



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 3. Oktober 2008, St.Nr. betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 11.3.2008, St.Nr., wurde die Einkommensteuer erklärungsgemäß veranlagt.

Am 8.9.2008 erging im Zuge einer Nachbescheidkontrolle ein Vorhalt an den Berufungswerber (in der Folge: Bw). Aufgrund der Urkundenvorlage vom 25.9.2008 ergingen am 3.10.2008 ein Bescheid nach § 299 BAO und ein neuer Einkommensteuerbescheid 2007.

Im Sachbescheid wurden folgende Änderungen durchgeführt:

a.) Die als Weiterversicherung erfasste und somit im vollen Betrag abgezogenen Lebensversicherung in Höhe von € 1.406,40 wurde als Personenversicherung angesetzt und

b.) die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Anlagegüter (Fotogeräte und Zubehör) wurde statt mit 2 mit 7 Jahren angenommen.

In der Berufung vom 27.10.2008 wurde seitens des Bw lediglich die Änderung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Anlagegüter (Fotogeräte und Zubehör) bekämpft.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3.11.2008 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und der Entscheidung eine Nutzungsdauer von 5 Jahren zugrundegelegt, wobei die Abweichung von den lt. Erstbescheid „Amtlichen Afa-Tabellen“ aus folgenden Gründen erfolgte:

Es wurde die Art und der Grad der Verwendung berücksichtigt und – da für die Berufsgruppe der Pressefotografen keine branchenspezifischen Afa-Tabellen vorliegen – eine erhöhte Nutzung aber auf der Hand liege, in Anlehnung an die Filmwirtschaft, wo für ähnliche Geräte aufgrund der häufigeren Nutzung eine branchenspezifische Nutzungsdauer von 5 Jahren gelte, die Nutzungsdauer mit ebenfalls 5 Jahren angenommen.

Im Vorlageantrag vom 24.11.2008 führte der Bw aus, dass er die Nutzungsdauer deshalb mit 2 Jahren angenommen habe, weil

die Digitalkameras innerhalb von 2-3 Jahren technisch veraltet seien, und deshalb der Body zu wechseln sei;

die Digitalkameras einem höheren Verschleiß ausgesetzt seien (ausgelegt auf 200 – 250.000 Auslösungen bei einer jährlichen tatsächlichen Anzahl von 100 – 150.000);

wegen hoher Reparaturkosten eine Reparatur des Verschlusses sich nicht auszahle;

die technischen Verbesserungen bei den neuen Modellen, die in immer kürzeren Abständen auf den Markt kämen, eine um vieles bessere Fotoqualität ermöglichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Anlagevermögens Digitalkamera samt Zubehör.

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemäßt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Steuerpflichtige, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, müssen gemäß § 7 Abs. 3 EStG 1988 ein Verzeichnis (Anlagekartei) der im Betrieb verwendeten Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens führen. Das Verzeichnis hat unter genauer Bezeichnung jedes einzelnen Anlagegutes zu enthalten:

- Anschaffungstag,
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
- Name und Anschrift des Lieferanten,
- voraussichtliche Nutzungsdauer,
- Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung und
- den noch absetzbaren Betrag (Restbuchwert).

Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304). Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081).

Die technische Nutzungsdauer wird durch den Materialverschleiß bestimmt.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen überholt werden kann. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann niemals länger, wohl aber kürzer als die technische Nutzungsdauer sein. Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist der AfA-Berechnung aber erst zu Grunde zu legen, wenn dies der Abgabepflichtige durch konkrete Tatsachen nachgewiesen hat (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162).

Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162, VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Dabei sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 10.10.1978, 0631/78).

Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

Die Abgabenbehörde kann eine abweichende Schätzung auf Grund allgemein anerkannter Erfahrungssätze vornehmen (VwGH 20.1.1953, 0906/52), wenn die Differenzen zur Schätzung des Steuerpflichtigen nicht nur geringfügig sind (VwGH 22.2.1972, 1909/70).

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat im angefochtenen Bescheid – mangels einer im Gesetz vorgegebenen Nutzungsdauer - die deutschen amtlichen AfA-Tabellen als Orientierungshilfe bei Ermittlung der Nutzungsdauer herangezogen.

Sie ist dabei von den im Punkt 6.14.4. angeführten Produkten ausgegangen:

Danach beträgt die Nutzungsdauer für Foto-, Film-, Video- und Audiogeräte (Fernseher, CD-Player, Recorder, Lautsprecher, Radios, Verstärker, Kameras, Monitore u.ä.) 7 Jahre.

Durch die geänderte Aufnahme- und Speichertechnik (elektronischer Bildwandler (Bildsensor) und digitales Speichermedium) hat sich die Art der Verwendung einer Digitalkamera zu einer herkömmlichen Kamera mit dem Speichermedium Film erheblich verändert.

Durch die Speicherung der Bilder am Computer und der Möglichkeit der Weiterbearbeitung am Computer hat sich das Fotografieverhalten also der Umgang mit der Digitalkamera gegenüber der Analogkamera insoferne gravierend verändert, als sich die Anzahl der Auslösungen vervielfacht hat, zumal eine Aufnahme mit der Digitalkamera - mit Ausnahme der Energiekosten - nahezu keine Kosten verursacht, vor der Weiterverarbeitung überprüft werden und sehr schnell wieder entfernt werden kann.

Durch die Verbindung mit der Computertechnik ist die Digitalfotografie einer starken Innovationsgeschwindigkeit ausgesetzt. Damit verbunden ist ein schneller modischer und technischer Verschleiß aller Geräte. Zudem werden die Kameras laufend verbessert und die Frequenz mit der neue Produkte auf dem Markt erscheinen sinkt ständig.

Allein am Beispiel der Anzahl der Bildpunkte zeigt sich die rasante Entwicklung der Digitalkameras. Am Beispiel der Produkte der Firma Canon stellt sich die Entwicklung der Anzahl der Megapixel wie folgt dar:

Canon EOS 350D - 8,0 Megapixel

Canon EOS 1000D, Canon EOS 400D, **Canon EOS 40D**, **Canon EOS 1D Mark III** – 10,1

Canon EOS 5D – 12,8

Canon EOS 50 D, Canon EOS 500D – 15,1

Canon EOS 5D Mark II, Canon EOS 1Ds Mark III – 21,1

Die beiden fettgedruckten Digitalkameras hat der Bw im Jahre 2007 angeschafft.

Ein weiteres Kriterium mit vergleichbarer Entwicklungsgeschwindigkeit ist die Geschwindigkeit, also die Anzahl der Fotos pro Sekunde. Aufnahmebereitschaft, Fokussiergeschwindigkeit, Auslöseverzögerung und Bildfolgezeit sind dabei vier charakteristische Merkmale, die die Arbeitsgeschwindigkeit einer Digitalkamera bestimmen. Auch in diesem Bereich – in dem die digitalen Kameras gegenüber den Kleinbildkameras lange Zeit etwas nachhinkten – gibt es laufend enorme Verbesserungen.

Der Bw hat einen weiteren relevanten Umstand angesprochen, nämlich die Wirtschaftlichkeit von Reparaturen. Ähnlich wie bei Laptops ist auch bei Digitalkameras immer häufiger eine Reparatur unwirtschaftlich, da einerseits die Kosten der Reparatur überproportional hoch sind und andererseits das reparierte Gerät ein veraltetes Produkt darstellt, sodass es meist wirtschaftlicher ist, ein neues Gerät zu kaufen, das den aktuellen Stand der Technik aufweist.

Wenn auch in der bisherigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates kein Fall eines Pressefotografen zu beurteilen war, so ist doch in mehreren Entscheidungen die Frage der Nutzungsdauer einer (Digital)-Kamera mitbeurteilt oder – weil nicht bekämpft - nur dargestellt worden, sodass man auch die unterschiedliche Praxis der Abgabenbehörden I. Instanz beobachten kann.

So wurden in den Entscheidungen vom 31.1.2008 RV/2015-W/07 (Archäologin) und vom 19.6.2007 RV/0080-F/04 (Parkplatzüberwachung) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 7 Jahren zugrunde gelegt.

Fünf Jahre Nutzungsdauer wurden angenommen in den Entscheidungen vom 29.7.2008 RV/0924-W/06 (technisches Büro), 24.11.2005 RV/0035-K/05 (Zahnarzt), und 9.1.2008 RV/0661-S/06 (Lehrer).

Vier Jahre waren den Entscheidungen 9.12.2004 RV/2444-W/02 (technischer Angestellter), 10.12.2004, RV/0549-L/04 (Lehrerin) und 10.2.2005 RV/0585-L/03 (Musiklehrer) zugrunde gelegt.

Allen Fällen gemeinsam war, dass eben die Nutzung der (Digital)-Kamera zwar betrieblich veranlasst, aber doch ein begrenztes Ausmaß der Verwendungsintensität, soweit die betriebliche Verwendung dargelegt worden ist, gegeben war.

Der Bw hat am 20.2.2006 das Gewerbe als Pressefotograf angemeldet. Im Veranlagungsjahr 2007 war er bis 31.8.2007 auch unselbständig tätig. Seither hat er – neben dem Arbeitslosengeld - nur mehr die gewerblichen Einkünfte aus der Tätigkeit als Pressefotograf.

Die Intensität der Nutzung der Kameras, wie sie vom Bw dargestellt wurde, ist bei einem hauptberuflichen Pressefotografen evident.

Ein Argument des Bw ist jedoch kein Kriterium für die Beurteilung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Kameras. Wenn der Bw ausführt, dass „dies (die in der BVE angenommene Nutzungsdauer von fünf Jahren) nach den heutigen Stand der Technik und Qualität in der Fotografie für den Kunden und meinem Gewinn nicht möglich oder besser gesagt nicht Geschäfts fördernd sei“.

Die Frage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer kann nicht von der Höhe des erstrebten Gewinnes, bzw. der preislichen Konkurrenzfähigkeit abhängen, oder von dieser beeinflusst werden. Sie stellt eine objektive Größe dar, die zwar im Schätzungswege zu ermitteln ist, aber wie eingangs ausgeführt von konkreten Umständen wie die Art und die Verwendung des Wirtschaftsgutes beeinflusst wird. Daher ist die vom Bw vorgenommene Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit zwei Jahren beeinflusst von subjektiven Vorstellungen die Preis- und Gewinngestaltung betreffend.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat damit zurecht eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Erstbescheides vom 11.3.2008 festgestellt. Sie hat in der Berufungsvorentscheidung vom 3.11.2008 durch die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer mit 5 Jahren dem Umstand Rechnung getragen, dass es sich beim Berufswerber um einen Berufsfotografen handelt und daher ein Abschlag von den allgemeinen Afa-Tabellen, die diese spezielle branchenspezifische Verwendung nicht berücksichtigen, gerechtfertigt ist.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat noch nicht das konkrete Vorbringen des Bw zur Frage der wirtschaftlichen Nutzbarkeit von modernen Digitalkameras berücksichtigt.

Wie oben dargestellt hat sich die Entwicklungsgeschwindigkeit bei Digitalkameras aller Preissegmente erhöht. Diesem Umstand ist für das Veranlagungsjahr 2007 dadurch Rechnung zu tragen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gegenüber der Berufungsvorentscheidung um eine weiteres Jahr herabzusetzen ist (Vgl. Jakom, Kommentar zum EStG, 2. Aufl. RZ 56 zu § 7 EStG 1988, wo für Computer und EDV-Geräte ebenfalls eine Nutzungsdauer von 4 Jahren angenommen wird).

Die Angaben des Bw zur technischen Nutzbarkeit eines Kamerabody erscheinen unrealistisch niedrig angesetzt und eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zwei Jahren völlig zu kurz geschätzt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat die Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung zurecht die Intensität der Nutzung berücksichtigt, es war aber zudem die wirtschaftliche Nutzbarkeit entsprechend des Entwicklungsstandes des Anschaffungsjahres mit einem Jahr zu berücksichtigen und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit vier Jahren zu schätzen.

Damit ist die betriebliche Nutzungsdauer nur für die bereits angeschafften Wirtschaftsgüter festgelegt aber nicht für alle Zukunft festgeschrieben, zumal 2009 ein weiterer Innovations-schub bei Digitalkameras stattgefunden hat und künftig zu beurteilen sein wird, ob nicht durch eine anhaltende Verringerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer um ein weiteres Jahr zu reduzierten sein wird.

Anzumerken ist, dass bei richtiger Erfassung der Lebensversicherung im Erstbescheid, die Gutschrift um nahezu 400 € niedriger ausgefallen wäre und lediglich der Rest der Nachforde-rung auf die Erhöhung des Gewinnes durch Erhöhung der betriebsgewöhnlichen Nutzungs-dauer entfällt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 10. August 2009