

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** (nunmehr FA) vom 31. Oktober 2014 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 St.Nr. ***BF1StNr1*** (nunmehr xx-yyy/yyyy) zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensverlauf

Der Beschwerdeführer (in der Folge abgekürzt Bf) ist Facharzt für Radiologie und erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009 und 2010 Einkünfte aus selbständiger Arbeit,

nichtselbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie (im Jahr 2010) Gewerbebetrieb. Mit den Bescheiden vom 15. Dezember 2010 bzw. 8. August 2011 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2009 iHv 298.677,42 Euro bzw das Jahr 2010 iHv 328.393,52 Euro ursprünglich erklärungsgemäß fest.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend den Zeitraum 2009 bis 2012 verfügte das Finanzamt mit den Bescheiden vom 31. Oktober 2014 ua die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010. Weiters wurde mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 31. Oktober 2014 die Einkommensteuer für 2009 und 2010 iHv 345.044,61 Euro bzw 329.645,17 Euro neu festgesetzt.

Dazu wurde im Bericht über das Ergebnis der Aussenprüfung vom 21. Oktober 2014 auszugsweise wie folgt ausgeführt:

Tz. 1 Röntgengerät

Im Veranlagungsjahr 2009 wurde ein R Gerät im Anlageverzeichnis auf dem Konto 400 medizinische Geräte unter der Pos. Nr. 31 aufgenommen. Da die Inbetriebnahme dieses Gerätes erst im Veranlagungsjahr 2010 erfolgte, kann die laufende und vorzeitige Abschreibung im Veranlagungsjahr 2009 (Anmerkung: iHv 54.000 Euro) nicht anerkannt werden.

Tz. 2 AfA Röntgengerät

Die Inbetriebnahme des R Gerätes erfolgte im Jahr 2010. Es wird in diesem Jahr die laufende und vorzeitige AfA in Höhe von insgesamt 30% der Anschaffungskosten von 180.000 Euro (Anmerkung: somit iHv 54.000 Euro) angesetzt.

Tz. 3 FBiG (Freibetrag für investierte Gewinne) 2009

Der FBiG ist im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr geltend zu machen. Als Anschaffungszeitpunkt ist jener Zeitpunkt zu verstehen, zu dem das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut erlangt wird. Entscheidend ist somit die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz oder Preisgefahr. Da die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit für das R Röntgengerät im Veranlagungsjahr 2009 nicht vorgelegen hat, steht der FBiG in diesem Jahr nicht zu.

Mit Eingabe vom 5. Dezember 2014 erhob der Bf fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 sowie die – nicht verfahrensgegenständlichen – Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 und beantragte die Anerkennung des Freibetrages für investierte Gewinne betreffend das Röntgengerät "R" im Jahr 2009.

Zur Begründung wurde ausgeführt, die Rechtsprechung (bzw die Einkommensteuerrichtlinien des BMF) sehe den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums als entscheidend für die Beurteilung einer Anschaffung im Sinne des § 10 EStG 1988 an. Im konkreten Fall habe der Gefahrenübergang bereits 2009 stattgefunden, die entsprechenden Dokumente (Faktura, Lieferschein, Bestätigungs-E-Mail der Firma X) würden vorliegen. Der Bf sei zivilrechtlicher Eigentümer des Gerätes gewesen. Wenn in den Richtlinien von der Nutzungsmöglichkeit gesprochen werde, betreffe das die rechtliche Nutzungsmöglichkeit. Der Umstand, dass das Gerät nicht genutzt worden sei, sei diesbezüglich unbedeutend, da die Definition der Richtlinienmeinung ("wirtschaftliches Eigentum") gar nicht notwendig wäre, würde auf die tatsächliche Nutzung abgestellt. Der Begriff "wirtschaftliches Eigentum" erweitere den zivilrechtlichen Eigentumsbegriff im steuerrechtlichen Sinne. Der Bf sei aber nicht nur wirtschaftlicher, sondern auch zivilrechtlicher Eigentümer gewesen, was jede Nutzungsmöglichkeit für ihn eröffnet habe. Da es im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 10 EStG 1988 auf die Nutzung nicht ankomme, stehe der FBiG für das Gerät (Anmerkung: im Jahr 2009) zu.

Weiters ersuchte der Bf, die Nutzungsdauer des Röntgengerätes mit 5 Jahren zu berücksichtigen. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer verringere sich mit zunehmender Digitalisierung und Anbindungsmöglichkeiten an EDV-Systeme laufend. Wartungsverträge würden nur mehr für fünf Jahre abgeschlossen, die Firma X stelle mit Ende 2014 den Geschäftsbereich für Diagnostikgeräte ein. Die gesamte Abteilung werde geschlossen und die Mitarbeiter in diesem Bereich seien bereits gekündigt worden. Eine etwaige Ersatzteilversorgung für Zeiten nach Ablauf der Wartungsverträge sei somit nicht gesichert.

Die belangte Behörde erledigte die Beschwerde mit den abweisenden Beschwerdevereinscheidungen vom 30. September 2015 und führte zur Begründung wie folgt aus:

„Bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann ab der Veranlagung 2007 bis zur Veranlagung 2009 ein Freibetrag für investierte Gewinne als fiktive Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Voraussetzung für den Freibetrag ist, dass im betreffenden Wirtschaftsjahr abnutzbare körperliche Anlagegüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren angeschafft oder hergestellt worden sind. Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Erwerbes des (wirtschaftlichen) Eigentums, also der Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit im Sinne der faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht. Es entscheidet die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht nur der rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten (VwGH 12.6.1991, 90/13/0028; 11.3.1992, 90/13/0230; 8.3.1994, 93/14/0179; 25.2.1997, 97/14/0006). Beim Begriff „Anschaffung“ handelt es sich um einen steuereigenen Wirtschaftsbegriff (VwGH

8.10.1985, 85/14/0091). Anschaffung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut in den Betrieb aufgenommen wurde, auch wenn es auf die Inbetriebnahme nicht ankommt (VwGH 5.10.1962, 748/62). Von einer Aufnahme in den Betrieb kann aber erst die Rede sein, wenn der Betrieb über jenes Anlagegut verfügt, auf dessen Anschaffung dem Betriebszweck entsprechend es ankam (VwGH 26.5.1970, 874/69). Es entscheidet die betriebliche Nutzungsmöglichkeit (vgl. Braito, Der Anschaffungszeitpunkt mehrteiliger Wirtschaftsgüter - ein Sonderproblem der vorzeitigen Abschreibung, ÖStZ 1985, 129), und zwar die tatsächliche und nicht die rechtliche Verfügungsmöglichkeit. Der „Anschaffungszeitpunkt“ ist der Zeitpunkt der Lieferung (Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums), also die Erlangung der betrieblichen Nutzungsmöglichkeit nicht im Sinn der bloß rechtlichen, sondern im Sinn der faktischen Nutzungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut. Der Übergang der Preisgefahr ist hingegen für den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums unerheblich (VwGH 25.2.1997, 97/14/0006). Der VwGH hat im Erkenntnis vom 9.3.2005, 2002/13/0171, bezüglich der Anschaffung eines in Deutschland eingelagerten medizinischen Gerätes für einen Radiologen die Ansicht vertreten, dass es für die „Anschaffung“ auf die betriebliche Nutzungsmöglichkeit im Sinne einer faktischen Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut ankommt. Die betriebliche Nutzungsmöglichkeit war aber durch die Verwahrung des medizinischen Gerätes für den Beschwerdeführer in einem Lager noch nicht verwirklicht. Die Verfügungsmacht definiert sich nicht durch das körperliche Vorhandensein des Wirtschaftsgutes in der Betriebsstätte, sondern durch seine Existenz in der Form, zu der es dem Betriebszweck zu dienen im Stande ist (VwGH 25.2.1997, 97/14/0006).

Im vorliegenden Fall wurden umfangreiche Umbauarbeiten kurze Zeit nach Lieferung des medizinischen Gerätes vorgenommen. Wie von der Betriebsprüfung dargelegt, handelt es sich um ein sensibles medizinisches Gerät. Die Umbauarbeiten wurden unmittelbar in jenem Raum vorgenommen, in welchem nach Ihrem Vorbringen das medizinische Gerät ab Lieferung aufgestellt worden sein soll. Nach Ansicht der Abgabenbehörde ist es unglaubwürdig, dass ein neu angeschafftes sensibles medizinisches Gerät in einem Raum aufgestellt wird, in welchem unmittelbar nach der Lieferung umfangreiche Sanierungsarbeiten vorgenommen wurden. Vielmehr ist anzunehmen, dass das medizinische Gerät in einem Lager oder sonstigen Raum für die Dauer der Umbauarbeiten zwischengelagert wurde. Der Zeitpunkt der faktischen Verfügungsmöglichkeit in der Form, zu der das Gerät dem Betriebszweck dient, wird von der Abgabenbehörde zu einem Zeitpunkt nach den Umbauarbeiten als glaubhaft angesehen.

Hinsichtlich der Nutzungsdauer ist auszuführen, dass sich in Ihrem Anlagenverzeichnis gleichwertige Geräte (bspw. X diverse Röntgenapparate AD 1992, Mammography Agfa Drystar AD 2008) finden, welche weit über den Zeitraum von 8 Jahren in Ihrem Betriebsvermögen sind und auch noch in Nutzung stehen. Zudem wurden von der Betriebsprüfung die deutschen AfA-Tabellen herangezogen, welche für Röntgengeräte eine Nutzungsdauer von 8 Jahren vorsehen. Die von Ihnen angeführte Digitalisierung und Anbindung an EDV-Systeme ändert nicht die technische und wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit des Röntgengerätes. Ergeben sich durch

die Digitalisierung kürzere Wartungsintervalle für das EDV-System wird die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer des Röntgengerätes selber nicht verkürzt.“

Mit fristgerechter Eingabe vom 29. Oktober 2015 beantragte der Bf die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

Begründend wurde erneut darauf verwiesen, dass der Bf bereits im Jahr 2009 sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des Geräts gewesen sei, weshalb der Freibetrag für investierte Gewinne im Jahr 2009 zustehe.

Betreffend die Nutzungsdauer sei auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzustellen und nicht auf technische oder wirtschaftliche Nutzungsdauer. Wenn der Bf aufgrund von Digitalisierung davon ausgehe, dass die Nutzungsmöglichkeit des Röntgengerätes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit 5 Jahren anzusetzen sei, sei diese Nutzungsdauer bei der Einkommensermittlung anzusetzen. Dies sei auch wegen der erwähnten Ersatzteilversorgung aufgrund der Schließung der Abteilung und dem Ablauf der Wartungsverträge plausibel nachvollziehbar. Weiters stelle sich die Frage, wieso die dem Bf nicht vorliegende deutsche AfA-Tabelle das Maß aller Dinge darstellen solle.

Am 27. November 2015 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte im Vorlagebericht die abweisende Erledigung des Rechtsmittels.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden die Anträge auf mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Mit E-Mail vom 26. Oktober 2020 teilte der Bf dem Bundesfinanzgericht in Beantwortung eines diesbezüglichen Fragenvorhaltes zusammengefasst mit, dass das Röntgengerät R im Jahr 2010 in seine Ordination geliefert, dort montiert und erstmalig verwendet worden sei.

Im Beschwerdeverfahren betreffend die Folgejahre 2011 und 2012 (Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO) hat das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 18. Juni 2021, RV/7101402/2016, ausgeführt, dass die iZm dem Umbau der Ordination im Jahr 2010 angefallenen Aufwendungen iHv 146.852,90 Euro, die bisher pauschal auf 10 Jahre verteilt steuerlich abgesetzt worden waren, differenziert zu betrachten und inhaltlich in Erhaltungs- bzw Herstellungsaufwand sowie aktivierungspflichtige Anschaffungskosten aufzuteilen sind.

Mit Ersuchen um Stellungnahme des Bundesfinanzgerichtes vom 13. Juli 2021 wurde den Parteien der ermittelte Sachverhalt betreffend das digitale Röntgensystem sowie die Umbauarbeiten in der Ordination zur Stellungnahme übermittelt. Sowohl der Bf als auch die belangte Behörde erstatteten in der Folge kein weiteres Vorbringen bzw folgten der Ansicht des Gerichtes betreffend die Aufteilung der Kosten für den Umbau der Ordination.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Im gegenständlichen Verfahren sind der Anschaffungszeitpunkt und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Röntgengerätes „R“ strittig. Entscheidungserheblich ist weiters die steuerliche Beurteilung der Umbauarbeiten in der Ordination des Bf in Ort, Adresse. Dazu wurde der nachstehende Sachverhalt festgestellt. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass es unstrittig ist, dass das Röntgengerät R erstmals im Jahr 2010 in Betrieb genommen worden ist.

Der Bf führte in den Streitjahren 2009 und 2010 eine Praxis für Radiologie in Ort in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens. Mit Stichtag 31. Dezember 2010 wurde dieser Betrieb nach den Bestimmungen des Artikel IV (Zusammenschluss) Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) in eine Offene Gesellschaft überführt.

Im Jahr 2009 erwarb der Bf von der Firma X M Gesellschaft m.b.H. das Röntgengerät R samt diversem Zubehör um einen Gesamtkaufpreis von 180.000 Euro. Die Rechnungslegung erfolgte am 19. Dezember 2009, die Entrichtung des Kaufpreises in 2 Raten zu je 90.000 Euro in den Jahren 2009 und 2010. Laut Lieferschein vom 19. November 2019 wurde das Röntgengerät an diesem Tag in die Ordination des Bf geliefert. Nach Durchführung von umfangreichen Umbauarbeiten in der Ordination wurde das Gerät im Jahr 2010 aufgestellt und montiert, in einen betriebsbereiten Zustand gebracht und in der Folge erstmalig verwendet. Ebenfalls im Jahr 2010 wurde die Mammographieanlage Sectra L 30, deren Anschaffungskosten 178.244,16 Euro betrugen, in Betrieb genommen.

Die Gebäudeinvestitionen des Jahres 2010 iZm dem Umbau der Ordinationsräumlichkeiten betrugen insgesamt 146.852,90 Euro und umfassten die folgenden Aufwendungen:

ER	Lieferant	Beträge	Leistungsbeschreibung
130	W	6.611,52	Unterkonstruktion/Bodenrahmen Bucky Diagnost, Versteifung Ständerwand für Schiebetür
140	L	9.815,72	Lüftungsinstallationsarbeiten
159	S	2.910,00	Fliesenlegerarbeiten

160	EB	10.708,19	Baumeister, Fassadenöffnung
166	MB	4.631,79	Bodenlegearbeiten
185	RS	5.437,38	Schiebetürenantrieb + Bedienungseinheit
186	RO	5.071,84	Montage Türen, Schiebetür
213	S	1.976,03	Fliesenlegerarbeiten
214	EB	1.467,01	Mauer/Tür abbrechen, Wandöffnung Röntgen sägen
227	L	4.677,70	Lüftungsinstallationsarbeiten
230	M&M	23.574,32	Vorbereitende Elektroinstallationsarbeiten Röntgen
231	WT	28.715,61	GKB Folienkaschierung
233	Maler	10.758,56	Malerarbeiten
87	Architekt	18.000,00	Architektenleistung
92	Architekt	245,76	Architektenleistung
131	Architekt	251,47	Architektenleistung
212	Architekt	12.000,00	Architektenleistung
	Summe	146.852,90	

Ein Teil dieser Aufwendungen diente dazu, die im Jahr 2010 in Betrieb genommenen Röntgengeräte (R bzw Mammographiegerät) in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

Dies betraf vor allem die Unterkonstruktion für das Deckenschienensystem Bucky Diagnost, damit die Strahlereinrichtung an der Decke aufgehängt werden konnte, sowie zur Verankerung des Geräts den Bodenrahmen für den Tisch Bucky Diagnost. Zur Einbringung des Röntgengerätes musste die Fassade geöffnet und wieder geschlossen werden. Dabei wurden zwei Fenster und ein Teil der Mauer aus der Fassade herausgehoben. Die Einbringung des Geräts erfolgte mittels Kran und Hebecontainer.

Des Weiteren waren Elektroinstallationsarbeiten notwendig. Da es sich bei den 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 mit dem eigenen Rechenzentrum verbunden.

Die Röntgengeräte wurden in den 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 der Aufnahmeräume und Kabinen wurde eine Lüftungsanlage installiert. Insbesondere für die Räume, die kein Tageslicht bzw keine Fenster aufweisen, war ein entsprechender Luftdurchsatz zu gewährleisten. Dazu mussten Kernbohrungen in die Wohnung oberhalb vorgenommen und ein durchgehender Schacht über alle Stockwerke errichtet werden.

Im Zuge der genannten Maßnahmen wurden zweckmäßigerweise auf Grund 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 inklusive Bedienungseinheit eingebaut.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen sind im Wesentlichen unstrittig und gründen sich auf die Ausführungen des Bf bzw der belangten Behörde, den Inhalt der vorgelegten Akten und die Einsichtnahme in den elektronischen Steuerakt; weiters insbesondere auf die Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes im Beschwerdeverfahren betreffend die Folgejahre 2011 und 2012 (Erkenntnis vom 18. Juni 2021, RV/7101402/2016), die im do. Verfahren unbestritten geblieben sind.

Zur strittigen Frage des Anschaffungszeitpunktes des Röntgengerätes „R“ ist festzuhalten, dass dieses Gerät laut vorliegendem Lieferschein am 19. November 2009 in die Ordinationsräumlichkeiten des Bf geliefert worden ist. Demgegenüber hat der Bf in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 26. Oktober 2020 ausgeführt, dass das Aufnahmegerät erst im Jahr 2010 in die Ordination geliefert worden sei und zwischenzeitlich (vermutlich) bei der liefernden Firma X gelagert worden sei. Weitere Beweismittel zu diesem Sachverhalt oder nähere Ausführungen dazu wurden im Beschwerdeverfahren nicht vorgelegt bzw. vorgebracht. Die belangte Behörde ging in diesem Zusammenhang davon aus, dass es unglaublich sei, dass ein neu angeschafftes, sensibles medizinisches Gerät in einem Raum aufgestellt werde, in welchem unmittelbar nach der Lieferung umfangreiche Sanierungsarbeiten vorgenommen wurden.

Ob ein Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen. Das Gericht hat dabei iSd Bestimmung des § 167 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Überzeugung eine Tatsache als erwiesen oder nicht erwiesen anzunehmen. Dabei genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132).

Auch der Indizienbeweis, der aufbauend auf erwiesenen Hilfstatsachen (Indizien), mit Hilfe von Erfahrungssätzen und logischen Operationen den Schluss auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache ermöglicht, kommt als Beweismittel in Betracht (zB VwGH 26.03.1993, 90/13/0155; 26.07.2006, 2001/14/0174).

Nach Ansicht des Gerichtes lässt sich der genaue Ort und die Dauer der (Zwischen-) Lagerung des Röntgengerätes „R“ im Zeitraum zwischen der Lieferung Ende 2009 und der Inbetriebnahme im Jahr 2010 nicht mehr zweifelsfrei feststellen. In Anbetracht der umfangreichen Baumaßnahmen im Jahr 2010, die im betreffenden Röntgen-Nutzungsraum durchgeführt worden waren, der nachvollziehbaren Argumentation der belangten Behörde sowie des teilweise widersprüchlichen Vorbringens des Bf ist aber davon auszugehen, dass sich das Röntgengerät „R“ erst im Laufe des Jahres 2010 in einem betriebsbereiten Zustand in der Ordination des Bf befunden hatte.

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) hat das Verwaltungsgericht – außer in den Fällen des § 278 – immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 6 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 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 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) [...]“

§ 7a EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Bei abnutzbaren, körperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, für die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Jänner 2011 Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen, kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine vorzeitige Absetzung für Abnutzung von 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. Erfolgt im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung auch die Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes, umfasst der Prozentsatz von 30% auch die nach § 7 zustehende Absetzung für Abnutzung. Die Abschreibung nach § 7 und die vorzeitige Absetzung für Abnutzung dürfen in Summe nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen. [...]“

§ 10 Abs. 1 EStG 1988 lautet in der für das Veranlagungsjahr 2009 anzuwendenden Fassung (BGBl. I Nr. 99/2007):

„Natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10 % des Gewinnes, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24),

höchstens jedoch 100 000 Euro gewinnmindernd geltend machen. Der Höchstbetrag von 100 000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Kalenderjahr nur einmal zu. Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden und ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt.“

§ 10 Abs. 1 EStG 1988 lautet in der für das Veranlagungsjahr 2010 anzuwendenden Fassung (BGBl. I Nr. 29/2009):

„Bei natürlichen Personen kann bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13% des Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens 100 000 Euro im Veranlagungsjahr, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen gewinnmindernd geltend gemacht werden:

- 1. Bemessungsgrundlage ist der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne (§ 24).*
- 2. Der Gewinnfreibetrag steht dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage von 30 000 Euro zu (Grundfreibetrag). Erzielt der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, ist der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wird vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, ist der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.*
- 3. Übersteigt die Bemessungsgrundlage den Betrag von 30 000 Euro, kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden, soweit*
 - der Gewinn die Bemessungsgrundlage des zugeordneten Grundfreibetrages übersteigt und*
 - der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter gemäß Abs. 3 gedeckt ist.*

Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden. Er ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten begrenzt. Die Absetzung für Abnutzung wird dadurch nicht berührt.

- 4. Wird der Gewinn nach § 17 oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, steht nur der Grundfreibetrag nach Z 2 zu. Ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag kann nicht geltend gemacht werden.“*

Rechtliche Beurteilung

Zur strittigen Frage des Anschaffungszeitpunktes und damit zusammenhängend der Frage der Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne gemäß § 10 EStG 1988 in der

Rechtslage bis zur Veranlagung 2009 oder des Gewinnfreibetrages gemäß § 10 EStG 1988 in der Rechtslage ab der Veranlagung 2010 hält der Verwaltungsgerichtshof fest, dass der Anschaffungszeitpunkt mit dem Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft des Wirtschaftsgutes einhergeht und nicht mit dem seiner Lieferung (vgl VwGH 08.03.1994, 93/14/0179). Seine diesbezügliche Rechtsansicht bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25.02.1997, 97/14/0006.

Eine Anschaffung setzt die Aufnahme des Wirtschaftsgutes in den Betrieb voraus, wobei es auf die Inbetriebnahme nicht ankommt (vgl VwGH 05.10.1962, 0748/62). Als Anschaffungszeitpunkt ist dabei jener Zeitpunkt anzunehmen, mit dem der Unternehmer das wirtschaftliche Eigentum an einem Wirtschaftsgut erlangt, das bereits dem Betriebszweck zu dienen im Stande ist (vgl VwGH 26.05.1970, 0874/69). Entscheidend ist demnach der Zeitpunkt der konkreten Nutzungsmöglichkeit für den Betrieb des Unternehmers im Sinne einer rechtlichen und tatsächlichen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut (vgl VwGH 12.06.1991, 90/13/0028).

Laut festgestelltem Sachverhalt wurde das Röntgengerät „R“ erst im Jahr 2010 montiert, in einen betriebsbereiten Zustand gebracht und erstmalig verwendet. Nicht festgestellt werden konnte hingegen, ob sich das Gerät bereits im Jahr 2009 in den Räumlichkeiten der Ordination, die sich im Jahr 2010 noch im Umbaustadium befanden, befunden hatte.

Nach diesem gegebenen Sachverhalt konnten die in der Rechnung vom 16. Dezember 2009 aufgelisteten Wirtschaftsgüter (Röntgengerät R samt Zubehör) im Jahr 2009 noch nicht die Möglichkeit vermitteln, durch deren Einsatz betrieblichen Nutzen zu ziehen. Daher bestand gemäß der angeführten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung im Streitjahr 2009 nicht die Möglichkeit zur tatsächlichen betrieblichen Nutzung. Der beantragte Freibetrag für investierte Gewinne iSd Bestimmung des § 10 EStG 1988 war daher im Veranlagungsjahr 2009 für das Röntgengerät R zu versagen.

Zur ebenfalls strittigen Frage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Röntgengerätes R im Ausmaß von 5 oder 8 Jahren, die der Absetzung für Abnutzung iSd Bestimmung des § 7 EStG 1988 zu Grunde zu legen ist, ist festzuhalten, dass die diesbezügliche Voraussetzung der Inbetriebnahme im Jahr 2009 noch nicht vorlag.

Aufgrund des Anschaffungszeitpunktes im Jahr 2010 steht für das Gerät aber im Veranlagungsjahr 2010 die vorzeitige Absetzung für Abnutzung gemäß § 7a EStG 1988 von 30% der Anschaffungskosten von 180.000 Euro, somit iHv 54.000 Euro, zu. Der Satz von 30% gelangt dabei unabhängig von der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zu Anwendung und schließt im gegenständlichen Fall die „normale“ AfA mit ein, da das Röntgengerät im Jahr der Anschaffung, dh im Jahr 2010, auch in Betrieb genommen worden ist.

Für das vorliegende Verfahren ist die Frage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Röntgengerätes somit ohne rechtlichen Belang und kann dahingestellt bleiben. Im Übrigen ist auf die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes im Erkenntnis vom 18. Juni 2021, RV/7101402/2016, zu verweisen, wonach von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren auszugehen ist.

Weiters folgt das Bundesfinanzgericht der Rechtsansicht im oben erwähnten Verfahren, wonach die Umbauarbeiten in der Ordination im Jahr 2010 keine einheitliche Baumaßnahme darstellen und im konkreten Fall eine Trennung der Aufwendungen in Erhaltungsaufwendungen, aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten (Röntgengerät) und Herstellungsaufwendungen möglich ist.

Die bisher aktivierten und auf 10 Jahre abgesetzten Aufwendungen des Jahres 2010 iHv insgesamt 146.852,90 Euro sind laut nachstehender Aufstellung in Erhaltungsaufwand (iHv 39.339,41 Euro, sofort absetzbar), dem Röntgengerät zuordenbare aktivierungspflichtige Aufwendungen (iHv 89.221,29 Euro, vorzeitige AfA gemäß § 7a EStG 1988) und Herstellungsaufwendungen (iHv 18.292,20 Euro, Halbjahres-AfA, Restnutzungsdauer 35 Jahre) aufzuteilen.

Beträge	Instandh.	Aktivierung	Herstellung	Leistungsbeschreibung
6.611,52		6.227,40		Unterkonstruktion/Bodenrahmen Bucky Diagnost
	384,12			Versteifung Ständerwand für Schiebetür
9.815,72			9.815,72	Lüftungsinstallationsarbeiten
2.910,00	2.910,00			Fliesenlegerarbeiten
10.708,19		10.708,19		Baumeister, Fassadenöffnung
4.631,79	4.631,79			Bodenlegearbeiten
5.437,38	5.437,38			Schiebetürenantrieb + Bedienungseinheit
5.071,84	5.071,84			Montage Türen, Schiebetür
1.976,03	1.976,03			Fliesenlegerarbeiten

1.467,01		1.467,01		Mauer/Tür abbrechen, Wandöffnung Röntgen sägen
4.677,70			4.677,70	Lüftungsinstallationsarbeiten
23.574,32		23.574,32		Vorbereitende Elektroinstallationsarbeiten Röntgen
28.715,61		28.715,61		GKB Folienkaschierung
10.758,56	10.758,56			Malerarbeiten
18.000,00	4.821,90	10.936,00	2.242,10	Architektenleistung
245,76	65,83	149,31	30,61	Architektenleistung
251,47	67,36	152,78	31,32	Architektenleistung
12.000,00	3.214,60	7.290,67	1.494,74	Architektenleistung
263.208,57	39.339,41	89.221,29	18.292,20	

Aufgrund dieser Zuordnung der Kosten für den Umbau der Ordination ist die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2010 iSd Bestimmung des § 279 BAO abzuändern.

Im Ergebnis erhöht sich der abzugsfähige Aufwand laut folgender Aufstellung um 59.024,47 Euro:

Abzugsfähiger Aufwand (AfA Gebäude) 2010	Berechnung	Euro
Zehntel-Absetzung bisher (Halbjahres-AfA)*	14.685,29 / 2 =	-7.342,65
Erhaltungsaufwand sofort absetzbar	39.339,41 =	39.339,41
AK Röntgengerät, § 7a EStG 1988	89.221,29 * 30% =	26.766,39
Herstellungsaufwand, RND 35 Jahre, Halbjahres- AfA	18.292,20 / 35 / 2 =	261,32
Abänderungsbetrag (Erhöhung) AfA		59.024,47

Gleichzeitig verringert sich der abzugsfähige Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 um 7.673,18 Euro (entspricht 13% von 59.024,47 Euro); der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt nunmehr 633.075,84 Euro.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 abzuweisen bzw der Einkommensteuerbescheid 2010 laut beiliegendem Berechnungsblatt abzuändern.

Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision

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.

Die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage zum Anschaffungszeitpunkt von Wirtschaftsgütern ist durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinlänglich geklärt. Da das Bundesfinanzgericht dieser Judikatur gefolgt ist, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2010

Wien, am 5. August 2021