81 Ländern, darunter alle führenden ***, Unternehmen, ***-Einrichtungen, Universitäten, Gesellschaften, Verbände, Institute und Museen sei. Eines der Mitglieder dieser beiden Organisationen sei die Organisation 4. Die Organisation 4 sei durch Gesetz mit 1. MM JJJJ gegründet worden und stehe zu 100% im Eigentum der ***. Somit

handle es sich bei der Organisation 4 um eine begünstigte Organisation iSd § 4a Abs 2 Z 1 iVm Abs 3 Z 2 EStG 1988 und sei daraus abzuleiten, dass die Organisation 4 eine Mitgliedschaft nur in jenen Organisationen anstreben darf, die die gleichen (begünstigten) Zwecke wie auch die Organisation 4 selbst verfolge. Da der Sitz der beiden Organisationen in Frankreich liegt, würde es sich dabei gem § 4a Abs 3 Z 2 EStG 1988 (dem widersprechend wurden im Vorlageantrag vom 14. August 2017 die Organisationen unter § 4a Abs 2 Z 1 EStG 1988 und unter § 4a Abs 3 Z 1 EStG 1988 subsumiert) um „entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union“ handeln.

Hinsichtlich der Frage des Anspruches des Bf auf Ersatz der Fahrt- und Unterbringungskosten wurde bekannt gegeben, dass dieser aus den Statuten der Organisationen nicht ableitbar sei. Verträge hinsichtlich der damals ausgeübten Tätigkeiten lägen dem Bf nicht mehr vor und könnten auch seitens der beiden Organisationen nicht mehr zur Verfügung gestellt werden. Nach Meinung des Bf sei aus seinen ausgeübten Funktionen in den beiden Organisationen ableitbar, dass die Anwesenheit des Bf bei den Veranstaltungen unabdingbar gewesen wäre und dass die Organisationen größtes Interesse gehabt hätten, dass die jeweiligen Leitungsorgane bei den wichtigsten Veranstaltungen vertreten wären. Daher hätten die Organisationen die Kosten dieser Personen auch grundsätzlich zu tragen gehabt und hätte der Bf auch einen rechtlichen Anspruch auf Kostenerstattung gehabt. Dieser Anspruch würde aber letzten Endes nicht wirklich geltend gemacht, da der finanzielle Spielraum der beiden Organisationen gering sei und diese von jenen, die sich in der Sache selbst engagieren, unterstützt würden. Insofern sei es wenig naheliegend, dass Personen, die sich für eine gute Sache einbringen, zunächst auf eine schriftliche Bestätigung über den Anspruch auf Kostenersatz bestehen würden, nur um dann wiederum auf die Erstattung dieser Kosten als Sachspende zu verzichten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf erklärte im Jahr 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form von Pensionsbezügen und geringfügige Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug, sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Bf übte Organfunktionen bei verschiedenen internationalen Organisationen, konkret bei der Organisation 1 mit dem Sitz in Stadt 1, der Organisation 3, ebenfalls mit dem Sitz in Stadt 1 und der Organisation 2 mit dem Sitz in Stadt 2 (alle drei in Frankreich ansässig) aus.

Mitglied bei der Organisation 1 und der Organisation 3 ist die Organisation 4.

Im Rahmen seiner Organfunktionen nahm der Bf im Jahr 2015 an verschiedenen Veranstaltungen in Europa und im Nahen Osten teil. Es gab keine vertraglichen Vereinbarungen über die im Beschwerdezeitraum ausgeübten Tätigkeiten des Bf für diese Organisationen. Die Notwendigkeit der Teilnahme an den Reise- und Fahrtkosten begründenden Veranstaltungen aufgrund dieser Organfunktionen wurde nicht nachgewiesen.

Anlässlich dieser Veranstaltungen sind Reise- und Aufenthaltskosten angefallen, die von den oben angeführten Organisationen nicht ersetzt, sondern vom Bf selbst getragen wurden. Es existieren keine schriftlichen Dokumente betreffend einen Kostenersatz für von Organen der vorgenannten Organisationen verausgabte Reise- und Fahrtkosten und ist ein solcher Kostenersatz in den Statuten der internationalen Organisationen nicht geregelt. Ein Anspruch auf Ersatz der vom Bf getätigten Reise- und Fahrtkosten durch die Organisationen ist nicht gegeben.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakten und dem Vorbringen der Parteien.

Die Angaben zu den Einkünften im beschwerdegegenständlichen Jahr ergaben sich aus der mit Datum vom 20. Oktober 2016 über Finanz online übermittelten Einkommensteuererklärung 2015.

Die Funktionen des Bf bei den Organisationen Organisation 1, Organisation 2 und Organisation 3 wurden in einer am 16. Mai 2017 vom Bf beigebrachten Auflistung dargestellt und werden gleichlautend unter dem Titel „Funktionen und Mitgliedschaften des Bf“ in der deutschen Ausgabe von Wikipedia dargestellt (<https://de.wikipedia.org>).

Die Feststellungen zur „Organisation 1“ und zur „Organisation 3“, ebenso wie die Mitgliedschaft der Organisation 4 bei diesen, ergeben sich aus dem Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bf vom 17. Jänner 2025 und der im Internet abrufbaren Mitgliederverzeichnisse.

Die Rechtsform der Organisation 4 als Gesellschaft mit beschränkter Haftung erschließt sich bereits aus der Namensgebung derselben. Ebenso aus dem „Bundesgesetz zur Errichtung der Organisation 4“ und daraus zitierend in § 1 Abs 6; *„Soweit dieses Gesetz keine oder keine abweichenden Bestimmungen enthält, ist auf die Gesellschaft das GmbH-Gesetz – GmbHG anzuwenden“*.

Die Teilnahme des Bf an den Reise- und Fahrtkosten begründenden Treffen und Konferenzen der Organisationen ist aufgrund der beigebrachten Belege, ebenso wie die Summe der dafür getätigten Ausgaben, unbestritten. Bis auf einen Hotelbeleg über 400 Euro betreffend die 4. Reise laut Aufstellung nach Stadt 1, wurden sämtliche Ausgaben belegmäßig nachgewiesen.

Das Nichtvorliegen eines rechtlich durchsetzbaren Anspruchs auf Ersatz der vom Bf getätigten Reise- und Fahrtkosten für die vom Bf besuchten Veranstaltungen der Organisationen ergibt sich aus der Tatsache, dass diesbezüglich keinerlei schriftliche Vereinbarungen vorgelegt wurden, und aus den Aussagen des steuerlichen Vertreters vom 17. Jänner 2025 in Beantwortung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichts vom 18. November 2024.

Das Nichtvorliegen eines Anspruchs ergibt sich überdies daraus, dass derartige Reise- und Fahrtkosten in den nicht strittigen Folgejahren 2016-2018 vom Bf ebenfalls als Sonderausgaben geltend gemacht wurden. Der Abzug als Sonderausgabe wurde vom Finanzamt versagt. In den dagegen gerichteten Beschwerden wurden durch den Bf, wie auch im strittigen Jahr 2015, keine Nachweise hinsichtlich eines rechtlich durchsetzbaren Anspruchs auf Ersatz der ihm erwachsenen Reise- und Fahrtkosten beigebracht. Trotz Kenntnis des Aktenstandes (Beschwerde und Beschwerdevorentscheidung zum Einkommensteuerbescheid 2015 wurden in 2017 erlassen), wurde durch den Bf eine Geltendmachung der Reise- und Fahrtkosten bei den ausländischen Organisationen nicht nachgewiesen.

Die Tragung der Reise- und Fahrtkosten durch den Bf betreffend die Organisation 1 und der Organisation 3 wurde in den vorgelegten Schreiben dieser Organisationen vom 11. und 19. März 2019 bestätigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gem § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt. Der amtswegigen Ermittlungspflicht unterliegen nicht nur die Abgabenbehörden, sondern gem § 269 Abs 1 BAO auch die Verwaltungsgerichte (vgl zB VwGH 28. 9. 2016, 2016/16/0064; 5. 3.2020, 2018/15/0004).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend zu machen, doch befreit dies den Abgabepflichtigen nicht

von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen (vgl VwGH 10. 3. 1994, 92/15/0160).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht nur innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes und findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 15. 12. 2009, 2006/13/0136).

§ 115 Abs 1 zweiter Satz BAO stellt klar, dass die Verpflichtung der Abgabenbehörde (bzw des Verwaltungsgerichts) eingeschränkt wird (zB bei einem Sachverhalt mit Auslandsbezug vgl zB VwGH 16. 4. 2024, 2022/13/0017; 8. 10. 2020, 2020/13/0044; 26. 9. 1990, 86/13/0097; oder bei Inanspruchnahme einer abgabenrechtlichen Begünstigung durch den Abgabepflichtigen (vgl zB VwGH 18. 12. 2019, 2018/15/0025; 4. 9. 2008, 2007/17/0118; 25. 6. 2007, 2006/14/0050).

Sonderausgaben stellen (mit Ausnahme des Verlustabzugs) Begünstigungen dar, sodass insoweit der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund tritt und es dem Steuerpflichtigen obliegt, die betreffenden Umstände darzulegen (vgl VwGH 22.2.1994, 91/14/0234; Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 (2024) § 18 Tz 7).

Die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen hat zur Folge, dass den Abgabepflichtigen eine Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht trifft (vgl VwGH 27. 2. 2014, 2009/15/0212).

Gem § 4 Abs 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gem § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der außerbetrieblichen Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Mangels Vorliegen von betrieblichen Einkünften, fehlenden nichtselbständigen Aktiveinkünften und mangels Bezug zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung können die getätigten Reise- und Fahrtkosten weder unter den Begriff der Betriebsausgaben, noch der Werbungskosten, subsumiert werden.

Als Sonderausgaben gem § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens abzugsfähig sind Ausgaben, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind für freigebige Zuwendungen insoweit, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a EStG 1988 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.

Die Tragung der Reise- und Fahrtkosten durch den Bf stellt bereits begrifflich keine Zuwendung im Sinne von „*ausschließlich in Geld an begünstigte Körperschaften ...*“ gem Z 7 lit b der vorgenannten Bestimmung dar.

Als Sonderausgaben abzugsfähig sind neben Geld-, auch Sachspenden an die in Z 7 lit a der vorgenannten Bestimmung angeführten begünstigten Körperschaften im Sinne des § 4a Abs 3 Z 1, 2 und 3 und Abs 4 EStG 1988. Diesfalls muss es sich um Zuwendungen an begünstigte Einrichtungen, die zu begünstigten Zwecken geleistet werden, handeln.

Begünstigte Zwecke gem § 4a Abs 2 Z 1 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 160/2015) waren:

„Die Durchführung von der österreichischen Wissenschaft dienenden Forschungsaufgaben oder der österreichischen Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem Universitätsgesetz 2002 entsprechen, sowie damit verbundene wissenschaftliche Publikationen und Dokumentationen durch die in Abs. 3 genannten Einrichtungen ...“

Begünstigte Einrichtungen gem § 4a Abs 3 Z 2 EStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 160/2015) für die Erfüllung der in Abs. 2 Z 1 genannten Zwecke waren unter anderem ...

„durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind, sowie diesen entsprechenden ausländischen Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht ...“

Die Mitgliedschaft der Organisation 4 bei zweien dieser internationalen Organisationen begründet nicht automatisch die Eigenschaft dieser Organisationen als begünstigte Einrichtung gem § 4a Abs 3 Z 2 EStG 1988 bzw diesen entsprechenden ausländischen Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

Die Organisation 4 wurde mittels Gesetz mit 1. MM JJJJ gegründet. Sie steht zu 100 Prozent im Eigentum der ***. Die Organisation 4 ist kein durch Bundes-, oder Landesgesetz errichteter Fonds, sondern eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und somit keine begünstigte Einrichtung gem § 4a Abs 3 Z 2 EStG 1988.

Die Argumentation der steuerlichen Vertretung, dass es sich bei der Organisation 4 um eine begünstigte Einrichtung im Sinne der oben angeführten Bestimmung handle und daraus abgeleitet diese wiederum nur bei begünstigten Einrichtungen Mitglied sein könne, widerspricht insoweit bereits der innerstaatlichen gesetzlichen Regelung des § 4a Abs 3 Z 2

EStG 1988, als es sich bei der Organisation 4 um eben keinen „durch Bundes- oder Landesgesetz errichteten Fonds“, handelt.

Hinsichtlich der internationalen Organisationen, bei denen der Bf Organfunktionen innehatte, fehlen trotz der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung des Bf bei Auslandssachverhalten gem § 115 Abs 1 letzter Satz BAO die erforderlichen Nachweise, dass es sich bei diesen um begünstigte Einrichtungen gem § 4a Abs 3 Z 2 EStG 1988 für die Erfüllung der in § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 genannten Zwecke handelt.

Zum Vorliegen einer Sachspende im Sinne des § 18 Abs 1 Z 7 lit a iVm § 4a Abs 3 Z 1, 2 und 3 EStG 1988 ist auszuführen, dass die Zuwendung neben körperlichen Gegenständen auch unkörperliche Wirtschaftsgüter, wie zB Rechte, somit rechtlich durchsetzbare Forderungen gegenüber dem Zuwendungsempfänger, umfassen könnte. Diesbezüglich müsste ein rechtlich durchsetzbarer Anspruch des Spenders auf Ersatz seiner getätigten Kosten durch den Spendenempfänger vorliegen, auf den er anschließend verzichten kann bzw eine rechtlich durchsetzbare Forderung des Bf an den Spendenempfänger, die zugewendet werden kann.

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat in seinem Erkenntnis vom 21. August 2007, RV/0239-F/06) zu einem vergleichbaren Sachverhalt dargelegt, dass mangels Vorliegens eines Anspruchs auf Kostenersatz keine freiwilligen Zuwendungen vorliegen. In der Literatur vertritt Renner unter Verweis auf das vorgenannte Erkenntnis die Meinung, der sich das Bundesfinanzgericht vollinhaltlich anschließt, dass die Übernahme von Aufwendungen, die bei einer Tätigkeit für eine spendenbegünstigte Einrichtung anfallen, keine freiwillige Zuwendungen darstellen, wenn kein Anspruch auf Kostenersatz besteht; zu bei einem Funktionär entstandenen, nicht an die Körperschaft weiterverrechneten, Fahrtkosten (vgl Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24 (2024) § 4a Tz 10).

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.

Betreffend die Anerkennung der beantragten Sonderausgaben wurden die Feststellungen im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs 2 BAO unter Verweis auf die Rechtsprechung des VwGH zur erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten und bei der Inanspruchnahme von steuerlichen Begünstigungen gem § 115 Abs 1 BAO getroffen (vgl zu Auslandsachverhalten zB VwGH 16. 4. 2024, 2022/13/0017; 8. 10. 2020, 2020/13/0044; 26. 9. 1990, 86/13/0097; zur Inanspruchnahme von steuerlichen Begünstigungen zB VwGH 18. 12. 2019, 2018/15/0025; 4. 9. 2008, 2007/17/0118; 25. 6. 2007, 2006/14/0050).

Salzburg, am 27. Februar 2025