

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Juni 2018 betreffend Einkommensteuer 2014 – 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer 2014 bis 2016 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

Der Bf. machte in seinen Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2014 bis 2016 Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen und Sonderausgaben (Spenden) geltend. Weiters wurde die Gewährung der Freibeträge wegen eigener Behinderung und der Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnlichen Belastungen beantragt. Die Einkommensteuerbescheide ergingen am 12.06.2018, wobei folgende Gutschriften festgesetzt wurden:

2014: - 457 Euro
2015: - 457 Euro
2016: - 438 Euro.

In der Begründung wurde auf die Beschwerdevorentscheidung betreffend das Jahr 2013 verwiesen. Darin wurde ausgeführt, dass Werbungskosten eines emeritierten

Universitätsprofessors nicht absetzbar seien. Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gem. § 4 EStG 1988 angehören, seien nicht absetzbar. Betreffend Behinderung sei keine Bescheinigung des Sozialministeriumservice vorgelegt worden. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen könnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt nicht übersteigen.

In der fristgerecht erhobenen Beschwerde beantragte der Bf. die Berücksichtigung von Spenden an ***9*** Deutschland und an die ***2***. Betreffend Behinderung verwies er auf seinen deutschen Schwerbehindertenausweis und seinen österreichischen Behindertenpass. Zum Beschwerdepunkt Werbungskosten gab der Bf. an, er arbeite als Emeritus mit dem Ziel Patente zu erwirtschaften.

Mit Ersuchen vom 17.08.2018 und 18.12.2018 wurde der Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, ergänzende Fragen zu beantworten und belegmäßige Nachweise beizubringen. Dieser Aufforderung kam der Bf. mit Schreiben vom 12.09.2018 und 12.02.2019 nach. Weiters richtete die belangte Behörde ein Auskunftersuchen betreffend „***3***“ an die ***2***, welches am 13.06.2019 beantwortet wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 28.06.2019 wurden die Bescheide abgeändert und die Einkommensteuer wie folgt festgesetzt:

2014: - 2.000 Euro
 2015: - 2.400 Euro
 2016: - 2.304 Euro.

Begründend angeführt wurde, dass die Aufwendungen für das ***3***-Stipendium als Spenden anzuerkennen seien. Bei der vom Bf. ausgeübten Erfindertätigkeit handle es sich nach Ansicht der belangten Behörde um selbständige Einkünfte. Die erzielten Verluste würden der Wartetastenregelung des § 2 Abs. 2a EStG 1988 unterliegen und könnten mit anderen Einkünften, sohin den Emeritenbezügen, nicht ausgeglichen werden, sondern seien (in Zukunft) mit positiven Einkünften aus derselben Betätigung oder demselben Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Der Bf. beantragte fristgerecht die Vorlage seiner Beschwerde und brachte zusammengefasst vor, er arbeite zwar wissenschaftlich selbständig, aber nicht im wirtschaftlichen Sinn. Gegen die Entscheidung, die geltend gemachten Werbungskosten als keine beruflich bzw. betrieblich veranlassten Aufwendungen einzustufen, werde Widerspruch eingelegt. Dass die Spenden für die Organisation ***9*** Deutschland steuerlich nicht anzuerkennen seien, stünde im Widerspruch zu europäischem Recht. Gegen die Nichtanerkennung seiner Schwerbehinderung werde ebenso Widerspruch eingelegt.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte unter Verweis auf die umfangreiche Beschwerdeverentscheidung die Abweisung der Beschwerde in den bisher nicht stattgegebenen Punkten.

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren wurden ergänzende Ermittlungen durchgeführt. Im Anschluss an einen Erörterungstermin übermittelte der Bf. die Sachverständigengutachten des Sozialministeriumservice vom 29.01.2018 und vom 19.12.2018 (Eingangsstück E/1195-K/25).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der am ***4*** geborene Bf. war seit ***5*** als Universitätsprofessor am Institut für ***6*** an der ***2*** tätig. Am ***7*** wurde er emeritiert und somit von seinen Pflichten entbunden. Nach seiner Emeritierung war der Bf. weiterhin wissenschaftlich tätig und in den Institutsbetrieb eingebunden. Er hat geforscht und im Rahmen dieser Forschung Reisen unternommen und bei Kongressen vorgetragen. Die Lehrtätigkeit wurde jedoch eingeschränkt und der Bf. betreute auch keine Diplomarbeiten und Dissertationen mehr.

Zur streitgegenständlichen Erfindertätigkeit wird festgestellt, dass der Bf. an der Entwicklung eines Gerätes gearbeitet hat, mit dem man Geschwindigkeit und Beschleunigung mit hinreichender Genauigkeit zur Optimierung des Technik- und Bewegungstraining von Sportlerinnen und Sportlern messen kann. Fördergelder für dieses Gerät wurden nicht beantragt. Der Bf. wollte mit diesem Gerät keine Einnahmen erzielen. Das Gerät wurde in weiterer Folge von der Werkstatt des Institutes der ***8*** der ***2*** gebaut. Aufgrund der Corona-Pandemie kam es jedoch nicht dazu, dass das Gerät in einer Studie erprobt wurde. Daher erfolgte auch keine Patentanmeldung. Allfällige Einnahmen aus einer Patentanmeldung wären der Universität zugeflossen. Eine selbständige Tätigkeit des Bf. in Bezug auf die Entwicklung dieses Gerätes lag nicht vor.

Die in den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen für die Beschwerdejahre geltend gemachten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen wurden von der belangten Behörde in den angefochtenen Bescheiden und den teilweise stattgebenden Beschwerdeverentscheidungen wie folgt berücksichtigt:

2014	Erklärung	Erstbescheid	BVE	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit				
725 Steuerfreie Einkünfte	0,00	L	0,00	
Sonderausgaben				
455 Personenversicherungen (Sonderausgaben)	357,36			
451 Spenden an mildtätige Organisationen (SA)	613,44	613,44	0,00	
459 Spenden § 4a Z 1 u. 2 EStG (SA)	4.000,00	L	4.000,00	
Werbungskosten				
717 Gewerkschaftsbeiträge	300,00	300,00	0,00	
719 Arbeitsmittel	407,85	L	0,00	
721 Reisekosten	509,40	L	0,00	
724 Sonstige Werbungskosten	607,26	L	0,00	
Außergewöhnliche Belastung				
730 Krankheitskosten	761,21	761,21	761,21	(mit Selbstbehalt)
Grad der Behinderung	50	L		
Diät-Zucker	J	L		
Diät-Galle	J	L		
Diät-Magen	J	L		
Behinderten KFZ	J	L		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00	0,00	-1.131,98	
Nichtausgleichsfähige Verluste			1.131,98	
Festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-457,00	-2.000,00	

2015	Erklärung	Erstbescheid	BVE	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit				
725 Steuerfreie Einkünfte	0,00	L	0,00	
Sonderausgaben				
455 Personenversicherungen (Sonderausgaben)	405,37			
451 Spenden an mildtätige Organisationen (SA)	613,44	613,44	0,00	
459 Spenden § 4a Z 1 u. 2 EStG (SA)	4.800,00	L	4.800,00	
Werbungskosten				
717 Gewerkschaftsbeiträge	300,00	300,00	0,00	
719 Arbeitsmittel	1,00	L	0,00	
724 Sonstige Werbungskosten	675,83	L	0,00	
Außergewöhnliche Belastung				
730 Krankheitskosten	401,56	401,56	401,56	(mit Selbstbehalt)
Grad der Behinderung	50	L		
Diät-Zucker	J	L		
Diät-Galle	J	L		
Diät-Magen	J	L		
Behinderten KFZ	J	L		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00	0,00	-347,52	
Nichtausgleichsfähige Verluste			347,52	
Festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-457,00	-2.400,00	

2016	Erklärung	Erstbescheid	BVE	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit				
725 Steuerfreie Einkünfte	0,00	L	0,00	
Sonderausgaben				
455 Personenversicherungen (Sonderausgaben)	344,17			
451 Spenden an mildtätige Organisationen (SA)	613,44	613,44	0,00	
459 Spenden § 4a Z 1 u. 2 EStG (SA)	4.800,00	L	4.800,00	
Werbungskosten				
717 Gewerkschaftsbeiträge	300,00	300,00	0,00	
719 Arbeitsmittel	1,00	L	0,00	
724 Sonstige Werbungskosten	531,83	L	0,00	
Außergewöhnliche Belastung				
730 Krankheitskosten	411,56	411,56	411,56	(mit Selbstbehalt)
Grad der Behinderung	50	L		
Diät-Zucker	J	L		
Diät-Galle	J	L		
Diät-Magen	J	L		
Behinderten KFZ	J	L		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	0,00	0,00	-294,32	
Nichtausgleichsfähige Verluste			294,32	
Festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)		-438,00	-2.304,00	

Beschwerdepunkt Spenden

Die unter Kennzahl 451 geltend gemachten Spenden hat der Bf. an ***9*** Deutschland geleistet. Er hat zwei Patenkinder, die er über diese Organisation seit Jahren unterstützt. Dafür hat er pro Jahr 613,44 Euro bezahlt. ***9*** Deutschland ist in der Liste der begünstigten Einrichtungen nicht eingetragen. Nur ***9*** Österreich ist in dieser Liste eingetragen. Eine Umstellung der Patenschaft auf ***9*** Österreich ist nicht erfolgt.

Die unter Kennzahl 459 geltend gemachten Spenden hat der Bf. an die ***2*** geleistet. Er hat am ***10*** eine Vereinbarung über die Errichtung des „***3***“-

Dissertationsstipendiums zur Förderung von Nachwuchswissenschaftlern mit der Universität abgeschlossen. Das Stipendium ist zweckgebunden für Forschungstätigkeiten und Forschungsvorhaben auf dem Gebiet der Grundlagenforschung zum Ablauf menschlicher Bewegung und beläuft sich auf 400 Euro pro Monat. Die Erstauszahlung erfolgte im März 2014, sodass im Jahr 2014 insgesamt 4.000 Euro vom Bf. geleistet wurden. In den Jahren 2015 und 2016 wurden Zahlungen in Höhe von jeweils 4.800 Euro geleistet.

Beschwerdepunkt Werbungskosten

Unter der Kennzahl 717 Gewerkschaftsbeträge wurden jeweils 300 Euro/Jahr geltend gemacht. Der Bf. hat als Mitglied diverser wissenschaftlichen Gesellschaften folgende Beiträge gezahlt:

- ***11*** – 25 Euro/Jahr
- ***12*** – 50 Euro/Jahr
- ***13*** – 120 Euro/Jahr
- ***14*** – 95 Euro/Jahr

Insgesamt wurden somit Aufwendungen iHv 290 Euro/Jahr vom Bf. getragen.

Unter der Kennzahl 719 Arbeitsmittel machte der Bf. im Jahr 2014 die AfA iHv 407,85 Euro für den am 20.03.2012 angeschafften Computer geltend. Die Anschaffungskosten betrugen 1.223,55 Euro. Das Ausmaß der Privatnutzung wurde vom Bf. mit lediglich 1% beziffert. Die belangte Behörde ging in der BVE von einer Privatnutzung von 20% aus und berücksichtigte 326,28 Euro als Verluste aus Erfindertätigkeit, die der Wartetastenregelung des § 2 Abs. 2a EstG unterliegen. Bei der in den Jahren 2015 und 2016 erfolgten Eintragung von jeweils 1 Euro lag ein Versehen des Bf. vor.

Im Jahr 2014 besuchte der Bf. die Jahrestagung der österreichischen ***15*** in Innsbruck. Dafür fielen die unter der Kennzahl 721 geltend gemachten Reisekosten in Höhe von 590,40 Euro an (Fahrtkosten, Taggelder und Unterkunft). Ein Kostenersatz wurde nicht geleistet. Diese Aufwendungen wurden in der BVE als Verluste aus Erfindertätigkeit, die der Wartetastenregelung des § 2 Abs. 2a EstG unterliegen, berücksichtigt.

Unter der Kennzahl 724 hat der Bf. folgende Werbungskosten geltend gemacht:

- 2014: Telefon iHv 429,46 Euro und Internet iHv 177,88 Euro
- 2015: Telefon iHv 418,53 Euro und Internet iHv 257,30 Euro

- 2014: Telefon iHv 259,81 Euro und Internet iHv 272 Euro

Die Aufwendungen wurden belegmäßig nachgewiesen. Der Privatanteil betreffend Internet beträgt 30% und betreffend Telefon 60%. Die Aufwendungen abzüglich Privatanteile wurden in der BVE als Verluste aus Erfindertätigkeit, die der Wartetastenregelung des § 2 Abs. 2a EstG unterliegen, berücksichtigt.

Beschwerdepunkt außergewöhnliche Belastungen iZm Behinderung

Der Bf. ist deutscher Staatsbürger und weist laut einem von der Stadt ***16*** am ***17*** ausgestellten Schwerbehindertenausweis seit ***18*** einen Grad der Behinderung von 50 Prozent auf. Die zugrundeliegenden Funktionseinschränkungen sind aus diesem Ausweis nicht ersichtlich. In Deutschland musste der Bf. unfallbedingt mehrfach am rechten Bein operiert werden.

Zum Zeitpunkt des Beginns seiner Professur in Österreich verfügte der Bf. bereits über einen rechtskräftigen Bescheid des Versorgungsamtes ***19*** vom ***20*** mit einem Grad der Behinderung von 50 Prozent. Ihm wurde daher im Jahr 1998 vom Bundessozialamt Steiermark mitgeteilt, dass er für die Dauer seines Aufenthaltes in Österreich den begünstigten Behinderten im Sinne des § 2 Behinderteneinstellungsgesetzes gleichgestellt ist. Die Ausstellung eines österreichischen Behindertenpasses wurde vom Bf. damals nicht beantragt.

Von der belangten Behörde wurden bis zum Jahr 2012 die Freibeträge für die Behinderung und Diätverpflegung Zucker, die der Bf. in seinen Steuererklärungen jeweils beantragt hat, gewährt. Im Jahr 2013 wurde die Anerkennung erstmals versagt.

Der Bf. hat im Jahr 2017 die Ausstellung eines österreichischen Behindertenpasses beantragt. Im Rahmen des Verfahrens beim Sozialministeriumservice wurde der Bf. am 22.01.2018 ärztlich untersucht. Dabei wurde festgestellt, dass der Bf. einen Gesamtgrad der Behinderung von 50 % aufweist. Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Diätverpflegung liegen nicht vor. Die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist zumutbar. Der am 02.02.2018 ausgestellte Behindertenpass ist ab 14.12.2017 (= Datum der Antragstellung) gültig. Eine rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung wurde nicht getroffen, obwohl im Sachverständigengutachten in der Anamnese die Operationen am rechten Bein und der in Deutschland ausgestellte Behindertenausweis angeführt sind.

Über Antrag des Bf. wurde am 30.11.2018 eine weitere Begutachtung vorgenommen. Im Vergleich zum vorherigen Gutachten des Sozialministeriumservice kam es zu keiner Änderung des Gesamtgrades der Behinderung. Es wurde jedoch der Zusatzeintrag D2 aufgrund einer chronischen Niereninsuffizienz mit einem Grad der Behinderung von 20 Prozent gewährt. Der Behindertenpass wurde mit einem Gültigkeitsdatum ab 23.02.2018 ausgestellt. Eine Rückwirkung wurde nicht bescheinigt.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dies gilt auch für das Bundesfinanzgericht.

Die Feststellungen zur beruflichen Tätigkeit des Bf. in Österreich gründen auf seine Angaben in den Vorhaltsbeantwortungen sowie sein Beschwerdevorbringen. Der Bf. hat im Rahmen des Erörterungsgesprächs nochmals ausführlich dargelegt, warum seiner Ansicht nach bei der Entwicklung des Gerätes keine selbständige Tätigkeit vorlag. Die belangte Behörde konnte sich dieser Ansicht anschließen. Somit ist unstrittig, dass der Bf. in den Beschwerdejahren lediglich nichtselbständige Einkünfte erzielt hat. Auf die Niederschrift über den Verlauf der Erörterung wird verwiesen (BFG-Akt OZ 27).

Der Überblick über die beantragten Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen und darüber, welche Aufwendungen von der belangten Behörde berücksichtigt wurden, gründet auf die Einsichtnahme des Bundesfinanzgericht in den elektronischen Veranlagungsakt des Bf. und die von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteile.

Beschwerdepunkt Spenden

Dass der Bf. jährlich 613,44 Euro an ***9*** Deutschland gespendet hat, wurde nachgewiesen und ist unstrittig. Beim Erörterungstermin gab der Bf. an, dass die Umstellung der Patenschaft auf ***9*** Österreich im Jahr 2000 geplant gewesen sei. Aufgrund eines Skandals betreffend möglicher Veruntreuung von Spendengeldern bei der österreichischen Organisation habe er jedoch seine Patenschaft bei der deutschen Organisation belassen. Ihm sei die Auskunft erteilt worden, dass diese Spenden absetzbar seien. Dass ***9*** Deutschland in der Liste der begünstigten Einrichtungen nicht eingetragen ist, hat das Bundesfinanzgericht durch Einsicht in die Liste auf der Homepage des Bundesministerium für Finanzen zweifelsfrei festgestellt. Nur ***9*** Österreich scheint in dieser Liste seit 01.01.2009 auf.

Die Feststellungen zum „***3***“-Dissertationsstipendium gründen auf die aktenskundigen Schreiben der ***2*** vom 11.06.2019 und 17.06.2019, mit denen das Auskunftersuchen der belangten Behörde beantwortet wurde (BFG-Akt OZ 15). Der Zahlungsfluss ist unstrittig.

Beschwerdepunkt Werbungskosten

Die vom Bf. geleisteten Mitgliedsbeiträge sind durch die mit der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 12.09.2018 vorgelegten Kontoauszüge belegmäßig in Höhe von 290 Euro jährlich nachgewiesen (BFG-Akt OZ 12).

Der Bf. hat im Jahr 2012 einen Computer angeschafft und diesen zur mathematischen Modellierung und Auswertung von Experimenten genutzt. Der Computer wurde auf eine Nutzungsdauer von 3 Jahren abgeschrieben. Das Ausmaß der privaten Nutzung wurde vom Bf. mit 1% geschätzt, da er noch über zwei lediglich privat genutzte Computer in Graz und Deutschland verfügte. In den Jahren 2015 und 2016 fiel keine AfA mehr an. Dies geht aus der Beantwortung der Ergänzungsersuchen hervor (BFG-Akt OZ 12 und OZ 14).

Die Feststellung zu den Reisekosten gründet auf die Angaben des Bf. in der Beantwortung des Ergänzungsersuchen (BFG-Akt OZ 12) und beim Erörterungstermin.

Die Aufwendungen für Telefon und Internet wurden vom Bf. belegmäßig nachgewiesen (BFG-Akt OZ 12). Das Ausmaß der Privatnutzung wurde vom Bf. geschätzt (BFG-Akt OZ 14) und von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen.

Beschwerdepunkt außergewöhnliche Belastungen iZm Behinderung

Die Feststellung zu der in Deutschland ab dem Jahr 1996 vorliegenden Minderung der Erwerbsfähigkeit gründet auf den vom Bf. vorgelegten Schwerbehindertenausweis. Ergänzend gab der Bf. dazu beim Erörterungstermin an, dass er mehrere Unfälle gehabt habe (BFG-Akt OZ 27).

Dass der Bf. ab Beschäftigungsbeginn in Österreich aufgrund seiner in Deutschland festgestellten Behinderung arbeitsrechtlich bei der Anwendung des Behinderteneinstellungsgesetzes wie ein österreichischer Staatsbürger zu behandeln war, geht aus dem aktenkundigen Schreiben des Bundessozialamtes Steiermark vom 27.08.1998 (BFG-Akt OZ 14) hervor. Darin sind folgende Ausführungen enthalten:

[...]

Diese Mitteilung über die arbeitsrechtliche Einstufung als begünstigter Behinderung hat offenbar beim Bf. zu der Annahme geführt, dass sein in Deutschland ausgestellter Ausweis für die steuerrechtliche Anerkennung behinderungsbedingter Aufwendungen ausreichend ist.

Dass die vom Bf. beantragten Freibeträge für die Behinderung und Diätverpflegung Zucker bis zum Jahr 2012 von der belangten Behörde auch steuerlich berücksichtigt wurden, obwohl kein österreichischer Behindertenpass vorgelegt wurde, ist aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in den elektronischen Veranlagungsakt nachvollziehbar.

Die Feststellung, dass beim Bf. seit 14.12.2017 ein Grad der Behinderung von insgesamt 50 Prozent besteht, jedoch keine Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Diätverpflegung vorliegen und die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel zumutbar ist, leitet sich aus dem aktenkundigen Behindertenpass (BFG-Akt OZ 12) und dem zugrundeliegenden Sachverständigengutachten vom 29.01.2018 (BFG-Akt OZ 36) ab. Aus dem „Ergebnis der durchgeführten Begutachtung“ gehen folgende Funktionseinschränkungen hervor:

[...]

Der begutachtenden Ärztin war bekannt, dass der Bf. in Deutschland über einen Behindertenausweis verfügte. Im Sachverständigengutachten sind unter der Anamnese folgende Diagnosen und Operationen angeführt:

[...]

Ausdrücklich wird in diesem Gutachten angeführt, dass die in Deutschland operierte Oberschenkelfraktur keinen Grad der Behinderung erreicht (Funktionsbehinderung nur im Knie). Ebenso führt die seit 20 Jahren bestehende Erkrankung an Diabetes Mellitus II nicht zu einem Grad der Behinderung. Der Behindertenpass ist ab 14.12.2017 gültig, eine Rückwirkung wurde vom Sozialministeriumservice nicht festgestellt.

Dass es aufgrund einer chronischen Niereninsuffizienz ab 23.02.2018 zum Zusatzeintrag D2 kam, geht aus dem Behindertenpass vom 26.07.2019 (BFG-Akt OZ 27) sowie dem zugrundeliegenden Sachverständigengutachten vom 19.12.2018 (BFG-Akt OZ 37) hervor. Eine Rückwirkung wurde vom Sozialministeriumservice nicht festgestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Zunächst ist festzuhalten, dass das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Beschwerdepunkt Spenden

Strittig war, ob die vom Bf. an ***9*** Deutschland und an die ***2*** geleisteten Spenden als Sonderausgaben gemäß § 18 EStG bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen sind.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr geltenden Fassung sind freigebige Zuwendungen insoweit als Sonderausgaben absetzbar, 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 1 Z 7 lit b EStG sind freigebige Geldleistungen an ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes gemäß § 4a Abs 5 Z 3 EStG, die Zwecke gemäß § 4a Abs 3 EStG (mildtätige Zwecke, Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländer, Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen, Umweltschutz, Tierschutz) erfüllen, grundsätzlich als Sonderausgaben abzugsfähig. Allerdings bestimmt § 18 Abs 1 Z 7 letzter Satz EStG iVm § 4a Abs 7 Z 1 EStG ausdrücklich, dass solche freiwilligen Zuwendungen nur dann abzugsfähig sind, wenn die empfangende Einrichtung zum Zeitpunkt der Zuwendung in der Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist.

Eine Zuwendung an einen Empfänger, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, ist durch den Zuwendenden auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen. Dieser Beleg hat jedenfalls zu enthalten den Namen der empfangenden Körperschaft, den Namen des Zuwendenden, den Betrag und das Datum der Zuwendung. Auf Verlangen des Zuwendenden ist durch einen Empfänger der Zuwendung, der keine feste örtliche Einrichtung im Inland unterhält, eine Spendenbestätigung auszustellen. In dieser Bestätigung sind, neben den Inhalten die ein Beleg jedenfalls zu enthalten hat, auch die Anschrift des Zuwendenden und die Registrierungsnummer, unter der die empfangende Einrichtung in die Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist, anzuführen. Die Bestätigung kann für alle von demselben Zuwendenden in einem Kalenderjahr getätigten Zuwendungen ausgestellt werden.

Der Wortlaut des Gesetzes regelt daher klar und eindeutig, dass es nicht ausreicht, wenn eine Einrichtung förderwürdige Zwecke erfüllt. Vielmehr muss eine Einrichtung auch als begünstigte Einrichtung bei der Finanzbehörde registriert sein. Das gilt gemäß § 4a Abs 7 Z 1 EStG unzweifelhaft auch für ausländische Einrichtungen, da die Bestimmung sämtliche in § 4a Abs 5 EStG genannten Einrichtungen umfasst. Der klare Wille des Gesetzgebers wird auch dadurch ersichtlich, dass die Bestimmung explizit vorsieht, dass Einrichtungen, die keine feste örtliche Einrichtung im Inland haben, sogar ihre Registrierungsnummer für die Liste der begünstigten Spendenempfänger auf einer etwaigen Spendenbestätigung anzugeben haben.

9 Deutschland ist nach den vom Bundesfinanzgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen in der Liste der begünstigten Einrichtungen nicht eingetragen, sodass die vom Bf. geleisteten Spenden nicht als Sonderausgaben abzugsfähig sind. Die Ansicht

des Bf., es liege eine europarechtswidrige Regelung vor, wird vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt, zumal es dem Empfänger auch möglich gewesen wäre, sich als begünstigte Einrichtung registrieren zu lassen. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Weiters war strittig, ob die vom Bf. an die ***2*** im Rahmen der Vereinbarung über die Errichtung eines Dissertationsstipendiums geleisteten Zuwendungen abzugsfähig sind. Gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind freigebige Zuwendungen steuerlich abzugsfähig, wenn sie an eine Universität geleistet werden (§ 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988). Die Zuwendung müssen zur Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen bestimmt sein.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hat der Bf. mit der ***2*** eine Vereinbarung über die Errichtung des „***3***“-Dissertationsstipendiums zur Förderung von Nachwuchswissenschaftlern abgeschlossen. Es handelt sich um ein zweckgebundenes Stipendium für Forschungstätigkeiten und Forschungsvorhaben auf dem Gebiet der Grundlagenforschung zum Ablauf menschlicher Bewegung. Im Jahr 2014 wurden insgesamt 4.000 Euro und in den Jahren 2015 und 2016 Zahlungen in Höhe von jeweils 4.800 Euro geleistet. Die Voraussetzungen für die Anerkennung als Spenden liegen vor, sodass der Beschwerde in diesem Punkt – wie in der Beschwerdeverentscheidung – stattzugeben war.

Beschwerdepunkt Werbungskosten

Der Bf. hat in den Beschwerde Jahren lediglich nichtselbständige Einkünfte als emeritierter Hochschulprofessor erzielt. Die von der belangten Behörde in der Beschwerdeverentscheidung vertretene Rechtsansicht, im Zusammenhang mit der Erfindertätigkeit des Bf. würden selbständige Einkünfte iSd § 22 Z 1 lit. a EStG vorliegen, wurde im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht mehr aufrechterhalten.

Strittig war, ob Werbungskosten in Zusammenhang mit den Emeritenbezügen zu berücksichtigen sind.

Fallen im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Betätigungen, die den außerbetrieblichen Einkunftsarten des EStG zuzuordnen sind, Aufwendungen an, stellen diese gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten dar, wenn sie zur Erzielung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden. Sie sind bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Der Werbungskostenabzug setzt voraus, dass ein Aufwand objektiv im Zusammenhang mit einer steuerpflichtigen Einkünfteerzielung steht und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet wird. Zudem darf der Aufwand nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Die Bezüge eines emeritierten Universitätsprofessors stellen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 dar, weil der Emeritus zur Erbringung von Dienstleistungen nicht mehr verpflichtet

ist. Weiters besteht nach den Ausführungen in diesem Erkenntnis zwischen den Aufwendungen eines emeritierten Universitätsprofessors für Forschungszwecke und den Emeritenbezügen kein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang. Denn ebenso wie ein pensionierter Beamter erhält der Emeritus seine Bezüge unabhängig davon, ob er eine Tätigkeit ausübt oder nicht. Seine freiwillig ausgeübte Tätigkeit ist damit nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet (VwGH 17.12.1998, 97/15/0011).

Der Bf. hat für das Bundesfinanzgericht nachvollziehbar dargelegt, dass er nach seiner Emeritierung weiterhin wissenschaftlich tätig war. Die geltend gemachten Aufwendungen wurden nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen belegmäßig nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. Aufgrund der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind jedoch keine Werbungskosten zu berücksichtigen, da kein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen allfälligen Aufwendungen für Forschungszwecke und den Emeritenbezügen besteht. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen. Die in den angefochtenen Bescheiden von der belangten Behörde unter der Kennzahl 717 anerkannten Werbungskosten in Höhe von jeweils 300 Euro sind nicht zu berücksichtigen.

Beschwerdepunkt außergewöhnliche Belastungen iZm Behinderung

Strittig war, ob behinderungsbedingte Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Behinderungsbedingte Mehraufwendungen im Sinne des § 35 können gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden.

§ 35 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 112/2012) lautet auszugsweise:

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen
– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,
... und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hiefür maßgebenden Einschätzung,

2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für die Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegsopferversorgungsgesetzes 1957 bzw. nach der Einschätzungsverordnung, BGBl. II Nr. 261/2010, für die von ihr umfassten Bereiche.

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

- Der Landeshauptmann bei Empfängern einer Opferrente (§ 11 Abs. 2 des Opferfürsorgegesetzes, BGBl. Nr. 183/1947).
- Die Sozialversicherungsträger bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern.
- In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 45% bis 54% wird gemäß § 35 Abs. 3 leg. cit. jährlich ein Freibetrag von 243 Euro gewährt.

Nach der auf der Grundlage der Verordnungsermächtigungen in § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 Abs. 7 EStG 1988 vom Bundesminister für Finanzen erlassenen Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, idF BGBl. II 2010/430, können, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt, neben dem Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 1988 noch bestimmte Mehraufwendungen geltend gemacht werden. So sind gemäß § 2 Abs. 1 dieser Verordnung als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie bzw. Aids ein Betrag von 70 Euro pro Kalendermonat, bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit ein Betrag von 51 Euro pro Kalendermonat und bei Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit ein Betrag von 42 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung sind bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Gemäß § 3 Abs. 1 der Verordnung ist für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, zur Abgeltung der Mehraufwendungen für besondere Behindertenvorrichtungen und für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benützt werden kann, ein Freibetrag von 190 Euro monatlich zu berücksichtigen.

Nach den vom Bundesfinanzgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen verfügte der Bf. seit dem Jahr 1996 über einen in Deutschland ausgestellten Schwerbehindertenausweis mit einem Grad der Behinderung von 50 Prozent. Ihm wurde daher zu Beginn seiner beruflichen Tätigkeit in Österreich vom Bundessozialamt Steiermark mitgeteilt, dass er für die Dauer seines Aufenthaltes in Österreich den begünstigten Behinderten im Sinne des § 3 Behinderteneinstellungsgesetzes gleichgestellt ist. Ein österreichischer Behindertenpass wurde erst im Jahr 2018 mit einem Gültigkeitsdatum ab 14.12.2017 ausgestellt.

In § 35 Abs. 2 EStG 1988 hat der Gesetzgeber festgelegt, dass die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle - hier das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) – nachzuweisen ist. Dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff BBG bzw. durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann der Grad der Behinderung grundsätzlich auch rückwirkend bescheinigt werden (VwGH 11.11.2015, Ra 2014/11/0109).

Der Gesetzgeber hat damit eine bindende Beweisregel geschaffen und insbesondere die Regel des § 166 BAO - wonach als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist - durchbrochen. Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, ist daher nicht von der Abgabenbehörde oder dem Gericht zu treffen. Die Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumservice) als gesetzlich ausdrücklich geforderter Nachweis kann nicht durch die Vorlage anderer ärztlicher Bestätigungen oder Unterlagen ersetzt werden. Wird eine solche Bescheinigung nicht bzw. nicht für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum vorgelegt, kann der Nachweis einer Behinderung als nicht erbracht angesehen werden (VwGH 14.08.2024, Ra 2023/13/0061).

Der Vorlage eines deutschen Behindertenausweises als Bescheinigung steht somit der klare Wortlaut der oben zitierten und im konkreten Fall anzuwendenden Bestimmung des § 35 Abs. 2 EStG entgegen. Demnach können Gutachten ausländischer Stellen grundsätzlich nicht herangezogen werden. Mit der vorgelegten Mitteilung über die Zugehörigkeit zum Personenkreis der begünstigten Behinderten waren für den Bf. zwar arbeitsrechtliche Folgen wie beispielsweise ein erhöhter Kündigungsschutz verbunden, jedoch ist diese Mitteilung nicht

mit einem Behindertenpass, der als amtliche Bescheinigung iSd § 35 Abs. 2 EStG gilt, gleichzusetzen.

Das Sozialministeriumservice hat in dem ab 14.12.2017 gültigen Behindertenpass festgestellt, dass der Bf. einen Grad der Behinderung von 50 Prozent aufweist. Gesundheitsschädigungen im Sinne von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung liegen nicht vor. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist zumutbar. Die im Laufe eines Kalenderjahres erfolgte Feststellung des Grades einer Behinderung gilt für Zwecke der Steuerermäßigung aus Vereinfachungsgründen immer für das ganze Kalenderjahr (*Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 35 (Stand 1.2.2025, rdb.at) Anm. 40*). Daraus folgt, dass die beim Bf. vorliegende Behinderung ab dem Veranlagungsjahr 2017 zu berücksichtigen ist.

Aufgrund einer weiteren Begutachtung wurde vom Sozialministeriumservice ein neuer Behindertenpass ausgestellt, der ab 23.02.2018 gültig ist. Nach den getroffenen Feststellungen kam es zu keiner Änderung des Gesamtgrades der Behinderung. Es wurde jedoch der Zusatzeintrag D2 aufgrund einer chronischen Niereninsuffizienz mit einem Grad der Behinderung von 20% bescheinigt. Dabei handelt es sich um eine Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, die somit ab dem Veranlagungsjahr 2018 zu berücksichtigen ist.

Behinderungsbedingte Mehraufwendungen sind nur dann für einen Zeitraum vor Ausstellung des Behindertenpasses zu berücksichtigen, wenn sich aus der Bescheinigung des Sozialministeriumservice eindeutig ergibt, dass der festgestellte Grad der Behinderung bereits ab einem bestimmten Zeitpunkt in der Vergangenheit bestanden hat. Da eine derartige rückwirkende Feststellung des Grades der Behinderung vom Sozialministeriumservice nicht getroffen wurde, stehen in den Beschwerde Jahren weder der Freibetrag noch die Pauschalbeträge zu. Der Umstand, dass die belangte Behörde bis zum Jahr 2012 die vom Bf. geltend gemachten behinderungsbedingten Mehraufwendungen gewährt hat, vermag an dieser Beurteilung aufgrund der eindeutigen Gesetzeslage nichts zu ändern. Die Beschwerde war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Erkenntnis folgt betreffend Beschwerdepunkte Werbungskosten und Behinderung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Entscheidungswesentlich war die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes. Zum Beschwerdepunkt Spenden ist auf den klaren Wortlaut der zitierten Gesetzesbestimmung zu verweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 19. Jänner 2026