

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache Bf. Wien, vertreten durch Pepelnik & Karl Rechtsanwälte GmbH, Czerninplatz 4, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 20.12.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 14.11.2016, KU 42/16, betreffend Abweisung eines Antrages auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides für Kunst- und Kultureinrichtungen gem. § 4a Abs. 2 Z 5 EStG 1988

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Bei dem Beschwerdeführer (Bf.) handelt es sich um einen gemeinnützigen Verein nach dem Vereinsgesetz 2002 mit Sitz in Wien. Der Bf. wurde im Jahr 2011 gegründet. Wie den vorliegenden Statuten zu entnehmen ist, bezweckt der Bf. die Förderung von Kunst und Kultur, insbesondere Projekte im Bereich der dramatischen Kunst mit aktueller, gesellschaftspolitischer Relevanz. Der Bf. verfolgt ausschließlich und unmittelbar begünstigte Zwecke im Bereich der Förderung von Kunst und Kultur (iSd § 4a Abs. 2 Z 5 EStG).

Der **Antrag auf Aufnahme** in die Liste spendenbegünstigter Institutionen gem. § 4a Abs. 7 Z 1 EStG wurde beim zuständigen Finanzamt Wien 1/23, Abt. Spendenbegünstigung, mit Schreiben vom 3.11.2016 eingebracht.

Dem Antrag lag u.a. die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers über die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Spendenabsetzbarkeit gem. § 4a Abs. 8 Z 1 EStG bei.

Der Bericht, datiert vom 27.9.2016, umfasste den Zeitraum 1.1.2013-31.12.2015. Der Wirtschaftsprüfer kam in diesem Bericht zum Schluss, dass beim Bf. für den geprüften Zeitraum die Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG mit Ausnahme des § 4a Abs. 4a Z 1 EStG vorgelegen seien. Der Bf. erhalte keine Förderung des Bundes im Sinne des Transparenzdatenbankgesetzes 2012 (TDBG 2012), BGBl. I Nr. 99/2012, die in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemacht ist, und keine Förderung eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien, die in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemacht ist. Die Voraussetzungen des § 4a Abs. 4a Z 1 EStG seien somit nicht erfüllt gewesen.

Die Behörde erließ am 14.11.2016 den **Bescheid** (KU 42/16) mit dem der Antrag des Bf. abgewiesen wurde. Die Zustellung erfolgte ohne Zustellnachweis.

Die Behörde bezog sich in der Bescheidbegründung auf den Antrag, die beigebrachten Statuten und die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers in welcher dieser festhielt, dass der Bf. keine der in § 4a Abs. 4a Z 1 EStG genannten Förderungen erhalten habe und damit diese gesetzlichen Voraussetzungen nicht erfüllt seien.

Für den Erstantrag sei es erforderlich, dass die Einrichtung in den drei Vorjahren mindestens in zwei Jahren derartige Förderungen erhalten habe.

Die Transparenzportalabfrage der Behörde gem. § 23 Abs. 5 TDBG 2012 betreffend Förderungen an Einrichtungen für Spendenbegünstigung habe ergeben, dass für den Bf. für die Jahre 2013 bis 2015 in der Transparenzdatenbank keine Förderungen im Tätigkeitsbereich Kunst und Kultur ersichtlich gewesen seien.

Da der Bf. somit nicht alle Voraussetzungen für die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides gem. § 4a Abs. 2 Z 5 EStG erfüllt habe, sei der Antrag abzuweisen gewesen.

Die Behörde wies darauf hin, dass bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen ein neuerlicher Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides eingebracht werden kann.

Gegen den angeführten, nach Angabe der Bf. am 21.11.2016 zugestellten, Bescheid wurde mit Eingabe vom **20.12.2016 Beschwerde** erhoben.

In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, dass der Bf. seine Tätigkeit hauptsächlich in Wien entfalte und die ordentlichen Mitglieder überwiegend österreichische Staatsbürger seien. Als Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks dienten insbesondere Spenden durch Privatpersonen und Unternehmungen. Die Spendenabsetzbarkeit sei für den Bf. zur Vergrößerung des Spendenanreizes von großer Bedeutung. Der Bf. verantworte regelmäßig die Aufführung von freien Theaterproduktionen, die vom Bf. entwickelt und eigenverantwortlich an wechselnden Spielstätten zur Aufführung gebracht werden. Im Jahr vor der Antragstellung habe der Bf. verschiedene Theaterproduktionen ("Produktionen") darunter auch Produktionen für Kinder ("ProduktionenKinder") zur Aufführung gebracht. Bei der Stadt Wien, MA7 als Fördergeber, seien weitere zwei Produktionen ("Einreichung") zur Förderung eingereicht worden; es sei jedoch ohne weitere inhaltliche Begründung keine Förderung zuerkannt worden.

Der Bf. verstehe sich als ein junges Wiener Künstlerkollektiv, das sich im Spannungsfeld zwischen Live-Musik, aktuellen subkulturellen Strömungen und Gesellschaftskritik bewege und zeitgenössisches Sprechtheater entstehen lasse. Der Bf. lege besonderen Wert auf die Vernetzung und Kooperation mit Vereinen und NGOs und wende sich insbesondere an ein junges Publikum bzw. Kinder. Die Produktionen werden vom Bf. bzw. seinen Mitgliedern und Auftragnehmern geschrieben, komponiert und gestaltet. Ziel sei es derart ein zeitgenössisches, interdisziplinäres, gesellschaftspolitisches Theater zu schaffen. Da derartige Theaterproduktionen nur durch Eintrittsgelder nicht realisierbar seien, sei der Bf. insbesondere auf private Förderer und soweit Mittel vorhanden seien und zuerkannt werden, auf Förderungen angewiesen.

Dem angefochtenen Bescheid sei anzulasten, dass er sich auf ein verfassungswidriges Gesetz stütze, nämlich auf § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG idgF. Dadurch sei der Bf. in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt.

Die Voraussetzungen des Erhalts von Förderungen des Bundes, der Länder oder der Bundeshauptstadt Wien für die Spendenbegünstigung greife in das verfassungsmäßig gewährleistete Recht des Bf. auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz ein. Da dieser Eingriff sachlich nicht gerechtfertigt sei, liege eine Verletzung dieses Grundrechts vor und sei der Bescheid daher aufzuheben.

Gesetzliche Voraussetzung für die Spendenbegünstigung einer Einrichtung sei u.a. der Erhalt von Förderungen des Bundes, der Länder oder der Bundeshauptstadt Wien. Der Erhalt solcher Förderungen sei für den Bund im Kunstfördergesetz und für die Länder in den einzelnen Kulturförderungsgesetzen und Förderrichtlinien geregelt. Gemeinsam sei diesen Gesetzen vor allem, dass die Förderung nicht jenes Ausmaß übersteigen dürfe, das für die weitere Entfaltung der Tätigkeit bzw. das Zustandekommen des Vorhabens erforderlich sei - maW: wer keine Förderung eines genannten Rechtsträgers erhalte, erhalte auch keine Spendenbegünstigung.

Die Förderungspraxis des Bundes und der Länder stelle sich so dar, dass bei entsprechenden Eigenmitteln aufgrund der limitierten Kulturbudgets regelmäßig keine Fördervergabe erfolge; unabhängig davon ob die verfolgten kulturellen Zielsetzungen durch die Projekte gewährleistet seien. Finanziell unabhängige Einrichtungen seien daher von einer Kunst/Kultur-Förderung durch Bund, Länder oder die Bundeshauptstadt ausgeschlossen, auch wenn die Tätigkeit dieser Einrichtungen ansonsten die Voraussetzungen für eine Förderung erfüllen würden (weil sie der österreichischen Kunst und Kultur dienen). Dies führe im zweiten Schritt zu einem Ausschluss dieser Einrichtungen von der Spendenbegünstigung. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung bestehe nicht.

Die Erteilung von Förderungen sei zudem vom Förderbudget des Fördergebers abhängig. Sei das Budget gering oder bereits ausgeschöpft werden nur wenige oder keine (weiteren) Förderzusagen erteilt. Damit mache das Gesetz aber die Spendenabsetzbarkeit von

ausreichenden Fördermitteln der Fördergeber abhängig. Auf das Kunst- und Kulturbudget haben die Kunst- und Kulturtreibenden aber keinen Einfluss.

Wolle der Antragsteller deshalb eine Förderung eines Bundeslandes außerhalb seines (Wohn)Sitzes beantragen, so werde er auch auf diesem Wege oftmals erfolglos bleiben. Länder fördern vorwiegend Einrichtungen mit Sitz im eigenen Bundesland (s. z.B. Förderrichtlinie NÖ).

Dies bedeute, dass kulturelle Einrichtungen wie der Bf. geradezu genötigt seien, öffentliche Fördergeber in Anspruch zu nehmen, weil sie ansonsten auch durch den Ausschluss aus der Spendenbegünstigung benachteiligt werden. Damit werde jede Privatinitiative verunmöglicht, welche dieselben kulturellen Zwecke verfolge, jedoch frei durch Spendengelder privater Förderer.

Die Materialien zur Änderung des § 4a EStG (NR GP XXV RV 889) begründen das Erfordernis der Gewährung entsprechender Förderungen für die Erteilung der Spendenbegünstigung mit der Sicherstellung einer verwaltungsökonomischen Administration. Das Abstellen auf die Verwaltungsökonomie führe jedoch wie dargestellt zu einem exzessiven Missverhältnis, das einzelne Härtefälle bei weitem übersteige. Es nehme ohne Rechtfertigung die Gruppe der finanziell unabhängigen Kunst- und Kultureinrichtungen von der Spendenabsetzbarkeit aus. Einrichtungen, die grundsätzlich förderwürdig wären, eine Förderung jedoch aufgrund budgetärer Gründe unterbleiben müsse, seien ebenfalls von der Spendenabsetzbarkeit ausgeschlossen. Dadurch werde die Regelung des § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG idgF verfassungswidrig, weil gleichheitswidrig.

Dem Gesetzgeber stünden andere verwaltungsökonomische Möglichkeiten offen um künstlerische Tätigkeiten von Einrichtungen die der österreichischen Kunst und Kultur dienen zu bewerten, ohne einzelne Gruppen von Kunstschaaffenden zu diskriminieren. Zu denken sei hier etwa, gleich der Beurteilung von Forschungsaufgaben gem. § 4a Abs. 2 Z 1 EStG, an das Erlangen der Gemeinnützigkeit gem. der §§ 34 ff BAO und einer Beurteilung durch einen Kunst- und Kulturberrat (angesiedelt etwa bei FA Wien 1/23). Das Abstellen auf eine Förderung des Bundes oder der Länder sei auch für das Ziel des Gesetzgebers, den Kreis der Spendenempfänger im Bereich der Kunst und Kultur für förderungswürdige Einrichtungen zu öffnen, ungeeignet. Lediglich Einrichtungen, welche, der österreichischen Kunst und Kultur dienenden, künstlerische Tätigkeiten durchführen, sollen spendenabsatzberechtigt sein. Die Fördergesetze des Bundes und der Länder sehen diese besondere Voraussetzung aber gar nicht vor. Bei einer Fördervergabe des Bundes oder der Länder werde daher oftmals gar nicht geprüft, ob die konkrete Einrichtung eine der österreichischen Kunst und Kultur dienende künstlerische Tätigkeit durchführe.

Zum Beweis lägen die Projektbeschreibungen der Beschwerde bei.

Es wurde der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid wegen Verfassungswidrigkeit der Gesetzesbestimmungen, auf die sich dieser Bescheid stützt, konkret § 4a Abs. 2 Z 5

iVm Abs. 4a EStG 1988 idgF, aufzuheben und einen Spendenbegünstigungsbescheid für Kunst- und Kultur-Einrichtungen gem. § 4a Abs. 2 Z 5 EStG 1988 zu erteilen.

Zudem werde angeregt, das Verwaltungsgericht möge beim Verfassungsgerichtshof einen Antrag auf Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit der präjudiziellen Norm § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG 1988 idgF stellen.

Die Behörde erließ mit Datum 22.12.2016 eine abweisende Beschwerdeverentscheidung.

Die Bf. stellte mit Schreiben vom 11.1.2017 einen Vorlageantrag betreffend Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG).

### **Über die Beschwerde wurde erwogen**

Bei dem Beschwerdeführer (Bf.) handelt es sich um einen gemeinnützigen Verein nach dem Vereinsgesetz 2002 mit Sitz in Wien. Der Bf. wurde im Jahr 2011 gegründet.

Wie den vorgelegten Statuten zu entnehmen ist, bezweckt der Bf. die Förderung von Kunst und Kultur, insbesondere Projekte im Bereich der dramatischen Kunst mit aktueller, gesellschaftspolitischer Relevanz. Der Bf. verfolgt ausschließlich und unmittelbar begünstigte Zwecke im Bereich der Förderung von Kunst und Kultur (iSd § 4a Abs. 2 Z 5 EStG). Wie in der Beschwerde dargestellt wird, dienen als Mittel zum Erreichen dieses Zweckes insbesondere Spenden durch Privatpersonen und Unternehmen. Um den Spendenanreiz zu vergrößern sei die Spendenabsetzbarkeit für den Bf. von großer Bedeutung.

Dem beschwerdegegenständlichen Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides und Aufnahme in die Liste der spendenbegünstigten Organisationen lag u.a. die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers über die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen für die Spendenabsetzbarkeit gem. § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 bei.

Der Bericht, datiert vom 27.9.2016, umfasste den Zeitraum 1.1.2013-31.12.2015.

Der Wirtschaftsprüfer kam in diesem Bericht zum Schluss, dass beim Bf. für den geprüften Zeitraum die Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG mit Ausnahme des § 4a Abs. 4a Z 1 EStG vorlagen. Der Bf. erhielt keine Förderung des Bundes im Sinne des Transparentdatenbankgesetzes 2012 (TDBG 2012), BGBl. I Nr. 99/2012, die in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemacht ist, und keine Förderung eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien, die in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemacht ist. Der Wirtschaftsprüfer stellte fest, dass die Voraussetzungen des § 4a Abs. 4a Z 1 EStG daher nicht erfüllt waren.

Strittig ist, ob der Antrag des Bf. durch die Behörde zu Recht abgewiesen wurde.

Der Bf. begründete die Beschwerde damit, dass die im Bescheid angewendete Gesetzesbestimmung, konkret § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG 1988 idgF, verfassungswidrig sei.

Die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des EStG 1988 idgF lautet:

#### **§ 4a**

(1) Freigebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Abs. 2) an begünstigte Einrichtungen (Abs. 3 bis 6) gelten nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen insoweit als Betriebsausgabe, als sie 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Werden Wirtschaftsgüter zugewendet, ist der gemeine Wert als Betriebsausgabe anzusetzen; der Restbuchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Stille Reserven, die nach § 12 auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nachzuversteuern. Soweit abzugsfähige Zuwendungen die angeführte Höchstgrenze übersteigen, können diese nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 7 als Sonderausgabe abgesetzt werden.

#### **(2) Begünstigte Zwecke sind:**

1. Die Durchführung von der österreichischen Wissenschaft dienenden Forschungsaufgaben oder der österreichischen Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, ...
2. Die Erfüllung der den in Abs. 4 genannten Einrichtungen zukommenden Zwecke.
3. Die Erfüllung folgender Zwecke durch die in Abs. 5 genannten Einrichtungen:
  - a) Mildtätige Zwecke ...
  - b) Die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll.
  - c) Die Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden).
  - d) Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen, der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt oder der Erhaltung von bedrohten Arten (Umwelt-, Natur- und Artenschutz).
  - e) Die dem Tierschutzgesetz, BGBl. I Nr. 118/2004, entsprechende Betreuung von Tieren ...
4. Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes, ...
- 5. Die allgemein zugängliche Durchführung von der österreichischen Kunst und Kultur dienenden künstlerischen Tätigkeiten (§ 22 Z 1 lit. a) sowie die allgemein zugängliche Präsentation von Kunstwerken durch die in Abs. 4a genannten Einrichtungen.**

...

**(4a) Begünstigte Einrichtungen für die Erfüllung der in Abs. 2 Z 5 genannten Zwecke** sind Körperschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht unter folgenden Voraussetzungen:

1. Die Körperschaft erhält

a) eine Förderung des Bundes im Sinne des Transparenzdatenbankgesetzes 2012 (TDBG 2012), BGBl. I Nr. 99/2012, die in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemacht ist, oder  
b) eine Förderung eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien, die in der Transparenzdatenbank ersichtlich gemacht ist.

2. Die Körperschaft erhält mindestens alle zwei Jahre eine solche Förderung, wobei Förderungen in den Zeiträumen, die von der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers im Falle der erstmaligen Beantragung der Aufnahme in die in Abs. 7 Z 1 genannten Liste (Abs. 8) nicht umfasst sind, unbeachtlich sind.

3. Die Förderung (Z 1) ist in der Transparenzdatenbank im Tätigkeitsbereich „Kunst und Kultur“ einheitlich kategorisiert.

...

**(7)** Für die Zuwendungen gilt Folgendes:

1. Zuwendungen an die in Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 4 lit. d, Abs. 4a und in Abs. 5 genannten Einrichtungen sind nur abzugsfähig, wenn aus der beim Finanzamt Wien 1/23 zu führenden Liste hervorgeht, dass zum Zeitpunkt der Zuwendung die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Einrichtung vorliegen.

...

**(8)** Die Aufnahme in die in Abs. 7 Z 1 genannte Liste darf nur erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wurde, dass durch die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 getroffen wurden und folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Für Körperschaften im Sinne des Abs. 3 Z 6, Abs. 4a und Abs. 5 Z 1 bis 3:

a) Die Körperschaft dient ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung.

b) Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar den in der Rechtsgrundlage (beispielsweise Vereinsstatut, Satzung, Gesellschaftsvertrag) angeführten begünstigten Zwecken gemäß Abs. 2 Z 1, 3 und 5.

c) Die Körperschaft unterhält, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter § 45 Abs. 1, § 45 Abs. 2 oder § 47 der Bundesabgabenordnung fallen oder für welche die Begünstigungen gemäß § 45a der Bundesabgabenordnung bestehen bleiben.

d) Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft betragen ohne Berücksichtigung der für die Erfüllung der

Übermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 anfallenden Kosten höchstens 10% der Spendeneinnahmen.

e) Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke gemäß Abs. 2 Z 1, 3 und 5 verwendet werden.

2. ...

3. ...

4. ...

Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 bis 4 sowie die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung zu bestätigen. Die Bestimmungen des § 275 des Unternehmensgesetzbuches gelten sinngemäß.

Diese Bestätigung ist dem Finanzamt Wien 1/23 jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag vorzulegen. Im Falle einer Änderung der Rechtsgrundlage, ist auch die geänderte Rechtsgrundlage (Vereinsstatut, Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen.

Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen mit Bescheid zu bestätigen, die Körperschaft zu erfassen und sämtliche Körperschaften, die diesen Voraussetzungen entsprechen, auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen in einer Liste zu veröffentlichen. Wird die Aufnahme in die Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und, wenn vorhanden, die Zahl, unter der die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt zu übermitteln.

(9) ...

## **Anwendung der gesetzlichen Grundlagen**

Wenn der Bf. bei der Behörde beantragte, einen Spendenbegünstigungsbescheid zu erteilen und in die Liste der spendenbegünstigten Institutionen aufgenommen zu werden, waren zum Zeitpunkt der Antragstellung durch ihn sämtliche dafür erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen gem. § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 idgF kumulativ zu erfüllen.

Für eine Einrichtung, wie es der Bf. ist, die die allgemein zugängliche Durchführung von der österreichischen Kunst und Kultur dienenden künstlerischen Tätigkeiten (§ 22 Z 1 lit. a) sowie die allgemein zugängliche Präsentation von Kunstwerken bezweckt (§ 4a Abs. 2 Z 5 EStG 1988), bedeutet dies, dass sie nur dann zu den begünstigten Einrichtungen



zählt, wenn auch die Voraussetzungen des § 4a Abs. 4a Z 1 EStG durch sie erfüllt werden.

Wie den durch den Bf. vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Bericht des Wirtschaftsprüfers für den Zeitraum 1.1.2013 - 31.12.2015, zu entnehmen war, erhielt der Bf. keine der in § 4a Abs. 4a Z 1 EStG 1988 angeführten Förderungen.

Diese Angaben bestätigten sich in den Feststellungen der Behörde. Diese hielt im angefochtenen Bescheid fest, dass in der gemäß § 23 Abs. 5 TDBG 2012 im Transparenzportal seitens des Finanzamtes durchgeführten und dem BFG vorliegenden Abfrage keine Förderungen aus dem Tätigkeitsbereich "Kunst und Kultur" für den Bf. ersichtlich waren.

In der Beschwerde wurde diese Tatsache auch nicht bestritten.

Daraus folgte, dass der Bf. die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für die Beurteilung als begünstigte Einrichtung iSd maßgeblichen Bestimmungen des EStG nicht erfüllte.

Es war nicht Aufgabe der Behörde zu prüfen aus welchen Gründen dem Bf. keine Förderungen zugewiesen wurden.

Es war daher festzuhalten, dass dadurch die Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides und die Aufnahme in die Liste der spendenbegünstigten Institutionen zum Zeitpunkt der Antragstellung ausgeschlossen waren.

Aufgrund der strikten Bindung der Vollziehung an die Gesetze iSd Art. 18 B-VG war die Abgabenbehörde gehalten die geltenden Normen anzuwenden.

Der Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides wurde daher durch die Abgabenbehörde zu Recht abgewiesen.

**Zur Einwendung der Verfassungswidrigkeit der angewendeten gesetzlichen Bestimmung und zur Anregung des Bf. das Bundesfinanzgericht möge einen Antrag an den Verfassungsgerichtshof zwecks Gesetzesprüfung stellen:**

Der Bf. brachte als Hauptgrund für die Beschwerde vor, dass die gesetzliche Bestimmung auf die sich der angefochtene Bescheid stützte, nämlich § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG 1988 idgF, verfassungswidrig sei.

Insbesondere läge die Verfassungswidrigkeit darin, dass die Voraussetzung des Erhalts von Förderungen des Bundes, der Länder oder der Bundeshauptstadt Wien für die Spendenbegünstigung in das verfassungsmäßig gewährleistete Recht des Bf. auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz eingreife. Dieser Eingriff sei sachlich nicht gerechtfertigt.

Der Bf. stellte die Verfassungswidrigkeit auf die Förderpraxis des Bundes und der Länder ab und führte u.a. dazu aus.

Gesetzliche Voraussetzung für die Spendenbegünstigung einer Einrichtung sei u.a. der Erhalt von Förderungen des Bundes, der Länder oder der Bundeshauptstadt Wien. Der

Erhalt solcher Förderungen sei für den Bund im Kunstfördergesetz und für die Länder in den einzelnen Kulturförderungsgesetzen und Förderrichtlinien geregelt. Gemeinsam sei diesen Gesetzen vor allem, dass die Förderung nicht jenes Ausmaß übersteigen dürfe, das für die weitere Entfaltung der Tätigkeit bzw. das Zustandekommen des Vorhabens erforderlich sei. Zudem erfolge aufgrund des limitierten Kulturbudgets bei entsprechenden Eigenmitteln regelmäßig keine Fördervergabe. Finanziell unabhängige Einrichtungen seien daher von einer Kunst/Kultur-Förderung durch Bund, Länder oder die Bundeshauptstadt ausgeschlossen, auch wenn die Tätigkeit dieser Einrichtungen ansonsten die Voraussetzungen für eine Förderung erfüllen würden. Dies führe zum Ausschluss dieser Einrichtungen von der Spendenbegünstigung ohne dass für diese Ungleichbehandlung eine sachliche Rechtfertigung bestehe.

Die Erteilung von Förderungen sei zudem vom Förderbudget des Fördergebers abhängig. Sei das Budget gering oder bereits ausgeschöpft werden nur wenige oder keine (weiteren) Förderzusagen erteilt. Damit mache das Gesetz aber die Spendenabsetzbarkeit von ausreichenden Fördermitteln der Fördergeber abhängig. Auf das Kunst- und Kulturbudget haben die Kunst- und Kulturtreibenden aber keinen Einfluss.

Daraus folge für den Bf., dass er geradezu genötigt sei, öffentliche Fördergeber in Anspruch zu nehmen, weil er ansonsten auch durch den Ausschluss aus der Spendenbegünstigung benachteiligt werde.

In den Materialien zur Änderung des § 4a EStG (NR GP XXV RV 889) werde das Erfordernis der Gewährung entsprechender Förderungen für die Erteilung der Spendenbegünstigung mit der Sicherstellung einer verwaltungsökonomischen Administration begründet. Das Abstellen auf die Verwaltungsökonomie führe jedoch wie dargestellt zu einem exzessiven Missverhältnis, das einzelne Härtefälle bei weitem übersteige. Es nehme ohne Rechtfertigung die Gruppe der finanziell unabhängigen Kunst- und Kultureinrichtungen von der Spendenabsetzbarkeit aus. Einrichtungen, die grundsätzlich förderwürdig wären, eine Förderung jedoch aufgrund budgetärer Gründe unterbleiben müsse, seien ebenfalls von der Spendenabsetzbarkeit ausgeschlossen. Dadurch werde die Regelung des § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG idgF verfassungswidrig, weil gleichheitswidrig.

Gemäß **Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit a B-VG** erkennt der Verfassungsgerichtshof (VfGH) über die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen auf Antrag eines Gerichts.

Nach **Art. 89 Abs. 2 B-VG** iVm **Art. 135 Abs. 4 B-VG** hat auch das BFG als Verwaltungsgericht den Antrag auf Aufhebung einer Rechtsvorschrift beim VfGH zu stellen, wenn es gegen die Anwendung der Rechtsvorschrift aufgrund deren Verfassungswidrigkeit Bedenken hat.

Aufgrund der in der Verwaltungsgerichtsbarkeit bestehenden Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde nach **Art. 144 B-VG**, in welcher die Anwendung einer verfassungswidrigen generellen Norm gerügt wird, ist dies bei sinngemäßer Anwendung von Art. 89 B-VG zu berücksichtigen.

**Art. 7 Abs. 1 B-VG** , auf den sich der Bf. beruft, lautet: Alle Staatsbürger sind vor dem Gesetz gleich ...

Aus dem Gleichheitssatz hat der VfGH in seiner Judikatur ein allgemeines Sachlichkeitsgebot abgeleitet.

Danach verbietet das Grundrecht dem Gesetzgeber Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich zu behandeln. Es ist ihm aber nicht verwehrt sachlich gerechtfertigte Differenzierungen vorzunehmen.

Folgt man der Begründung des Bf. so sieht er sich im Gleichheitsrecht verletzt, da Spenden an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 2 Z 5 EStG steuerlich nur absetzbar sind, wenn diese Einrichtung eine begünstigte Einrichtung iSd Bestimmung des Abs. 4a Z 1 ist. Der Bf. sieht darin eine unsachliche Ungleichbehandlung da darunter nur Einrichtungen verstanden werden, die durch den Bund oder die Länder im Tätigkeitsbereich "Kunst und Kultur" gefördert werden. Erhält eine Einrichtung diese Förderung nicht, so wird ihr auch die Spendenbegünstigung nicht zuerkannt.

Zum Tatbestand des Spendenabzugs im Ertragssteuerrecht wird festgehalten, dass Spenden vom Begriff der Betriebsausgabe des § 4 Abs. 4 EStG 1988 grundsätzlich nicht umfasst sind.

Freiwillige Zuwendungen, zu denen auch Spenden gehören, sind nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 den nicht abzugsfähigen Aufwendungen zuzuordnen. Auch das Körperschaftsteuergesetz enthält in § 12 Abs. 1 Z 5 die Bestimmung, dass Spenden nicht zu den abzugsfähigen Ausgaben zählen.

Der Gesetzgeber hat durch die Spendenbegünstigung die Möglichkeit des betrieblichen und außerbetrieblichen Spendenabzuges geschaffen.

Für den außerbetrieblichen Bereich ist die Abzugsfähigkeit von Spenden als Sonderausgaben in § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 unter Verweis auf § 4a EStG 1988 normiert. Das Körperschaftsteuergesetz enthält in § 12 Abs. 1 Z 5 die Bestimmung, dass Spenden dann abzugsfähig sind, sofern sie unter § 4 a EStG 1988 fallen.

Die Spendenbegünstigung des heutigen § 4a EStG wurde dem Grunde nach bereits in den 1950er Jahren eingeführt und in später folgenden Novellen des Einkommensteuergesetzes (1974, 1980, 1988) erweitert.

Mit dem Steuerreformgesetz 2009, dem Abgabenänderungsgesetz 2011, dem Budgetbegleitgesetz 2012 und dem GemeinnützigkeitsG 2015 wurden in § 4a EStG 1988 die bisherigen den Spendenabzug betreffenden Regelungen aus systematischen Gründen und zur besseren Übersichtlichkeit zusammengefasst und es kam auch zu Erweiterungen auf bestimmte begünstigte Zwecke (wie z.B. im Bereich Kunst und Kultur).

Die durch den Gesetzgeber in § 4a EStG geschaffene Möglichkeit des betrieblichen und außerbetrieblichen Spendenabzuges, steht im Widerspruch zur grundsätzlichen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsbetrieb, denn es werden Ausgaben als abzugsfähig zugelassen, die in Bezug auf den privaten Bereich nicht die Eigenschaft

der Zwangsläufigkeit besitzen und denen für die Begründung der Abzugsfähigkeit keine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt.

Die Begünstigung beruht jedoch auf dem Gedanken, Anreize für finanzielles und soziales Engagement von Einzelpersonen und Unternehmen zu schaffen.

Tätigkeiten, die u.a. dem Gemeinwohl und der Durchführung einer allgemein zugänglichen Tätigkeit im Bereich der Kunst und Kultur dienen und dadurch auch die darauf ausgerichteten staatlichen Einrichtungen entlasten, sollen so gefördert werden. Dem Gesetzgeber kommt aber bei der Ausgestaltung von Sonderausgabebetständen, die privates oder betriebliches Handeln im Wege einer Steuerentlastung fördert, grundsätzlich ein weiterer Gestaltungsspielraum zu.

Um etwaig damit verbundenen Missbrauch hintanzuhalten und die durch die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung entstehende Minderung des Steueraufkommens zu begrenzen, wurden besondere Voraussetzungen für die gesetzliche Anerkennung des Spendenabzuges geschaffen. Diese Voraussetzungen finden sich insbesondere in § 4a EStG 1988 idgF.

Unter anderem setzt die Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigung, d.h. die Inanspruchnahme eben dieser Abzugsfähigkeit von Spenden, voraus, dass die Spenden konkret an die im Gesetz normierten begünstigten Einrichtungen geleistet werden. Zum Zeitpunkt der Spendenleistung müssen für die begünstigten Einrichtungen die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Einrichtung vorliegen. Dies ist dann der Fall, wenn sie in der beim Finanzamt Wien 1/23 zu führenden Liste aufgenommen sind. Die in § 4a Abs. 4a iVm Abs. 8 EStG 1988 enthaltenen Bestimmungen definieren nicht nur konkret die begünstigten Spendenempfänger im Bereich der Kunst und Kultur, sondern auch die von diesen zu erfüllenden Voraussetzungen.

Der Bf. beurteilt die in § 4a Abs. 4a EStG 1988 enthaltenen Förderbestimmungen für die begünstigten Einrichtungen kritisch und erblickt darin eine Verfassungswidrigkeit und die Verletzung des Gleichheitssatzes.

Die Bestimmung ist jedoch im Hinblick darauf zu beurteilen, dass der Gesetzgeber nicht nur die Abzugsfähigkeit von Spenden für natürliche Personen und für Unternehmen zulassen wollte, sondern gleichzeitig auch durch entsprechende Rahmenbedingungen einen etwaigen Missbrauch hintanzuhalten wollte. Durch die Vorgabe der begünstigten Einrichtungen, ist es möglich eine entsprechende Kontrolle der Spendenempfänger, der Spendenverwendung, aber auch der Spender selbst zu ermöglichen.

Vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes kann dem Gesetzgeber keine unsachliche Differenzierung vorgeworfen werden, wenn eine Lenkungswirkung im Interesse allgemein anerkannter Ziele, wie im konkreten Fall die Unterstützung von allgemein zugänglicher künstlerischer Tätigkeit im Bereich der österreichischen Kunst und Kultur erreicht werden soll und dies mit entsprechenden gesetzlichen Rahmenbedingungen verbunden ist. Die Bestimmung, dass Beträge, die an nicht begünstigte Einrichtungen geleistet werden, von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen sind, ist nicht als unsachlich zu beurteilen.

Das Vorbringen der Bf., dass es verfassungswidrig sei, wenn eine Spende nicht als abzugsfähig anerkannt werde, wenn diese an eine finanziell unabhängige, dadurch nicht geförderte Einrichtung geleistet werde, ruft aus oben dargelegten Gründen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die gesetzlichen Bestimmungen hervor.

Bei der Entscheidung, ob das BFG selbst einen Normenprüfungsantrag stellt oder den Bf. auf die Möglichkeit einer Erkenntnisbeschwerde an den VfGH verweist, hat das Verwaltungsgericht einerseits die Gewichtigkeit der vorgebrachten Bedenken mit dem für einen Gerichtsantrag verbundenen Aufwand sowohl für das Verwaltungsgericht selbst als auch den VfGH und andererseits die Interessen des Bf. an einer baldigen endgültigen Entscheidung des VfGH über die verfassungsrechtlichen Argumente abzuwägen.

Nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung (BAO) ist für den Fall, dass das BFG einen Antrag an den VfGH wegen Gesetzwidrigkeit von Verordnungen oder wegen Verfassungswidrigkeit von Gesetzen stellen sollte, grundsätzlich Senatszuständigkeit und somit ein prinzipiell aufwendiges und komplexes Verfahren vorgesehen.

Im Hinblick auf die gesetzliche Verpflichtung des BFG bei seiner Tätigkeit die Grundsätze der Einfachheit, Raschheit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit zu beachten wird im gegenständlichen Fall daher kein Antrag auf Gesetzesprüfung an den VfGH hinsichtlich der durch den Bf. in Frage gestellten Bestimmung des § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG gerichtet.

Eine Erkenntnisbeschwerde nach Art. 144 B-VG bleibt dem Bf. unbenommen.

Die Entscheidung war spruchgemäß zu treffen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Die Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, weil die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die seitens des Bf. thematisierte Frage der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage dar, die durch den VfGH zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem VfGH vorbehalten.

Wien, am 27. Dezember 2018

