



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0115-F/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MWN, HF, vom 25. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Ohneberg, vom 24. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 im Beisein der Schriftführerin VB Veronika Pfefferkorn nach der am 17. November 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung vom 23.3.2005 teilweise stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) beantragte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2003 als Sonderausgaben private Zuwendungen in Form von 35 Dias an einen begünstigten Spendenempfänger, nämlich an die ID, in Höhe von 2.543,45 € zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 25.10.2004 ohne nähere Prüfung antragsgemäß veranlagt.

Auf Grund einer elektronischen Auswahl wurde die Erklärung zu einer nachprüfenden Kontrolle ausgewählt und wurde der Bescheid gemäß § 299 BAO aufgehoben. In dem Einkommensteuerbescheid 2003 vom 24.2.2005 wurden nunmehr die privaten Zuwendungen nicht mehr anerkannt. Begründet wurde dies damit, dass die ID nicht dem begünstigten Empfängerkreis gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 sowie 6 EStG angehöre und somit Zuwendungen an diese nicht absetzbar seien.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung führt der Bw. an, die ID sei ein Museum einer Körperschaft öffentlichen Rechtes und er beantrage daher seine Zuwendungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Das Finanzamt hat eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung erlassen, wobei die Zuwendungen als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in einer Höhe von 17,50 € anerkannt wurden.

Der Bw. bringt in seinem Vorlageantrag im Wesentlichen vor, dass die durch das Finanzamt vorgenommene neue Einschätzung des Wertes seiner an die ID getätigten Spende falsch und nicht nachvollziehbar sei. Die Herstellung eines Bildes, das den Anforderungen von Veröffentlichungen in Printmedien, Broschüren, Plakaten und Ausstellungen aller Art gerecht werden sollte, mache es notwendig, mehr als ein Dia zu machen. So würden zum Teil für ein herzeigbares Dia bis zu zwei ganze Filme verschossen, was dann natürlich erhöhte Kosten für Filmkauf, Rahmung und Entwicklung nach sich ziehe. Weiters seien andere Kosten wie Reisekosten, Kilometergeld, Motivsuche und Auswahl, fachliche Aufbewahrung der Diasammlung (die im Jahre 2003 gespendeten Bilder seien im Zeitraum 1990 bis 2000 gemacht worden), Verschleiß an der Fotoausrüstung und notwendige Literatur bzw. Ausbildungskosten zwangsläufig, unausweichlich und untrennbar mit der Herstellung der einzelnen Bilder verbunden. Aus diesen Gründen seien die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht mehr ermittelbar. Der gemeine Wert sei in der dem Bw. ausgehändigten Spendenbestätigung der ID mit Verweis auf die unverbindliche Verbandsempfehlung nach § 31 ff Kartellgesetz mit 2.543,45 € festgelegt worden. Bei der ID handle es sich um eine öffentliche Institution deren fachliche Kompetenz, sowohl was naturfachliche, musealarchivarische und ausstellungsbezogene Fragen angeht, unbestritten sei. Aus seinen Aussagen sei demnach für den Bw. auch die Aussage in der Berufungsvorentscheidung, es finde somit beim Bw. über die Materialkosten hinaus kein Wertabfluss statt, nicht richtig und es sei ihm unklar wie solch eine Aussage getroffen werden könne. Abschließend wird vom Bw. noch ausgeführt, die ID habe keinerlei budgetäre Mittel zur Verfügung gehabt, worauf vorgeschlagen worden sei, ihr die Bilder im Schenkungswege zukommen zu lassen. Diese Form der Schenkungen seien in der österreichischen Museenlandschaft durchaus gebräuchlich. Außerdem bemerkt der Bw., dass die von ihm gespendeten Bilder nicht in seiner Arbeitszeit gemacht worden seien. Er ersuche aus den genannten Gründen, seine Zuwendungen in dem Ausmaß zu berücksichtigen, wie sie in der Spendenbestätigung angeführt seien.

In der am 17. November 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, die Bewertung der Dias sei nicht vom Bw., sondern von der ID

durchgeführt worden. Seiner Ansicht nach sei die Bewertung der Dias ohnehin zu niedrig, tatsächlich würde der Stückpreis bei 300,-- bis 400,-- Euro liegen. Der Bw. selbst habe noch nie Verkaufserlöse für seine Dias/Fotos erzielt. Sämtliche Dias entstammten seiner Privatsammlung, er habe die Dias ausschließlich privat fotografiert, nicht über Auftrag. Der Bw. stelle die Fotos auch zur Verfügung, um seinen persönlichen Bekanntheitsgrad als Biologe zu erhöhen.

Der Vertreter des Finanzamtes führte ergänzend aus, dass es für ihn weniger eine Frage der Bewertung, sondern eine Frage des Systems sei, die Sonderausgaben seien im Gesetz taxativ aufgezählt. Für ihn komme es darauf an, ob die Kosten aus einer versteuerten Einkommensquelle stammten. Es sei kein Abfluss erfolgt, es sei kein Einkommen verwendet worden. Die tatsächlichen Gestehungskosten würden einen gewissen Betrag ausmachen, die Differenz zum beantragten Wert sei nie ins Einkommen eingeflossen. Bei den Sonderausgaben würde es sich um eine Einkommensverwendung von bereits versteuertem Geld handeln. Ein professioneller Fotograf mache seine Fotos zielgerichtet zur Einkommenserzielung, der Bw. mache diese jedoch in seiner Eigenschaft als Privatmann. Weiters wird vom Vertreter des Finanzamtes erklärt, dass um einen gemeinen Wert der Bilder anzuerkennen, die Tätigkeit seiner Ansicht nach über den Bereich der Liebhaberei hinausgehen müsste. Es müssten daher positive Einkünfte erzielbar sein, die dann auch zu versteuern wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 6 b) EStG sind Betriebsausgaben jedenfalls Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie von anderen Rechtsträgern, wenn diese Museen eine den Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zu Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von gesamtösterreichischer Bedeutung sind.

Der unabhängige Finanzsenat stellt vorab fest, dass es sich entgegen der Ansicht des Finanzamtes im angefochtenen Bescheid, wobei diese Ansicht in der Berufungsvorentscheidung korrigiert wurde, bei der ID um eine Institution handelt, die dem begünstigten Empfängerkreis gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG angehört, da es sich um ein Museum einer Körperschaft öffentlichen Rechts handelt.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG sind als Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6, soweit diese nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen. Diese Zuwendungen sind jedoch nur insoweit als Sonderausgaben

abzugsfähig, als sie zusammen mit 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.

Bei Zuwendungen in Bargeld oder in Wertpapieren wird die Bewertung idR keine Schwierigkeiten bereiten – letztere werden mit dem Kurswert anzusetzen sein. Bei Sachzuwendungen aus dem Privatvermögen können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, es sei denn der gemeine Wert wäre niedriger. In diesem Fall ist nach § 10 BewG vorzugehen. Dies gilt auch dann, wenn es sich um ein Kunstwerk, Ausstellungsstück u dgl handelt, das vom Steuerpflichtigen unentgeltlich erworben wurde oder dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr ermittelt werden können (Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 7, Tz 5).

An sich kann es bei Zuwendungen sich sowohl um Geld- als auch um Sachspenden handeln. Als Sonderausgabe ist der gemeine Wert der Zuwendung abzusetzen. Voraussetzung ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, bloße Verwaltung genügt nicht (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch, Tz 95).

Gemäß § 10 Abs. 2 BewG ist der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr ist der Verkehr zu verstehen, wie er sich aus Angebot und Nachfrage ergibt.

Der gemeine Wert ist gleich dem Preis, der zu erzielen wäre, d.h., es kommt nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich veräußert wurde, oder welcher Preis im Falle einer Veräußerung tatsächlich erzielt worden ist, sondern es ist objektiv festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkte der an einem Erwerb Interessierten beizumessen wäre. Es kann also die Zulässigkeit der Bewertung des Wirtschaftsgutes nicht davon abhängen, ob das Wirtschaftsgut einmal verkauft werden wird, sondern nur, ob es an sich verkauft oder auf sonstige Weise wirtschaftlich verwertet werden kann. Da der gemeine Wert nach objektiven Gesichtspunkten durch den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis bestimmt sein soll, ist es erforderlich, bei der seiner Feststellung nach Möglichkeit alle ungewöhnlichen und subjektiven Verhältnisse auszuschalten (Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz III, S 73ff) .

Der Sachverhalt ist insofern unbestritten, als es sich beim Bw. um keinen Berufsfotografen handelt und sämtliche verfahrensgegenständlichen 35 Dias aus dem Jahre 1990 bis 2000 von

ihm ohne Fremdauftrag gemacht wurden sowie aus seinem privaten Fundus stammen. Tatsächlich wurden die Fotografien/Dias vom Bw. aus wissenschaftlichen Gründen angefertigt und hat der Bw. diese auch für seine bezahlten Tätigkeiten als Biologe verwendet.

Bei den der ID geschenkten Dias wäre eine Bezahlung laut Berufungsvorbringen des Bw. aus budgetären Gründen nicht in Frage gekommen. Aber hat der Bw. auch nach seinen eigenen Angaben noch nie einen Verkaufs/Honorarerlös für seine Fotos/Dias auch bei anderer Verwendung als der Zuwendung für die ID erzielt.

Der unabhängige Finanzsenat stellt unter Heranziehung des o.a. fest, wobei hiezu ausdrücklich betont wird, dass dies keinerlei Qualitätsbewertung im fotografischen Sinne der gegenständlichen Dias darstellt, dass zumindest bis dato kein kaufinteressierter Markt für diese privat angefertigten Fotos/Dias vorhanden ist. Es ist aber auch objektiv und der allgemeinen Lebenserfahrung folgend festzustellen, dass Privatfotos/dias in der Regel keinen über das subjektive Empfinden hinausgehenden Wert haben. Es ergibt sich zudem zwingend aus der Wegschenkung der Dias, dass der Bw. diese ganz offensichtlich persönlich nicht mehr im Zusammenhang mit seinem ausgeübten Beruf benötigt hat. Der Bw. hat hiezu in der mündlichen Verhandlung erläutert, dass er von einem Motiv lediglich ein Dia weitergegeben habe und die restlichen (vom selben Motiv angefertigten) Dias für ihn dann wertlos gewesen seien. In der Gesamtbetrachtung der Umstände kommt der unabhängige Finanzsenat unter Bezugnahme auf das Vorbringen des Bw. in der mündlichen Verhandlung zum Schluss, dass diese Dias vom Bw. als eine Art persönlicher Leistungsnachweis und damit verbunden auch persönliche Werbung für seine Tätigkeit als Biologe der ID im Schenkungswege zugewendet wurden.

Wie sich aus den angeführten Gründen ergibt, ist für den unabhängigen Finanzsenat ein tatsächlicher gemeiner Wert im Sinne des § 10 BewG für die verfahrensgegenständlichen Dias nicht erkennbar und stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass der gemeine Wert betreff der 35 Dias demzufolge mit 0,-- € anzusetzen ist. Auf Grund dieser Feststellung erübrigen sich Ausführungen, ob etwa unverbindliche Verbandsempfehlungen nach den §§ 31 ff Kartellgesetz hilfsweise als gemeiner (Schätz)Wert heranzuziehen sind bzw. ob etwa der tatsächliche Wert eines einzelnen Dias wie vom Bw. in der Verhandlung vorgebracht bei 300,- bis 400,-- € liegen würde. Der unabhängige Finanzsenat merkt weiters an, dass auf Grund des Umstandes, dass die Dias in einem Zeitraum von 10 Jahren, nämlich 1990 bis 2000 angefertigt wurden, es mangels irgendwelcher diesbezüglicher detaillierter Aufzeichnungen unmöglich ist, die genauen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für ein spezielles Dia zu ermitteln. Hier folgt der unabhängige Senat vollinhaltlich dem Berufungsbegehren. Der unabhängige Finanzsenat hat schließlich keine Bedenken zumindest die Materialkosten in

Form der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für 35 Dias laut Schätzung in der Berufungsvorentscheidung vom 23.3.2005 in Höhe von insgesamt 17,50 € als Sonderausgaben anzuerkennen. Irgendwelche Nachweise, aus denen ersichtbar wäre, dass die Bewertung der Materialkosten der Dias vom Finanzamt unrichtig vorgenommen worden wäre, wurden vom Bw. nicht beigebracht. Aus verfahrensökonomischen Gründen geht der unabhängige Finanzsenat nicht mehr auf das Vorbringen des Finanzamtes betreff der Grundvoraussetzungen für die Anerkennung von Sonderausgaben ein, da dies zu keinem anderslautenden Bescheid führen könnte.

Der Berufung war aus den o.a. Gründen wenn auch nur in geringfügigem Ausmaß teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 21. November 2005