



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Edmund Moser, vom 30. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 31. August 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Abgabepflichtige führt in A, B-Straße, eine Tabaktrafik und vermietet an dieser Adresse Ferienwohnungen. Im Jahr 2007 erwarb er für die Ferienwohnungen insgesamt zwölf Bilder des kroatischen Künstlers XY. Zwei dieser Bilder mit Anschaffungskosten von 1.000 € wurden als Anlagevermögen aktiviert und im Wege der AfA abgeschrieben. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wurde dabei mit fünf Jahren veranschlagt, die Jahres-AfA betrug demnach 200 €. Die Anschaffungskosten der zehn übrigen Bilder betrugen insgesamt 2.250 € (fünf Bilder zu je 150 €, fünf Bilder zu je 300 €), die im Wege der Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt wurden.

Im Zuge einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2005 bis 2007, vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei den zwölf Bildern nicht um abnutzbare Wirtschaftsgüter handle. Deren Anschaffungskosten könnten daher nicht (sofort bzw. im Wege der AfA) als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Die Bilder seien mit ihren Anschaffungskosten ins Anlagenverzeichnis aufzunehmen und dort bis zu einer allfälligen Teilwertabschreibung mit diesem Buchwert

(ohne Verminderung um eine jährliche AfA) fortzuführen. Der erklärte Gewinn sei um 2.450 € zu erhöhen (vgl. Tz 3 des Bp-Berichtes vom 28. August 2009, ABNr. 1).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 31. August 2009 – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen – einen neuen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007. Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 30. September 2009 fristgerecht Berufung, mit der er die sofortige Vollabschreibung der als geringwertige Wirtschaftsgüter behandelten zehn Bilder mit Anschaffungskosten von insgesamt 2.250 € beantragte. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung finde auch bei sachgemäßer Behandlung eines Bildes im Laufe der Zeit durch Ausbleichen der Farben, Wellung des Papiers bzw. der Leinwand oder durch schädliche Umwelteinflüsse wie Wärme, hohe Luftfeuchtigkeit und/oder hohe Temperaturschwankungen unzweifelhaft eine gewisse technische Abnutzung bzw. ein gewisser technischer Verschleiß statt.

Gemäß § 13 EStG 1988 könnten die Anschaffungskosten von abnutzbaren Anlagegütern in voller Höhe als Betriebsausgabe abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 € nicht übersteigen. Nach dem vorstehend Gesagten seien Bilder jedenfalls abnutzbar (auch wenn sich diese Abnutzung über lange Zeiträume erstrecke). Die Anschaffungskosten für die im Berufungsfall strittigen zehn Bilder hätten jeweils weniger als 400 € betragen, weshalb eine Vollabschreibung dieser Bilder als geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG 1988 möglich und zulässig sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2010 wurde die Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Gesetzeszweck des § 13 EStG 1988 sei die Vereinfachung der betrieblichen Rechnungslegung, weshalb bei Bagatellbeträgen eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer nicht erforderlich sei. § 13 EStG 1988 stelle daher eine Sondervorschrift des § 7 EStG 1988 dar, nach dessen Kriterien die Beurteilung des strittigen Sachverhaltes ausschließlich zu erfolgen habe. Die im Jahr 2007 erworbenen zehn Bilder im Wert von 2.250 € stellten Werke der Gebrauchskunst dar. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei Gebrauchskunst nicht im Wege der AfA abschreibbar. Wertminderungen durch Wandel des Zeitgeschmacks oder durch unsachgemäße Behandlung könnten durch den Ansatz einer Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden.

Am 5. Februar 2010 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

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

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb im Jahr 2007 für seine Ferienwohnungen zwölf Bilder des kroatischen Künstlers XY im Gesamtwert von 3.250 €. Für zehn dieser Bilder mit Anschaffungskosten von insgesamt 2.250 € (fünf Bilder zu je 150 €, fünf Bilder zu je 300 €) wurde die Sofortabschreibung gemäß [§ 13 EStG 1988](#) in Anspruch genommen. Streit besteht nun darüber, ob für diese geringwertigen Wirtschaftsgüter eine Sofortabschreibung zulässig ist, konkret, ob es sich bei diesen zehn Bildern um abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handelt.

Gemäß [§ 6 Z 1 EStG 1988](#) ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8 leg.cit., anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind gemäß [§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988](#) mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

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 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern können gemäß [§ 13 EStG 1988](#) als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 € nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter).

Die Absetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (über die jährliche AfA bzw. bei geringwertigen Wirtschaftsgütern im Wege der Sofortabschreibung) kommt, wie sich aus den §§ 7 Abs. 1 und 13 EStG 1988 ergibt, nur für **abnutzbare Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens in Betracht. 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 in 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 ver-

schleifen oder durch Zeitablauf wertlos werden (VwGH 5.7.1994, [91/14/0110](#); VwGH 24.9.1996, [94/13/0240](#)).

Darauf aufbauend stellen Kunstwerke (Gemälde) nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 6.12.1963, [1231/63](#); VwGH 20.12.1963, [2125/62](#); VwGH 5.7.1994, [91/14/0110](#); VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#); VwGH 20.5.2010, [2006/15/0200](#)) grundsätzlich keine abnutzbaren Gegenstände dar. Dies gilt auch für Werke der Gebrauchskunst (vgl. VwGH 5.7.1994, [91/14/0110](#); UFS 25.9.2006, RV/0627-G/05; UFS 23.10.2006, RV/0758-S/02). Für die streitgegenständlichen Bilder mit Anschaffungskosten von jeweils weniger als 400 €, die der Ausschmückung der Ferienwohnungen dienen und in geschlossenen Räumen zur Erbauung der Feriengäste an den Wänden angebracht wurden, ist eine Sofortabschreibung gemäß [§ 13 EStG 1988](#) somit nicht zulässig.

Bezeichnenderweise hat auch der Bw. die fehlende Abnutzbarkeit der im Jahr 2007 erworbenen Bilder zum Teil akzeptiert. Dies betrifft jene zwei Bilder mit Anschaffungskosten von 1.000 €, die zunächst als Anlagevermögen aktiviert und im Wege der AfA über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben wurden. Der Bw. ließ im Zuge der Außenprüfung unbestritten, dass deren Anschaffungskosten nicht (im Wege der jährlichen AfA) als Betriebsausgaben abgesetzt werden können. Sowohl [§ 7 Abs. 1 EStG 1988](#) als auch [§ 13 EStG 1988](#) stellen tatbestandsmäßig auf die Abnutzbarkeit der Wirtschaftsgüter ab. Die Abnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes hängt nicht von dessen Wert ab, der Preis eines Bildes kann kein Kriterium für dessen Abnutzbarkeit sein. Die Abnutzbarkeit von Bildern kann somit – entgegen der Auffassung des Bw. – insbesondere nicht davon abhängig gemacht werden, ob es sich bei diesen Gegenständen um geringwertige Wirtschaftsgüter iSd [§ 13 EStG 1988](#) handelt oder nicht.

Mit dem Einwand, dass ein Bild auch bei sachgemäßer Behandlung im Laufe der Zeit „*durch Ausbleichen der Farben, Wellung des Papiers bzw. der Leinwand oder durch schädliche Umwelteinflüsse wie Wärme, hohe Luftfeuchtigkeit und/oder hohe Temperaturschwankungen*“ einer gewissen technischen Abnutzung unterliege, lässt sich für den Bw. nichts gewinnen. Wie der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck brachte (vgl. VwGH 5.7.1994, [91/14/0110](#)), unterliegen zwar 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**. Erleiden sie durch unsachgemäße Behandlung oder Beschädigung eine Werteinbuße, so ist dieser allenfalls im Wege der Herabsetzung auf den niedrigeren Teilwert bzw. durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen. Ist ein Aufwand erforderlich, um das Gemälde in seiner Substanz zu erhalten,

so ist dies im Wege der Anerkennung von Instandhaltungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Eine Werteinbuße der streitgegenständlichen Bilder durch unsachgemäße Behandlung oder Beschädigung wurde vom Bw. nicht behauptet, eine solche war im Jahr der Anschaffung auch nicht gegeben.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 5. Juli 1994, 91/14/0110, weiters zum Ausdruck brachte, kann auch der sich wandelnde Zeitgeschmack für sich allein die Abnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes nicht begründen, weil der künftige Eintritt einer Geschmacksänderung im Voraus nicht bestimmbar ist. Tritt ein derartiger Wandel ein, so kann dies zu einer abrupten Wertminderung (Wertsteigerung) des Objektes führen, welcher gegebenenfalls durch eine Teilwertabschreibung oder durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen ist. Der Hinweis auf den Zeitgeschmack vermag aber nicht eine kontinuierliche Wertminderung des Wirtschaftsgutes aufzuzeigen, was aber ein typisches Merkmal für die Abnutzbarkeit wäre (vgl. auch VwGH 6.12.1963, [1231/63](#); VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#); Simonetti, Die AfA von Kunstwerken, FJ 1972, 55; Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 7 Tz 5).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Dezember 2011