

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Mag. Bernhard Renner und die weiteren Mitglieder Dr. Ansgar Unterberger, Dr. Mathias Skopek und Leopold Pichlbauer über die Berufung des EM, vom 21. Februar 1996 gegen die Bescheide des Finanzamtes Perg vom 26. Jänner 1996, vertreten durch Johann Wurm, vom 26. Jänner 1996 betreffend Einkommensteuer für 1991 und 1993 nach der am 7. November 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten nichtmündlichen Sitzung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob vom Berufungswerber (im Folgenden Bw.) in den Jahren 1991 und 1993 an die Theologische Hochschule in Linz (nunmehr: Katholisch-Theologische Privatuniversität; im Folgenden Hochschule) geleistete Zahlungen gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 abzugsfähige Betriebsausgaben (begrenzt mit 10% des Vorjahresgewinns) oder maximal mit einem im Berufungszeitraum maximal absetzbaren Beitrag von ATS 1.000 abzugsfähige Beiträge an gesetzlich anerkannte Religionsgemeinschaften iSd. § 18 Abs 1 Z 5 EStG 1988 darstellen.

Die Frage der Zuordnung zu Spenden oder Betriebsausgaben war bereits Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens. In der Entscheidung der Finanzlandesdirektion vom 17. April 2000, GZ RV-069/1-7/1996 wurden die Zahlungen nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Zum bisherigen Verfahrensverlauf kann somit grundsätzlich auf diese Entscheidung verwiesen werden.

---

Gegen diese Entscheidung erhab der Bw. Beschwerde beim VwGH, der darüber mit Erkenntnis vom 20.9.2006, 2001/14/0190, entschied und dabei von folgendem Sachverhalt ausging:

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass vom Bw. Zahlungen an die Hochschule als Betriebsausgaben abgesetzt worden seien. Für derartige Spenden sei von der Hochschule ein eigenes Konto mit der Nummer 212373 eingerichtet worden, um eine Unterscheidung zu zweckgewidmeten Kirchenbeiträgen zu schaffen. Kirchenbeiträge könnten nämlich auch mit Zweckwidmung an die Hochschule bezahlt werden und würden auf den Kirchenbeitrag angerechnet. Die Zahlung müsse jedoch auf das Konto mit der Nummer 753780 erfolgen. Da die Zahlungen 1991 und 1993 auf das Konto mit der Nummer 753780 und nicht auf das "Spendenbegünstigungskonto" (212373) einbezahlt und die "Zahlungsbeträge" bei der Kirchenbeitragsstelle zur "Kenntnisnahme" vorgelegt worden seien, könne es sich nur um zweckgewidmete Kirchenbeitragszahlungen handeln. Einer Aufforderung, die Kirchenbeitragszahlungen nachzuweisen, sei nicht entsprochen worden.

In der gegen Einkommensteuerbescheiden für 1991 und 1993, in denen die Prüferfeststellungen berücksichtigt worden waren, erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass als Empfänger der fraglichen Zahlungen ausdrücklich die Hochschule bezeichnet und als Verwendungszweck "*Zuwendung gemäß § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG 1988*" vermerkt worden sei. Damit habe der Bw. seinen Willen und den Zweck der Überweisung eindeutig dokumentiert. Er habe das ihm bekannte Konto 753780 benutzt. Wäre dieses Konto falsch gewesen, hätte der Empfänger oder das Bankinstitut eine Umleitung vornehmen müssen. Aus einem Dankschreiben des Rektors der Universität gehe hervor, dass die Gelder die Hochschule erreicht hätten. Aus "*keiner Norm*" gehe hervor, dass ein bestimmtes Konto verwendet werden müsste, um die Abzugsfähigkeit einer Spende zu erreichen. Er habe aus seinem Betriebsvermögen eine Spende erbracht, eine gesetzeskonforme Verwendung könne bei einer Hochschule vorausgesetzt werden. Dass die Kirchenbeitragsstelle eventuell zu einer günstigeren Schätzung der Kirchenbeiträge gekommen sei, könne die Auslegung des EStG nicht beeinflussen, weil die Kirchenbeitragsstelle keine rechtliche Verbindung zur Hochschule habe. Es dürfe nicht unterstellt werden, diese Beiträge seien an die Kirchenbeitragsstelle weitergeleitet worden. Die überwiesenen Geldbeträge seien der Hochschule für wissenschaftliche Zwecke zugeflossen. Es dürfe nicht unterstellt werden, diese Beiträge seien an die Kirchenbeitragsstelle weitergeleitet worden.

Die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich als Rechtsmittelbehörde wies die Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung ab.

Auf Sachverhaltsebene sei zu prüfen, ob der Bw. mit der Überweisung von ATS 50.000 und ATS 40.000 auf das für zweckgewidmete Kirchenbeiträge eingerichtete Konto der Hochschule

---

seine Kirchenbeiträge bezahlt habe oder ob dies als freiwillige Spende zu werten sei. Auf rechtlicher Ebene sei zu untersuchen, ob die Zahlung eines Kirchenbeitrages gleichzeitig die Voraussetzungen einer Zuwendung nach § 4 Abs. 4 Z 5 lit. e EStG 1988 erfüllen könne und umgekehrt.

Für die Annahme der Zahlung als Spende sprächen nach dem Vorbringen des Bw. die Bestätigung des Rektors der Hochschule, wonach eine Spende beim Bischoflichen Fonds zur Förderung der Hochschule eingegangen sei und seine Behauptung, dass er auf den Zahlscheinen jeweils den Vermerk "*Spende nach § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG*" angeführt habe. Für die Ansicht des Bw. hätte ebenfalls gesprochen, wenn er hätte belegen können, dass er neben den gegenständlichen Spenden Kirchenbeitrag bezahlt habe. Er habe jedoch jede Mitwirkung im Hinblick auf die Zahlung seines Kirchenbeitrages ausdrücklich abgelehnt und eine Auskunftserteilung durch die Kirchenbeitragsstelle bzw. die Diözesanfinanzkammer durch Drohungen mit gerichtlichen Schritten effektiv verhindert. Auf der anderen Seite spreche für die ausschließliche Zahlung von Kirchenbeiträgen, dass genau jenes Konto verwendet, welches für die zweckgebundene Zahlung von Kirchenbeiträgen eingerichtet worden sei und man davon ausgehen könne, dass der Bw. auch in seinen eigenen Angelegenheiten jene Sorgfalt walten lasse, zu welcher er beruflich als Steuerberater verpflichtet sei und es deshalb kein durch Unwissenheit ausgelöster Irrtum gewesen sei, welcher ihn das Konto für zweckgebundene Kirchenbeiträge habe benutzen lassen. Andererseits sei auch die Tatsache zu berücksichtigen, dass von der Kirchenbeitragsstelle im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung die Auskunft erteilt worden sei, dass die strittigen Zahlungen der Kirchenbeitragsstelle zur Kenntnisnahme vorgelegt worden seien. So gesehen spreche die überragende Wahrscheinlichkeit dafür, dass die auf ein Konto für zweckgebundene Kirchenbeiträge bezahlten Beiträge, welche auch der Kirchenbeitragsstelle bekannt gegeben worden seien, als Kirchenbeiträge verrechnet worden seien.

Die Rechtsmittelbehörde gelange daher in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass die Zahlungen als Kirchenbeiträge bezahlt worden seien, da dies in Summe auch mit den nach dem tatsächlichen Einkommen des Beschwerdeführers berechneten Kirchenbeitrag übereingestimmt habe.

Zu klären sei allerdings, ob eine Zahlung von Kirchenbeiträgen gleichzeitig auch die Voraussetzung des § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988 erfüllen könne. § 4 Abs. 4 Z. 5 lit. e EStG 1988 spreche in diesem Zusammenhang von einer Zuwendung, § 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 von "Beiträgen". Nach allgemeinem Sprachgebrauch sei unter dem Begriff "Zuwendung" ein Vermögensvorteil, den man einem anderen zukommen lasse, bzw. unter dem Begriff "Beitrag" eine einseitig festgesetzte Abgabe, die der Finanzierung gemeinsamer Zwecke diene, zu verstehen. Das wesentliche Unterscheidungsmerkmal dieser beiden Formen der Hingabe eines

---

bestimmten Geldbetrages sei somit, dass die Zuwendung freiwillig, die Beitragsleistung jedoch auf Grund einer Verpflichtung erfolge. Nach der Textierung der entsprechenden Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes sei die Betriebsausgabe eine freiwillig erfolgende Zuwendung (Spende), während die Leistung des Kirchenbeitrages in seiner Gesamtheit nicht freiwillig, sondern auf Grund der Kirchenbeitragsordnung erfolge. Bei der letztgenannten Leistung des Geldbetrages könne somit eine Berücksichtigung als freiwillige Zuwendung jedenfalls nicht erfolgen, selbst eine Widmungsverwendung dahingehend möglich sei, dass der entsprechende Geldbetrag einem begünstigten Spendenempfänger zukomme, weil mit dieser gewünschten Zweckwidmung aus einem Beitrag noch keine Zuwendung bzw. Spende werde.

Der VwGH hob mit dem angeführten Erkenntnis vom 20.9.2006 die Rechtsmittelentscheidung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aus folgenden Gründen auf:

Er teile die Rechtsansicht der Rechtsmittelbehörde, dass die Beurteilung einer Zahlung als Beitrag an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften eine Beurteilung derselben Zahlung als Zuwendung iSd. § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 und umgekehrt ausschließe. Es treffe nämlich zu, dass unter einem Beitrag iSd. § 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 die nach den entsprechenden Regelungen der anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften verpflichtend zu leistenden Zahlungen zu verstehen seien, während es sich bei den Zuwendungen iSd. § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG 1988 um freiwillige Zahlungen handle. Unbestritten sei, dass die Hochschule die Voraussetzungen als begünstigter Rechtsträger erfülle und der Bw. Zahlungen an die Hochschule geleistet und als Verwendungszweck "*Spende nach § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG 1988*" angegeben habe.

Die Rechtsmittelbehörde habe ihre Beurteilung, dass es sich bei den strittigen Zahlungen um Kirchenbeitrag und grundsätzlich folgerichtig nicht um Zuwendungen gehandelt habe, neben dem Umstand, dass für die Zahlungen jenes Konto verwendet wurde, welches für zweckgebundene Zahlung von Kirchenbeitrag eingerichtet worden sei, vornehmlich darauf gestützt, dass der Bw. neben den in Rede stehenden Zahlungen andere zweifelsfrei als Kirchenbeitrag zu beurteilende Zahlungen nicht nachgewiesen habe.

Hinzuweisen sei dazu zunächst darauf, dass die Spendenbegünstigung des § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG 1988 nicht an die Voraussetzung geknüpft sei, dass ein allfälliger Spender auch Kirchenbeiträge leiste. Bei der entsprechenden Beurteilung durch die Rechtsmittelbehörde in Bezug auf die Verwendung des entsprechenden Kontos sei aber insbesondere die Frage unbeantwortet geblieben, ob und aus welchen Gründen davon ausgegangen werden könne, dass der Bw. die von ihm vorgenommene Widmung der Zahlungen als Spende dadurch etwa widerrufen habe, dass er die Zahlungen auf das Konto 753780 und somit nicht auf das zur

Schaffung einer "Unterscheidung zu den zweckgewidmeten Kirchenbeiträgen" eingerichtete "Spendenbegünstigungskonto" (212373) geleistet hat. Zur abschließenden Beurteilung dieser und auch der Frage, ob es sich bei den Zahlungen um Kirchenbeiträge gehandelt habe, fehlten aber hinreichende Feststellungen dazu, welche Vereinbarungen zwischen der Diözesanfinanzkammer und der Hochschule abgeschlossen worden seien und unter welchen - den Beitragspflichtigen bekannten - Voraussetzungen die Diözesanfinanzkammer Zahlungen als Erfüllung der Kirchenbeitragspflicht anerkenne.

In weiterer Folge richtete das zuständige Finanzamt unter Hinweis auf die den Bw. treffende Mitwirkungspflicht am 19. Jänner 2007 einen Vorhalt an den Bw., in dem er ersucht wurde bekanntzugeben und belegmäßig nachzuweisen, ob in den Jahren 1991 und 1993 neben Spenden auch Kirchenbeiträge bezahlt worden seien sowie seine Einwilligung zu erteilen, dass die Diözesanfinanzkammer Auskunft über Beitragspflicht und Beitragserfüllung geben dürfe.

Dieser Vorhalt wurde mit Eingabe vom 24. Jänner folgendermaßen beantwortet:

Die gestellten Fragen seien bereits mehrfach gestellt und beantwortet worden. Er habe nicht die Absicht, auf Auskünfte einer Institution einzuwirken; die Diözesanfinanzkammer habe diese entsprechend den gesetzlichen Grundlagen unter Wahrung der Persönlichkeitsrechte zu wahren.

Die mehrmalige Wiederholung der Fragen sei nicht verständlich, zumal auch der VwGH seine Argumentation unterstütze, dass die Spendenbegünstigung nicht an die Leistung von Kirchenbeitrag geknüpft sei. Weiters habe der VwGH angeregt zu überprüfen, ob seine Spenden umgeleitet worden seien und ob hier ihm bekannte Vereinbarungen zwischen Diözesanfinanzkammer und Hochschule bestünden.

Weiters richtete das Finanzamt am 25. Jänner 2007 ein auf § 158 BAO gestütztes Auskunftsersuchen an die Diözesanfinanzkammer Linz, welches vorrangig die Frage behandelte, ob eine Widmung als „*Spende nach § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988*“ dadurch widerrufen werden könne, dass die Zahlungen nicht auf das entsprechend hiefür eingerichtet Konto, sondern auf jenes geleistet würden, auf welches zweckgewidmete Kirchenbeiträge flössen. In diesem Zusammenhang ersuchte das Finanzamt auch bekanntzugeben, ob entsprechende Vereinbarungen zwischen Diözesanfinanzkammer und Hochschule abgeschlossen worden seien.

Dieses Ersuchen wurde seitens der Diözesanfinanzkammer folgendermaßen beantwortet:

Kirchenbeitragsleistungen seien an verschiedene fix vorgegebene Institutionen in Form einer Zweckwidmung bis zu 50% des Jahreskirchenbeitrags möglich; hiezu zähle auch die Hochschule.

---

Bei zweckgewidmeten Kirchenbeiträgen handle es sich um Kirchenbeiträge und nicht um Spenden. Bei Zweckwidmungen an die Hochschule würden nur Zahlungen anerkannt, die auf ein Kirchenbeitragszweckwidmungskonto geleistet würden. Es würde generell genau darauf geachtet, dass Zweckwidmungen nur dann als Kirchenbeitrag verbucht würden, wenn die vorgesehene Kontonummer verwendet würde.

Es werde um Verständnis ersucht, wenn den Bw. betreffende Fragen nicht konkret beantwortet werden könnten, da die Diözesanfinanzkammer von der sie treffenden Geheimhaltungspflicht seitens des Bw. nicht entbunden worden sei.

Das Finanzamt wies daraufhin am 21. Mai 2007 Berufung mit Berufungsvereentscheidung mit im Wesentlichen der Begründung ab, dass auf den vom Bw. vorgelegten Überweisungsbelegen genau die Institution (= Hochschule) mit dazu gehöriger Kontonummer angeführt werde, die auch in einem Mitteilungsblatt der Diözesanfinanzkammer betreffend Zweckwidmung des Kirchenbeitrags angeführt sei. Der Bw. habe genau die dort dargestellte Vorgangsweise zur Zweckwidmung eines Kirchenbeitrags eingehalten und zur Darstellung des Betriebsprüfers, wonach durch die Vorlage der Zahlungsbelege eine „*willentliche Erfassung als zweckgewidmeter Kirchenbeitrag*“ erfolgt sei, keine Gegenäußerung abgegeben.

Im dagegen gerichteten Vorlageantrag vom 29. Juni führte der Bw. im Wesentlichen aus:

Seine mehrfach geäußerte Argumentation, wonach die Spendenbegünstigung nicht an die Leistung von Kirchenbeitrag geknüpft sei, werde vom VwGH im gegenständlichen Erkenntnis gestützt. Weiters habe der VwGH angeregt eine Umleitung von Spenden sowie das Vorliegen entsprechender Vereinbarungen zwischen Diözesanfinanzkammer und Hochschule zu prüfen. Das von der Abgabenbehörde hiezu herangezogene Mitteilungsblatt sei ihm nie zugegangen und sei daher für die Prüfung nicht heranziehbar. Er habe wiederholt ein Schreiben des Rektors der Hochschule vorgelegt, in dem bestätigt werde, dass seine Spende an den Bischoflichen Fonds der Hochschule weitergeleitet worden sei. Darin werde ausdrücklich bestätigt, dass Spenden nicht für laufende Kosten verwendet würden, sondern es erfolge eine beispielhafte Aufzählung der Verwendung, was eine finanzielle Trennung zur Diözese beweise. Er betone ausdrücklich, dass er seine Widmung als Spende nicht widerrufen bzw. keine Umleitung seiner Zahlung bewirkt habe. Eine Verwendung seiner Spende außerhalb der Hochschule bzw. im nichtwissenschaftlichen Bereich hätte seinen Absichten widersprochen, weil ihm die Verminderung des Priestermangels ein besonderes Anliegen gewesen sei. Die Kontonummer sei ihm seinerzeit von der Hochschule bekannt gegeben worden, er habe keinen Kontakt mit der Kirchenbeitragsstelle gehabt.

In einem Vorhalt vom 11. September 2007 stellte der Unabhängige Finanzsenat folgende Fragen an den Bw.:

1. Sie haben im Vorlageantrag eine „mündliche Verhandlung vor der Berufungskommission der FLD“ beantragt. Da bereits mit Wirkung vom 1. Jänner 2003 der Unabhängige Finanzsenat als Rechtsmittelbehörde an Stelle der seinerzeitigen Berufungskommissionen der – mittlerweile nicht mehr bestehenden – Finanzlandesdirektionen getreten ist, ergeht das Ersuchen, den Antrag entsprechend zu modifizieren.
2. Trotz der vom VwGH im Erkenntnis vom 20. September 2006, 2001/14/0190, getroffenen Aussage, dass ein für die Berufungsjahre 1991 und 1993 geleisteter bzw. zu leistender Kirchenbeitrag keine Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer geleisteten Spende ist, werden Sie zum wiederholten Male ersucht, ob bzw. in welcher Höhe für die Berufungsjahre Kirchenbeitrag vorgeschrieben bzw. geleistet wurde. Sie haben in diesem Zusammenhang in der mündlichen Verhandlung vor der Berufungskommission der Finanzlandesdirektion für OÖ vom 23. März 2007 angegeben, dass es wegen der Beitragshöhe „immer Schwierigkeiten mit der Kirchenbeitragsstelle“ gegeben habe. Aus diesem Grund erscheint es verwunderlich, dass Sie gegenüber einer Institution, der Sie laut Ihren Angaben in der angeführten mündlichen Verhandlung auf Grund eben dieser Meinungsverschiedenheiten nicht mehr angehören, nicht nur den Pflichtbeitrag, sondern darüber hinaus noch großzügige Spenden leisten.

Es ist daher davon auszugehen, dass insoweit auch entsprechender Schriftverkehr zwischen Ihnen und der Diözesanfinanzkammer existiert. Sie werden daher ersucht, diesen vorzulegen oder Ihrer Zustimmung zu erteilen, die entsprechenden Auskünfte bei der Diözesanfinanzkammer einzuholen.

Tatsache ist, dass Ihrerseits in beiden Berufungsjahren der höchstzulässige Betrag von ATS 1.000,-- als Sonderausgabe geltend gemacht wurde. Dies bedeutet jedenfalls, dass zusätzlich zu den von Ihnen als „Spenden“ titulierten Geldleistungen noch andere – offenbar nicht zweckgewidmete - Beträge geleistet worden sein müssten, von Ihnen aber im gesamten Verfahren weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurden. Im Gegenteil haben Sie bislang hiezu divergierende Angaben gemacht: in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 1999 haben sie angegeben, „zwischen ATS 26.000 und ATS 29.000“ geleistet zu haben, während Sie in der o.g. mündlichen Verhandlung vor der Berufungskommission der Finanzlandesdirektion für OÖ diesen Betrag mit „höchstens ATS 40.000“ bezeichneten.

Ihre gegenüber der Diözesanfinanzkammer bzw. der Kirchenbeitragsstelle verweigerte Entbindung von deren Verschwiegenheitspflicht ist daher für die Rechtsmittelbehörde nicht nachvollziehbar, dienen die Erhebungen der Abgabenbehörde doch nur dazu, allfällige Zweifel an der Richtigkeit der Angaben in Ihren Steuererklärungen – und zwar auch was den Kirchenbeitrag betrifft - zu beseitigen. Das Recht der Abgabenbehörde zweiter Instanz dahingehende Erhebungen anzustellen, gründet sich insbesondere in der Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO, wonach die Rechtsmittelbehörde angefochtene Bescheide nach jeder Richtung hin - d.h. sowohl zum Vorteil als auch zum Nachteil des Abgabepflichtigen - abändern kann. Durch Ihre bisherige Unterlassung Ihrer Mitwirkungspflicht in jedem Stadium des Verfahrens bzw. vor allem Ihr Einwirken auf die Kirchenbeitragsstelle, den Abgabenbehörden jedwede Auskunft zu verweigern, bestehen diese Zweifel weiterhin. Es trifft nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Ihre in der o.g. mündlichen Berufungsverhandlung geäußerte Rechtsansicht auch nicht zu, dass allfällig geleistete Kirchenbeiträge Ihre „Privatsphäre“ beträfen, wurden sie doch von Ihnen steuermindernd - wenn auch aus dem Privatvermögen geleistet - geltend gemacht.

3. Außer Zweifel steht, dass die von Ihnen als „Spende“ titulierten Beträge auf jenes Konto geleistet wurden, auf welches üblicherweise zweckgebundene Kirchenbeiträge Eingang finden und somit die Möglichkeit, dass insoweit zweckgewidmete Kirchenbeiträge vorliegen, nicht von der Hand zu weisen ist.

Sie werden daher erneut ersucht bekanntzugeben, warum Sie die geleisteten Beträge auf dieses Konto und nicht auf jenes, welches für Spenden eingerichtet wurde, einbezahlt

*haben bzw. von wem Sie diese Kontonummer als für Spenden relevante in Erfahrung gebracht haben.*

Dieser Vorhalt wurde seitens des Bw. mit Eingabe vom 24. September 2007 wie folgt beantwortet:

1. Da er schon 2001 seine Berufsbefugnis zurückgelegt habe, sei ihm die Einführung des Unabhängigen Finanzsenats entgangen. Er verzichte auf eine mündliche Verhandlung.
2. Er habe die unter Pkt. 2. des Vorhalts gestellte Frage mehrmals beantwortet bzw. habe sich seine Ansicht nicht geändert. Die berufungsgegenständlichen Jahre seien einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen worden und alle wichtigen Belege vom Prüfer zum Akt genommen worden. Dass diese Prüfung nun auf den Kirchenbeitrag ausgedehnt würde, habe er nicht erahnen können und sämtliche Belege nach der Aufbewahrungspflicht entsorgt. Auf Grund der langen Verfahrensdauer hab er keine genaue Erinnerung an Vorschreibungen und Überweisungen und „bedaure, bei der Wiederaufnahme der Überprüfung der Sonderausgaben nicht behilflich sein zu können“. Er weise „entschieden“ zurück, dass er seine Mitwirkungspflicht bei Klärung der Berufung zu Grunde liegenden Rechtsfrage unterlassen und er auf die Kirchenbeitragsstelle eingewirkt habe, Auskünfte zu verweigern. Er habe mehrmals betont, dass die Diözesanfinanzkammer Auskünfte entsprechend den gesetzlichen Grundlagen, Vorschriften und unter Wahrung der Persönlichkeitsrechte erteilen könne. Darüber hinaus sehe er sich zu keiner Mitwirkung verpflichtet, insbesondere, da eine derartige Auskunft nichts mit dem Berufungsgegenstand zu tun habe.
3. Die entsprechende Kontonummer sei ihm seinerzeit von der Verwaltungsabteilung der Hochschule bekanntgegeben worden. Mit der Kirchenbeitragsstelle habe er keinen Kontakt gehabt. Ein anderes Konto sei ihm nicht bekannt gewesen.

Mit Schreiben vom 19. September 2007 – ergänzt durch die Übermittlung der Vorhaltsbeantwortung des Bw. mittels Telefaxes vom 2. Oktober 2007 – richtete der Unabhängige Finanzsenat erneut ein auf § 158 BAO gestütztes Beistandsersuchen an die Diözesanfinanzkammer:, in dem die Ansicht vertreten wurde, dass diesbezüglich weder Zeugenvernehmungsverbote noch eine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht bzw. allenfalls durch den Bw. für den Fall der Beantwortung angedrohte Rechtsfolgen zum Tragen kämen und welches folgenden Inhalt aufweist:

1. *In welcher Höhe wurden vom Bw. in den Jahren 1991 und 1993 Kirchenbeiträge geleistet? Um Vorlage der entsprechenden Belege wird ersucht.*
2. *Handelte es sich hierbei um die von ihm als „Spenden“ an die Hochschule Linz titulierten Beträge?*
3. *Fand eine Anrechnung der „Spenden“ auf die Kirchenbeitragsforderung der strittigen Jahre statt; wenn ja in welcher Höhe?*

- 
4. *Hat der Berufungswerber gegenüber der Diözesanfinanzkammer das Verlangen deponiert, die strittigen Zahlungen gegenüber den Finanzbehörden als „Spenden“ zu bezeichnen?*
  5. *Auf welche Weise hat der Berufungswerber auf die Diözesanfinanzkammer Einfluss genommen, die von der Finanzverwaltung erbetenen Auskünfte zu verweigern? Um Vorlage des entsprechenden Schriftverkehrs wird ersucht.*

In der Beantwortung des Beistandsersuchens führte die Diözesanfinanzkammer mit Schreiben vom 3. Oktober 2007 aus:

1. Wegen des langen Zeitraums seien Buchungen nicht mehr in der EDV ersichtlich.
2. Der Beleg über ATS 40.000 vom 14. Juni 1993 sei als Kirchenbeitrag, aufgeteilt als Teilzahlungsbuchungen für die Jahre 1991, 1992 und 1993 gebucht worden. Die Überweisung über ATS 50.000 vom 29. Mai 1991 sei für die Jahre 1989, 1990 und 1991 gebucht worden.
3. Es werde auf die Beilagen verwiesen.
4. Der Bw. habe kein entsprechendes Verlangen deponiert.
5. Mit Aktenvermerk vom 9. September 1995 sei festgehalten worden, dass der Bw. Auskünfte an das Finanzamt verbiete.

Der Beantwortung des Beistandsersuchens waren als Beilagen zwei Schreiben des Bw. an die Römisch-katholische Kirchenbeitragsstelle Perg folgenden Inhalts angeschlossen:

- a) Beilage 1 – vom 5. Juni 1991:  
*„Entsprechend unserer telefonischen Unterredung am 23.5.1991 habe ich an die Theologische Hochschule ATS 50.000 überwiesen. Der Beitrag wäre meinen Beitragsrückständen und den laufenden Vorauszahlungen anzurechnen.“*  
Auf dem Schreiben befindet sich folgender handschriftliche Vermerk:  
*1989: 18.320  
VZ 1990: 18.320  
VZ 1991: 13.360.*
- b) Beilage 2 – vom 15. Dezember 1994:  
*„Ich habe an die theologische Hochschule in Linz ATS 30.000 überwiesen und ersuche um Anrechnung auf den Kirchenbeitrag wie folgt:  
Rückstand 1992: ATS 2.056  
Rest-VZ 1993: ATS 15.064  
½-VZ 1994: 12.880.“*

Weiters war der Beantwortung als Beilage 3 ein seitens eines Sachbearbeiters der Diözesanfinanzkammer erstellter Aktenvermerk vom 9. September 1995 angeschlossen, aus dem hervorgeht, dass der Bw. in einem Telefonat darauf hingewiesen habe, es würden seitens der Finanzverwaltung Anfragen kommen, er aber eine Auskunftserteilung verbiete.

Über Vorhalt der Beantwortung des Beistandsersuchens der Diözesanfinanzkammer führte der Bw. mit E-Mail vom 22. Oktober 2007 aus, dass die Unterlagen der Kirchenbeitragsstelle nichts zur Klärung der eigentlichen Rechtsfrage beitragen würden. Der Spendencharakter bleibe auch aufrecht, wenn eine spätere Anrechnung oder Ermäßigung des Kirchenbeitrags dadurch gewährt würde. Der Unabhängige Finanzsenat übersehe, dass seine Spende an den

„Bischöflichen Fonds zur Förderung der Hochschule“ und nicht der Kirchenbeitragsstelle weitergeleitet worden sei. Aus seinem Schreiben vom 15. Dezember 1994 ersehe man außerdem, dass nicht der ganze Spendenbeitrag zur Anrechnung gekommen sei und offensichtlich nur Teilbeträge erlassen worden seien. Die Hochschule sei eine Privatuniversität. Dass diese Spendengelder an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts weiterleite, wäre – wie der VwGH angeregt habe – noch zu prüfen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Der Unabhängige Finanzsenat legt in Würdigung des bisherigen Verfahrensverlaufs sowie insbesondere der Vorbringen der Parteien des Berufungsverfahrens seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Der Bw. hat in den Jahren 1991 und 1993 Zahlungen von ATS 50.000 bzw ATS 40.000 auf jenes Konto der Hochschule geleistet, welches für Kirchenbeitragsleistungen mit entsprechender Zweckwidmung eingerichtet wurde. Ob ihm das für tatsächliche „*Spenden*“ – dh. Zuwendungen iSd. § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 - eingerichtete anderslautende Konto tatsächlich bekannt war, war nicht feststellbar, ist allerdings für die gegenständliche Entscheidung letztlich auch ohne Belang. Ebenso war nicht feststellbar, ob zwischen der Hochschule und der Diözesanfinanzkammer entsprechende Vereinbarungen bestanden, ob bzw. in welchem Umfang als Spenden geleistete Beträge auf den Kirchenbeitrag anzurechnen, was aber gleichfalls für die gegenständliche Entscheidung irrelevant ist.

Den Zahlungen an die Hochschule gingen - jedenfalls was das Jahr 1991 betrifft – Unterredungen zwischen dem Bw. und der Kirchenbeitragsstelle voraus. Die Zahlungen, die vom Bw. in seinen an die Kirchenbeitragsstelle gerichteten Schreiben aus den Jahren 1991 und 1994 selbst nicht als „*Spenden*“ bezeichnet wurden, wurden – entsprechend dem Ersuchen des Bw in den erwähnten Schreiben - Beitragsrückständen und Vorauszahlungen – ua. auch für die berufungsgegenständlichen Jahre - angerechnet. Der Bw. hat in seinem Schreiben aus dem Jahr 1994 lediglich einen von ihm überwiesenen Betrag von ATS 30.000 angeführt, während er tatsächlich ATS 40.000 zur Einzahlung gebracht hat. Es gelangte jedoch der gesamte überwiesene Betrag zur Anrechnung auf den Kirchenbeitrag.

#### **2. Zuständigkeit des gesamten Berufungssenats**

Der Bw. hat in dem im Jahr 2007 eingebrachten Vorlagerantrag die Entscheidung durch die Berufungskommission der Finanzlandesdirektion sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt. Über entsprechenden Hinweis der Rechtsmittelbehörde, dass eine „*Berufungskommission der Finanzlandesdirektion*“ rechtlich nicht mehr existent sei

und der Bw. daher ersucht werde, seine Anträge entsprechend zu präzisieren, zog er zwar den Antrag auf die mündliche Verhandlung zurück, äußerte sich aber zu den gesetzlich für Berufungserledigungen vorgesehenen Entscheidungsorganen (Einzelreferent oder gesamter Berufungssenat) nicht weiter. Der seinerzeitige Antrag ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats tatsächlich dergestalt deutbar, dass nach den Vorstellungen des Bw. über das gegenständliche Rechtsmittel eine „Kommission“, dh. offenbar ein mehrköpfiges Gremium absprechen soll. Dies ist seit 1.1.2003 der gesamte – aus vier Personen bestehende – Berufungssenat, dessen konkrete Zusammensetzung sich aus dem Inhalt der den Senat 8 der Außenstelle Linz betreffenden Geschäftsverteilung des Unabhängigen Finanzsenats (in der Fassung der Verlautbarung zum 27. Oktober 2007; siehe [http://ufs.bmf.gv.at/Geschftsverteilung/20071127\\_GV.pdf](http://ufs.bmf.gv.at/Geschftsverteilung/20071127_GV.pdf)) ergibt.

### **3. Beurteilung der Zahlungen des Bw. an die Hochschule**

Wie bereits in der Erstentscheidung in diesem Berufungsverfahren sowie im gegenständlichen VwGH-Erkenntnis ausgeführt, schließt die Beurteilung einer Zahlung als Beitrag an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften iSd. § 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 eine Beurteilung derselben Zahlung als Zuwendung iSd. § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG 1988 und umgekehrt aus. Unter einem Beitrag im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 5 EStG 1988 sind nämlich die nach den entsprechenden Regelungen der anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften verpflichtend zu leistenden Zahlungen zu verstehen, während es sich bei den Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z. 5 EStG 1988 um freiwillige Zahlungen handelt.

Aus der Beantwortung des Beistandsersuchens der Diözesanfinanzkammer geht – entgegen den permanenten Darstellungen des Bw. – eindeutig hervor, dass die Zahlungen an die Hochschule nicht nur allenfalls ohne Kenntnis des Bw., sondern sogar über dessen ausdrückliche Veranlassung auf Beitragsschulden und Vorauszahlungen des Kirchenbeitrags angerechnet wurden und insofern von einer Freiwilligkeit der Leistung in Form einer Zuwendung an die Hochschule nicht die Rede sein kann. Vielmehr liegt ein zweckgebundener Kirchenbeitrag vor. Daran vermögen auch die auf den Zahlungsbelegen angebrachten Vermerke, dass es sich um „*Spenden* iSd. § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988“ handle und das dementsprechende – offenbar aus Gefälligkeit gegenüber dem Bw. erstellte – Schreiben des Rektors der Hochschule nichts zu ändern, steht dem doch der wahre wirtschaftliche Gehalt der Zahlungen in Form der Leistung von Kirchenbeiträgen entgegen. Somit ist hinsichtlich der strittigen Zahlungen von Kirchenbeiträgen auszugehen, deren eine Beurteilung als Spende ausgeschlossen ist. Dies gilt hinsichtlich des Jahres 1993 für den gesamten Betrag von ATS 40.000 (und somit nicht nur hinsichtlich des vom Bw. in seinem Schreiben angeführten Bruttoges von ATS 30.000), zumal die Diözesanfinanzkammer in ihrer Beantwortung des

---

Beistandsersuchens – vom Bw. unwidersprochen – angegeben hat, dass der Gesamtbetrag, aufgeteilt auf die Jahre 1991, 1992 und 1993, als Kirchenbeitrag gebucht worden sei.

Die den wahren Sachverhalt verschleiernden und offenbar bewusst unrichtigen Aussagen des Bw. stehen somit im krassen Widerspruch zur Eindeutigkeit der von der Diözesanfinanzkammer vorgelegten und dem Bw. zur Kenntnis gebrachten Beweismittel und machen auch die Gründe für die andauernde Verletzung der Mitwirkungspflicht des Bw. und das Einwirken des Bw. auf die Diözesanfinanzkammer, sich gegenüber Abgabenbehörden der gesetzlich auferlegte Beistandspflicht zu entziehen, offenkundig.

Es kann daher dahingestellt bleiben, ob dem Bw. ein weiteres Konto der Hochschule, welches üblicherweise dem Eingang von Spenden diente, bewusst war, ist doch sein jahrelang an den Tag tretendes Verhalten im Zusammenhang mit der zweckgewidmeten Zahlung an die Hochschule offenkundig darauf gerichtet, die enge betragsmäßige Begrenzung von Kirchenbeiträgen zu vermeiden und diesen Beitrag vielmehr gegenüber den Abgabenbehörden als – betragsmäßig in einem wesentlich höheren Ausmaß berücksichtigbare – Zuwendung erscheinen zu lassen. Ebenso sind aus diesem Grund Erhebungen über allfällige Vereinbarungen zwischen Hochschule und Diözesanfinanzkammer entbehrlich.

Aus den dargestellten Gründen war die Berufung daher abzuweisen.

Linz, am 29. November 2007