

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, über die Beschwerde vom 06.06.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 10.05.2016, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) - Herr Bf - ist Komponist. Im Streitjahr 2014 erklärte der Bf Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 275,38 € und machte Spenden in Höhe von 700 € geltend.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 27.01.2016 wurden die erklärten Einnahmen abzüglich eines 13 %igen Gewinnfreibetrages in Höhe von 35,79 € als Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 239,59 € festgesetzt. Die geltend gemachten Spenden wurden als Zuwendungen gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 in Höhe von 23,95 €, ds 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte, abgezogen.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 10.05.2016 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 27.01.2016 gemäß § 295 Abs 1 BAO dahingehend geändert, dass aufgrund von bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes B zur Steuernummer X vom 04.05.2016 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit nunmehr mit 425,63 € festgesetzt und die in Höhe von 700 € geltend gemachten Zuwendungen mit 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte, ds 42,56 € in Abzug gebracht wurden. Sowohl im Erstbescheid vom 27.01.2016 als auch im gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheid vom 10.05.2016 wurde keine Einkommensteuer festgesetzt.

In seiner Beschwerde vom 06.06.2016 gegen den gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 10.05.2016 führte der Bf im Wesentlichen aus, dass er im Jahr 2014 eine Schenkung an die Österreichische Nationalbibliothek im Ausmaß von 700 € getätigt habe. Diese Schenkung sei im Zusammenhang mit einer Förderung des Bundeskanzleramtes erfolgt, wobei das Bundeskanzleramt in einem Förderungszusageschreiben darauf aufmerksam gemacht habe, dass eine Möglichkeit bestehe, bei einer Schenkung eines Manuskriptes an die Österreichische Nationalbibliothek, einen steuerlich absetzbaren Betrag geltend machen zu können. Somit sei ein solcher Vorgang als Teil einer Förderung anzusehen. Der Bf wies daraufhin, dass es im kompositorischen Beruf eine Norm sei, dass die Verwertung eines Werkes, das nicht in einem Auftrag komponiert werde, oft erst viele Jahre später nach seiner Entstehung erfolge. Die Ursache dafür sei die bis jetzt bestehende inkompetente und sich in teilweise widersprechenden Gesetzen und Praktiken verstrickte und auf die Komponisten diskriminierend wirkende Politik. Der Bf verwies darauf, dass er im Jahr 2014 Empfänger zweier Förderungen des Bundeskanzleramtes nach dem Kunstförderungsgesetz in der Gesamthöhe von 3.000 € gewesen sei. Diese Förderung habe eine Arbeit im Ausmaß von 1100 Arbeitsstunden bedeutet und der Arbeitsbericht sei vom Bundeskanzleramt geprüft und für richtig befunden worden. Ein durchschnittliches Arbeitsjahr in Österreich betrage 1770 Arbeitsstunden. Der Bf frage daher, welche Beschäftigung innerhalb der restlichen ca 600 Arbeitsstunden könne die Bestimmungen nach § 4a EStG 1988 erfüllen, um den Betrag in Höhe von 700 € als Sonderausgaben absetzbar zu machen. Eine solche Regelung stelle eine Benachteiligung der Komponisten dar und führe zur Verschlechterung deren Soziallage. Diese widerspreche der Aufgabe des Kunstförderungsgesetzes. Der Bf führte weiter aus, dass ein neu erschaffenes Kunstwerk ein Vermögen und einen Wert darstelle, dessen Ermittlung zur Zeit seiner Erstellung nicht möglich sei bzw weder dafür notwendige Messwerte noch deren Mechanismen (wie es zB in anderen Berufsbereichen der Fall sei) bestünden. In diesem Zusammenhang scheine die Anwendung von § 4a EStG 1988 (wie überhaupt die Gleichstellung einer künstlerischen Tätigkeit einem wirtschaftlichen Betrieb) als nicht zumutbar. Ein Komponist sei kein wirtschaftlicher Betrieb. Eine kompositorische Tätigkeit richte sich - laut dem Art 17a des Staatsgrundgesetzes und der bestehenden Künstlerbegriffserklärung - nicht nach der Gewinnerzielung bzw nach dem Einnahmen-Ausgaben-Prinzip, sondern nach dem Schaffen von Kunstwerken. Daher wirke die Anwendung des EStG 1988 in dem Fall, in dem keine Möglichkeiten bestünden, Gewinn, Vermögen (zB Wert eines neu erschaffenen Musikkunstwerks), Verluste (zB unbezahlte Arbeitszeiten), Verwertungsarbeitsperioden (zB Aufführungen) messbar oder erforschbar zu machen, diskriminierend. Auf Grund dieser Sachlage halte es der Bf für angemessen, dass der zuerkannte steuerlich absetzbare Betrag in Höhe von 700 € vorerst auf die nächsten Jahre übertragen werde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.07.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass Sonderausgaben grundsätzlich in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen seien, in dem sie entrichtet worden seien. Der Problematik des unregelmäßigen Anfallens der Einkünfte aus künstlerischer Tätigkeit habe

der Gesetzgeber insofern Rechnung getragen, als diese gemäß § 37 Abs 9 EStG 1988 auf drei Jahre verteilt werden könnten. Bei Aufwendungen wie Sonderausgaben sei dies nicht möglich.

Im Vorlageantrag vom 08.08.2016 führte der Bf unter anderem aus, dass der Gesetzgeber der Problematik des unregelmäßigen Anfallens der Einkünfte aus kompositorischer Tätigkeit insofern keine Rechnung getragen habe, als diese Tätigkeit in keinem einzigen Gesetz beschrieben, geschützt oder reguliert werde. Demnach entstehe das unregelmäßige Anfallen der Einkünfte aus kompositorischer Tätigkeit ausschließlich auf Grund einer diskriminierend-fehlenden Gesetzgebung für Komponisten, die weder Kontrolle noch die Mechanismen über den Zugang zum Markt gewährleisten könne. Der Bf wies daraufhin, dass er im Jahr 2014 an die Nationalbibliothek eine Schenkung seines Werkmanuskriptes getätigt habe und bis jetzt keinerlei Verwertung dieses Werkes stattgefunden habe, somit keine Einkünfte, die im Zusammenhang mit diesem Werk stünden, erfolgt seien. Der Bf bemängelte auch, dass der Gesetzgeber dem auch nicht Rechnung trage, dass die Einkünfte aus kompositorischer Tätigkeit rechtzeitig abgerechnet würden: die Abrechnung der Leistungen (Tantiemen) aus den Jahren 2014 - 2015 sei erst im Jahr 2016 erfolgt. Es bestünden weitere Leistungen (Tantiemen) aus 2011 oder 2013, die bis dato noch nicht abgerechnet worden seien. Auf Grund einer solchen Lage und insbesondere in Anbetracht der vom Gesetzgeber vernachlässigten Regelung künstlicher Tätigkeit sei die Entscheidung des Finanzamtes unangemessen. Das Kunstförderungsgesetz strebe eine Verbesserung der Rahmenbedingungen für die finanzielle Förderung des künstlerischen Schaffens und der sozialen Lage der Künstler an und nicht eine Ausbeutung und Benachteiligung der Komponisten. Der Bf führte aus, dass er es für angemessen halte, dass sein steuerlich absetzbarer Betrag auf die nächsten Jahre übertragen werde.

Im Vorlagebericht vom 05.09.2016 wies das Finanzamt daraufhin, dass die vom Abgabepflichtigen dargestellte Ungerechtigkeit - keine Verteilung auf spätere Jahre wegen unregelmäßigem Anfall von Erträgen aus kompositorischer Tätigkeit - die Gesetzmäßigkeit der Anwendung der Bestimmung des § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 nicht beeinflussen könne.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob Sonderausgaben - wegen unregelmäßigem Anfall von Einnahmen aus kompositorischer Tätigkeit - ausschließlich in dem Kalenderjahr abzuziehen sind, in dem sie gezahlt wurden.

Folgender Sachverhalt wird dem Erkenntnis zu Grunde gelegt:

Der Bf ist Komponist, erzielte im Streitjahr 2014 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 275,38 € und schenkte der Österreichischen Nationalbibliothek sein Werkmanuskript, das einen Wert von 700 € darstellt. Weiters wurden im Rahmen eines Bescheides über

die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2014 festgestellt, dass Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 186,04 € auf den Bf entfallen. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 10.05.2016 wurde die Zuwendung an die Österreichische Nationalbibliothek mit einem Betrag von 42,56 €, ds 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte - als Sonderausgaben berücksichtigt. In den Jahren 2015 und 2016 betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte 2.823,76 € (2015) bzw 1.917,39 € (2016) und die Einkommensteuer wurde mit -347 € (Abgabengutschrift) (2015) bzw 0,00 € (2016) festgesetzt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014, der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einzelunternehmer (betriebliche Einkünfte) für 2014, dem Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2014 vom 04.05.2016, dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2014 vom 10.05.2016, der Beschwerde vom 06.06.2016, dem Vorlageantrag vom 08.08.2016 und den Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2015 und 2016 vom 08.03.2017 (2015) bzw 05.10.2017 (2016).

Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 18 Abs 1 EStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Ziffer 7 lit a leg cit lautet: Freigebige Zuwendungen insoweit, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4a insgesamt 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen, wenn sie an Einrichtungen im Sinne des § 4a (. . .) Abs 4 (. . .) geleistet werden.

Gemäß § 4a Abs 1 EStG 1988 gelten freigebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Abs 2) an begünstigte Einrichtungen (Abs 3 bis 6) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen insoweit als Betriebsausgaben, als sie 10 % des Gewinnes "vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages" nicht übersteigen. Werden Wirtschaftsgüter zugewendet, ist der gemeine Wert als Betriebsausgabe anzusetzen; (. . .)

§ 4a Abs 2 EStG 1988 lautet: Begünstigte Zwecke sind:

(. . .)

2. Die Erfüllung der den in Abs 4 genannten Einrichtungen zukommenden Zwecke.

§ 4a Abs 4 EStG 1988 lautet: Begünstigte Einrichtungen für die Erfüllung der in Abs 2 Z 2 genannten Zwecke sind:

a) die Österreichische Nationalbibliothek, (. . .);

Unter einer Spende ist die freiwillige Zuwendung an andere als unterhaltsberechtigte Personen, die ohne wirtschaftliche Gegenleistung oder ohne rechtliche Verpflichtung

des Leistenden erbracht wird, zu verstehen (vgl. *Seydl in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 17. EL § 4a Anm 3).

Bei der vom Bf an die Österreichische Nationalbibliothek getätigten Schenkung seiner Werkmanuskripte handelt es sich um eine freigebige Zuwendungen im Sinne des § 4a Abs 1 EStG 1988, die gemäß § 18 Abs 1 Z 7 lit a leg cit bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben insoweit abzuziehen sind, als sie 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 10.05.2016 425,63 €, weshalb gemäß § 18 Abs 1 Z 7 lit a iVm § 4a Abs 1 EStG 1988 ein Betrag von 42,56 €, ds 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte (425,63 €) als Sonderausgaben abzuziehen waren.

Bezüglich der zeitlichen Zuordnung von Sonderausgaben gilt das Abflussprinzip (§ 19 Abs 2) (vgl. *Jakom/Baldauf* EStG, 2015, § 18 Rz 9). Danach sind Sonderausgaben in dem Kalenderjahr abzuziehen, in dem sie gezahlt worden sind (vgl. *Doralt/Renner*, EStG¹⁰, § 18 Tz 16).

Wenn der Bf ausführt, dass er es für angemessen halte, dass die Zuwendung in Höhe von 700 € auf die nächsten Jahre übertragen werde und dass die vom Finanzamt vorgenommene Reduzierung des steuerlich absetzbaren Betrages auf weniger als ein Zehntel unangemessen sei, wird darauf hingewiesen, dass die Zuerkennung von Sonderausgaben in einem über dem gesetzlich vorgesehen Ausmaß von 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte bzw in einem anderen Kalenderjahr, als in dem sie gezahlt wurden, nicht im Ermessen des Finanzamt liegt. Nach Art 18 Abs 1 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (Legalitätsprinzip). Die Verwaltungsbehörden sind demnach verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen. Die Finanzämter und auch das Bundesfinanzgericht haben die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in der geltenden Fassung solange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

Im Hinblick darauf, dass das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung des beschwerdegegenständlichen Sachverhaltes somit auf Grund des beschriebenen Legalitätsprinzips an die Bestimmungen des § 18 Abs 1 Z 7 lit a iVm § 4a Abs 1 EStG 1988 in der für den Veranlagungszeitraum 2014 geltenden Fassung gebunden und zur Anwendung der streitgegenständlichen, vom Bf mehrfach inhaltlich kritisierten Gesetzesbestimmungen, verpflichtet war, konnte das Bundesfinanzgericht dem Beschwerdebegehren nicht beitreten. Die vom Bf als angemessen gehaltene Übertragung von Sonderausgaben auf die nächsten Jahre ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Bezüglich der Ausführungen des Bf in seinem Vorlageantrag, wonach der Gesetzgeber der Problematik des unregelmäßigen Anfallens der Einkünfte aus kompositorischer Tätigkeit keine Rechnung getragen habe, als diese Tätigkeit in keinem einzigen Gesetz

beschrieben, geschützt oder reguliert werde, wird auf § 37 Abs 9 EStG 1988 verwiesen, der wie folgt lautet:

"Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen."

Künstler und Schriftsteller können ihre künstlerischen oder schriftstellerischen Einkünfte auf drei Jahre verteilt versteuern, und zwar verteilt auf das Jahr, in dem Einkünfte angefallen sind, und auf die zwei Jahre davor (Gewinnrücktrag) (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 37 Tz 139).

Da der Bf aber auch in den Jahren 2015 und 2016 lediglich Einkünfte in einem Ausmaß erzielt hatte, bei deren gleichmäßigen Verteilung auf drei Jahre iSd § 37 Abs 9 EStG 1988 die Steuerfreigrenze nicht überschritten worden wäre, hätte der Abzug von Sonderausgaben im Streitjahr 2014 keine Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer gehabt. Mangels Überschreitens der Besteuerungsgrenzen bleibt ein Abzug von Sonderabgaben ohne steuerliche Auswirkung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur entscheidungsrelevanten Rechtsfrage, ob Zuwendungen (Spenden) auch in einem anderen Kalenderjahr als in dem sie gezahlt wurden, als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs 1 Z 7 EStG 1988 abziehbar sind, wird im vorliegenden Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gemäß Art 133 B-VG sind somit nicht gegeben.

