



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. Bw., vom 22. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog – laut Lohnzettel - im Streitjahr ausschließlich Pensionseinkünfte, nämlich zum Einen von Seiten des Wohlfahrtsfonds der Ärztekammer Steiermark sowie zum Anderen von Seiten des Bundes (als Beamtin im Ruhestand). In ihrer am 20. Juni 2006 elektronisch eingereichten Abgabenerklärung begehrte sie ua. die steuerliche Berücksichtigung von „Gewerkschaftsbeiträgen, etc.“ iHv. € 759,-, Arbeitsmitteln iHv. € 294,- sowie Spenden iHv. insgesamt € 918,24 (Letztere unter dem Titel der Sonderausgaben).

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 30. November 2006, die beantragten Werbungskosten und Spenden aufzulisten bzw. nachzuweisen, legte die Bw. eine „*Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005*“ vor. In dieser führt die Bw. zunächst – wörtlich - an:

„Einnahmen aus freiberuflicher Tätigkeit als außerordentliches Mitglied der Ärztekammer Steiermark (wissenschaftliche Kooperation mit Inst. Med. Biologie und Inst. Allgem. U. Exper. Pathologie, KFU Graz)

keine Einnahmen"

Im Weiteren listet die Bw. in der angeführten Beilage unter den vor dem UFS strittigen Werbungskosten bzw. Sonderausgaben folgende Ausgaben auf:

Werbungskosten:

Arbeitsmittel (Invers Software, Druckkopf, Tintenpatronen)	229,-
--	-------

Mitgliedschaften:

1 ESHG (<i>senior scientist</i>)	30,-
------------------------------------	------

2 GHG Deutsche Gesellschaft für Humangenetik	60,-
--	------

3 ÖGH Österreichische Ges. für Humangenetik	50,-
---	------

4 Akademie für Allgemeinmedizin	15,-
---------------------------------	------

5 Wiss. Gesellschaft der Ärzte	47,-
--------------------------------	------

6 Uni Absolv.	26,-
---------------	------

7 Österr. Mediziner gegen Atom (OMEGA)	30,-
--	------

8 Ärzte ohne Grenzen	280,-
----------------------	-------

9 Internationaler Versöhnungsbund	35,-
-----------------------------------	------

10 Afrikahaus	20,-
---------------	------

11 Verein Roma	10,-
----------------	------

12 Verein Zebra	60,-
-----------------	------

13 Jüdisches Kulturzentrum	20,-
----------------------------	------

14 Österr. Gesellschaft für Kinderphilosophie	25,-
---	------

15 LAI Lateinamerikainstitut	22,-
------------------------------	------

16 AG Erneuerbare Energie	25,-
---------------------------	------

17 Ges. der Freunde des Botanischen Gartens KFU	11,-
---	------

18 ATTAC	<u>30,-</u>
----------	-------------

759,-

Sonderausgaben: („*Förderungen*“)

19 Clowndoctors	87,24
-----------------	-------

20 1% für behinderte Kinder/Jugendliche	132,-
---	-------

21 SEPI (Steirische Entwicklungspolitische Initiative)	180,-
--	-------

22 Südwind	214,-
------------	-------

23 Asylkoordination	54,-
---------------------	------

24 Verein PASCH (Arbeitsloseninitiative)	96,-
--	------

25 Internationaler Versöhnungsbund (Gehalt)	120,-
26 Österreichische Krebshilfe (Forschung)	20,-
27 VCÖ-Forschung	<u>15,-</u>
918,24	

Insgesamt „erklärte“ die Bw. aus der Gegenüberstellung ihrer Ausgaben (darunter auch hier nicht mehr strittige Kilometergelder und Fachliteratur) mit der in der Beilage eingangs angeführten einnahmenlosen Tätigkeit einen Verlust von - € 2.069,32.

Im berufungsgegenständlichen Bescheid anerkannte das Finanzamt von den geltend gemachten Spenden lediglich jene für die Österreichische Krebshilfe und den VCÖ als abzugsfähige Sonderausgaben. Zuwendungen an Institutionen, die nicht dem gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG begünstigten Empfängerkreis angehören, seien nicht absetzbar. Den beantragten Arbeitsmitteln (sowie Kosten für SMS-, E-Mail, etc.) und Mitgliedschaften wurde die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zur Gänze versagt, da diese – laut Begründung des angefochtenen Bescheides – in keinem Zusammenhang mit den Pensionseinkünften der Bw. stünden.

Ihre dagegen eingebrachte Berufung begründet die Bw. wie folgt: Sie habe sich zwar bei der Ärztekammer als „Wohnsitzärztin“ abgemeldet, sei aber weiterhin „außerordentliches Mitglied“ der Ärztekammer (Jahresbeitrag 2005: € 9,-). Als „Angehörige der Universität Graz“ stelle sie als *senior scientist* ihr Wissen auch weiterhin ihren Kolleginnen und Kollegen zur Verfügung, weshalb sie die „*Beiträge zu den Fachgesellschaften (Punkt 1 bis 8, 19, 20, 26)*“ und die (oa.) Arbeitsmittel geltend gemacht habe. Mit den Beiträgen zu „*Bildungs- und Sozialen Einrichtungen in Österreich (Punkt 9 bis 18, 21 bis 25, 27)*“ werde „*das Weiterbestehen dieser für unser Land so wichtigen Einrichtungen bzw. Organisationen, deren staatliche Förderungen in zunehmendem Maße vermindert wurden*“, ermöglicht.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, beruflich veranlasste Werbungskosten würden nicht vorliegen, da die Bw. ausschließlich Pensionseinkünfte beziehe.

Im Vorlageantrag ergänzte die Bw. ihr Vorbringen dahin gehend, dass es Aufgabe des Finanzministeriums wäre, die „*offiziellen Listen der absetzbaren Beiträge*“ zu ergänzen, und damit mehr „*steuerliche Gerechtigkeit*“ herzustellen bzw. auch die „*politische Bedeutung von Friedens-, Umwelt- und Entwicklungsarbeiten in unserem Land*“ zu würdigen. Sehe man sich den begünstigten Empfängerkreis iSd. § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d oder e EStG an, so könne man nur staunen, da etwa friedens- oder entwicklungspolitisch tätige Vereine und Gruppierungen darin überhaupt nicht aufscheinen würden. Die Bw. ersuche daher, ihre Aufstellung der Zuwendungen nochmals zu überprüfen, und festzustellen wie groß der behördliche Ermessensspielraum

(gemeint für Zwecke der steuerlichen Berücksichtigung dieser Zuwendungen) sei. Überdies ersuche sie um Beantwortung der Frage, „*weshalb Pensionistinnen und Pensionisten, die durch ihre nachweisbare, unbezahlte Mitarbeit in den aufgelisteten Gruppierungen und Verbänden sehr viel für die Bildungs- und Gesellschaftsarbeit leisten, die anfallenden Kosten prinzipiell nicht als Werbungskosten absetzen dürfen.*“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten:

§ 16 Abs. 1 EStG normiert: „Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. (....) Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.“

Voraussetzung für die Qualifikation von Aufwendungen (Ausgaben) als Werbungskosten ist das Bestehen eines unmittelbaren „wirtschaftlichen“ Veranlassungszusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit. Werbungskosten müssen demnach durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte gerichtete Tätigkeit verursacht sein („kausaler Werbungskostenbegriff“).

Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise im Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0011, die Forschungsaufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors nicht als Werbungskosten bei seinen Pensionsbezügen anerkannt. Nach den Ausführungen in diesem Erkenntnis stellen die Bezüge eines emeritierten Hochschulprofessors, ebenso wie zB Pensionen der Bediensteten der Gebietskörperschaften, Bezüge aus einem früheren Dienstverhältnis im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar, weil der Emeritus zur Erbringung von Dienstleistungen nicht mehr verpflichtet ist. Zwischen den Aufwendungen eines emeritierten Hochschulprofessors für Forschungszwecke und den Emeritenbezügen besteht 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 nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet.

Diese Rechtsausführungen gelten in gleicher Weise für die im Berufungsfall als Werbungskosten beantragten Aufwendungen für Arbeitsmittel und Mitgliedsbeiträge:

Aktenkundig ist, dass die Bw. im Streitjahr ausschließlich Pensionseinkünfte bezog. In ihrer Berufungseingabe bringt sie vor, als Angehörige der Universität bzw. als sog. *senior scientist* stelle sie ihr Wissen ihren Kolleginnen und Kollegen auch weiterhin zur Verfügung. Da der Bw.

jedoch aus dieser „Tätigkeit“ (dem Zur-Verfügung-Stellen von Wissen) nach der Aktenlage keine (Aktiv)Bezüge zuflossen, konnte diese Tätigkeit allenfalls nur auf freiwilliger Basis bzw. quasi „ehrenamtlich“ erfolgen. Eine freiwillig ausgeübte Tätigkeit ist jedoch im Sinne obiger Ausführungen nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet. Der Abzug von Werbungskosten setzt aber das Vorliegen von damit zusammenhängenden Einnahmen voraus (s. dazu den Wortlaut der eingangs zitierten Gesetzesbestimmung).

Damit ist auch die (im Vorlageantrag gestellte) Frage der Bw. beantwortet, weshalb die durch „*ihrer nachweisbare unbezahlte Mitarbeit*“ in verschiedenen Gruppierungen und Vereinen angefallenen Kosten nicht als Werbungskosten abgesetzt werden können (vgl. dazu auch zB UFS Klagenfurt vom 27. November 2007, RV/0550-K/06; sowie UFS Wien vom 9. Juni 2006, RV/0463-W/06). Dies ist zudem völlig unabhängig davon, ob eine derartige freiwillige (ehrenamtliche) Mitarbeit von Pensionisten oder aber von aktiv im Erwerbsleben stehenden Personen geleistet wird.

Ein steuerrechtlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Ausgaben und den Pensionsbezügen besteht nicht, da die Bw. ihre Bezüge unabhängig davon erhält, ob sie eine Tätigkeit ausübt oder nicht (vgl. dazu nochmals insbesondere das oa. VwGH-Erkenntnis 97/15/0011, mit weiteren Nachweisen).

In ihrer Beilage zur Einkommensteuererklärung bringt die Bw. die geltend gemachten Werbungskosten mit ihrer „*freiberuflichen Tätigkeit als außerordentliches Mitglied der Ärztekammer*“ in Zusammenhang. Eine Eintragung als außerordentliches Mitglied ist nur bei gänzlicher Einstellung der ärztlichen Tätigkeit möglich (§ 68 Abs. 5 ÄrzteG). Zudem gibt die Bw. in besagter Beilage selbst an, dass ihr aus dieser „Tätigkeit“ keine Einnahmen zufließen.

Für die Entscheidung des vorliegenden Falles ist es daher irrelevant, ob nun die zum Abzug begehrten Ausgaben der Bw. ihren Pensionsbezügen von Seiten des Bundes oder aber jenen von Seiten der Ärztekammer zugeordnet werden. In beiden Fällen kommen die oa. Rechtsausführungen gleichermaßen zur Anwendung.

In diesem Zusammenhang ist weiters darauf hinzuweisen, dass auch der UFS in einer Reihe von Entscheidungen den Abzug von Werbungskosten im Rahmen der Erzielung von Pensionsinkünften grundsätzlich nicht zugelassen hat (so zB UFS Klagenfurt vom 18. Mai 2009, RV/0531-K/08; UFS Linz vom 10. April 2008, RV/0569-L/07; UFS Klagenfurt vom 27. November 2007, RV/0550-K/06; UFS Wien vom 9. Juni 2006, RV/0463-W/06; UFS Wien vom 29. August 2005, RV/4316-W/02; uva.).

Den gegenständlichen Aufwendungen war daher schon aus oa. Gründen die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass den beantragten Ausgaben für Mitgliedschaften auch aus folgendem weiteren Grund keinesfalls Werbungskostencharakter zukommen kann, und zwar völlig unabhängig davon, ob nun Einkünfte aus einer „aktiven Tätigkeit“ oder aber Pensionseinkünfte erzielt werden:

§ 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG führt jene Mitgliedsbeiträge an, die allenfalls bei Vorliegen entsprechender Einnahmen als Werbungskosten in Betracht kommen. Dies sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen, die sich ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen. Diese Voraussetzung erfüllen die in der von der Bw. vorgelegten Beilage angeführten Vereine und Gruppierungen (siehe dazu im Einzelnen die oben wieder gegebene Auflistung) zweifelsohne nicht. Diese verfolgen vielmehr die Förderung der medizinischen Forschung (zB ESHG, GHG) bzw. umwelt-, sozial- oder entwicklungspolitische Zwecke (zB AG Erneuerbare Energie, LAI, ATTAC, etc.; siehe dazu auch das Vorbringen der Bw. in ihrer Berufung sowie in ihrem Vorlageantrag).

2. Abzug von „Zuwendungen“ als Sonderausgaben:

Spenden sind als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 grundsätzlich nicht abzugsfähig.

Eine (teilweise) Durchbrechung des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG ist in § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung vorgesehen.

Nach § 4 Abs. 4 Z 5 EStG sind Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Durchführung bestimmter Forschungs- oder Lehraufgaben an folgende Einrichtungen als Betriebsausgaben abzugsfähig:

- a) Universitäten, Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen.
 - b) Durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind.
 - c) Die Österreichische Akademie der Wissenschaften.
 - d) Juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die mit bestimmten Forschungs- oder Lehraufgaben befasst sind.
 - e) Juristische Personen, die mit bestimmten Forschungs- oder Lehraufgaben befasst sind.
- Weitere Voraussetzung ist, dass an diesen juristischen Personen entweder eine Gebiets-

körperschaft zumindest mehrheitlich beteiligt ist oder die juristische Person als Körperschaft im Sinne der §§ 34 ff BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgt.

Die Voraussetzungen der lit. d und e sind von der jeweiligen Einrichtung durch einen Bescheid der Finanzlandesdirektion (ab 31. Dezember 2004: durch einen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23) nachzuweisen. Sämtliche Einrichtungen, denen ein solcher Bescheid ausgestellt wurde, sind einmal jährlich durch den BM für Finanzen im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung zu veröffentlichen.

Nach § 4 Abs. 4 Z 6 EStG in der für den Berufungsfall geltenden Fassung sind weiters Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an

- a) die Österreichische Nationalbibliothek, die Diplomatische Akademie, das Österreichische Archäologische Institut und das Institut für Österreichische Geschichtsforschung,
- b) (gesetzlich näher bestimmte) Museen,
- c) das Bundesdenkmalamt und
- d) Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllen und deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist

als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Den Betriebsausgabenabzug vermitteln nur die im § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG taxativ (!) angeführten Zuwendungsempfänger. Zuwendungsempfänger im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e EStG 1988 bedürfen zudem eines für und an sie ausgestellten Bescheides, in dem ihnen das Vorliegen der angeführten gesetzlichen Voraussetzungen bescheinigt wird (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 45 - 46 zu § 4 EStG 1988).

Nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG sind Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen, sondern aus dem Privatvermögen erfolgen, als Sonderausgaben abzugsfähig.

Jene Gesellschaften und Gruppierungen, an welche die Bw. Zuwendungen bzw. Mitgliedsbeiträge geleistet und entrichtet hat, gehören – mit Ausnahme der Österreichischen Krebshilfe und des VCÖ (die diesbezüglichen Ausgaben hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid jedoch ohnehin zum Abzug zugelassen) - unzweifelhaft nicht dem begünstigten Empfängerkreis nach § 4 Abs. 4 Z 5 lit. d und e EStG 1988 an. Dies ist auch der Bw. klar, moniert sie doch in ihrem Vorlageantrag, dass friedens- oder entwicklungspolitisch tätige Vereine in der Liste der begünstigten Spendenempfänger überhaupt nicht aufscheinen würden. Wenn sie

überdies um Feststellung ersucht, wie groß der behördliche Ermessensspielraum bei Anerkennung einzelner Zuwendungen als abzugsfähige Ausgaben ist, so ist darauf hinzuweisen, dass die oa. Auflistung der begünstigten Spendenempfänger eine abschließende ist und der Abgabenbehörde daher in diesem Zusammenhang kein Ermessen zukommt. Als steuerlich anzuerkennende Aufwendungen kommen daher nur solche in Betracht, die an in den zitierten Bestimmungen ausdrücklich angeführte Empfänger geleistet werden.

Eine Abzugsfähigkeit der betreffenden Aufwendungen nach § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 als Spenden scheidet – im Streitjahr - somit aus.

Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit des steuerlichen Spendenabzuges durch Änderung der hiefür maßgeblichen Gesetzesbestimmungen ab dem Veranlagungsjahr 2009 wesentlich erweitert wurde.

Aus den dargelegten Gründen war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 30. Oktober 2009