

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Berufungswerbers, Adresse, über die Beschwerde vom 18.12.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 23.11.2012, betreffend Einkommensteuer (ANV) für das Kalenderjahr 2011, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) beantragte bei der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2011 Ausgaben u.a. für begünstigte Spenden iSd § 4a Z 3 EStG 1988 in Höhe von EUR 786,10 als erhöhte Sonderausgaben sowie den Pauschbetrag für Familienheimfahrten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit dem **angefochtenen Bescheid** anerkannte die belangte Behörde von den mildtätigen Spenden nur solche in Höhe von EUR 625,00 mit der Begründung, dass Zuwendungen (Spenden) an Institutionen, die nicht dem begünstigten Empfängerkreis gemäß § 4a EStG 1988 angehören, nicht absetzbar seien. Hinsichtlich der Familienheimfahrten wurde auf die Begründung zum Vorjahresbescheid verwiesen.

Die diesbezügliche Begründung zum Vorjahresbescheid lautet: „Familienheimfahrten sind nur dann Werbungskosten, wenn die Voraussetzungen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung vorliegen, was insbesondere dann der Fall ist, wenn der Ehegatte am Ort des Familienwohnsitzes eine Erwerbstätigkeit ausübt. Kosten eines alleinstehenden Arbeitnehmers für Familienheimfahrten sind den Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen.“

Mit Schriftsatz vom 17. Dezember 2012 erhob der Bw **Berufung** und begründete diese wie folgt:

- Welche der unter Sonderausgaben 8.6 geltend gemachten Beträge € 786,10 wurden nicht berücksichtigt? Berufung!
- Ad Werbungskosten 9.9 € 3.24,00: da hier für die Jahre 2009 und 2010 noch Rechtsmittelverfahren anhängig sind: Berufung! Begründung: unverändert; alternativ beantrage ich die geltend gemachten Beträge als Werbungskosten 9.10 „Kosten für doppelte Haushaltsführung“.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 14. Jänner 2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Folgende Spender seien im angefochtenen Bescheid nicht anerkannt worden: Pfadfinder, Hilfsgemeinschaft der Blinden Lotterie, Debra Austria Lossatz, SOS-Kinderdorf Lotterie, Mund- und Fuß malende Künstler, Clus NÖ, KH der Barmherzigen Brüder (ab 3.12.2012 absetzbar), österr. Krebshilfe Salzburg. Diese Spenden gehörten nicht dem spendenbegünstigten Empfängerkreis (§ 4 EStG) an.

Mit Schriftsatz vom 17. April 2013 beantragte der Bw die **Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde II. Instanz und führte aus, dass bezüglich Spenden und Kosten einer doppelten Haushaltsführung Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 anhängig seien. Der Ausgang der Rechtsmittelverfahren sei abzuwarten und in die Entscheidung für 2011 einfließen zu lassen.

In seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 hat der Bw bereits auf sein in der gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 erhobenen Berufung erstattetes Vorbringen verwiesen.

a) aus dem Berufungsschriftsatz 2009:

"Die Nichtanerkennung als Sonderausgaben gem § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 für Spendenabsetzbeträge sei weder sachlich (Ausschluss einzelner Organisationen, deren Spendergutschriften nicht als Sonderausgaben beim Spender anerkannt würden, sei rein willkürlich und politisch als Strafaktion einer politischen "Willkür"Partei = ÖVP gegen unbotmäßige Organisationen gedacht) gerechtfertigt noch ordnungsgemäß zustande gekommen, da der Ausschluss einzelner Organisationen nie auf dem Verordnungsweg, sondern nur durch (Verfassungs)Gesetz möglich sei, und das fehle.

Die Nichtabsetzbarkeit von Loskäufen für diverse Lotterien für wohltätige Zwecke sei jedenfalls dann nicht gerechtfertigt, wenn dem kein Gewinn (wie hier) entgegenstehe, da diesfalls der gesamte Losbetrag den wohltätigen Zwecken zu Gute käme.

Der Bw beantrage daher die volle Anerkennung seiner geltend gemachten Spenden iHv EUR 1.111,00, andernfalls er - neben weiteren rechtlichen Schritten - ab sofort und auf ewig seine ganze Spendentätigkeit (wem gegenüber auch immer, ob (steuer-)anererkennungsfähig oder nicht oder spontan auf der Straße und sonst wo) einstellen werde. Die Verantwortung dafür trage die Bananenrepublik Ö und ihre korrupten und korrumpierten Repräsentanten (Politiker, Wirtschafts"Kapitäne", Günstlinge, etc) und deren unzählige Mitläufer und sonstigen A....-Kriecher in der politischen und sonstigen sog Szene samt den vielen und unfähigen, auch korrupten und korrumpierten, weil

politisch besetzen Behördenleitern in der öffentlichen Verwaltung, egal wo in welcher Gebietskörperschaft tätig."

b) aus dem Vorlageantrag 2009:

"Es sei nicht nachvollziehbar und nicht begründbar, dass die betreffenden Organisationen nicht im Gesetz definiert seien bzw nicht auf dieser ominösen "Liste der begünstigten Spendenempfänger" aufscheinen würden. Es sei nicht akzeptabel, dass von der gesamthaft höchstkorrupten österreichischen Legislative bzw Exekutive missliebige Spenderorganisationen ausgeschlossen würden, das sie wie zB "Greenpeace" diversen Verbrecherorganisationen (=Energiekonzerne, Ölmultis, etc) nicht "zu Gesicht" stünden. Mit seiner tourlichen Unterstützung ua für das "Krankenhaus der Barmherzigen Brüder" unterstütze er auch eine Einrichtung, die zB unversicherte Patienten gratis betreue und damit dem Staat (= "dieser Scheiß von österreichischer Bananenrepublik") helfe, Geld zu sparen. Sollte seinem Antrag nicht voll und ganz positiv entsprochen werden und alle geltend gemachten Spenden als abzugsfähige Sonderausgaben anerkannt werden, würde er alle weiteren möglichen Rechtsmittel ergreifen, als "Bestrafung" allerdings ab Jahresbeginn 2011 KEINE WEITERE SPENDENTÄTIGKEIT mehr leisten. Die Verantwortung hierfür trügen der Scheißstaat Österreich und seine Handlanger (= ua Finanzverwaltung)."

Zur doppelten Haushaltsführung trug er vor, dass aus dem Terminus "ledig" nicht abzuleiten sei, dass es keine Lebenspartnerin gebe. Lebenspartnerinnen seien aber Ehegattinnen in der BAO bzw. in der österreichischen Realverfassung gleichzusetzen. Zur Lebenspartnerin wurde ausgeführt, dass das die Finanzverwaltung nichts angehe, sondern einfach so zu akzeptieren sei. Man könne sich aber gerne bei Martina Musterfrau, Musterstraße 007, 9999 Musterstadt (geb. am 11.11.1111) melden.

Im Rechtsmittelverfahren 2010 wurde z u den Spenden die Ansicht vertreten, dass es nicht dem Spendenempfänger obliege, ob er in die Liste aufgenommen werde oder nicht, sondern der politischen Willkür. Wer nicht angepasst sei, bekomme nichts; aber Hauptsache: bei Grasser, Meischberger und Konsorten werde die Leistung???, d.h. Einkommen (auch Provisionen seien Einkommen) nicht versteuert oder "vergessen" (nicht nur von den diversen "Saubermännern/-frauen", auch von der - ach so sauberen - Finanzverwaltung) zu versteuern/veranlagten Bananenrepublik Öster"scheiß"!!!!

Mit **Beschluss** des BFG vom 23. Oktober 2017 wurde der Bw um Beantwortung folgender Fragen und Vorlage der angesprochenen Unterlagen ersucht sowie zur doppelten Haushaltsführung die Grundsätze der VwGH-Judikatur erläutert:

"1.) Betreffend **Lose** werden Sie aufgefordert,

- die Empfänger der Loskäufe zu nennen und
- die Lose oder Belege über die Loskäufe und
- die Nachweise über die Gewinnlosigkeit der Lottereien vorzulegen.

Die Spenden sind in Spenden im engeren Sinn und Lose aufzuteilen sowie bezüglich Empfänger und Betrag zu bestimmen.

2.) Familienheimfahrten

Solche Kosten bedingen eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung, die eine vorübergehende oder eine dauernde sein kann. Wann wurde die doppelte Haushaltsführung begründet? Die Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes (Salzburg) an den Ort der Berufstätigkeit (Wien) ist nachzuweisen.

Die Beibehaltung eines Familienwohnsitzes ist aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblich weiter Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, nicht durch die Erwerbstätigkeit, sondern durch Umstände veranlasst, die außerhalb der Erwerbstätigkeit liegen. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei den aus der Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften Berücksichtigung finden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Einkunftserzielung veranlasst gelten, als dem Steuerpflichtigen eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann. Die Unzumutbarkeit kann ihre Ursache insbesondere in der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen oder in einer weiteren Erwerbstätigkeit des Ehegatten haben (vgl. VwGH 29. Jänner 1998, 96/15/0171, und vom 17. Februar 1999, 95/14/0059). Die Unzumutbarkeit ist aus der Sicht des jeweiligen Streitjahres zu beurteilen (vgl. VwGH 26. November 1996, 95/14/0124, und vom 15. November 2005, 2005/14/0039)."

Der Beschluss wurde bis zum heutigen Tag nicht beantwortet.

Am 6. Dezember 2017 wurde Debra telefonisch um Auskunft in der Sache ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtslage ab 2014:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. Die Ausfertigung von noch vor dem 1. Jänner 2014 verkündeten Rechtsmittelentscheidungen hat jedoch noch im Namen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz nach den zum 31. Dezember 2013 geltenden Verfahrensbestimmungen zu erfolgen. Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes. Gegenständliche Berufung fällt unter leg. cit. und ist daher als Bescheidbeschwerde zu erledigen.

Rechtzeitigkeit und Zulässigkeit der Berufung :

Der angefochtene Bescheid wurde am 23. November 2012 ausgefertigt und ohne Zustellnachweis versendet. Der Berufungsschriftsatz wurde am 18. Dezember 2012 zur Post gegeben. Die Berufung vom 18. Dezember 2012 ist rechtzeitig. Durch den Verweis auf die Begründung der Vorjahre ist sie weiters mängelfrei.

Die Berufungsvorentscheidung wurde am 14. Jänner 2013 ausgefertigt und ebenfalls ohne Zustellnachweis zugestellt. Der Vorlageantrag trägt den Eingangsstempel 23. April 2013 und ist aufgrund eines begründeten und ordnungsgemäßen Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtzeitig.

Streitpunkte:

1.) Familienheimfahrten über EUR 3.024,00

Der Familienwohnsitz in Salzburg-Stadt und der Beschäftigungsort Wien liegen ohne jeden Zweifel soweit voneinander entfernt, dass die tägliche Heimfahrt an den Familienwohnsitz unzumutbar ist. Mit diesen – spärlichen - Fakten erschöpft sich das Vorbringen des Bw zu diesem Gegenstand. Für die Absetzbarkeit der (Mehr)Aufwendungen für eine "doppelte Haushaltsführung", wie z.B. für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten für Familienheimfahrten, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs darüber hinaus erforderlich, dass die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist, was dann der Fall ist, wenn die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort unzumutbar ist, wobei eine jahresweise Betrachtung Platz zu greifen hat. Der Beschluss des BFG, mit dem der Bw zur Bekanntgabe weiterer Fakten aufgefordert wurde, blieb unbeantwortet.

Mit diesem Vorbringen allein wurde der Sachverhalt – wie bereits für das Jahr 2010 - nicht in einem entscheidungsrelevanten Umfang offengelegt, der eine rechtliche Beurteilung ermöglichen würde, weshalb begründend auf die Darstellung der Rechtsgrundlagen und rechtlichen Ausführungen in der Begründung des zum Jahr 2010 ergangenen Erkenntnisses BFG 24.11.2017, RV/7101687/2012, verwiesen werden kann.

2.) Spenden

Zur Beantwortung der Rechtsfrage nach der Verfassungskonformität des Zustandekommens der Liste der begünstigten Spendenempfänger wird begründend auf das zum Jahr 2009 an den Bw ergangene Erkenntnis BFG 22.11.2017, RV/7103986/2010, verwiesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden Spenden in ziffernmäßig nicht bestimmter Höhe nicht anerkannt, weil namentlich genannte Empfänger nicht in der Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt sind, wie in der Berufungsvorentscheidung näher begründet wird. Anhand der Abgabenerklärung lassen sich die strittigen Spenden betragsmäßig wie folgt konkretisieren:

Liste der nicht anerkannten Spenden (Beträge in EUR):

| | |
|--|--------|
| Hilfsgemeinschaft der Blinden - Lotterie Augensterne | 20,00 |
| Debra Austria LossatzNr 21506 | 20,00 |
| SOS Kinderdorf Lotterie Aktion 212511 | 9,50 |
| SOS Kinderdorf Lotterie Aktion 212711 | 7,00 |
| 51. Pfadfinder-Lotterie | 16,00 |
| Mund- und Fuß malende Künstler GmbH | 17,50 |
| Club NÖ Interessengemeinschaft LDL Raum | 19,10 |
| Krankenhaus der Barmherzigen Brüder Wien | 17,00 |
| Österreich Krebshilfe Salzburg | 20,00 |
| | 146,10 |

Der Vergleich von Abgabenerklärung und angefochtenem Bescheid ergibt demgegenüber bezüglich der mildtätigen Spenden eine Differenz von EUR 161,10 (EUR 786,10 minus 625,00).

Aufgrund der Aktenlage und des Ergebnisses des ergänzend vom BFG durchgeführten Ermittlungsverfahrens ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Der Bw hat insgesamt mildtätige Spenden von EUR 786,10 geltend gemacht und diese in einer Liste nach Empfänger und Beträgen sowie nach Spenden und Loskäufen aufgeschlüsselt und als Beilage zur Erklärung eingebracht. Ausgehend von dieser Aufstellung hat die belangte Behörde über die Spenden wie folgt entschieden:

| § 18 Abs 1 Z 8 EStG | Erklärung | FA anerkannt | FA aus- geschieden |
|--|------------------|-------------------------|-------------------------------|
| 51. Pfadfinder-Lotterie | 16,00 | | 16,00 |
| Hilfsgemeinschaft der Blinden - Lotterie Augensterne | 20,00 | | 20,00 |
| Debra Austria LossatzNr 21506 | 20,00 | | 20,00 |
| SOS Kinderdorf Lotterie Aktion 212511 | 9,50 | | 9,50 |
| SOS Kinderdorf Lotterie Aktion 212711 | 7,00 | | 7,00 |
| SOS Kinderdorf Lotterie Aktion 212811 (keine Lotterie) | 5,00 | 5,00 | |
| Mund- und Fuß malende Künstler GmbH | 17,50 | | 17,50 |
| Österr Rotes Kreuz | 7,00 | 7,00 | |
| KIWANIS Österr SO 1549 | 10,00 | 10,00 | |
| MAS Alzheimerhilfe Bad Ischl | 5,00 | 5,00 | |
| Club NÖ Interessengemeinschaft LDL Raum | 19,10 | | 19,10 |
| Krankenhaus der Barmherzigen Brüder Wien | 17,00 | | 17,00 |

| | | | |
|--------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| Österreich Krebshilfe Salzburg | 20,00 | | 20,00 |
| Debra | 139,00 | 139,00 | |
| Ärzte ohne Grenze | 149,00 | 149,00 | |
| AI | 44,00 | 44,00 | |
| Rote Nasen | 149,00 | 149,00 | |
| Hospiz Salzburg | 36,00 | 3,00 | |
| Haus der Barmherzigkeit | 96,00 | 96,00 | |
| Haus der Barmherzigkeit | | 8,00 | |
| SO 1549 | | 10,00 | |
| Summe | 786,10 | 625,00 | 146,10 |

§ 18 Abs 1 Z 7 EStG

| | | | |
|---|---------------|---------------|---------------|
| Med Uni Wien Institut für Krebsforschung | 15,00 | 15,00 | |
| Summe | 801,10 | 640,00 | 146,10 |

Die belangte Behörde ist von der Abgabenerklärung in drei Punkten abgewichen; die Auswirkung dieser Änderungen beträgt insgesamt exakt EUR 15,00 zum Nachteil des Bw. Diese Abweichungen wurden weder vorgehalten noch im angefochtenen Bescheid bzw der Berufungsvorentscheidung begründet.

Folgende Spendenempfänger, die auch Lotterien veranstalten, sind in der Spendenliste enthalten:

HILFSGEMEINSCHAFT DER BLINDEN UND SO-1208 01.01.2009
SEHSCHWACHEN ÖSTERREICHS

DEBRA Austria, Hilfe bei Epidermolysis bullosa SO-1255 01.01.2009
DEBRA Austria, Verein zur Förderung der FW-1949 28.10.1999/2014.
Epidermolysis bullosa-Forschung (Dieser Verein
wurde in den Verein DEBRA Austria, Hilfe bei
Epidermolysis bullosa SO 1255 integriert)

SOS-Kinderdorf SO-1136 01.01.2009

Nicht in der Spendenliste angeführt sind: die Pfadfinder, die Mund- und Fuß malende Künstler GmbH, die Club NÖ Interessengem LDL Raum, das Krankenhaus der Barmherzigen Brüder Wien, die Österreich Krebshilfe Salzburg.

Zu den Loskäufen Debra, Blinden- und Sehbehindertenverband Österreich und SOS-Kinderdorf ist festzustellen, dass die jeweilige Lotterien vom Veranstalter gemeinsam mit einer befugten Lotteriegesellschaft durchgeführt wurde.

Von den Österreichischen Lotterien werden diese gemeinnützigen Lotterien als Sponsoring beworben. Gemeinsam ist allen Lotterien, dass nicht nur die Preise genau bezeichnet werden, sondern auch derjenige, der den Preis zur Verfügung gestellt hat mit seinem Firmennamen angeführt wird, zB Autohaus oder Möbelhaus sowieso, und mit seinem Firmenlogo abgebildet ist.

Debra hat gemeinsam mit weiteren Mitveranstaltern im Jahr 2011 Preise im Gesamtwert von EUR 542.000,00 ausgespielt, darunter drei PKWs im Wert von EUR 20.000,00, 23.000,00 und 30.000,00, einen Reisegutschein über EUR 7.000,00 und Warengutscheine im Wert von EUR 10,00 bis EUR 2.500,00. Der Lospreis betrug EUR 1,50 und ein Lossatz bestand aus zwölf Losen. Ein Lossatz kostete EUR 18,00. Der Bw hat für einen Lossatz EUR 20,00 geltend gemacht. Debra verbuchte über den Lospreis hinausgehende Zahlungen als Spenden für den Lotteriezweck. Diese Überzahlungen sind in die Spendenbestätigung eingeflossen.

Die Lotterie Augenstern informiert auf ihrer Homepage, dass man für 18 Euro 12 Losnummern und damit 12 Mal die Chance auf einen der attraktiven Haupttreffer habe. Zahlungen über und unter diesem Betrag würden als Spenden behandelt. Der nunmehrige Vorstandsvorsitzenden-Stellvertreter der Hilfsgemeinschaft der Blinden und Sehbehinderten, VS, erklärt, dass Loskauf und Spenden steuerlich absetzbar seien.

Die Hauptpreise für die ersten drei Plätze im Jahr 2016 waren bei den beiden anderen Lotterien beispielsweise:

Personenkraftwagen im Wert von EUR 30.000,00 bis EUR 70.000,00, Kreuzfahrten im Wert bis 40.000,000, Personenkraftwagen im Wert von EUR 35.000,00, Goldmünzen im Wert von EUR 10.000,00.

auf dem 4. bis 6. Platz wurden verlost:

Personenkraftwagen im Wert von EUR 25.000,00, Sitzgruppe im Wert von EUR 6.500,00, Schlafsystem im Wert von EUR EUR 6.400,00,.

auf dem 7. bis 10. Platz wurden verlost:

Familienurlaub im Wert von EUR 2.500,00, Wellness Zirben Gesamtpaket im Wert von EUR 1.400,00, Städtereisegutschein im Wert von EUR 1.250,00, iPad im Wert von EUR 479,00, Reisegutscheine im Wert von EUR 1.000,00.

Es folgen in jeder Lotterie zahlreiche Serienpreise.

Beweismittel:

Verwaltungsakt; PV; Auskunft der Hilfsorganisation Debra vom 6.12.2017 samt übermittelter Teilnahmebestimmungen 2011, Musterlose 2011 und Preisliste 2011;

Beweiswürdigung:

Obige Sachverhaltsfeststellung ergab sich schlüssig aus den von der belangten Behörde vorgelegten und vom BFG ergänzend erhobenen Beweisen. Die erhobenen Beweismittel waren dem Bw anlässlich der Teilnahme an den Lotterien bekannt.

Informationen zu vor dem Jahr 2016 durchgeführte Lotterien sind im Internet nicht mehr auffindbar. Es ist davon auszugehen, dass sich der Charakter der Lotterien im Vergleich von 2011 und 2016 jedoch nicht verändert hat, sodass auch diese jüngeren Fakten insoweit aussagekräftig sind.

Rechtsgrundlagen:

§§ 4a, 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 wurden für das Jahr 2011 durch das Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl I 76/2011 vom 1. August 2011, nicht berührt. Bezüglich §§ 4a, 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 sieht § 124 b Z 196 EStG 1988 vor, dass die Neufassung erst auf Zuwendungen anwendbar ist, die nach dem 31.12.2011 erfolgen. Es sind daher auch für das Jahr 2011 unverändert §§ 4a, 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2009 anzuwenden. § 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Geldzuwendungen an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Z 3 und 4 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

a) Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist

- ...

- Die empfangende Körperschaft ist zum Zeitpunkt der Zuwendung in einer Spendenliste im Sinne des § 4a Z 4 eingetragen.

b) Nicht abzugsfähig sind Zuwendungen, denen eine Gegenleistung gegenüber steht, auch wenn der Wert der Gegenleistung den Wert der Zuwendung nicht erreicht. Ebenso sind Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der begünstigten Körperschaften bezahlt werden, nicht abzugsfähig.

c) Diese Zuwendungen sind nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

rechtliche Beurteilung:

Spenden sind als freiwillige Zuwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig. Seit 2009 sind auch Spenden an bestimmte mildtätige und der Katastrophenhilfe dienende Vereine und Einrichtungen steuerlich absetzbar (SteuerreformG 2009). Derartige Spenden sind

in Ziffer 8 des § 18 Abs 1 EStG 1988 geregelt und die in Streit stehenden Spenden sind ausschließlich solche nach dieser Bestimmung. Voraussetzung für ihre Absetzbarkeit ist das kumulative Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale, unter anderem, dass der Empfänger in der Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt ist (§ 18 Abs 1 Z 8 lit a 2. Teilstrich EStG 1988). Der Eintrag des Empfängers in die Liste der begünstigten Spendenempfänger ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen beim Spender. Dies trifft auf folgende Empfänger nicht zu:

| | |
|--|-------|
| 51. Pfadfinder-Lotterie | 16,00 |
| Mund- und Fuß malende Künstler GmbH | 17,50 |
| Club NÖ Interessengem LDL Raum | 19,10 |
| Krankenhaus der Barmherzigen Brüder Wien | 17,00 |
| Österreich Krebshilfe Salzburg | 20,00 |
| | 89,60 |

Da bezüglich dieser Empfänger die Voraussetzung des § 18 Abs 1 Z 8 lit a 2. Teilstrich EStG 1988 nicht erfüllt ist, hat die belangte Behörde deren Abzugsfähigkeit zu Recht versagt.

Der zweite Kreis der strittigen Spenden betrifft Lotterien. Im Einzelnen sind das folgende Empfänger (Beträge in Euro):

| | |
|--|-------|
| Hilfsgemeinschaft der Blinden - Lotterie Augensterne | 20,00 |
| Debra Austria LossatzNr 21506 | 20,00 |
| SOS Kinderdorf Lotterie Aktion 212511 | 9,50 |
| SOS Kinderdorf Lotterie Aktion 212711 | 7,00 |
| | 56,50 |

Anders als in den Vorjahren 2009 und 2010 sind im gegenständlichen Streitjahr die Empfänger der Losentgelte aktenkundig. Obige Lotterieveranstalter sind in der Liste der begünstigten Empfänger angeführt, weshalb die vom Bw aufgeworfenen Rechtsfrage, ob Kosten für Loskäufe dann als Sonderausgaben abzugsfähige Spenden anzusehen sind, wenn die Lose in der Lotterie nicht gezogen wurden, weil diesfalls der gesamte Loskaufpreis dem Empfänger verbleibt, zu beantworten ist.

Fraglich ist also, ob eine schädliche Gegenleistung iSd § 18 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 vorliegt. Die von leg.cit. verlangte Gegenlosigkeit entspricht allgemein dem, was eine Spende ausmacht. Wenn die Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert ist, liegt zur Gänze eine Spende vor (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten, Plastikugelschreiber, Kalender). Diese auch in den Richtlinien vertretene Rechtsansicht (LStR 2002 Rz 571 bzw EStR 2000 Rz 1330a) stößt daher auf keine Bedenken.

Die hier ausgespielten Preise gehen in ihrer Attraktivität sowie in ihrem Wert weit darüber hinaus. In allen Fällen handelt es sich um sog. Sponsoring. Die Gegenleistung zwischen Lotterieveranstalter und Sponsor ist als Werbung oder werbeähnliche Maßnahme deutlich zu erkennen.

Zu Zahlungen an Universitäten, die aufgrund einer Gegenleistungsbeziehung erbracht werden, hat der Verwaltungsgerichtshof zu Recht erkannt, dass diese nicht zu Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 führen (VwGH 05.06.2003, 99/15/0150 mwN). Dieses Erkenntnis betrifft allerdings den Sponsor als "Spender".

Durch die Abhaltung der Lotterie entsteht eine rechtliche Dreiecksbeziehung, zum Sponsor und der Hilfsorganisation tritt der Loskäufer hinzu. Sowohl Sponsor als auch Loskäufer sind ausschließlich mit der Hilfsorganisation vertraglich verbunden. Die vom Sponsor als Gegenleistung gewünschten Effekte (Werbung, Imagepflege etc) werden auch durch die Lotterie erreicht. Aber auch der Loskäufer erwirbt eine Gegenleistung, nämlich die Teilnahme an der Lotterie und dadurch die Chance auf einen Hauptgewinn oder andere Gewinne. Dass der Reinerlös aus der Lotterie der Hilfsorganisation zu Gute kommt, tritt dabei in den Hintergrund. Die Gegenleistung der Teilnahme an einer von einem begünstigten Spendenempfänger veranstalteten Lotterie ist wegen der wertvollen und attraktiven Preise keinesfalls unerheblich, sodass § 18 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 nicht erfüllt wird. Darauf, ob das Los tatsächlich Gewinn bringt oder nicht, kommt es nicht an.

Bescheidänderung:

Gemäß § 279 Abs 1 S 2 BAO ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, 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 Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wie die von der belangten Behörde durchgeführte rechnerische Kontrolle zeigt, hat diese mehrfach zunächst nur Monatsbeträge anerkennen wollen (Debra, Ärzte ohne Grenzen, Rote Nasen), diese dann durchgestrichen und Jahresbeträge angesetzt. Dass der Bw teilweise monatlich fixe Beträge spendet, ergibt sich aus den rechnerischen Kontrollen auf den Spendenbestätigungen (zB Rote Nasen: $12 \times 12 + 5 = 149$). Es ist daher anzunehmen, dass die belangte Behörde beim Haus der Barmherzigkeit neben dem Jahresbetrag von EUR 96,00 zusätzlich einen Monatsbetrag erfasst hat ($8 \times 12 = 96$). Ebenso dürfte der Ansatz von EUR 3,00 beim Hospiz Salzburg zu interpretieren sein ($3 \times 12 = 36$). Für diese Annahme spricht weiters, dass der Bw bezüglich einiger Spenden das Wort "insges" vorgesetzt hat. Die vom Bw beantragten EUR 10,00 für KIWANIS Österreich wurden hingegen von der belangten Behörde doppelt erfasst, wie sich aus der Spendernummer OS 1549 ergibt. In Summe haben sich diese Mehrfachirrtümer zum Nachteil des Bw iHv EUR 15,00 ausgewirkt.

Wenn von der Abgabenerklärung abgewichen werden soll, verpflichtet § 161 Abs 3 BAO die Abgabenbehörde dazu, dem Abgabepflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche

Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen. Eine Abweichung von EUR 15,00 ist als unwesentlich anzusehen. Dies ändert aber nichts daran, dass die Abweichung im Bescheid (in der Berufungsvorentscheidung) dennoch jedenfalls zu begründen ist. Die diesbezüglich fehlende Begründung belastet den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit. Zu Recht rügt der Bw in der Berufung, dass die ausgeschiedenen Beträge nicht bekannt gegeben worden sind.

Sonderausgaben sind von Amts wegen zu berücksichtigen. Von diesem Amtswegigkeitsgrundsatz sind auch offensichtliche Rechen- und Flüchtigkeitsfehler der Abgabenbehörde umfasst, wenn die Abweichungen nicht ordnungsgemäß zu Gehör gebracht wurden, sodass der Abgabepflichtige nicht in die Lage versetzt wurde, seine Rechtsschutzinteressen umfassend zu wahren.

Bei der Nichtanerkennung von geltend gemachten Abzugsposten (Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastung usw.) hat die Abgabenbehörde immer den Gegenstand (Grund) zu bezeichnen und den genauen Kürzungsbetrag (Höhe) anzugeben. Nur durch diese beiden gemeinsamen Angaben wird die Kürzung für den Abgabepflichtigen und die nachfolgenden Verwaltungsgerichte hinreichend bestimmt und überprüfbar.

In zwei Fällen hat der Bw über den Lospreis von je EUR 18,00 hinausgehende Beträge geleistet, und zwar bei Debra und der Hilfsgemeinschaft der Blinden. Von der Organisation Debra hat der Bw eine Spendenbestätigung über EUR 139,00 erhalten, in welche laut Auskunft von Debra die Überzahlung als Spende aufgenommen wurde. An die Hilfsgemeinschaft der Blinden hat der Bw keine weiteren Spenden getätigt, sodass die über den Lospreis hinausgehende Betrag von EUR 2,00 als Spende zu erfassen ist, weil der Bw an diesen Empfänger keine weiteren Spenden getätigt hat und eine Spendenbestätigung nicht vorgelegt wurde.

Debra hat die Auskunft erteilt, dass die Lospreise nicht in die Spendenbestätigungen aufgenommen werden.

Ergebnis: Die als erhöhte Sonderausgaben für das Jahr 2011 abzugsfähigen Spenden iSd § 18 Abs 1 Z 7 und 8 EStG 1988 sind von EUR 640,00 auf EUR 657,00 zu erhöhen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Artikel 133 Abs 4 B-VG 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.

Da die Rechtsfrage, ob Aufwendungen für die Teilnahme an Lotterien dann abzugsfähigen Spenden nach § 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 gleichzuhalten sind, wenn die Lose nicht gezogen wurden, vom Verwaltungsgerichtshof bisher nicht beantwortet wurde und der

Beantwortung grundsätzliche Bedeutung zukommt, war gemäß § 25a Abs 1 VwGG die Revision zuzulassen.

Wien, am 6. Dezember 2017