



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0447-F/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die Engljähringer & Fleisch Steuerberater OEG, 6830 Rankweil, Bahnhofstraße 21, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen integrierten Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat in der Einkommensteuererklärung 2006 u.a. die Berücksichtigung von Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt im Betrag von 29.306,88 € als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 beantragt.

Im Einkommensteuerbescheid vom 26. April 2007 wurden diese Zuwendungen mit der Begründung, Spenden an das Bundesdenkmalamt seien nur dann abzugsfähig, wenn sie ohne Verwendungseinschränkung erfolgen würden, nicht als Sonderausgaben berücksichtigt. Da die Zahlung über 29.306,88 € für die archäologischen Grabungen im Golfplatzbereich erfolgt sei (Verwendungseinschränkung), könne diese nicht in Ansatz gebracht werden.

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung vom 16. Mai 2007, die noch einen weiteren Berufungspunkt (Besteuerung Diensterfindungsprämie) zum Gegenstand hatte, brachte der steuerliche Vertreter des Bw bezüglich der Nichtanerkennung der Zahlungen an das Bundesdenkmalamt als Sonderausgaben vor, dem Gesetz sei in keiner Weise zu entnehmen, dass eine Verwendungseinschränkung der steuerlichen Anerkennung abträglich wäre und laut Doralt (Rz 352/2 zu § 4 EStG) seien Zuwendungen an das Bundesdenkmal auch dann begünstigt, wenn sie für bestimmte Objekte zweckgebunden seien. Als einzige Einschränkung werde unter Hinweis auf die LStRL Rz 566 angeführt, dass Zuwendungen zur Sanierung des eigenen denkmalgeschützten Objektes nicht abzugsfähig seien. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht gegeben, es handle sich bei dem Objekt nicht um eines, das im Eigentum des Bw stehe. Die in Rede stehenden Ausgrabungen befänden sich auf einem Grundstück der A . Das Bundesdenkmalamt habe den Wunsch geäußert, die im Zuge von Grabungsarbeiten entdeckten Gebäudeteile freizulegen, dies jedoch nur dann, wenn sich jemand fände, der diesbezüglich die Finanzierung übernehme.

Doralt verweise a.a.O darauf, dass nach BMF eine Zweckbindung steuerschädlich sei und verweise auf eine Erledigung aus dem Jahr 1993 (SWK 211). In jenem Fall seien Zahlungen an ein Sonderkonto des BMwA für den Wiederaufbau der Redoutensäle der Wiener Hofburg geleistet worden, denen die steuerliche Absetzbarkeit versagt worden sei, da lt. Gesetz eindeutig nur das Bundesdenkmalamt als begünstigter Empfänger genannt sei. In der Erledigung heiße es, „*da die Institutionen, an die Spenden steuerbegünstigt geleistet werden können, im Gesetz taxativ aufgezählt seien, sei es nicht zulässig, die Spenden mit einer Widmung zu versehen, um dadurch andere Institutionen in den begünstigten Empfängerkreis einzubeziehen*“.

Diese Einschränkung sei durchaus sachgerecht und seiner Ansicht nach durch den Gesetzestext gedeckt. Wenn aber die Spende eindeutig einem Projekt des Bundesdenkmalamtes zurechenbar sei, sei dies nicht mehr der Fall. Es erscheine in dem Zusammenhang gar abstrus, dass Spenden an das BDA, welche nur mit einem Verwendungsvorschlag versehen würden, absetzbar sein sollten und Aufwendungen für konkrete Projekte des Bundesdenkmalamtes nicht. Er gehe davon aus, dass diese Auslegung einer verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht standhalten würde.

Das Finanzamt hat die Berufung gegen die Nichtberücksichtigung der Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt in der insgesamt teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 24. September 2007 (Stattgabe allerdings nur hinsichtlich der Besteuerung der Diensterfindungsprämie) als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, freiwillige Zuwendungen würden grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 EStG

1988 fallen. Die Bestimmungen des § 18 Abs. 1 Z 7 bzw. § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 würden eine Durchbrechung dieses Grundsatzes darstellen, weshalb der dort verwendete Begriff freiwillige Zuwendung sehr eng auszulegen sei, und zwar im Sinne von „uneigennütziger Spende“. Mit dem Prinzip der Uneigennützigkeit sei auch die strikte Widmung einer Spende zugunsten einer bestimmten Person bzw. Institution nicht vereinbar (vgl. Quatschnigg / Schuch, § 4 Tz 45.5.).

Eine derart strikte Zweckwidmung dokumentiere nämlich ein besonderes Interesse des Spenders am geförderten Objekt, sodass dieses in rechtlicher Hinsicht dem grundsätzlichen Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 näher komme als dem von den §§ 4 und 18 EStG 1988 erfassten Willen des Gesetzgebers, Spenden an das Bundesdenkmalamt als Institution steuerlich zu begünstigen.

Darüber hinaus werde bei einer strikten Zweckwidmung dem Bundesdenkmalamt die Möglichkeit genommen, die Spende auch anderweitig zu verwenden, wenn beispielsweise mehr gespendet werde, als für die bezügliche denkmalpflegerische Maßnahme notwendig sei (s. Artikel von Prof. Heidinger im SWK-Heft 31 aus 1991). Ein bloßer Verwendungsvorschlag stelle hingegen kein Hindernis für die Steuerbegünstigung dar.

Wenngleich dies im bisherigen Verfahren vom Bw verneint worden sei, sei es im gegenständlichen Fall bei objektiver Betrachtung nicht abwegig, ein besonderes eigennütziges Interesse des Spenders an diesem Ausgrabungsobjekt zu unterstellen, sei dieser doch selbst am Golfplatz beteiligt. Eine derartige Ausgrabungsstätte auf dem Golfplatzareal sollte sich im Rahmen von Werbemaßnahmen für den Golfplatz nicht negativ für die Golfplatzeigentümer auswirken. Beispielsweise werde im Internet (Angabe der Internetadresse) der Golfplatz Is Molas auf Sardinien mit folgenden Hinweisen beworben: „Genießen Sie den Ausblick auf die römischen Ausgrabungen“ bzw. „Der einzigartige Ausblick auf die römischen Ausgrabungen sorgen für ein einmaliges Golferlebnis“.

Das Finanzamt vertrete daher die Rechtsansicht, dass die gegenständliche zweckgebundene Zahlung an das Bundesdenkmalamt wegen der fehlenden Uneigennützigkeit steuerlich nicht absetzbar sei.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2007 hat der Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Unabhängigen Finanzsenat gestellt. In der Begründung wurde bezüglich der vom Finanzamt aus der Zweckwidmung abgeleiteten fehlenden Uneigennützigkeit eingewendet, die Initiative zur erfolgten Restauration sei nicht vom Spender ausgegangen. Die zuständigen Verantwortlichen des BDA seien auf den Bw zugekommen und hätten ihn gebeten, das Projekt zu finanzieren, da dem Denkmalamt die

---

Mittel dazu fehlen würden. Demnach sei schon die erfolgte Zweckwidmung dem Denkmalamt zuzurechnen und nicht durch den Spender erfolgt.

Dem Argument des Finanzamtes, bei einer strikten Zweckwidmung werde dem Denkmalamt auch die Möglichkeit genommen, die Spende anderweitig zu verwenden, wenn mehr gespendet werde als notwendig, was ebenfalls ein Hindernis für die steuerliche Absetzbarkeit darstelle, wurde entgegengehalten, im gegenständlichen Fall habe es keine Mittel geben können, die allenfalls anderweitig zu verwenden gewesen wären, da die Spende entsprechend den Abrechnungen erfolgt sei.

Als weiteres Argument gegen die Uneigennützigkeit der Spende werde die Beteiligung des Bw an der Betreibergesellschaft des Golfplatzes und die damit verbundene Möglichkeit genannt, die Ausgrabungen für Werbemaßnahmen zu verwenden. Konkret werde auf die Website eines Golfplatzbetreibers in Sardinien Bezug genommen, auf der der „*einzigartige Ausblick auf die römischen Ausgrabungen*“ hervorgehoben werde, der für ein „*einmaliges Golferlebnis sorgt*“. Es sei dem UFS überlassen über die Werbewirksamkeit eines acht mal zehn Meter großen und ca. 50 cm aus der Erde ragenden Gemäuers auf einem etliche tausend Quadratmeter großen Gelände zu urteilen. Es sei wohl absolut unrealistisch, dass ein solches als Grund dienen solle, in B Golf zu spielen.

Ebenso abwegig sei es, dem Bw zu unterstellen, er hätte fast 30.000 € aus eben diesem Grund für die Betreiber GmbH ausgegeben. Es sei schon richtig, dass der Bw an dieser Gesellschaft beteiligt sei, jedoch habe er sich auch schon im Vorfeld die für die GmbH getätigten Leistungen honorieren lassen. Wie aus der Einkommensteuererklärung 2005 ersichtlich sei, seien für diverse Leistungen in den Jahren 2004 und 2003 jeweils 3.000,00 € bzw. 13.920,00 € netto zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden. Die Mutmaßung, er hätte in der Folge einen entsprechend hohen Betrag ausgegeben, damit die Betreibergesellschaft und damit unter anderem auch er mit den Ausgrabungen Werbung machen könne, entbehre angesichts dessen absolut jeder Grundlage.

Über Vorhalt des UFS vom 15. Februar 2008 hat das Finanzamt in einer Stellungnahme mit E-Mail vom 26. Februar 2008 seinen bisherigen Standpunkt bekräftigt. Die fehlende Uneigennützigkeit des Spenders ergebe sich vor allem aus der Tatsache, dass sich das Bundesdenkmalamt zwecks Finanzierung der archäologischen Ausgrabungen explizit an den Bw gewandt habe. Gerade diese Vorgangsweise impliziere die fehlende Uneigennützigkeit des Spenders und entspreche nicht dem üblichen Spendenvorgang. Unter Beachtung der Grundsätze des allgemeinen wirtschaftlichen Denkens sei es gerade eine logische Schlussfolgerung, dass sich das Bundesdenkmalamt an jene Person zur Übernahme der Kosten gewandt habe, die am ehesten die Finanzierung übernehmen würde, zumal dieser, wie

bereits in der Berufungsvorentscheidung angeführt, am Golfplatz B beteiligt sei und seine Funktion als Golfplatzrepräsentant wahrnehme und daher bedacht sei, sämtliche Möglichkeiten, die die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Betreibung des Golfplatzes optimieren würden, wahrzunehmen. Durch die geleistete Finanzierung und daraus folgende verbesserte Marktpräsenz des Golfplatzes weise dieser mit dem Fund, dessen Größe im gegenständlichen Fall unbeachtlich sei, eine zusätzliche Attraktion auf. Das Finanzamt vertrete weiterhin den Standpunkt, dass sich eine derartige Ausgrabungsstätte auf dem Golfplatzareal im Rahmen von Werbemaßnahmen für den Golfplatz nicht negativ auswirken sollte. Ein Nachweis der Intensität der Werbewirkungen könne das Finanzamt nicht erbringen, zumal hiezu empirische Erhebungen notwendig wären.

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

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Bw im Jahr 2006 an das Bundesdenkmalamt geleisteten Spenden im Betrag von 29.306,88 € als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig sind.

Gem. § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 leg. cit. als Sonderausgaben abzugsfähig, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie zusammen mit den Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 insgesamt 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

Zu den als Sonderausgaben abzugsfähigen Ausgaben gehören aufgrund des Verweises in § 18 Abs. 1 Z 7 auf § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 auch Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt.

Das Finanzamt hat die Berücksichtigung der Spenden an das Bundesdenkmalamt als Sonderausgaben in der Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen mit der fehlenden Uneigennützigkeit aufgrund der Zweckwidmung und eines möglichen Werbeeffekts abgelehnt.

Das Finanzamt übersieht dabei allerdings, dass nach dem Vorbringen des Bw im Vorlageantrag vom 8. Oktober 2007 die Initiative zur erfolgten Restauration vom Bundesdenkmalamt ausgegangen ist und die Verantwortlichen des Bundesdenkmalamtes an den Bw mit der Bitte, das konkrete Projekt zu finanzieren, herangetreten sind. Es kann daher von einer Einschränkung des Bundesdenkmalamtes als Spendenempfänger durch den Bw, die Spende anderweitig zu verwenden, nicht gesprochen werden. Die Spende erfolgte laut Bw

---

entsprechend den Abrechnungen, sodass es auch zu keinem anderweitig verwendbaren Überschuss kommen konnte.

Unter den gegebenen Umständen, die vom Finanzamt nicht in Zweifel gezogen wurden, kann aber nach Ansicht der Referentin des UFS von einer Zweckbindung der Spende durch den Bw nicht gesprochen werden. Im Übrigen ergibt sich aber auch aus dem Gesetz nicht, dass eine Widmung von Geldern für ein bestimmtes Objekt (nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) mit der Einschränkung, dass sich dieses nicht im Eigentum des Spenders befindet und diesfalls unter Umständen von einer Gegenleistung des Bundesdenkmalamtes an den Spender ausgegangen werden könnte) der Berücksichtigung der Zuwendung als (Sonder)ausgabe entgegenstünde (vgl. Doralt, EStG 1988, § 4 Tz 325/2) und widersprüche die gegenteilige Sicht nach Ansicht des UFS auch der Intention der steuerlichen Begünstigung von Spenden an das Bundesdenkmalamt. Das Grundstück, auf dem die Ausgrabungen erfolgt sind, befindet sich weder im Eigentum des Bw noch der Betreibergesellschaft des Golfplatzes.

Den Werbeeffekt der gegenständlichen Ausgrabungen hält die Referentin den Ausführungen des Bw im Vorlageantrag folgend für vernachlässigbar. Es erscheint tatsächlich unrealistisch, dass ein Golfspieler dem Golfclub wegen der im Vorlageantrag beschriebenen Ausgrabungen den Vorzug geben wird. Das Finanzamt hat im Übrigen sachverhaltsbezogen nicht dargestellt, von welchem konkreten Werbeeffekt (z.B. Auswirkungen auf die Anzahl der Mitglieder) auszugehen sei bzw. hat nicht einmal behauptet, es werde tatsächlich mit den Ausgrabungen geworben.

Auch im Hinblick darauf, dass der VwGH selbst bei einer Zuwendung einer GmbH an ihre Alleingesellschafterin, die ein Museum betreibt, die Abzugsfähigkeit der (unbestrittenenmaßen nicht betrieblich veranlassten) Zuwendung als Betriebsausgabe gemäß § 4 Abs. 4 Z 6 EStG zugelassen hat und dem beschwerdeführenden Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich nicht darin gefolgt ist, dass in der Zuwendung eine verdeckte Gewinnaus- schüttung an die Alleingesellschafterin zu sehen sei, ist für die Referentin nicht erkennbar, weshalb die Beteiligung des Bw an der Betreibergesellschaft des Golfplatzes, die nicht einmal Eigentümerin des Grundstückes ist, auf dem sich die Ausgrabungen befindet, bzw. seine Funktion als „*Golfplatzrepräsentant*“ der Abzugsfähigkeit der Zuwendung an das Bundesdenkmalamt als Sonderausgabe entgegenstehen sollte. Der VwGH hat die Abzugsfähigkeit ausschließlich mit der nicht in Zweifel stehenden tatsächlichen Geldzuwendung begründet. (vgl. dazu VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166).

Soweit das Finanzamt davon ausgeht, es sei eine logische Schlussfolgerung, dass sich das Bundesdenkmalamt an jene Person zur Übernahme der Kosten gewandt habe, die am ehesten

---

die Finanzierung übernehmen würde, hätte die Finanzierung ebensogut von der Betreibergesellschaft des Golfplatzes übernommen werden können.

Nach Ansicht der Referentin steht daher weder der Umstand, dass sich das Bundesdenkmalamt zwecks Finanzierung der Ausgrabungen an den Bw gewandt hat noch ein vom Finanzamt ins Treffen geführter Werbeeffekt für die Golfplatzbetreiber der Abzugsfähigkeit der Zuwendung als Sonderausgabe entgegen.

Der vom Bw geltend gemachte Betrag von 29.306,88 € ist daher, da er auch unter Berücksichtigung der vom Finanzamt als Sonderausgabe berücksichtigten Zuwendung von 10.481,12 € die betragliche Grenze des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht überschreitet, in beantragter Höhe als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Gleichzeitig wird die Einkommensteuer zu Gunsten des Bw gemeinschaftsrechtskonform in der Weise berechnet, dass der Durchschnittssteuersatz **vor Abzug der Absetzbeträge** (Alleinverdiener-, Verkehrs- und Grenzgängerabsetzbetrag) ermittelt wird und sodann die Absetzbeträge in voller Höhe berücksichtigt werden, zumal die bisherige Berechnung der Steuer (§ 33 Abs. 10 EStG idF. BGBl. 1993/818 ab 1994 bis 2006, wonach der Durchschnittssteuersatz **nach** Berücksichtigung der Abzüge nach den Abs. 3 bis 7 (ausgenommen Kinderabsetzbeträge nach Abs. 4 Z 3 lit. a) zu ermitteln war) bei Vorhandensein progressionserhöhender steuerfreier ausländischer Einkünfte dazu geführt hat, dass sich persönliche Absetzbeträge in Bezug auf die steuerpflichtigen Einkünfte nicht mehr voll ausgewirkt haben, da sie auch auf die steuerfreien Einkünfte entfallen (vgl. dazu die für Veranlagungsjahre ab 2007 anzuwendende gemeinschaftsrechtskonforme Neuregelung in § 33 Abs. 11 Abgabensicherungsgesetz 2007 (AbgSiG), BGBl. I 99/2007; Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage 270 der Beilagen XXIII. GP, aus denen sich u.a. die ursprüngliche und geänderte Berechnung ergibt). Da innerstaatliche Rechtsnormen stets vor ihrer Anwendung auf ihre Gemeinschaftskonformität zu prüfen sind, darf die bisherige Steuerberechnung nach Ansicht der Referentin auch auf Veranlagungsjahre vor 2007 nicht angewendet werden. Das Finanzamt hat über Vorhalt (E-Mail vom 15. Februar 2008) gegen diese Vorgangsweise keine Einwände erhoben.

Die Bemessungsgrundlage und die Einkommensteuer 2006 wird ausgehend vom Gesamtbetrag der Einkünfte laut Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 24. September 2007 ermittelt, zumal der Erstbescheid (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) mit BVE abgeändert wurde (vgl. Berechnungsblatt).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Februar 2008