

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 27. November 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Goldner & Krismer WTH GesmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Dr. Dieter Köb und Dr. Walter Blenk, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 1998 nach in Feldkirch durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die gem. § 188 BAO getroffenen Feststellungen sind dem Beiblatt zu entnehmen, das einen integrierenden Bescheidbestandteil bildet.

Im Übrigen (KESt von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen) werden die angefochtenen Bescheide bestätigt.

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungsführerin (im folgenden Bw. genannt), einem Medien-Unternehmen, fand eine Betriebsprüfung statt. Unter Tz 20 des Prüfungsberichtes stellte der Prüfer u.a. fest, die Bw. habe im Zuge der Neugestaltung der Betriebsumgebung eine Lichtskulptur des Künstlers Gottfried Bechtold angeschafft, die Anschaffungskosten aktiviert und in der Folge auf 20 Jahre verteilt abgeschrieben. Diese Skulptur sei ein Werk der >freien Kunst<, da ein praktischer Gebrauchszauber im landläufigen Sinn nicht erkennbar sei. Unbestritten ermaßen handle es sich bei ihr auch um keine >Kunst am Bau<. Als Werk der >freien Kunst< sei sie entsprechend der herrschenden Lehre und Rechtsprechung einer Abschreibung nicht zugänglich. Denn die Abnutzung von Kunstwerken spielt sich bei sachgemäßer Behandlung in steuerlich vernachlässigbar langen Zeiträumen ab. Da die Skulptur ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut darstelle, sei auch der Investitionsfreibetrag zu versagen.

Die Bw. wandte sich gegen den Standpunkt der Betriebsprüfung, welchen das Finanzamt den angefochtenen Bescheiden im wiederaufgenommenen Verfahren zu Grunde gelegt hat. Begründend führte sie aus: Bei der Planung des neuen Verlagshauses hätte die Lage des zweigeschossigen Gebäudes auf einem sehr versteckt gelegenen Platz berücksichtigt werden müssen. Der Architekt habe vorgeschlagen, eine Lichtsäule sollte als Symbol für die Interaktion weithin sichtbar Aufmerksamkeit erregen. Mit keinem anderen Mittel hätte der Zweck, den Betriebsstandort nachhaltig bekannt zu machen, so effektvoll erreicht werden können. Die Lichtsäule sei in das Gesamtbild der Betriebsanlage integriert und mache den im Haus stattfindenden Informationsfluss sichtbar. Durch sie würden starke image- und werbewirksame Effekte erzielt. Nach gebräuchlicher Definition sei ein Kunstwerk ein in Form und Inhalt geschlossenes Gebilde von ästhetischer Wirkung und in sich ruhendem Selbstzweck. Da ein Selbstzweck des Lichtturmes auszuschließen sei, wäre es falsch, ihn als Objekt >freier Kunst< zu qualifizieren.

Nach Ergehen einer ausführlich begründeten Berufungsvorentscheidung wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und (gemäß § 323 Abs. 12 BAO mit

Gültigkeit für das neue Abgabenrechtsmittelverfahren) die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Der UFS führte ergänzende Ermittlungen durch und befragte Kunstsachverständige, den Künstler, den Architekten des Verlagshauses sowie den für die Turm-Statik verantwortlichen Zivilingenieur.

Die Entscheidung über die Berufung wurde vom gesamten Berufungssenat über Verlangen des Referenten (§ 282 Abs. 1 Z. 2 BAO) im Hinblick auf den komplexen Sachverhalt und die zum strittigen Spezialfall fehlende Judikatur bzw. Lehre getroffen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung berief sich die Bw ergänzend zum bisherigen Vorbringen vor allem auf den Wortlaut von § 7 EStG, nach dem bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind. Ferner führte sie sinngemäß aus, ob der Turm ein Kunstwerk sei, könne dahin gestellt bleiben. Denn auch eine solche Klassifizierung ändere nichts daran, dass sich der Turm aus einer Reihe von abnutzbaren Materialien zusammensetze, den Umwelteinflüssen ausgesetzt sei, dauerhaft den Zweck habe, die allgemeine Aufmerksamkeit auf das betriebliche Geschehen zu lenken, deshalb also konstant einer Abnutzung unterliege.

Die Vertreter der Amtspartei hielten dem Standpunkt der Bw. die Lehrmeinung Doralts (EStG⁴, Tz 65 zu § 7 EStG) entgegen. Sie leiteten ihre Auffassung vor allem aus der kunsthistorischen Bedeutung des Werks, der internationalen Reputation des Künstlers und der Nichtabnutzbarkeit der dem Werk zugrunde liegenden Idee ab. Dies führe dazu, dass es in absehbarer Zeit wegen der im Interesse der Bw gelegenen, praktisch unbegrenzt möglichen Pflege des Werks zu keiner Abnutzung des Werks kommen werde.

Der Senat hat erwogen:

Das Wirtschaftsgut, dessen Abnutzbarkeit im Sinne der §§ 7 und 10 EStG 1988 strittig ist, kann unter verschiedenen Blickwinkeln betrachtet werden. Erst in der Gesamtschau ist in steuerlicher Hinsicht eine sachgerechte Beurteilung möglich.

- Eine Betrachtung des Wirtschaftsgutes unter **künstlerischem Blickwinkel** zeigt: Schöpfer des Werks ist der international anerkannte und mehrfach ausgezeichnete (Multimedia-) Künstler Gottfried Bechtold (<http://www.mqw.at/1463.htm>, <http://ezines.onb.ac.at:8080/ejournal/pub/Vol1-97/ArtSite/Bechtold/bechtold.html>,

<http://www.kunstradio.at/BIOS/bechtoldbio.html>, <http://www.galerie-lisihaeemerle.at/sites/zurichneu4.html>). Nach dessen Angaben befasst sich die Arbeit, eine >Outdoor-Plastik<, mit der grundsätzlichen Natur von Nachrichtenentstehung, -transport, -verarbeitung und -verteilung. Der Turm trägt ein Leuchtband, das in unendlich vielen Farbmischungen, abhängig von eingehenden Agenturmeldungen, erstrahlt. In einer „Extra“-Ausgabe der von der Bw. herausgegebenen Tageszeitung wird das Werk plakativ als „Nachrichtenwetterstation“, „Kunstturm“ und „Lichtsäule“ bezeichnet. Der Schöpfer kommentiert sein Werk auszugsweise mit folgenden Worten: „*In der Planungsphase des Medienhauses wurde ich von Architekt Giselbrecht auf Ideen angesprochen. Zum damaligen Zeitpunkt war die Druckerei im Entstehen, deren Dach eine Metapher des durchlaufenden Papiers darstellt. Meine ursprüngliche Idee gründete darauf, dass hier noch der Topos des Schreibgerätes (Bleistift) fehlt, als senkrechte Pointierung der Dachschleife. Nach der Wirk- und Produktionserfahrung mit dem Lichtturm der HTBLA Kaindorf an der Sulm, Steiermark kristallisierte sich abermals die Idee eines Turmes heraus. Meine Absicht war es, sowohl äußerlich wie innerlich einen völlig anders gearteten Turm zu entwerfen. Der Gedanke war, wie schon beim Entwurf mit Leuchtdioden, dass der Informationsfluss sichtbar gemacht werden sollte. Ein weiteres Ziel war, dass ein Ort markiert werden sollte. Der Turm ist als physische Existenz Skulptur und Bauwerk, in der äußereren Form radikal reduziert, gleichzeitig aber ein sich farblich ständig verändernder Nachrichtenmonitor, eine Art Nachrichtenwetterstation.*“

Die 30 m hohe, der Witterung ausgesetzte Lichtsäule wird auch im Internet gezeigt und beschrieben (<http://ezines.onb.ac.at:8080/ejournal/pub/Vol1-97/ArtSite/Bechtold/Becht3.html>).

- Aus **architektonischer Sicht** hat der UFS festgestellt: Die berufungsführende Gesellschaft hat das >Medienhaus< (in weiterer Folge mit MH abgekürzt) nach Plänen des renommierten, mehrfach ausgezeichneten, national und international erfolgreichen Architekten Ernst Giselbrecht (http://www.nextroom.at/actor_project.php?actor_id=8103&kind_id=1, <http://www.aeiou.at/aeiou.encyclop.g/g418380.htm>, <http://www.giselbrecht.at/>,) als Teil eines Gebäudekomplexes erbaut. Auf Befragung durch den UFS teilte der Architekt per E-Mail mit: „*In meiner Tätigkeit als Architekt habe ich bei den unterschiedlichsten Bauvorhaben das Thema „Kunst am Bau“ integriert Die Lichtsäule steht als eigenständiges Bauwerk bzw Skulptur thematisch mit dem Inhalt des Medienhauses in Verbindung. Nachrichten werden als Information in das Farbspektrum des Lichtes*

übersetzt und machen „Marketing“ für den funktionellen Inhalt des Medienhauses.“

In Otto Kapfingers Führer „Baukunst in Vorarlberg seit 1980“ wird das MH und die strittige Skulptur auszugsweise wie folgt beschrieben: „Neben dem älteren Druckereigebäude arbeiten hier die Redaktionen der Vorarlberger Printmedien. Der 110 m lange Baukörper erstreckt sich unter dem auskragenden Dach in Ost-West-Richtung, mit einem forciert designten Entree an der Ostseite. Eine Leuchtstele von Gottfried Bechtold interagiert mit dem Aktivitätspegel des Hauses.“

Im digitalen Architektur-Lexikon „nextroom“ werden das MH von Ernst Giselbrecht und der >Lichtturm< von Gottfried Bechtold ausführlich dargestellt. Auszugsweise heißt es dort: „Diese Stele markiert einen besonderen Ort, sie ist symptomatisch für dessen Nutzung, ein technisches Werk voller Raffinesse, sie ist ein Objekt von Gottfried Bechtold. Bechtold setzt seine Struktur komplementär zur Architektur ein – zu beiderseitigem Gewinn“

(http://www.nextroom.at/building_article.php?building_id=2174&article_id=3853,
http://www.nextroom.at/building_article.php?building_id=2702&article_id=2689).

- Die Skulptur stellt, **baurechtlich betrachtet**, ein behördlich bewilligungspflichtiges Bauwerk dar. Die Bewilligung wurde seitens der Bezirkshauptmannschaft Bregenz mit Bescheid vom 29.7.1996, AZ II-2007/1992, erteilt. Ihr liegt ein Antrag zu Grunde, in dem um Bewilligung der Errichtung des von Gottfried Bechtold in Gestalt eines Turmes zu schaffenden Kunstwerkes, situiert in den Außenanlagen des Verlagshauses, angesucht worden ist. Die erteilte baubehördliche Bewilligung basiert auf Konstruktionsplänen, die dem erkennenden Senat vorgelegt wurden. Sie wurde unter anderem untern den Bedingungen erteilt, die statische Berechnung von einem Zivilingenieur einschlägiger Fachrichtung vornehmen zu lassen und das Bauwerk nicht für Werbezwecke zu verwenden. Die bescheidmäßige aufgetragenen statischen Berechnungen führte DI E.M. durch.
- Die Sicht der Berufungswerberin (**Eigenbeurteilung**) ist marketing-orientiert und kommt in den Berufungsausführungen und in der bereits erwähnten „Extra“-Ausgabe der mit großem Abstand auflagenstärksten Tageszeitung der Region, zum Ausdruck. Der >Lichtturm< ist demnach ein Teil der Ensemble-Gestaltung. Er hat sowohl in der Realität als auch in der selbstdarstellenden Sonderbeilage die Funktion eines Blickfangs und Signalturms. Mit dem Turm wurden und werden zweifelsfrei auf subtile, gegen das baubehördlich auferlegte Werbeverbot nicht verstößende Art, image- und werbewirksame Effekte bezweckt und auch erzielt. Dies veranschaulicht Seite 1 der Sonderausgabe sehr

deutlich, auf der der Lichtturm im Vordergrund das MH dahinter optisch geradezu dominiert. Die Marketing-Bedeutung der Lichtsäule sticht auch auf den Seiten 5, 9, 11 und 14 ins Auge.

- Das Verhältnis zwischen der Bw. und dem beauftragten Künstler ist **vertragsrechtlich** durch folgende wörtlich auszugsweise wiedergegebenen Vereinbarungen (Generalunternehmer – Vertrag) gekennzeichnet: „..... Als „Wahrzeichen“ wird in den Gebäudekomplex ein Kunstwerk integriert, das den Gegenstand dieses Vertrages bildet und in der Folge „Turm“ bezeichnet wird. Der AN verpflichtet sich zur ... Planung, Herstellung, Lieferung und Montage der Stahlkonstruktion..... Zwischen den Parteien gilt als wohlverstanden, dass der Turm ein Kunstwerk ... darstellt. Der AG ist es mit Ausnahme der körperlichen Reproduktion des Turms durch sie selbst oder einen Dritten an gleicher Stelle oder andernorts gestattet, diesen zur Kennzeichnung ihres Unternehmens zu verwenden, ihn in ein Corporate Identity-Programm aufzunehmen, zumal die AG davon ausgeht, dass der Turm identitätsstiftende Bedeutung erlangt.“ Ebenfalls zu den vertraglichen Pflichten des beauftragten Künstlers zählte die Planung, Herstellung, Lieferung und Montage der gesamten computergesteuerten Lichtinstallation einschließlich der Computerhard- und -software. Das Honorar des Künstlers war laut Vertrag in drei Stufen zur Zahlung fällig, wobei das letzte Drittel von der Bw nach Abnahme des fertiggestellten und funktionstüchtigen Werks zu bezahlen war.
- In **technischer Hinsicht** handelt es sich beim zu beurteilenden Wirtschaftsgut um einen Stahl verschweißten, mit Kupfer verkleideten Turm mit den Maßen 80 x 80 x 3.030 cm, der in einem Stahlbetonfundament verankert ist und neben den konstruktiven Bauelementen auf zwei Seiten aus einem Leuchtband und auf der Turmspitze aus vier pulsfrequenz-gesteuerten Lampen besteht. Die Lichtquellen für die Leuchtbänder verändern computergesteuert ihre Farbe, abhängig von Inhalt und Qualität bestimmter Nachrichten. Die Konstruktion des Turmes ist nach Aussage des Architekten des MH technisch ausgereizt. Die Umsetzung von eingehenden Agenturmeldungen in verschiedene Farben ist äußerst komplex und computertechnisch ausgefeilt. Der Turm wird digital-lexikalisch (siehe oben) als technisches Werk voller Raffinesse beschrieben. Bezuglich der **technischen Abnutzbarkeit** wurden fernmündlich und elektronisch Auskünfte eingeholt. Laut DI E. M. (vgl. AV vom 16.10.2003), der als Zivilingenieur die erforderlichen statischen Berechnungen des Turmes angestellt hat, ist dessen betriebsgewöhnliche Lebensdauer in etwa gleich wie die des MH selbst. Laut Ernst Giselbrecht, Architekt des MH (E-Mail vom 19.9.03), ist die Nutzungsdauer der

>Mediensäule< „aufgrund der ausgereizten Konstruktion und Exponiertheit“ sogar kürzer als diejenige des von ihm geplanten Gebäudes. Nach der Überzeugung des Schöpfers des Turmes (AV vom 3.11.2003) steht das Werk selbst bei pfleglichster Behandlung sicher in 80 Jahren nicht mehr. Die Lebensdauer der Software, mit Hilfe derer die eingehenden Nachrichten objektiviert und in Farben transformiert werden, ist nach Aussage des Künstlers noch wesentlich kürzer als die des Turmes im engeren Sinn.

- Zusammengefasst wird der maßgebliche Sachverhalt wie folgt festgestellt: Schöpfer des zu beurteilenden Wirtschaftsgutes ist ein international anerkannter und ausgezeichneter Künstler. Das Wirtschaftsgut ist in der Art und Form eines mit Computer- und Lichttechnik ausgestatteten, witterungsausgesetzten Bauwerkes konstruiert. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes hat das Werk eine betriebliche Funktion und damit auch einen „landläufigen“ Gebrauchsweck. Vergleichbar mit einem Kirchturm oder Sendemast bezieht es, Aufmerksamkeit zu erlangen, auf das betriebliche Geschehen hinzuweisen, in Farben übersetzte Nachrichten auszustrahlen. Dies steht, wie ein Blick auf die sakrale Kunst auch einem Laien eindrucksvoll zeigt, der Klassifizierung als Kunstwerk nicht entgegen. Die Ausrichtung auf einen (nicht immanenten) Zweck ist der Kunst keineswegs wesensfremd (Papst Gregor der Große: *Was die Schrift für die bedeutet, die lesen können, das leistet das Bild für die, die es nicht können*. E.H. Gombrich, aaO Seite 32: *Denn die meisten der Bilder und Statuen, die jetzt an den Wänden unserer Museen aufgereiht sind, waren nicht entstanden, um als >Kunst< ausgestellt zu werden. Sie wurden für eine ganz bestimmte Gelegenheit und einen bestimmten Zweck verfertigt, und der Künstler stellte sich bei seiner Arbeit darauf ein*). Entsprechend den Berufungsausführungen, die von den bereits erwähnten unterschiedlichen Seiten bestätigt werden und auch für die entscheidenden Senatsmitglieder als zutreffend erkennbar sind, kommuniziert das Werk weithin sichtbar das Geschehen im Betrieb der Berufungswerberin und in der (Nachrichten-) Welt schlechthin. Mit ihm präsentiert sich die berufungsführende Bauherrin, deren Produkte sich zum Teil eingehend mit zeitgenössischer Kunst auseinandersetzen, öffentlichkeitswirksam als technologisch kompetent, insbesondere auf dem Gebiet des Nachrichtenwesens, als aufgeschlossen gegenüber dem Neuen sowie als schöpferisch, potent und anspruchsvoll auf künstlerisch-kulturellen Gebiet.
- Ob es sich bei dem Lichtturm um ein Kunstwerk handelt, kann und muss vom erkennenden Senat – wie sich zeigen wird – nicht beurteilt werden, zumal diese Frage selbst für (Kunst-)Experten (nahezu) unlösbar ist (vgl. E.H. Gombrich, aaO Seite 15: „*Genau genommen gibt es >die Kunst< gar nicht. Es gibt nur Künstler*“. In diesem Sinne

und ausführlicher auch Seite 596). Freilich sei die Überzeugung des Senates, die sich hier mit der Auffassung des Finanzamtes und aller befragten Experten völlig deckt, nicht verschwiegen, nämlich dass eine intensive und unvoreingenommene Beschäftigung mit dem Werk dessen Beurteilung als >Kunstwerk< zur Folge hat. Im Übrigen ist auch die Bw in der bereits erwähnten „Extra“-Ausgabe zu eben dieser Klassifizierung gelangt.

Für die **steuerrechtliche Beurteilung** des dargelegten Sachverhaltes waren folgende Überlegungen maßgeblich:

Lediglich abnutzbare Anlagegüter zählen zum Kreis der nach § 7 EStG 1988 verteilt auf die Nutzungsdauer absetzbaren und auch zwingend abzuschreibenden sowie gemäß § 10 EStG investitionsbegünstigten Wirtschaftsgüter.

Nach Quantschnigg/Schuch (ESt-Handbuch, Tz 13 zu § 7) sind Kunstwerke wie Gemälde, Skulpturen, wertvolle Gefäße uä nicht abnutzbar. Nach Doralt, EStG⁴, Tz 65 zu § 7 EStG, sind Kunstwerke grundsätzlich nicht abnutzbar, wobei dies auch für Werke der Gebrauchskunst gelten soll. Bei Hofstätter-Reichel (Kommentar zum EStG 1988, Tz 5 zu § 7) wird die Auffassung vertreten, für Wirtschaftsgüter, die durch Benutzung oder Zeitablauf keine Wertminderung erfahren, wohl aber eines gewissen Erhaltungsaufwandes bedürfen, wie zB Kunstwerke, sei keine AfA vorgesehen.

Die zitierten Lehrmeinungen berufen sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.12.1963, Zl. 2125/62. Der VwGH zitiert seinerseits in jüngeren Erkenntnissen (VwGH 5.7.1994, 91/14/0110, und 22.2.2000, 99/14/0084) ebenfalls das Erkenntnis aus 1963. In dem aus 1994 datierenden Erkenntnis begründet das Höchstgericht seine Auffassung wie folgt. „*Der Abnutzung unterliegen nur solche Wirtschaftsgüter, deren Wert durch die Benutzung bzw. den Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Verbrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich gänzlich aufgebraucht werden oder dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung bzw. den Zeitablauf ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden, bis sie schließlich die Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in einem so hohen Maße eingebüßt haben, dass ihre weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint. Es sind dies somit Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Benutzung technisch oder wirtschaftlich verschleißend oder durch Zeitablauf wertlos werden. Gemälde stellen grundsätzlich keine abnutzbaren Gegenstände dar (Hinweis E 20.12.1963, 2125/62). Zwar unterliegen auch Gemälde einer technischen (physikalischen) Abnutzung, diese vollzieht sich jedoch bei sachgemäßer Behandlung des*

Bildes in so großen Zeiträumen und ist dementsprechend im jeweiligen Veranlagungszeitraum so geringfügig, dass sie steuerlich vernachlässigt werden kann.“

Der erkennende Senat teilt die wiedergegebenen Meinungen und den Standpunkt des VwGH grundsätzlich, erblickt jedoch einen Differenzierungsbedarf. Denn ob ein Kunstgegenstand abnutzbar ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Wie auch bei anderen Wirtschaftsgütern ist zwischen technischer und wirtschaftlicher Abnutzung zu unterscheiden (Herrmann-Heuer, Anm. 600 zu § 7 dEStG, Stichwort Kunstgegenstände), wenngleich das Gesetz selbst nicht weiter nach den Gründen des Wert- und Substanzverzehrs differenziert. Technische und wirtschaftliche Abnutzung bilden aber nicht zwei nebeneinander stehende und voneinander unabhängige Begriffe. Bei einer Maschine sind die beiden Wertminderungsdeterminanten beispielsweise insofern miteinander verbunden, als die technische Funktionsfähigkeit die Voraussetzung für die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes darstellt (Werndl, RdW 1986, 287 ff). Gleiches gilt nach Überzeugung des UFS regelmäßig auch für Bauwerke, und zwar auch dann, wenn das Bauwerk ein Kunstwerk ist.

Für die wirtschaftliche Abnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes kann die Klassifizierung als Kunstwerk zunächst einmal, also isoliert betrachtet, durchaus von Bedeutung sein. Denn aus ihr resultiert in der Regel, dass das Werk als in dieser Hinsicht zeitlos hochwertig und damit wirtschaftlich tendenziell nicht bzw. nur in geringerem Ausmaß abnutzbar anzusehen ist. Bis hierhin folgt der Senat auch den Ausführungen der Amtspartei.

In einem weiteren Schritt ist jedoch die Frage der technischen Abnutzbarkeit zu prüfen. Es darf nämlich nicht übersehen werden, dass sich Kunstwerke, was immer darunter zu verstehen ist, gerade in dieser Hinsicht stark unterscheiden. Beispielsweise wird es idR zwar zutreffen, dass >museale< Kunstwerke bei entsprechend sachgemäßer Behandlung einer vernachlässigbar geringen Abnutzung unterliegen, praktisch also nicht unter Wertminderung leiden. Wertsichernde, allenfalls sogar wertsteigernde Voraussetzung wird dabei in der Regel auch der Umstand sein, dass die Werke marktgängig und nicht ortsfest sind. Andererseits können das vom Künstler verwendete Material, der Standort und die Konstruktion des Werks einerseits sowie seine Funktion und Nutzung andererseits für eine kürzere technische Nutzungsdauer sprechen (vgl. AV vom 10.10.03 sowie vom 16.10.03), wobei aus steuerlicher Sicht die Nutzung von besonderer Bedeutung ist. Als ein Beispiele hiefür werden im bereits zitierten deutschen Einkommensteuerkommentar demonstrativ Plastiken im Freien, in einer Apotheke benutzte Antiquitäten sowie betrieblich genutzte Stilmöbel angeführt. Die technische Nichtabnutzbarkeit ist also keineswegs Wesensmerkmal der Kunst. Man denke in diesem

Zusammenhang nur an den Bereich der angewandten Kunst, an Aktionskunst, soziale Plastiken oder gar an Werke von Dieter Roth (Schimmelmuseum, Gewürzbilder, Installation von mit Käse gefüllten Koffern), die sehr deutlich dessen Konzept vergänglicher Kunst demonstrieren (<http://www.dieter-roth-museum.de/pages/museum.html>). Das aber kann nur bedeuten, dass die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Kunst nicht per se afa-schädlich ist. Insoweit folgt der Senat den Ausführungen der Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung. Im Ergebnis findet dieser Standpunkt auch in der amtlichen deutschen Afa-Tabelle (<http://www.steuernetz.de/afa2001/afaalph.pdf>) Deckung, die gemäß Rz 3115 der EStR 2000 als Hilfsmittel bei der Ermittlung der Nutzungsdauer herangezogen werden kann und welche für bestimmte Kunstwerke eine Nutzungsdauer von 15 Jahren ausweist.

Dass Kunstwerke nicht per se nichtabnutzbar sind, sei an zwei Beispielen erläutert: Ob ein wertvoller Teppich als Wandschmuck oder Bodenbelag verwendet wird, hat keinerlei Einfluss auf seine Qualität als Kunstwerk, wohl aber auf seine Nutzungsdauer. Ob ein Gemälde an einer Außenfassade, witterungs- und immersionsausgesetzt, aufgebracht ist oder, umrahmt im Büro eines Betriebsinhabers, dessen Kundschaft beeindruckt und den Besitzer erfreut, ist für die Lebensdauer des Werks, nicht aber für seine künstlerische Bedeutung von Belang. Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass nicht jede Nutzung eines Kunstwerks auch als betrieblich veranlasst anzusehen sein wird. Im Berufungsfall ist freilich evident und von den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens auch nicht bestritten, dass die Nutzung des Lichtturms sowohl werkadäquat als auch betrieblich veranlasst ist.

Das Finanzamt hat die steuerliche Bedeutung der Nutzung eines Kunstwerks für die strittige Frage der Abnutzbarkeit grundsätzlich völlig richtig erkannt, indem es zwischen >Gebrauchskunst< einerseits und >freier Kunst< andererseits, die praktisch nicht gebraucht wird, unterschieden hat. Allerdings hat es nach Überzeugung des Senates das Bauwerk fälschlich nicht als >Gebrauchskunst< klassifiziert. Denn es darf nicht übersehen werden, dass der raffiniert konstruierte Turm, der sich selbst aus lauter abnutzbaren Bestandteilen zusammensetzt, im Freien steht und dort auf künstlerisch ausgereizte Weise auf das betriebliche Geschehen aufmerksam macht.

Aus kunsthistorischer Sicht hat die vom Finanzamt getroffene Unterscheidung übrigens geringere Bedeutung. Denn die Autonomie der Kunst, ihre Isolierung aus dem Alltag, ist ein westliches und neuzeitliches Phänomen. Der Traditionssbruch erfolgte, als die Malerei aufgehörte, ein gewöhnliches Handwerk zu sein. (vgl. Gombrich, aaO, Seiten 480, 499: „Das Akademien- und Ausstellungswesen, die Kunstkennner und Kunstkritiker hatten es dahin

gebracht, dass sich eine Kluft zwischen den sogenannten >schönen Künsten< und dem Handwerk aufgetan hatte.“). Kunsthistoriker bezeichnen deshalb die Unterscheidung zwischen der Gebrauchskunst, der wir im Alltag begegnen, und der so genannten >hohen Kunst< der Ausstellungen und Museen als eine „unselige“ (E.H. Gombrich aaO, Seiten 596, 610). Im 20. Jahrhundert haben dies Künstler erkannt, sind in einer Gegenbewegung zu geradezu kindlicher Mentalität zurückgekehrt und haben den Unterschied zwischen Kunstwerken und Alltagsgegenständen (wieder) bewusst aufgehoben. So wurde der französische Künstler Marcel Duchamp berühmt und berüchtigt dafür, dass er einen beliebigen Alltagsgegenstand nahm und signierte. In Deutschland tat es ihm Joseph Beuys nach (E.H. Gombrich, aaO Seite 601f).

Der Abstecher in die Kunstgeschichte hat gezeigt, dass sich „gebrauchte“ Kunstgegenstände, das heißt praktisch genutzte Kunst, was ihren künstlerischen Wert und Gehalt anlangt, nicht von der bloß angesehenen und >ausgestellten< Kunst unterscheiden. Die Ausführungen haben aber auch gezeigt, dass die Nutzung eines Kunstwerkes dessen Lebensdauer entscheidend beeinflusst. In diesem Sinn äußert sich auch Werndl (RdW 1986, 287), anknüpfend an einen BFH-Rechtssatz, wonach Antiquitäten – ihren tatsächlichen und ständigen Gebrauch vorausgesetzt – einer technischen Abnutzung unterliegen. Werndl weist in seiner Arbeit „Zur Abschreibungsfähigkeit von Kunstwerken und Antiquitäten“ darauf hin, dass die technische Funktionsfähigkeit die Voraussetzung für deren wirtschaftliche Verwendbarkeit darstellt. Die technische Nutzungsdauer stellt nach Werndl auch bei Kunstwerken die Obergrenze der wirtschaftlichen Nutzungsdauer dar. Dies ist nach Überzeugung des UFS im besonderen bei Werken wie dem gegenständlich zu beurteilenden mit seinem außergewöhnlich hohen bau- und computertechnischen Anteil zu beachten. Denn die beschriebenen Kommunikations-Funktionen des Werkes (der Skulptur) setzen die technische Nutzbarkeit des Bauwerks (einschließlich der computergenerierten Lichtinstallation) voraus. Da nun aber nicht ernsthaft bezweifelt werden kann, dass die Nutzung des Turms als „Nachrichtenwetterstation“ (grundsätzlich vergleichbar mit der Nutzung des MH selbst) trotz eines zumutbaren Erhaltungsaufwandes in einem überschaubaren zeitlichen Rahmen endet, unterliegt das Wirtschaftsgut in absehbarer Zeit einem Substanzverzehr. Ebendies wird sowohl vom Architekten des MH, vom Schöpfer der Skulptur sowie vom Zivilingenieur bestätigt, der die statischen Berechnungen des Turmes vorgenommen hat. Dies aber bedeutet, dass der Lichtturm sowohl der AfA als auch dem IfB zugänglich ist.

Daran vermögen auch die in der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Überlegungen der Amtspartei, nach denen aus der kunsthistorischen Bedeutung des Werks, der internationalen,

mit dem Tod nicht begrenzten Reputation des Künstlers und der Nichtabnutzbarkeit der dem Werk zugrunde liegenden Idee auf die Nichtabnutzbarkeit des Werkes zu schließen ist, nichts zu ändern. Der Senat folgt zwar uneingeschränkt den vorgetragenen Prämissen (vgl. dazu auch Michelangelo: „*Kein Bild kann selbst der beste Künstler nicht ersinnen, das nicht der Marmor schon umschlossen in sich birgt,....*“), teilt aber nicht die daraus gezogenen Schlüsse. Denn wie die Bw zutreffend zu bedenken gegeben hat, schützt selbst die Unsterblichkeit einer Idee deren materielle Umsetzung nicht vor Abnutzung und Verschleiß. Oder mit anderen Worten: Die Klassifizierung eines Wirtschaftsgutes als Kunstwerk stellt dieses nicht automatisch unter einen vor Witterungseinflüssen schützenden, lebenserhaltenden und wertbewahrenden Glassturz. Zu berücksichtigen ist dabei im Berufungsfall insbesondere, dass der Kostenanteil, welcher auf die konzeptuelle und manuelle Arbeit des Künstlers im konkreten entfällt, vernachlässigbar gering ist. Im vorgegebenen ertragsteuerlichen Rahmen geht es aber gerade darum, die Anschaffungskosten des Turmes, von denen 90% auf abnutzbare Bestandteile und zugekaufte Fremdleistungen entfallen, verteilt auf die Nutzungsdauer abzuschreiben. Hingewiesen wird weiters auf die Entstehungsgeschichte des Turmes und dessen vertragliche Grundlage. Wie die Bw ausgeführt hat, hatte der Künstler im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits die Grundidee. Im Werkvertrag hat sich der Künstler zur Planung, Herstellung, Lieferung und funktionstüchtigen Montage des gesamten Turms (Stahlkonstruktion sowie Lichtinstallation) verpflichtet und dafür den Anspruch auf ein pauschales Werkhonorar erworben, dessen letzte Rate erst bei kompletter Fertigstellung und Funktionstüchtigkeit fällig war. Damit aber wird klar, dass die Bw ein elementares wirtschaftliches Interesse am funktionierenden Turm hatte. Wäre der erstinstanzlichen Rechtsmeinung zu folgen, dann müsste konsequenterweise auch die Abnutzbarkeit des MH selbst in Frage gestellt werden, da auch es die unsterbliche Idee eines Baukünstlers zum Ausgangspunkt hat.

Das Finanzamt hat nicht nur die Abnutzbarkeit des Lichtturms an sich in Zweifel gezogen. Es erhab für den Fall, dass die Abnutzbarkeit bejaht wird, auch die Frage nach dem richtigen AfA-Satz. Freilich wurde dieses Vorbringen nicht näher begründet und auch nicht konkretisiert. Demgegenüber hat die Bw in der mündlichen Verhandlung den gewählten AfA-Satz von 5% mit der Lebensdauer der einzelnen Turmbestandteile, mit dem hohen bau- und computertechnischen Anteil sowie mit dem Hinweis auf die AfA-Tabellen und die anerkannten AfA-Sätze für vergleichbare Wirtschaftsgüter begründet. Der erkennende Senat erachtet diese Überlegungen für schlüssig, zumal sie sich auch mit der Aussage des Architekten des MH decken.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 4. Dezember 2003

Beilagen: Konstruktionspläne „Extra“-Ausgabe