

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Koll & Partner Steuerberatungsgesellschaft & Wirtschaftstreuhand GmbH & Co KG, Sparkassaplatz 1, 2000 Stockerau, über die Beschwerde vom 19. März 2015 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 14. November 2014, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Jahre 2011 und 2012 zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.
Die festgestellten Einkünfte und deren Verteilung auf die Gesellschafter sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Geser1 und ***Geser2*** führten in den Streitjahren als Gesellschafter der ***Bf1*** eine Gruppenpraxis für Radiologie in der ***Str*** Straße ***StrNr***, ***PLZ*** ***Ort***.

Eine **Außenprüfung** stellte mit Bericht vom 21. Oktober 2014 die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Röntgengerätes und eines Mammographiegerätes mit 8 (statt wie beantragt mit 5) Jahren fest. Zusätzlich wurden bauliche Investitionen nicht als Instandhaltungsaufwendungen, sondern als aktivierungspflichtiger Aufwand angesehen, der auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abzusetzen sei.

Aufgrund dieser Feststellungen wurden von der belangten Behörde die Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2011 und 2012 am 14. November

2014 wiederaufgenommen und **neue Feststellungsbescheide** erlassen. In der Begründung wurde auf die Niederschrift bzw. den Bericht verwiesen.

Mit Bescheid vom 4. März 2015 wurde nach entsprechenden Anträgen die **Frist zur Einbringung von Beschwerden** bis zum 19. März 2015 letztmalig verlängert.

Die **Beschwerde** vom 18. März 2015, eingelangt beim Finanzamt am 19. März 2015, richtete sich gegen beide Feststellungsbescheide vom 14. November 2014 mit dem Antrag, die Nutzungsdauer hinsichtlich des Röntgen- bzw. Mammographiegeräts mit 5 Jahren festzustellen bzw. die Instandhaltungsaufwendungen als sofort absetzbar anzusehen. Der Antrag wurde damit begründet, dass erstens die Geräte aufgrund des höheren Elektroanteils und der damit verbundenen höheren wirtschaftlichen Abnutzung im Vergleich zu mechanischen Geräten nur über 5 Jahre verwendbar seien, der Hersteller Wartungsverträge von maximal 5 Jahren anbietet und es im Herbst 2014 Verkaufs-/Austauschüberlegungen gegeben habe. Die Nutzungsdauern sinken auch, da durch die Speicherung der Bilder/Befunde in Datenbanken (ELGA) weiter forciert werde. Zweitens sei hinsichtlich der baulichen Adaptierungen eine Zehntelabsetzung lediglich im außerbetrieblichen Bereich anwendbar.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 10. Juni 2015, zugestellt am 17. Juni 2015, wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Im Anlageverzeichnis seien ähnliche Geräte zu finden, die sich weit über dem beantragten Zeitraum im Betriebsvermögen und in Nutzung stehen. Es sei die deutsche AfA-Tabelle angewandt worden, die für Röntgengeräte („auch ein Mammographiegerät zählt zu Röntgengeräten“) eine Nutzungsdauer von 8 Jahren vorsehe. Des Weiteren handle es sich bei den Adaptierungsarbeiten nicht um Instandhaltungsaufwendungen, sondern um Herstellungsaufwand (Bodenlegungs-, Trockenbau-, Elektroinstallationsarbeiten, Architektenleistungen, Bauaufsicht). Die Absetzung auf 10 Jahre erfolgte in Anlehnung an die Vorgangsweise beim Einzelunternehmen von ***Geser1NN*** vor 2011. Es wäre nach Ansicht des Finanzamts zu überdenken, ob die Absetzung nicht auf die Restnutzungsdauer der Ordination (Anschaffung 1995, Nutzungsdauer 50 Jahre) vorzunehmen sei.

Mit **Vorlageantrag** vom 13. Juli 2015, eingelangt beim Finanzamt am 14. Juli 2015, wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. In der Sache selbst wurde keine ergänzende Begründung vorgebracht.

Mit **Vorlagebericht** vom 29. März 2016 wurde die Beschwerde vom 18. März 2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und die beschwerdeführende Partei im Wege der steuerlichen Vertretung darüber informiert. Als angefochten wurde darin lediglich der Bescheid betreffend das Jahr 2012 angeführt.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 aufgrund der **Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses** vom 28. März 2019 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Mit **Beschluss vom 28. Jänner 2020** wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, sachverhaltsergänzende Unterlagen (Belege, Darstellung der baulichen Arbeiten) vorzulegen bzw. zur Ansicht des Finanzamts Stellung zu nehmen.

Mit **E-Mails vom 11. Mai 2020 bzw. 4. Juni 2020** wurden vom steuerlichen Vertreter zusätzliche Unterlagen dem Bundesfinanzgericht zur Verfügung gestellt. Die steuerliche Vertretung wies darauf hin, dass die Umbauaufwendungen lediglich durch das Ausbringen des alten und das Einbringen des neuen Digital Diagnostic Röntgengeräts angefallen seien. Hierbei könne es sich nicht um Herstellungsaufwand handeln, da keinerlei werterhöhende Umbauten/Erweiterungen/Verbesserungen stattgefunden haben. Die Nutzungsdauer der Röntgengeräte war im Zeitpunkt der Anschaffung auf 5 Jahre anzusetzen, da nach Ablauf der Garantiezeit von 2 Jahren Wartungsverträge nur mehr auf Jahresbasis abgeschlossen wurden.

Der steuerliche Vertreter zog mit **Telefax vom 11. Mai 2020** die Anträge hinsichtlich Durchführung einer mündlichen Verhandlung und der Entscheidung durch den gesamten Senat zurück.

Am 23. Juli 2020 wurde auf Anfrage des Bundesfinanzgerichts von der belangten Behörde mitgeteilt, dass der Bescheid für das Jahr 2011 versehentlich nicht im Vorlagebericht angeführt wurde und die Beschwerde gegen diesen Bescheid ebenfalls von der Vorlage umfasst ist.

Mit **E-Mail vom 7. August 2020** teilte der steuerliche Vertreter in Rücksprache mit Herrn ***Geser1NN*** mit:

„Aufgrund der neuen Strahlenschutzverordnung waren Verstärkungen der Verbleiung notwendig, daher die Bleieinsätze in den Wänden. Sowohl die Raumaufteilung als auch die Funktion der Räume hat sich, mit Ausnahme eines Raums in den ein neues Gerät aufgestellt wurde nicht ändert. Geringfügige Änderungen gab es auch im Patientenbereich betreffend der Patientenkabine und im Patientenwarteraum welcher etwas verkleinert wurde. Änderungen und Estricharbeiten waren notwendig, da für besseren Mitarbeiterschutz eine elektrische Türe installiert wurde und die Fußbodenbeläge erneuert wurden. Der bestehende Fliesenboden wurde dadurch ersetzt.“

Hinsichtlich jener Aufwendungen aus 2010, die in den Streitjahren zu je einem Zehntel abgesetzt wurden, äußerte sich der steuerliche Vertreter per **E-Mail vom 26. Oktober 2020**:

„Das Projekt „Umbau der Ordination 1. OG, konventionelles Röntgen“ ist in folgende Punkte zu gliedern:

- *Fliesenlegerarbeiten: Hier wurden am Gang und in bestehenden Untersuchungsräumen Fliesen, die bereits unansehnlich waren getuscht. Es handelt sich somit ausschließlich um einen*

Austausch eines bestehenden Bodens gegen einen neuen Boden; es ist kein anderer „Raum“ bzw. eine andere Nutzung des Raums entstanden

- *Bodenlegearbeiten: Alte Beläge in den Untersuchungsräumen wurden getauscht, weil diese schadhaft waren. Neue Fliesen in den Gängen gelegt. Neue Fliesen im bestehenden WC.*
- *Baumeisterarbeiten (DI ***BM*** & Co): Da im vorliegenden Fall das Einbringen von Geräten nur möglich ist, wenn man zwei Fenster inklusive Mauer in EINEM aus der Fassade heraushebt wurde die Hausfassade geöffnet, das neue Geräte eingebracht und danach die Fassade wieder geschlossen. Zusätzliche Fenster etc. sind nicht eingebaut worden.*

Da der gesetzliche Strahlenschutz und die damit verbundenen Vorschriften geändert wurden, hat der Klient eine Zugangstüre zu einem Untersuchungsraum ändern müssen. Außerdem wurde das Wartezimmer für die Patienten geringfügig (um etwa 3 m² geändert) und eine elektrische Schiebetüre eingebaut, um den Zugang anders zu generieren. Die Fläche sonst aber gleichgeblieben; es wurden nur ganz geringfügig Wände versetzt. Zusätzliche Fenster/Türen sind nicht eingebaut worden. Somit kam es zu keiner Änderung der Nutzbarkeit der Räume.

- *Trockenbauarbeiten: Bei der Neuinstallation vom Philips Digi war es notwendig im Bereich Strahlenschutz Anpassungen vorzunehmen. Im bestehenden Raum musste die Strahlenschutzwand angepasst/verstärkt werden, dort wurden auch neue Zuleitungen notwendig (siehe Punkt unten). Eine 3 Meter lange Wand wurde weggenommen um den Wartebereich neu zu gestalten (siehe oben)*
- *Elektroarbeiten: die Zuleitung zu den Geräten wurde erneuert, das Licht wurde erneuert*
- *Installateurarbeiten: es wurden die Klimagerätleitungen, die Waschmuschel sowie die Kondensatleitung erneuert.*

Zusammengefasst ist zu sagen, dass gesamten Leistungen im herkömmlichen Sinn laufende Instandhaltung (Anpassung auf den aktuellen Stand der Technik) darstellen und es sich um KEINEN aktivierungspflichtigen klassischen Umbau gehandelt hat, damit Räume hochwertiger bzw. anders genutzt werden (aus Lager wird Büro- bzw. Ordinationsraum). Weiters wurden Wände neu tapeziert bzw. neu gestrichen.

Diese Instandhaltungsmaßnahmen sind unserer Ansicht nach selbständig nicht nutzbar, es wurde kein Raum neu geschaffen, etc. es handelt sich um Wiederherstellungs- bzw. Instandhaltungsmaßnahmen. Die Aktivierung dieser Adaptierungsmaßnahmen im Jahr 2010 ist meiner Ansicht nach unrichtig, und im betrieblichen Bereich zwingend als sofortiger Aufwand zu erfassen, weshalb wir hiermit den Antrag stellen, die Aufwendungen des Jahres 2010 entsprechend zu erfassen.“

Mit **E-Mail vom 4. November 2020** wurden auf Anfrage des erkennenden Gerichts fehlende Eingangsbelege aus 2010 übermittelt.

Mit **E-Mail vom 2. März 2021** wurden weitere Unterlagen (Anlagenverzeichnis 2011, Kontoauszüge, Kostenschätzungen, Pläne, etc.) vorgelegt sowie ausführlich zu den Beschwerdepunkten Stellung genommen:

„Betreffend neuer Röntgenraum: Es ist KEIN neuer Röntgenraum entstanden; der Raum ist derselbe, da aber das Gerät getauscht wurde und, anders positioniert wurde, kam es durch die geänderte Strahlerrichtung zu erheblichen Adaptierungsaufwand;

Früher hatte man Röntgengeräte mit allem drumherum auf den Boden gestellt- bei diesem Gerät wurde die Strahlereinrichtung an der Decke aufgehängt - deshalb dieser Begriff für Aufhängung. Ad Bodenrahmen und Aufhängung: diese sind aufgrund des Tauschs der Geräts sowie der geänderten Gewichtsverteilung notwendig. Da die Röntgentischeinheit komplett plan am Boden verankert werden musste war ein Bodenrahmen notwendig da die Tischeinheiten sehr schwer geworden sind.

Es war damals nicht möglich die Röntgengeräte über den Weg des Stiegenhauses einzubringen. Es wurde deshalb sogar eine ursprünglich speziell für solche Angelegenheiten bei Bau des Hauses 1994/95 geplanter Hausmauer teil aus dem/ im ersten Stock verwendet. Das heißt: beim damaligen Hausbau wurde ein Teil der im ersten Stock befindlichen Hausfassade derart ausgestaltet, dass man im Fall des Falles eine gesamte Aussensenwand des Hauses aus dem Haus herausnehmen konnte, dann das alte Gerät heraus, dann das neue Gerät wieder hinein, Hausfassade inkl Fenster etc etc wieder rein. Die gesamte Hauswand im ersten Stock auf einer Länge von 7-8m und Höhe von etwa 2,50m wurde hier geöffnet und dann wieder geschlossen. Die Einbringung erfolgte mittels Kran und Hebecontainer, das Ganze auf der ***Str2*** ohne Strassenbahn zu beeinträchtigen usw. usw.

Dabei wurde die Klimaanlage erweitert, da durch die neue Kältemittelverordnung alte Systeme nicht mehr weiterverwendet werden konnten (FCKW), neue Verbleiungen durch geänderte Strahlenschutzbestimmungen in die Mauern eingebracht werden mussten, die Verbleiungen der Türen mussten auch verstärkt werden, daher wurden diese auch gleich erneuert.

Auch neue Verordnungen zur Be- und Entlüftung der Räume und Kabinen mussten durch neue gesetzliche Bestimmungen eingebaut werden.

Und alles während normalen Patientenbetrieb. Deshalb sind diese Maßnahmen entsprechend teuer.

Wie Sie den Ausführungen entnehmen sind die Verbuchten Kosten unserer Erachtens Sofortaufwand bzw. wenn dann teilweise als Anschaffungsnebenkosten des Geräts zu sehen. Keinesfalls jedoch auf das Gebäude zu aktivieren, da diesbezüglich unserer Ansicht nach eindeutig kein Herstellungsaufwand vorliegt.

Betreffend der Nutzungsdauer der Geräte ist festzuhalten, dass damals auch aufgrund des eingeschlagenen Wegs der Servicierung mittels Vollwartungsverträgen davon auszugehen war, dass der Austauschintervall wie bei den vorherigen Geräten wieder 5 Jahre sein wird. Dies nicht unbedingt aufgrund der technischen Nutzungsmöglichkeit des Geräts sondern aufgrund der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit. Da pro Sparte (Röntgen, Ultraschall, Mammographie) nur ein Gerät verfügbar ist, wird im gegenständlichen Fall der Weg der Vollserviceverträge umgesetzt, damit etwaige Standzeigen so kurz wie möglich gehalten werden können, da sonst in der Stehzeit diese Art der Untersuchung nicht angeboten werden kann. In großen Einheiten (Krankenhaus bzw. Institutsbereich) wird oft eine andere Philosophie umgesetzt und Geräte über das End-Of-Service Datum hinaus verwendet bis ein nicht reparabler Schaden eintritt, da im Falle des Ausfalls des betreffenden Geräts Untersuchungen am Zweitgerät durchgeführt werden können. Das Gerät Mammographie Sectra L 30 von Enomed Medizintechnik wurde bereits ersetzt, beim Ultraschallgerät Aplio MX von Toshiba hat man aus genannten Gründen ein Zweitgerät angeschafft um ein Ausfallsszenario ohne Stillstand abbilden zu können.

Bei den Geräten mit Vollwartungsverträge, wird alles, - das heißt aber wirklich auch alles - vom Schrauben bis zur Platine, vom Röntgenstrahler bis zum digitalen Aufnahmesystem(= Detektor) permanent getauscht bzw. erneuert, was zwischenzeitlich auch mehrfach gemacht

wurde, genau um eben Standzeiten zu vermeiden. Da dies in den Vollwarteverträgen beinhaltet ist, hat der Klient neben den Kosten hierfür -auch keine Arbeitszeit – schnellstmögliche Reaktionszeit in Fällen eines Defekts. In die Vollwartungsverträge fallen auch die permanenten Upgrades hinein. Diese Wartungskosten unterliegen der jeweiligen Indexierung. Nur wenn eine Röntgenröhre kaputt wird, muss der Klient hierfür aufkommen und nach dem Tausch eine Meldung an die Strahlenschutzbehörde machen. Die Wartungsverträge belaufen sich pro Jahr auf etwa 10 % -12% der Anschaffungskosten. Die Kontrolle seitens der Herstellerfirma erfolgt 2x pro Jahr. Gemacht wird, was zu machen ist... Diese Art der Verträge wird seitens der Hersteller jedoch nur eine bestimmte Zeit angeboten (5 Jahre) um danach einen entsprechenden Druck aufzubauen wieder ein neues Gerät anzuschaffen.

Beim Ultraschallgerät wurden zwischenzeitlich mehrfach die Schallköpfe getauscht, welche leider auch der kostenintensivste Teil eines Gerätes sind. Weiters überholt sich leider die Technologie der Geräte, ähnliche wie im Bereich der EDV-Server. Ein Softwareupdate macht neue Hardware notwendig, weshalb früher eben alle 5-7 Jahre getauscht wurde.

Durch die zugegeben teuren Vollwartungsvertrag reduziert sich aber im Fall eines Defekts auch die Stehzeit, diese war bei einem Gerätetausch oft mit 3-4 Wochen Tauschzeit anzusetzen, manchmal auch länger, da sich bei Änderungen der Strahlenschutzrichtlinien der Verbleiwert änderte- und dadurch Zeit- und kostenintensiver Mehraufwand notwendig machte.

Auch die Strahlenschutzwerte haben sich durch neue Strahlenschutzverordnungen in den letzten paar Jahren geändert und oft sehr teure Mehrverbleiungen der Wände und Gebäude mit sich gebracht, was früher über Jahrzehnte nicht notwendig war. Auch dies führt mich dazu, dass die Adaptierung betreffend Strahlenschutz NICHT auf das Gebäude bezogen zu sehen ist, sondern eher gerätbezogen betrachtet werden muss (Strahlerrichtung, Milliamperesekunden, der möglichen Patientenfrequenz, Anzahl der zu behandelnden Personen pro Tag/Monat/Jahr) da aufgrund sich die Bleigleichwerte aufgrund dieser Parameter errechnen und damit wirtschaftlich betrachtet ausschließlich am Gerät hängen.“

Mit **E-Mail vom 4. März 2021** wurden Leistungsinhalte zu einzelnen Eingangsrechnungen erklärt:

„ER 214 ***BM*** aus 2010: [...]

Wie schon geschildert können bei uns die zum Teil mehrere tausend Kilo schweren Maschinen nicht einfach übers Stiegenhaus ein und abtransportiert werden. Das erfolgte über eine Öffnung der gesamten Hauswand über ein eigenes Modul, welches in der Wand eingearbeitet war. Etwa mehrere Meter lang, und etwa 2,5 m hoch. Das kann man aus der gesamten Hauswand als ganzes rausnehmen, inklusive zweier Doppelfenster. Dann Element wieder rein, Wand zu, Verputz drauf. Das Ganze mit einer Spezialfirma, die eine Spezialkranung mit Containern vornimmt. Dazu war eine Teilsperre der ***Str2*** notwendig. [...]

ER 230 aus 2010 und ER 172 aus 2011 jeweils Elektroinstallation ***Elektro***: [...]

Da es sich bei Röntgengeräten um Hochvolt maschinen (=150.KILOvolt= 150.000 Volt) handelt, das Gerät jeweils andere Standplätze hat, sind umfangreiche Adaptionen in der Stromzuleitung bei einer Neumontage notwendig. Das Gerät in der DIGI Aufnahmeplatz hatte noch dazu einen „Detektor Aufnahmeplatz und einen weiteren Aufnahmestandplatz für Wirbelsäulengesamtaufnahmen- da sind umfangreiche Verkabelungen notwendig. Weiters war

nach der Strahlenvorschrift eine elektrische Zwischentüre für die Mitarbeiter notwendig. Dann wurden alle Räume zusätzlich klimatisiert, auch die brauchten neue Stromversorgungen, und Kondensatableitungen. Die Geräte sind alle volldigitalisiert, und an unser Rechenzentrum verbunden- hier sind um dem enormen Bildatenverkehr gerecht zu werden hochwertige Glasfaserverkabelungen und der Anschluss an unsere Rechenzentrum notwendig. Wir sind eine komplett „Papierlose“ Ordination, geht alles digital. Dunkelkammer gibt's keine mehr. Anschlüsse für diverse Hochleistungs Bilddrucker für Hardcopies von Röntgenfilmen sind dabei notwendig. Ebenso Vernetzungen für DVD und CD Dokumentation. Der Aufwand ist enorm.

*ER 140 und 227 aus 2010 Lüftungsinstallationsarbeiten ***Install***: [...]*

Nach den neuen Gesetzmäßigkeiten von damals müssen Räume welche kein Tageslicht bzw Fenster haben im Gegensatz zu früher eine Belüftungsanlage aufweisen, welche einen bestimmten Luftdurchsatz gewährleisten. Daher war der Einbau einer Lüftungsanlage notwendig um Luft zu- und wieder abzuleiten.

[...]“

Mit **E-Mail vom 6. März 2021** wurde die genaue Höhe der Adaptionaufwendungen aus 2010 vom steuerlichen Vertreter dargestellt.

Das Bundesfinanzgericht forderte den steuerlichen Vertreter am 8. März 2021 auf, die hinsichtlich der Nutzungsdauer der Röntgengeräte vorgebrachten Behauptungen (insbesondere Fehlen von Zweitgeräten, Anbieten von lediglich 5jährigen Wartungsverträgen) durch konkrete Tatsachen nachzuweisen bzw. mit Belegen zu untermauern. Auf die Judikatur des VwGH (zB VwGH 12.09.1989, 88/14/0162) wurde hingewiesen. Hinsichtlich der Lüftungsanlage wurde um rechtliche Äußerung ersucht.

Mit **E-Mail vom 10. März 2021** erklärte der steuerliche Vertreter, dass der vorliegende Sachverhalt mit jenem in der Entscheidung des UFS Linz (RV/0008-L/06) vergleichbar sei und die darin erfolgte rechtliche Qualifikation zu akzeptieren sei. Hinsichtlich der Nutzungsdauer wurden keine Unterlagen bzw. neue Tatsachen oder rechtliche Beurteilungen vorgebracht.

Mit **E-Mail vom 23. März 2021** wurde vom steuerlichen Vertreter erklärend ausgeführt, dass das AGFA DX-D300 am 26. September 2011 angeliefert und montiert wurde, jedoch erst ab 2013 einsatzbereit war und dann auch in Betrieb genommen und fakturiert wurde. Die entsprechende Rechnung und das Anlageverzeichnis wurden beigelegt.

Dem Beschwerdeführer wurde vom Bundesfinanzgericht am 31. März 2021 das Ergebnis der Beweisaufnahme, insbesondere die Zuordnung der Gebäudeaufwendungen in 2010 und 2011 je Eingangsbeleg zu den Instandhaltungsaufwendungen, zum Herstellungsaufwand und zu den Anschaffungskosten der Röntgengeräte zur Stellungnahme übermittelt.

Der steuerliche Vertreter erklärte sich damit einverstanden (**E-Mail vom 29. April 2021**).

Mit **E-Mail vom 30. April 2021** bestätigte der steuerliche Vertreter auf Anfrage die Verursachung der auf die Anschaffungskosten der Röntgengeräte zu aktivierenden Aufwendungen in 2011 mit der Inbetriebnahme des Röntgengeräts AGFA DX-D300.

Der steuerliche Vertreter teilte mit **E-Mail vom 4. Mai 2021** mit, dass die bisherigen Zehntelabsetzungen aus 2010 und 2011 in der Veranlagung 2011 und 2012 jeweils auf Ebene der Mitunternehmerschaft unter der Kennzahl 9130 Berücksichtigung fanden.

Mit **Schreiben vom 5. Mai 2021** wurde dem Finanzamt der vorläufige Sachverhalt zur Stellungnahme übermittelt. Die Vertreterin des Finanzamts teilte am 31. Mai 2021 mit, dass der Ansicht des Bundesfinanzgerichts gefolgt werden kann.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Strittig ist, welche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinsichtlich der Röntgengeräte Philips DigitalDiagnost TH bzw. Mammographie Sectra L 30 anzusetzen ist bzw. in welcher Höhe eine Absetzung für Abnutzung für diese Geräte sowie Gebäudeaufwendungen in 2011 und 2012 erfolgswirksam zu berücksichtigen sind.

Streitgegenständlich ist die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO) für die Jahre 2011 und 2012. Am Bundesfinanzgericht sind zusätzlich Beschwerden von ***Geser1*** betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 anhängig.

1. Sachverhalt

Geser1 und ***Geser2*** haben am 20. Juli 2010 einen mündlichen Gesellschaftsvertrag über die ***Bf1*** geschlossen. Am 28. April 2011 wurden die bisherigen mündlichen Vereinbarungen über den Gesellschaftsvertrag in einer Urkunde festgehalten und hat ***Geser1*** mit Zusammenschlussvertrag sein Einzelunternehmen (Röntgenordination) in die offene Gesellschaft nach den Bestimmungen des Art IV Umgründungsteuergesetz (UmgrStG) mit Stichtag 31. Dezember 2010 gegen Erhöhung seiner Gesellschafterrechte an der Gesellschaft überführt.

In § 3 1.) Zusammenschlussvertrag wurde festgelegt, dass das überführte Vermögen sämtliche Aktiva und Passiva des Betriebes einschließlich des Patientenstocks laut Zusammenschlussbilanz umfasst. Jene, in Anlage ./2 dargestellten, Aktiva und Passiva sind davon ausgenommen, da diese von ***Geser1NN*** als Sonderbetriebsvermögen bzw. -verbindlichkeiten zurückbehalten werden. In Anlage ./2 sind im Anlagevermögen Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund mit einem Wert von 520.635,80 € angesetzt. Sämtliche medizinische Geräte sind vom Zurückbehaltungsrecht von ***Geser1NN*** nicht umfasst.

1.1. Nutzungsdauer Röntgengeräte

Die Röntgengeräte Philips DigitalDiagnost TH (Anschaffungskosten 180.000,00 € laut Anlageverzeichnis, Inv. Nr. 31-00) bzw. Mammographie Sectra L 30 (Anschaffungskosten 178.244,10 € laut Anlageverzeichnis, Inv. Nr. 32-00) wurden vor 2011 in Betrieb genommen und seitens des Beschwerdeführers eine Nutzungsdauer von 5 Jahren gewählt. In 2011 und 2012 wurde eine Absetzung für Abnutzung von 36.000,00 € bzw. 35.648,82 € erfolgswirksam als Betriebsausgabe berücksichtigt.

Die belangte Behörde stellte in Folge der Feststellungen der Außenprüfung eine Nutzungsdauer von 8 Jahren fest und korrigierte die Betriebsausgabe dementsprechend. Begründet wurde diese Ansicht mit den Erfahrungswerten der deutschen AfA-Tabellen für Röntgengeräte (AfA-Tabelle Gesundheitswesen Nr. 85) und der Tatsache, dass gleichwertige Geräte weit über dem Zeitraum von 5 Jahren im Betriebsvermögen und in Nutzung des Beschwerdeführers standen.

Aufgrund der Würdigung der vorliegenden Beweise (Punkt 2.1.) ist eine betriebsgewöhnliche technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer von 8 Jahren festzustellen.

1.2. Gebäudeinvestitionen

Das Betriebs- und Geschäftsgebäude Ordination ***Str*** Straße ***StrNr*** wurde im Anlageverzeichnis des Einzelunternehmens von ***Geser1NN*** unter 210 Betriebs- und Geschäftsgebäude erfasst. Die Aktivierung erfolgte mit Anschaffungsdatum 1. Mai 1995. Es wurde zur Berechnung der Abschreibung die gesetzliche Nutzungsdauer von 50 Jahren angesetzt.

Gebäudeinvestitionen 2010

Die mit Anschaffungsdatum 31. Dezember 2010 im Anlageverzeichnis unter 210 Betriebs- und Geschäftsgebäude erfassten baulichen Aufwendungen in Höhe von 146.852,90 € wurden auf eine vom Beschwerdeführer gewählte Nutzungsdauer von 10 Jahren abgesetzt. In den Jahren 2011 und 2012 wurden daher jeweils 14.685,29 € als Absetzung für Abnutzung des Anlagevermögens unter der Kennzahl 9130 im Rahmen der Einkünfteermittlung der Mitunternehmerschaft abgezogen.

Es ist festzustellen, dass ein Teil der Aufwendungen dazu diente, die in 2010 in Betrieb genommenen Röntgengeräte in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Dies betrifft vor allem die Unterkonstruktion für das Deckenschienensystem Bucky Diagnost CS und VM, damit die Strahlereinrichtung an der Decke aufgehängt werden konnte, sowie zur Verankerung des Geräts den Bodenrahmen für Tisch Bucky Diagnost TH. Zur Einbringung des Röntgengeräts musste die Fassade geöffnet und wieder geschlossen werden. Dabei wurden

zwei Fenster und ein Teil der Mauer aus der Fassade herausgehoben. Dieser Hausmauerteil im ersten Stock wurde bereits beim Bau des Hauses 1994/1995 mitgeplant. Die Einbringung des Geräts erfolgte mittels Kran und Hebecontainer.

Des Weiteren waren Elektroinstallationsarbeiten notwendig. Da es sich bei Röntgengeräten um Hochvoltmaschinen handelt und ein anderer Standplatz (mit anderer Strahlerrichtung) gewählt wurde, waren umfangreiche Adaptionen hinsichtlich der Stromzuleitung erforderlich. Aufgrund der Volldigitalisierung der Geräte und der Realisierung einer papierlosen Ordination wurden Glasfaserkabeln verlegt und die Geräte zum eigenen Rechenzentrum verbunden.

Die Röntgengeräte wurden in bestehenden Aufnahmeräumen aufgestellt. Eine Nutzungsänderung von Räumen konnte nicht festgestellt werden. Aufgrund der geänderten Gerätepositionierung und der damit verbundenen geänderten Strahlerrichtung mussten zum Teil Wände abgebrochen und neu aufgestellt bzw. die Strahlenschutzwände angepasst werden. Insbesondere wurden Gipskarton-Vorsatzschalen mit Blei-Folienkaschierungen und Türzargen mit Strahlenschutz aufgestellt bzw. eingebaut. Aufgrund strengerer Strahlenschutzvorschriften mussten zum Teil die Bleieinlagen in den Wänden und Türen verstärkt werden.

Sämtliche dargestellten Maßnahmen waren zur Inbetriebnahme der Röntgengeräte aus technischer (Baumeister- und Elektroinstallationsarbeiten) wie auch aus strahlenschutzrechtlicher (für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter bzw. Patientinnen und Patienten) Hinsicht notwendig.

Zur Be- und Entlüftung von Aufnahmeräumen und Kabinen wurde eine Lüftungsanlage installiert. Insbesondere für Räume, welche kein Tageslicht bzw. keine Fenster aufweisen, war ein entsprechender Luftdurchsatz zu gewährleisten. Dazu mussten Kernbohrungen in die Wohnung oberhalb vorgenommen werden und wurde ein durchgehender Schacht über alle Stockwerke errichtet.

Die Lüftungsanlage ist mit dem Gebäude derart verbunden, dass es ohne Verletzung seiner Substanz nicht an einen anderen Ort versetzt werden kann. Die Installation geht über das übliche Ausmaß von Verbesserungs- oder Erhaltungsaufwendungen hinaus. Der Nutzungswert wurde verbessert und die Wesensart des Gebäudes verändert.

Die Restnutzungsdauer des Gebäudes beträgt zum 1. Jänner 2010 35 Jahre. Die Inbetriebnahme der Lüftungsanlage erfolgte in der zweiten Jahreshälfte von 2010.

Im Zuge der vorgenannten Maßnahmen wurden zweckmäßigerweise aufgrund der bereits bestehenden Baustelleneinrichtung alte Fußbodenbeläge und Fliesen in den Untersuchungsräumen, Gängen und im WC getauscht sowie Malerarbeiten durchgeführt. Es wurde zudem eine elektrische Schiebetüre inkl. Bedienungseinheit eingebaut.

Dabei handelt es sich um keine baulichen Maßnahmen, durch die die Wesensart oder die Nutzungsdauer des Gebäudes geändert wird. Vielmehr wurden lediglich Gebäudebestandteile erneuert, um diese in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Durch die Schiebetüre wird zwar ein höherer Nutzungswert geschaffen, der jedoch in Betrachtung des Gebäudes zu keiner Änderung der Wesensart führt.

Insgesamt liegt auch nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens keine einheitliche Baumaßnahme vor. Es wurden lediglich Verbesserungsarbeiten aus praktischen und zeit- bzw. kostensparenden Gründen beauftragt, die hinsichtlich der Verursachung von der Installation des Röntgengeräts bzw. der Lüftungsanlage zu trennen sind. Sie stehen mit dem Erwerb des Röntgengeräts und der Herstellung der Lüftungsanlage in keinem unmittelbaren Zusammenhang.

Die Betriebsbereithaltung dieser Anlagen (als Voraussetzung der Nutzung) ist davon unabhängig. Eine Trennung dieser Erhaltungsaufwendungen von jenen, die dem Röntgengerät bzw. der Lüftungsanlage zuzurechnen sind, ist dem Grunde nach möglich und kann der Höhe nach schätzungsweise erfolgen.

Mit der Bauplanung, -durchführung und -aufsicht wurde der Architekt ***Arch*** beauftragt. Die damit zusammenhängenden Ausgaben sind durch die zuvor dargestellten durchgeführten Arbeiten anteilmäßig verursacht und werden diesen im Verhältnis zueinander zugerechnet.

Auf dieser Grundlage werden im Schätzungsweg die Aufwendungen wie nachfolgend dargestellt zugeordnet:

Beleg	Röntgengeräte	Lüftungsanlage	Sonstiges
ER 130	6.227,40		384,12
ER 140		9.815,72	
ER 159			2.910,00
ER 160	10.708,19		
ER 166			4.631,79
ER 185			5.437,38
ER 186			5.071,84
ER 213			1.976,03

ER 214	1.467,01		
ER 227		4.677,70	
ER 230	23.574,32		
ER 231	28.715,61		
ER 233			10.758,56
VORLÄUFIGE SUMME	70.692,53	14.493,42	31.169,72
Verteilung Architekt in %	61%	12%	27%
ER 87, 92, 131, 212 Verteilung Architekt	18.528,76	3.798,78	8.169,69
SUMME	89.221,29	18.292,20	39.339,41

Aufgrund des Zurückbehaltungsrechts waren sämtliche Bauten inklusive der baulichen Adaptionen in 2010 Teil des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens von ***Geser1NN***. Aufgrund der Vereinbarungen im Zusammenschlussvertrag gehören diese Wirtschaftsgüter ab 2011 dem Sonderbetriebsvermögen von ***Geser1NN*** an. Die Röntgengeräte waren Teil des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens von ***Geser1NN*** und sind umgründungsbedingt ab 2011 Teil des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft.

2.2. Gebäudeinvestitionen 2011

Im Zeitraum August/September 2011 wurden erneut bauliche Arbeiten in der Ordination durchgeführt. Insgesamt wurden in 2011 Aufwendungen in Höhe von 62.427,91 € für Trockenbauarbeiten, Sanitär- und Elektroinstallationen, Bodenbelagsarbeiten, Beschichtungsarbeiten sowie Baumeister- und Architektenleistungen auf den Konten 210 Betriebs- und Geschäftsgebäude und 211 Betriebs- und Geschäftsgebäude Haftrücklässe erfasst und zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2011 auf das Aufwandskonto 7200 Instandhaltung Gebäude umgebucht. Sie wurden somit bei der Ermittlung der Einkünfte für 2011 zur Gänze als Instandhaltungsaufwand der Mitunternehmerschaft abgezogen.

Aufgrund der Ansicht der Außenprüfung seien diese Ausgaben zu aktivieren und auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abzusetzen. Trotz der Durchführung der Arbeiten in der zweiten Jahreshälfte 2011 wurde dennoch eine Ganzjahres-Abschreibung in der Höhe eines Zehntels der Anschaffungskosten als Sonderbetriebsausgabe von ***Geser1NN*** angesetzt.

Auch hier ist festzustellen, dass ein Teil der Aufwendungen dazu diente, das in 2011 und 2012 noch nicht genutzte, laut Behauptung des Beschwerdeführers erst in 2013 in Betrieb genommene Röntgengerät AGFA DX-D300 in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Dabei wurden Gipskarton-Vorsatzschalen mit Bleieinlage eingebaut sowie Bleieinlagen in unterschiedlicher Stärke in Stahlzargen hergestellt. Es waren ebenso wie in 2010 Elektroinstallationen notwendig. Vom Baumeister wurde ein Sockel für das Röntgengerät AGFA DX-D300 hergestellt, Bleieinlagen wurden umgelagert und ein Probeloch für das Röntgengerät gestemmt.

Sämtliche dargestellten Maßnahmen waren zur Inbetriebnahme der Röntgengeräte aus technischer (Baumeister- und Elektroinstallationsarbeiten) wie auch aus strahlenschutzrechtlicher (für Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter bzw. Patientinnen und Patienten) Hinsicht notwendig.

Zusätzlich wurden Bodenbelagsarbeiten und Malerarbeiten durchgeführt sowie im Trockenbau Deckensegel mit Gipskarton-Lochplatten hergestellt. Es wurden die Klimagerätleitungen, die Waschmuschel sowie die Kondensatleitung erneuert sowie die Spüle angeschlossen und die WC-Anlage kontrolliert.

Dabei handelt es sich um keine baulichen Maßnahmen, durch die die Wesensart oder die Nutzungsdauer des Gebäudes geändert wird. Vielmehr wurden lediglich Gebäudebestandteile erneuert, um diese in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten.

Insgesamt liegt auch nach dem Gesamtbild der Ermittlungen keine einheitliche Baumaßnahme vor. Auch die durchgeführten Arbeiten 2010 und 2011 stehen in keinem näheren sachlichen Zusammenhang. Es wurden vielmehr Verbesserungsarbeiten aus praktischen und zeit- bzw. kostensparenden Gründen beauftragt, die hinsichtlich der Verursachung von den Vorbereitungsarbeiten für den Betrieb des Röntgengeräts zu trennen sind. Sie stehen mit dem Erwerb des Röntgengeräts in keinem unmittelbaren Zusammenhang.

Die Betriebsbereithaltung des Geräts (als Voraussetzung der Nutzung) ist davon unabhängig. Eine Trennung dieser Erhaltungsaufwendungen von jenen, die dem Röntgengerät zuzurechnen sind, ist dem Grunde nach möglich und kann der Höhe nach schätzungsweise erfolgen.

Mit der Bauplanung, -durchführung und -aufsicht wurde der Architekt ***Arch*** beauftragt. Die damit zusammenhängenden Ausgaben sind durch die zuvor dargestellten durchgeführten Arbeiten anteilmäßig verursacht und werden diesen im Verhältnis zueinander zugerechnet.

Auf dieser Grundlage werden im Schätzungsweg die Aufwendungen wie nachfolgend dargestellt zugeordnet:

Beleg	Röntgengerät	Sonstiges
ER 1		514,64
ER 132	17.205,61	
ER 135		2.797,79
ER 161		1.879,25
ER 167		5.840,39
ER 172	8.843,51	
ER 173	8.698,99	
Auflösung Haftrücklass/Bauschadeneinbehalt		3.960,38
VORLÄUFIGE SUMME	34.748,11	14.992,45
Verteilung Architekt in %	70%	30%
ER 33, 115, 179 Verteilung Architekt	8.863,22	3.824,13
SUMME	43.611,33	18.816,58

Aufgrund des Zurückbehaltungsrechts waren sämtliche Bauten inklusive der baulichen Adaptionen in 2010 Teil des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens von ***Geser1NN***. Aufgrund der Vereinbarungen im Zusammenschlussvertrag gehören diese Wirtschaftsgüter ab 2011 dem Sonderbetriebsvermögen von ***Geser1NN*** an. Erhaltungsaufwand in Bezug auf das Gebäude sind dem Sonderbetriebsvermögen von ***Geser1NN*** zuzurechnen. Die Röntgengeräte waren Teil des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens von ***Geser1NN*** und sind umgründungsbedingt ab 2011 Teil des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts.

2.1. Nutzungsdauer Röntgengeräte

Hinsichtlich beider Geräte wurden Vollwartungsverträge abgeschlossen, um Standzeiten zu vermeiden. Es wurden Wartungen und Reparaturen nicht erst im Schadensfall, sondern permanent und umfassend vorgenommen.

Nach Behauptung des Beschwerdeführers werden seitens der Hersteller Vollwartungsverträge nur für eine bestimmte Zeit angeboten (5 Jahre), um danach einen Druck aufzubauen, ein neues Gerät anzuschaffen.

Eine faktisch nicht länger als 5 Jahre mögliche Wartungsvertragsdauer wurde ohne Beibringung von Beweismitteln lediglich behauptet und trotz Aufforderung zur Stellungnahme vom 8. März 2021 nicht nachgewiesen. Ein Nachweis, ob eine Nutzung des Altgeräts als Zweitgerät wirtschaftlich möglich und sinnvoll ist, wurde ebenso nicht erbracht. Vielmehr wurde im E-Mail vom 2. März 2021 vom steuerlichen Vertreter erwähnt, dass hinsichtlich des Ultraschallgeräts ein Zweitgerät angeschafft wurde, *„um ein Ausfallsszenario ohne Stillstand abbilden zu können“*. Weshalb eine ähnliche Nutzung der streitgegenständlichen Geräte im Betrieb der Beschwerdeführerin nicht möglich sei, blieb unklar.

Laufende Wartungen und der regelmäßige Austausch von Geräteteilen sprechen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eher dafür, dass Geräte nach 5 Jahren technisch und wirtschaftlich noch voll nutzbar sind. Zudem kann von der Dauer von Wartungsverträgen nicht auf die tatsächliche Nutzbarkeit im konkreten Betrieb geschlossen werden.

Es wurde weder behauptet noch nachgewiesen, dass die Verwendungsform im Betrieb, den Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer erfordert. Aufgrund einer historischen Internetrecherche der Website des Röntgeninstituts zum Zeitpunkt 29. Juli 2011 mittels Wayback Machine (**Web**) war dieses täglich von Montag bis Freitag von 8.00 bis 18.00 Uhr geöffnet. Ein überdurchschnittlicher Einsatz der Geräte in Form eines Mehrschicht- oder Wochenendbetriebes kann daraus nicht geschlossen werden.

Die deutschen AfA-Tabellen sind im Internet unter www.urbs.de abrufbar. Die für die einzelnen Anlagegüter angegebenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern beruhen auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung. Die Fachverbände der Wirtschaft wurden vor der Aufstellung der AfA-Tabellen angehört (<http://www.urbs.de/afa/change.htm?cdfa.htm>). Die besondere AfA-Tabelle „Gesundheitswesen“ weist für nach dem 31. Dezember 1994 angeschaffte und Röntgengeräte (Nr. 85) eine Nutzungsdauer von 8 Jahren aus.

Auf dieser Grundlage und der Tatsache, dass eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer weder vom Steuerpflichtigen durch konkrete Tatsachen nachgewiesen noch von ihm ein entsprechender glaubhafter Sachverhalt vorgebracht bzw. den Argumenten der Behörde

fundiert widersprochen wurde, ist eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 8 Jahren festzustellen.

2.2. Gebäudeinvestitionen

Die diesbezüglich getroffenen Feststellungen basieren in erster Linie auf dem Vorbringen von ***Geser1NN*** und dem steuerlichen Vertreter. Die Glaubhaftigkeit dieser Angaben basiert auf der Übereinstimmung mit den Informationen, die aus der Durchsicht der für 2010 und 2011 vorgelegten Eingangsbelege und des Kostenrahmens des Architekten vom 18. Dezember 2009 gewonnen werden konnten.

Die vorgenommene schätzungsweise Zuordnung der Aufwendungen wurde den Parteien zur Stellungnahme übermittelt. Mit E-Mail vom 29. April 2021 wurden vom steuerlichen Vertreter keine Einwendungen erhoben. Mit Schreiben vom 31. Mai 2021 teilte die belangte Behörde mit, dass den Abänderungen im Beschwerdeverfahren gefolgt werden kann.

3. Rechtliche Beurteilung (siehe I.)

Die im Rahmen des Vorlageantrages vom 13. Juli 2015 gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs 2 Z 1 lit b BAO und auf Entscheidung durch den Senat gemäß § 272 Abs 2 Z 1 lit b BAO wurden mit Anbringen vom 11. Mai 2020 zurückgezogen.

Der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den steuerlichen Vertreter ist zurücknehmbar (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³, § 272 Anm 4 bzw. *Ritz*, BAO⁶, § 274 Rz 8 mit weiteren Nachweisen).

Durch die Zurücknahme des Antrages auf Entscheidung durch den Senat hat gemäß der Punkt 3.3.4. der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichts in der gültigen Fassung der Berichterstatter als Einzelrichter zu entscheiden.

Eine mündliche Verhandlung hat gemäß § 274 Abs 1 Z 2 BAO nach Zurücknahme des Antrages durch die beschwerdeführende Partei nur mehr stattzufinden, wenn es der Einzelrichter bzw. Berichterstatter für erforderlich hält. Ein solches Erfordernis liegt aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin steuerlich vertreten ist, das Parteiengehör im Schriftweg gewahrt wurde und ausreichend Möglichkeit zur Stellungnahme geboten wurde, nicht vor.

Im Interesse der Raschheit bzw. aus Gründen einer Kostenersparnis war trotz der notwendigen umfangreichen Erhebungen von einer Zurückverweisung gemäß § 278 Abs 1 BAO abzusehen.

Da die Beschwerden zulässig sind, rechtzeitig eingebracht wurden und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

3.1. Absetzung für Abnutzung Röntgengeräte

§ 6 Z 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) idF BGBl Nr 660/1989 lautet auszugsweise:

„Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. [...]“

§ 7 EStG 1988 idF BGBl Nr 400/1988 lautet auszugsweise:

„(1) 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 gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

(2) Wird das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt, dann ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, sonst die Hälfte dieses Betrages.

(3) [...]“

Der Absetzung für Abnutzung eines Wirtschaftsgutes ist gemäß § 7 Abs 1 EStG 1988 dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu Grunde zu legen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes (*Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹² Rz 52).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes können regelmäßig nur geschätzt werden. Eine solche Schätzung obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach den Verhältnissen seines Betriebes nutzen lassen wird. Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung durch den Steuerpflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (VwGH 30.05.2001, 95/13/0292) und die Abweichung zu den Ansätzen des Steuerpflichtigen nicht nur geringfügig ist (VwGH 12.09.1989, 88/14/0162). Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen durch konkrete Tatsachen nachzuweisen (VwGH 12.09.1989, 88/14/0162).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bestimmt sich nach der technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304). Die Nutzungsdauer ist betriebsindividuell festzustellen (VwGH 24.06.2003, 99/14/0015).

Die technische Nutzbarkeit richtet sich nach der technischen Abnutzung, die sich durch materiellen Verschleiß infolge Gebrauch oder Zeitablauf ergibt (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0192). Aufgrund der auf die Dauer von 5 Jahren abgeschlossenen Vollwartungsverträge und der auf Branchenerfahrungen beruhenden durchschnittlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren laut deutscher AfA-Tabelle ist im Zeitpunkt der Inbetriebnahme sehr wahrscheinlich mit einer jedenfalls längeren als 5jährigen Nutzungsdauer zu rechnen. Der technische Zustand ist aufgrund des permanenten Tausches von Schrauben, Platine, Röntgenstrahler, Detektor, etc. sowie der im Wartungsentgelt inkludierten Upgrades nach 5 Jahren ein entsprechend guter. Ein höherer Nutzungsgrad konnte nicht festgestellt werden. Die Beschwerdeführerin sah keine Veranlassung zur Annahme einer kürzeren technischen Nutzungsdauer (E-Mail vom 2. März 2021).

Dass eine kürzere wirtschaftliche Nutzbarkeit etwa durch technologischen Fortschritt oder Überalterung vorliegt, kann aufgrund der regelmäßigen Softwareupdates ausgeschlossen werden. Die Unwirtschaftlichkeit des Betriebs von Röntgengeräten aufgrund der Entwicklung neuerer Technologie ist aufgrund des Bestehens eines Gebrauchtgerätemarktes (zB www.medizintechnikmarkt.de mit Angeboten für Österreich) nicht anzunehmen.

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass Geräte aufgrund der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit alle 5 Jahre ausgetauscht werden. Im Gegensatz zu größeren Einheiten wie Krankenhäusern sei pro Sparte (Röntgen, Ultraschall, Mammographie) nur ein Gerät verfügbar. Da im Falle des Ausfalls eines Geräts Untersuchungen nicht an einem Zweitgerät vorgenommen werden können, würde dies zu Standzeiten führen, weshalb es regelmäßig nach Auslaufen der Vollwartungsverträge zu Gerätetäuschen komme. Der steuerliche Vertreter erwähnt am 2. März 2021, dass die Beschwerdeführerin zur Vermeidung eines Stillstandes ein zweites Ultraschallgerät angeschafft habe. Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 8. März 2021, weshalb eine Nutzung der streitrelevanten Geräte nach Ablauf von 5 Jahren als Zweitgeräte wirtschaftlich nicht sinnvoll sein würde, blieb unbeantwortet.

Dass es im Herbst 2014 tatsächlich Verkaufs-/Austauschüberlegungen gegeben habe, vermag ebenso wenig eine bei Inbetriebnahme realistisch absehbare kürzere Verwendungsdauer zu begründen. Wenn der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut von vornherein für einen kürzeren Zeitraum nützen möchte oder das Anlagegut nach wenigen Jahren (vor Ablauf der technischen oder wirtschaftlichen Nutzungsdauer) durch ein neues Wirtschaftsgut ersetzen möchte, hat dies grundsätzlich keinen Einfluss auf die objektive Nutzungsdauer (VwGH 07.09.1993, 93/14/0081).

Auch der höhere Elektroanteil, der nach Ansicht der Abgabepflichtigen im Gegensatz zu mechanischen Geräten die Anwendung einer kürzeren Nutzungsdauer erfordere, mag bei neueren Apparaten zwar gegeben sein, wurde lediglich vorgebracht und nicht begründet,

weshalb ein solcher Schluss zu ziehen sei. Darüber hinaus hat die Erhöhung des Elektroanteils bis heute in der deutschen Afa-Tabelle nicht zu einer Änderung der Nutzungsdauer geführt.

Im Hinblick auf die der Beschwerdeführerin auferlegten Mitwirkungspflichten ist vor allem bei einem branchenindividuellen Vorbringen, das zum Teil auch der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht (fehlende Nutzbarkeit als Ersatzgerät trotz Vollwartung), eine schlüssige Argumentation erforderlich und tritt die amtswegige Ermittlungspflicht in den Hintergrund.

Die deutschen AfA-Tabellen können in Österreich grundsätzlich als Hilfsmittel für die Bestimmung der Nutzungsdauer herangezogen werden (*Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹² Rz 56 mit weiteren Verweisen) und werden von Seiten der Finanzverwaltung auch regelmäßig angewandt (EStR 2000 Rz 3115). Die Nutzungsdauer ist jedoch stets im Hinblick auf die Verwendung im konkreten Betrieb anzusetzen. Werden jedoch keine stichhaltigen Gründe vorgebracht bzw. glaubhaft gemacht, die ein Abweichen von diesen allgemeinen, auf Erfahrungswerten beruhenden Ansätzen rechtfertigen, so ist ein Rückgreifen auf diese gerechtfertigt. Dies trifft umso mehr zu, als keine auf die Bedürfnisse der Beschwerdeführerin technisch angepasste Geräte erworben wurden und keine außergewöhnliche Nutzung gegeben ist.

Aufgrund der daher unter Punkt 1. festgestellten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren, die nicht bloß geringfügig von jener der Steuerpflichtigen abweicht, ist eine Absetzung für Abnutzung vorbehaltlich der Korrekturen laut Punkt 3.2. von jährlich 22.500,00 € für das Philips DigitalDiagnost TH (Inv. Nr. 31-00) bzw. 22.280,52 für das Mammographie Sectra L 30 (Inv. Nr. 32.00) steuerlich anzuerkennen.

3.2. Adaptierung Ordination

§ 8 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl I Nr 142/2000 lautet:

„Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer

- *bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten*
- *bis zu 2,5%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten*
- *bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.“*

3.2.1. Röntgengeräte

Aufgrund der getroffenen Feststellungen sind Teile der Gebäudeaufwendungen in 2010 und 2011 der Betriebsbereitstellung von Röntgengeräten zuzuordnen.

Abnutzbares Anlagevermögen ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 grundsätzlich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Anschaffungskosten sind nach § 203 Abs 2 UGB Aufwendungen, die geleistet werden, um Vermögensgegenstände zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Im Ergebnis besteht weitgehende Übereinstimmung mit dem Begriff der steuerlichen Anschaffungskosten (VwGH 20.05.2010, 2007/15/0153). Betriebsbereit ist ein Wirtschaftsgut, wenn es entsprechend der betrieblichen Zweckbestimmung nutzbar und einsatzfähig ist (*Laudacher* in Jakom EStG¹² Rz 25 mit Verweis auf *Gassner/Lahodny-Karner/Urtz* ecolex 99, Beilage RLG, 17). Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Aufwendungen, die zur Herstellung der Betriebsbereitschaft dienen (*Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 6 Rz 69). Darunter sind insbesondere Montage- oder Aufstellungskosten und Anschlusskosten zu verstehen (*Laudacher* in Jakom EStG¹² Rz 26).

Verankerungsvorrichtungen am Boden und an der Decke sowie die Fassadenöffnung zur Einbringung sind aufgrund der Gestalt und Größe unabdingbar für den Einsatz der Röntgengeräte. Durch die zum Teil erfolgte örtliche Veränderung der Geräte war einerseits zur Stromversorgung bzw. zum Datentransfer, und damit zum Betrieb, die Veränderung der Elektro- und Datenleitungen Voraussetzung. Die damit verbundene geänderte Strahlerrichtung wie auch die veränderten Strahlenschutzbestimmungen erforderten Adaptierungen der Bleieinlagen in Wänden und Türen.

Im Wesentlichen regeln hinsichtlich der Streitjahre das Strahlenschutzgesetz - StrSchG idF BGBl I Nr 13/2006, die Allgemeine Strahlenschutzverordnung - AllgStrSchV idF BGBl II Nr 191/2006 sowie die Medizinische Strahlenschutzverordnung - MedStrSchV idF BGBl II Nr 409/2004 den Umgang mit Strahlenquellen sowie den Schutz von Menschen vor ionisierender Strahlung. Übereinstimmend wird darin geregelt, dass die Exposition von Menschen aufgrund des Umgangs mit Strahlenquellen so niedrig wie möglich zu halten ist (§ 4 Abs 1 StrSchG, § 3 Abs 1 AllgStrSchV, § 4 Abs 1 MedStrSchV).

Schon allein in Anbetracht dieser normierten Pflicht stehen Adaptierungen für den Strahlenschutz, die im Zuge der Anschaffung von Röntgengeräten anfallen, als mit der Inbetriebnahme dieser Geräte im Zusammenhang. Die Einhaltung aller entsprechenden Schutzvorschriften macht das Gerät erst betrieblich nutzbar. Die Aufwendungen sind insofern Teil der Anschaffungskosten, die auf die festgestellte Nutzungsdauer von 8 Jahren zu verteilen sind.

Aufgrund der Erhöhung der Anschaffungskosten der beiden Röntgengeräte im Ausmaß von 89.221,29 € ist in den Jahren 2011 und 2012 eine zusätzliche Abschreibung mit jährlich 11.152,66 € festzustellen.

Eine Korrektur der Abschreibung für die Zeit vor 2011 erfolgt im Rahmen der offenen Beschwerdeverfahren betreffend Einkommensteuer von ***Geser1NN***.

Hinsichtlich der auf das Röntgengerät AGFA DX-D300 zu aktivierenden Aufwendungen ist eine aufwandswirksame Verteilung der Anschaffungskosten ab der Inbetriebnahme in 2013 vorgesehen.

3.2.2. Lüftungsanlage

Hinsichtlich der Lüftungsanlage ist wesentlich, ob ein selbständiges Wirtschaftsgut oder ein unselbständiger Gebäudebestandteil gegeben ist. Dies ist nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Selbständigkeit ist insbesondere dann gegeben, wenn eine eigenständige Bewertbarkeit gegeben ist (VwGH 18.09.1964, 1226/63), eine Versetzung des Wirtschaftsgutes an einen anderen Ort aufgrund der leicht aufhebbaren Verbindung ohne erhebliche Verletzung der Substanz möglich ist und kein typischer Gebäudebestandteil vorliegt.

Dass im Zuge eines Gebäudeverkaufs ein besonderes Entgelt für die Lüftungsanlage im Rahmen des Gesamtkaufpreises angesetzt werden würde, ist schon aufgrund der Wertverhältnisse nicht anzunehmen.

Aufgrund des festgestellten Sachverhalts ist davon auszugehen, dass ein eventueller Abbau der Anlage infolge der Verbindung mit dem Gebäude erheblichen Planungs- und Arbeitsaufwand erfordert. Durch die an das Gebäude angepasste individuelle Gestaltung des Leitungssystems erscheint trotz Verwendbarkeit einzelner Teile eine Versetzung der gesamten Anlage an einen anderen Ort als nicht wirtschaftlich.

Die Lüftung hat gegenüber dem Gebäude zweifellos eine dienende Funktion, da es die Qualität des Aufenthalts der im Gebäude anwesenden Personen verbessert. Lüftungsanlagen sind durchaus mit typischen Gebäudeteilen wie Sanitär- sowie Heizungsanlagen (EStR 2000 Rz 3169) vor allem auch im Hinblick ihrer Funktionen in Gebäuden mit Kundenverkehr vergleichbar.

Der UFS sah eine integrierte Belüftungs-, Entlüftungs- und Klimaanlage (UFS 26.02.2009, RV/0008-L/06) als nicht selbständig bewertbare Gebäudeinvestition an.

Ein die Substanz bloß erhaltender Aufwand kann ausgeschlossen werden.

Durch die nachträgliche Adaptierung des Gebäudes entstand kein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut. Die Anlage besitzt keine ins Gewicht fallende Selbständigkeit und ist als typischer Teil des Gebäudes anzusehen.

Als Teil des Gebäudes teilt sie hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung das Schicksal des Gebäudes. Die Anschaffungskosten erhöhen den Restbuchwert des Gebäudes und sind auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes von 35 Jahren abzuschreiben. Die Restnutzungsdauer wird durch den Einbau der Anlage nicht verlängert.

Eine Betriebsausgabe von 522,64 € ist daher jeweils in 2011 und 2012 zu berücksichtigen.

Eine Korrektur für das Veranlagungsjahr 2010 erfolgt im Rahmen des offenen Beschwerdeverfahrens betreffend Einkommensteuer von ***Geser1NN***.

3.2.3. Sonstige Aufwendungen

Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insbesondere die regelmäßig notwendigen Ausbesserungen und zwar unabhängig davon, ob der Gebäudewert dadurch gesteigert wird (VwGH 02.08.1995, 93/13/0197). Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder längerlebigeres Material verwendet werden kann (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333). Der Erhaltungsaufwand kann Instandsetzung oder Instandhaltung sein. Bei Betriebsgebäuden ist Instandsetzungsaufwand und Instandhaltungsaufwand gleich zu behandeln und sofort abzuschreiben (*Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 6 Rz 123*).

Die relevanten Aufwendungen, im Wesentlichen aus Bodenbelags- und Malerarbeiten, dienen dazu, das Gebäude in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten und sind daher grundsätzlich der Instandhaltung des Gebäudes zuzurechnen. Sie führen weder zu einer Erhöhung des Nutzwerts noch der Nutzungsdauer des Gebäudes.

Vor allem bezüglich der elektrischen Schiebetüre ist anzumerken, dass der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, noch nicht zu Herstellungsaufwand führt, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333). Eine Änderung der Wesensart des Gebäudes liegt eben nicht vor.

Dem Grunde nach liegt daher Erhaltungsaufwand vor.

Strittig ist, ob der Erhaltungsaufwand durch andere aktivierungspflichtige Aufwendungen bedingt ist oder mit diesen in einem untrennbaren Zusammenhang steht, sodass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine einheitliche Beurteilung geboten ist.

Der BFH nimmt insgesamt Herstellungsaufwand an, wenn der Herstellungsaufwand und der Erhaltungsaufwand bautechnisch ineinandergreifen (BFH 09.05.1995, IX R 88/90). Dass ein solches Ineinandergreifen vorliegt bzw. die Erhaltungsaufwendungen durch die Inbetriebnahme der Röntgengeräte bzw. die Herstellung der Lüftungsanlage bedingt sind, konnte nicht festgestellt werden. Vielmehr wurden Erhaltungsaufwendungen aus praktischen Gründen mit zu aktivierenden Aufwendungen im Arbeitsablauf kombiniert ausgeführt.

Zudem sind die strittigen Erhaltungsaufwendungen von den anderen Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach abgrenzbar. Die rechtlichen Schlussfolgerungen sind somit für die Aufwendungen getrennt voneinander zu ziehen.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen sind die sonstigen Aufwendungen als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren und als Sonderbetriebsausgaben von ***Geser1NN*** in Höhe von 18.816,58 € in 2011 sofort abzugsfähig.

Korrekturen für das Veranlagungsjahr 2010 erfolgen im Rahmen des offenen Beschwerdeverfahrens betreffend Einkommensteuer von ***Geser1NN***.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund der getroffenen Feststellungen und der vorgenommenen rechtlichen Beurteilung die von der belangten Behörde vorgenommenen Zehntelabsetzungen der Gebäudeaufwendungen aus 2011 in Höhe von 6.242,79 € (KZ 9925, ***Geser1NN***) in 2011 und 2012 sowie die unbeanstandet gebliebenen Zehntelabsetzungen der Gebäudeaufwendungen aus 2010 in Höhe von 14.685,29 € (KZ 9130) in 2011 und 2012 dementsprechend zu korrigieren sind. Die Gewinnverteilung auf die beiden Gesellschafter erfolgte im Jahr 2011 im Verhältnis ***Geser1NN*** 98% - ***Geser 2NN*** 2% sowie in 2012 ***Geser1NN*** 96% - ***Geser 2NN*** 4%.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

4. Unzulässigkeit einer Revision (siehe II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wesentliche Grundlage der Entscheidung des Bundesfinanzgerichts bilden die aufgrund der Würdigung der vorliegenden Beweise getroffenen Feststellungen.

Hinsichtlich der aufgetretenen Rechtsfragen folgte das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis der unter Punkt 3. angeführten einheitlichen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes. Folglich liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Es ist daher eine Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 18. Juni 2021