



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Kapferer Frei Grüner Steuerberatungs GmbH & Co. KG, vom 30. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 11. März 2010 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2004: 244.591,96 €; Einkommensteuer 2004: 114.046,28 €

Einkommen 2005: 127.381,84 €; Einkommensteuer 2005: 55.275,92 €

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtige erzielt als Fachärztin Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Anlässlich einer Außenprüfung, umfassend die Jahre 2003 bis 2005, stellte die Prüferin fest, dass in den Jahren 2004 und 2005 einige unkörperliche Wirtschaftsgüter (Software) angeschafft und sofort

als Instandhaltung abgesetzt worden seien. Da es sich bei dieser Software um Ergänzungen bzw. Neuprogrammierungen handle, seien die Kosten für die entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter zu aktivieren und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben.

Konkret handle es sich um folgende Wirtschaftsgüter: Im Jahr 2004 seien eine Update-Version einer Software und eine Schnittstelle mit Anschaffungskosten von 3.617,16 € brutto geliefert und montiert bzw. installiert worden (vgl. die Rechnung der Gesellschaft¹ vom 22. Juli 2004). Der im Jahr 2004 als Instandhaltung abgesetzte Aufwand von 3.617,16 € sei als Software zu aktivieren und über die mit drei Jahren geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Da die Inbetriebnahme bereits im Juni 2004 erfolgt sei, stehe in diesem Jahr eine Ganzjahres-AfA von 1.205,72 € zu.

Am 15. September 2005 sei eine Rechnung der Gesellschaft² mit 20.000 € brutto bezahlt worden. Mit dieser Rechnung vom 2. November 2004 seien eine Software-Entwicklung, Software-Programmierung und dazugehörige Technikereinsätze abgerechnet worden. Der im Jahr 2005 als Instandhaltung abgesetzte Aufwand von 20.000 € sei als Software (Entwicklung, Programmierung) zu aktivieren und über die mit fünf Jahren geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Inbetriebnahme sei bereits im zweiten Halbjahr 2004 erfolgt (Rechnungsdatum 2. November 2004). Im Jahr 2004 sei die Halbjahres-AfA mit 2.000 €, im Jahr 2005 die Ganzjahres-AfA mit 4.000 € anzusetzen.

Schließlich seien mit der Rechnung der Gesellschaft² vom 14. Dezember 2005 (bezahlt am 28. Dezember 2005) aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als Instandhaltung gebucht worden. Es handle sich dabei um einen Personalcomputer (Anschaffungskosten von 636 € brutto) und einen Scanner (Anschaffungskosten von 684 € brutto). Der im Jahr 2005 als Instandhaltung abgesetzte Aufwand von 1.320 € sei als Betriebs- und Geschäftsausstattung zu aktivieren und über die mit drei Jahren geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Im Jahr 2005 sei die Halbjahres-AfA mit 220 € anzusetzen.

Die getroffenen Feststellungen würden zu Gewinnerhöhungen (Ausscheiden des Instandhaltungsaufwandes) von 3.617,16 € (im Jahr 2004) und 21.320 € (im Jahr 2005) sowie zu Gewinnminderungen (AfA) von 3.205,72 € (im Jahr 2004) und 4.220 € (im Jahr 2005) führen (vgl. Tz 1 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2007, ABNr. 123, in Verbindung mit Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 4. Oktober 2007).

Im Hinblick auf die Beteiligung der Abgabepflichtigen an der Mitunternehmerschaft KEG stellte die Prüferin anlässlich der Außenprüfung für das Jahr 2005 auch einen geänderten Gewinnan-

teil von 4.761,87 € fest, der im Einkommensteuerbescheid der Abgabepflichtigen zu berücksichtigen sei (vgl. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2007, ABNr. 123).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 11. März 2010 - im zweiten Verfahrensgang - gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderte Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005. Gegen diese Bescheide erhob die Abgabepflichtige am 30. März 2010 fristgerecht Berufung. Aus der Rechnung der Gesellschaft¹ sei ersichtlich, dass Programmupdates für das Lungenfunktionsprogramm geliefert und installiert worden seien. Die Updates seien notwendig gewesen, da von Windows 95 und Windows 98 umgestellt worden sei. Nach Ansicht der Außenprüfung stellten Programmupdates aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter dar. Herrschende Meinung sei aber (vgl. Doralt, EStG), dass Programmupdates der Funktionserhaltung des Programmes dienten und daher als Sofortaufwand abzusetzen seien.

Weiters sei von der Gesellschaft² eine Software zur Übernahme von Patientendaten auf die neue, am 22. Dezember 2003 angeschaffte Software entwickelt worden. Diese Software zur Datenübernahme stelle zweifellos ein selbständiges Wirtschaftsgut dar, sei aber im Jahr der Anschaffung sofort abzuschreiben, da dieses Wirtschaftsgut nicht dazu bestimmt gewesen sei, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Diese Software sei nämlich ausschließlich vom Softwarehaus selbst zur wenige Tage dauernden Datenübernahme zum Einsatz gelangt und anschließend wieder aus dem Betriebsvermögen der Abgabepflichtigen ausgeschieden. Eine diesbezügliche Bestätigung der Gesellschaft² sei der Außenprüfung bereits ausgefolgt worden.

Der Aktivierung des Personalcomputers (Anschaffungskosten von 636 € brutto) und des Scanners (Anschaffungskosten von 684 € brutto) im Jahr 2005 als Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde von der Abgabepflichtigen zugestimmt; wegen der „*Geringfügigkeit*“ der sich daraus ergebenden Steuernachforderung lägen aber weder Billigkeits- noch Zweckmäßigkeitsgründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor. Im Übrigen sei die Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2005 auch insoweit fehlerhaft, als die AfA für die von der Außenprüfung im Jahr 2004 aktivierte Software (vgl. die Rechnung der Gesellschaft¹) im Ausmaß von 1.205,73 € unberücksichtigt geblieben sei.

Gegen die Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2007, ABNr. 123, brachte die Abgabepflichtige vor, dass gegen den Feststellungsbescheid betreffend die Mitunternehmerschaft KEG Berufung erhoben und dabei die ersatzlose Aufhebung und erklärungskonforme Feststellung der Einkünfte beantragt worden sei.

Die gegenständliche Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist die Aktivierungspflicht unkörperlicher Wirtschaftsgüter strittig. Dabei ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

1) Mit Rechnung vom 22. Juli 2004, Nr. 1, verrechnete die Gesellschaft¹ der Berufungswerberin (Bw.) eine Update-Version einer Software und eine Schnittstelle. Der Rechnungsbetrag lautete auf 6.426,36 € brutto; nach Abzug eines Skontos von 10 % überwies die Bw. am 30. Juli 2004 einen Zahlungsbetrag von 5.783,73 € brutto, der im Jahr 2004 als Instandhaltung sofort abgesetzt wurde. Der Rechnung zufolge wurde Folgendes geliefert und montiert bzw. installiert, wobei als Lieferdatum der 14. Juni 2004 aufscheint: „*ML/MS Update von Version 4.6x ML/CL/MS Update JLAB V4.5 auf 4.6x für MS Body*“ mit einem Rechnungsbetrag von 1.416 € brutto, „*JLAB PDF Reportausgabe*“ mit einem Rechnungsbetrag von 1.291,68 € brutto, „*EASE-Interface für MS-B PCI Schnittstelle*“ mit einem Rechnungsbetrag von 909,48 € brutto.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der gesamte Rechnungsbetrag dieser drei Positionen von 3.617,16 € brutto als Software aktiviert und über die mit drei Jahren geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Da die Inbetriebnahme bereits im Juni 2004 erfolgt sei, stehe in diesem Jahr eine Ganzjahres-AfA von 1.205,72 € zu. Die übrigen Positionen der Rechnung vom 22. Juli 2004 betrafen die „*Arbeitszeit*“ und einen „*Verbindungssatz APS Interface*“. Diesbezüglich ließ die Außenprüfung die Sofortabschreibung durch die Bw. unbeanstandet.

Zwecks Ermittlung des genauen Leistungsinhaltes richtete der Unabhängige Finanzsenat am 5. Juni 2012 an den Rechnungsaussteller (bzw. dessen Nachfolgegesellschaft) ein Auskunftsersuchen gemäß [§ 143 BAO](#). Mit Schreiben vom 27. Juni 2012 teilte die Gesellschaft³ zur Rechnung vom 22. Juli 2004, Nr. 1, Folgendes mit:

„Unsere Leistungen von damals stehen ursächlich im Zusammenhang mit einem gänzlichen Austausch der PC-Hardware bei Frau XY.

Die neue Hardware war mit der alten nicht kompatibel und machte ein Update von Vers. 4.5 auf 4.6 erforderlich.

Die eingesetzte Software selbst erfuhr durch die von uns implementierten Releases keine durchgreifenden Änderungen für den Benutzer (die Benutzerin).

Eine Datenmigration war notwendig - jedoch bedingt durch den Einsatz der neuen Hardware, die ein Softwarerelease erforderlich machte (Win98 auf WinXP).

Durch das Update kam es zu keinen zusätzlichen Nutzungsmöglichkeiten der Software.

Es wurde ein neuer Lizenzvertrag abgeschlossen, der aber zur Voraussetzung hatte, dass bereits ein Lizenzvertrag bestand, sodass von einem Verlängerungsvertrag der Nutzungsvereinbarung eines upgedateten Softwarevertrages zu sprechen ist.

Von einem gänzlich anderen, wesentlich verbesserten Programm ist keine Rede. Das Update war notwendig, da der Programmstand auf die neue Hardware nicht mehr kompatibel war. Eine wesentliche Erweiterung oder Verbesserung vorhandener Funktionen war damit nicht verbunden.

Die EASE-Schnittstelle war zu erneuern, da die alte mit der neuen Hardware nicht mehr kompatibel war (IDE auf PCI). Die Schnittstelle selbst ist keine autarke Anwendung, sondern dient der Gangbarmachung der upgedateten Software auf die neue Hardware-Plattform.

Auch bei der APS-Schnittstelle handelt es sich um keine autarke Software, wie vorher bei der EASE-Schnittstelle beschrieben. Soin gilt hier Gleiches."

2) Mit Rechnung vom 2. November 2004, Nr. 2, verrechnete die Gesellschaft² der Bw. 150 Stunden „Software-Entwicklung Datenübernahme“, 96 Stunden „Software-Programmierung“ und 219,75 Stunden „Technikereinsätze“. Als Leistungszeitraum für die Technikereinsätze und Programmierstunden wurde der Zeitraum „Juni – Oktober 2004“ ausgewiesen. Der Rechnungsbetrag lautete auf 31.476,06 € brutto.

Im Zuge der Außenprüfung teilte die Bw. zu dieser Rechnung mit, dass für die bestehende Software ein Update für die automatische Datenübernahme habe eingespielt werden müssen. Dies habe sich dermaßen kompliziert dargestellt, dass sich der Rechnungsbetrag aufgrund eines Vergleiches letztlich auf 20.000 € brutto vermindert habe (auf das Schreiben der Gesellschaft² vom 28. Februar 2005 wurde diesbezüglich verwiesen). Am 14. September 2005 wurde die Rechnung der Gesellschaft² vom 2. November 2004 schließlich mit 20.000 € brutto bezahlt, der Zahlungsbetrag wurde im Jahr 2005 als Instandhaltung sofort abgesetzt.

Im Zuge der Außenprüfung wurde der Zahlungsbetrag von 20.000 € brutto als Software aktiviert und über die mit fünf Jahren geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Da die Inbetriebnahme bereits im zweiten Halbjahr 2004 erfolgt sei, stehe in diesem Jahr eine Halbjahres-AfA von 2.000 € zu. Im Jahr 2005 sei die Ganzjahres-AfA mit 4.000 € anzusetzen.

Zur Rechnung vom 2. November 2004, Nr. 2, legte die Bw. ein Schreiben der Gesellschaft² (datiert mit 19. September 2007) mit folgendem Inhalt vor:

„Zu oben angeführter Rechnung halten wir fest, dass es sich hierbei um notwendige Programmierarbeiten für eine einmalige Datenübernahme handelte.

Das heißt, dass die von uns durchgeführten Tätigkeiten eine Übernahme der Daten vom bisher verwendeten EDV-System auf das neue EDV-System ermöglichten, um im vollen Umfange problemlos weiterarbeiten zu können.

Dazu wurden die Daten übernommen, eine Umprogrammierung vorgenommen und von den Technikern dann in die neue EDV integriert."

3) Gemäß [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) darf für unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten nur angesetzt werden, wenn sie entgeltlich erworben worden sind. Unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dürfen danach nur mit Anschaffungskosten und nicht mit Herstellungskosten angesetzt werden. Zu den unkörperlichen (immateriellen) Werten gehört auch Software (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 101, mwH).

Im Hinblick auf die Rechnung der Gesellschaft¹ vom 22. Juli 2004, Nr. 1, wendete die Bw. ein, dass lediglich Programmupdates für das Lungenfunktionsprogramm geliefert und installiert worden seien. Programmupdates dienten der Funktionserhaltung des Programmes und seien daher als Erhaltungsaufwand sofort abzusetzen.

Der sofort absetzbare Erhaltungsaufwand dient dazu, das Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insbesondere die regelmäßig notwendigen Ausbesserungen. Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder längerlebiges Material verwendet werden kann (zB VwGH 12.3.1969, [1741/68](#); VwGH 26.5.2004, [99/14/0261](#); VwGH 24.9.2007, [2006/15/0333](#)). Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird (zB VwGH 12.3.1969, [1741/68](#); VwGH 2.8.1995, [93/13/0197](#); VwGH 17.5.2006, [2004/14/0080](#)). Die Wesensart des Wirtschaftsgutes kann sich dadurch ändern, dass sich die Funktion, also die Zweckbestimmung, ändert.

Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sind auch bei Software nach den allgemeinen Kriterien abzugrenzen. Demnach gehören zum Herstellungsaufwand Aufwendungen, wenn eine Kapazitätserweiterung vorgenommen wird, die über eine bloße Aktualisierung hinausgeht, zusätzliche Funktionen eingebaut werden oder die Benutzeroberfläche neu gestaltet wird. Dagegen sind Aufwendungen zur Anpassung an eine neue Hardware, zur Korrektur von Programmfehlern oder Verbesserungen an der Benutzeroberfläche als Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähig (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 129, Stichwort „Software“, mwH).

4) Von einer solchen Anpassung an eine neue Hardware ist nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates auch im Streitfall auszugehen. Die Rechnung der Gesellschaft¹ vom 22. Juli 2004, Nr. 1, hat die Lieferung und Installierung eines Software-Updates von Version 4.5 auf 4.6 zum Inhalt, das im Zusammenhang mit dem gänzlichen Austausch der PC-Hardware notwendig wurde. Mit diesem Software-Update war eine Funktionserweiterung der Software nicht verbunden, durch das Update kamen auch keine neuen zusätzlichen Nutzungsmöglichkeiten der Software hinzu. Die eingesetzte Software selbst erfuhr durch die implementierten

Releases keine durchgreifenden Änderungen für die Benutzerin. Von einem gänzlich anderen, wesentlich verbesserten Programm kann nicht die Rede sein; das Software-Update war vielmehr notwendig, weil der bisherige Programmstand mit der neuen Hardware nicht mehr kompatibel war (vgl. das Schreiben der Gesellschaft³ vom 27. Juni 2012).

Verbesserungen der bisher verwendeten Software im Rahmen von Updates, Versions- oder Releasewechseln sind als Erhaltungsaufwendungen zu behandeln, obwohl sie auch Elemente von nachträglichen Anschaffungskosten enthalten (vgl. dBMF, „*Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software)*“, BStBl 2005 I S. 1025). In diesem Sinne auch Schmidt/Kulosa, EStG³⁰, § 6 Rz 140, Stichwort „*Software*“: Funktionserweiterungen (Installation neuer Module) führen zu nachträglichen Anschaffungskosten, bloße Updates sind aber Erhaltungsaufwand.

5) Mit der Rechnung der Gesellschaft¹ vom 22. Juli 2004, Nr. 1, wurden auch eine „*JLAB PDF Reportausgabe*“, eine „*EASE-Interface für MS-B PCI Schnittstelle*“ und ein „*Verbindungssatz APS Interface*“ geliefert. Offensichtlich handelt es sich dabei um Implementierungskosten, die in ursächlichem Zusammenhang mit der Lieferung des genannten Software-Updates stehen.

Soweit Anpassungsvorgänge über das Customizing hinausgehen, wie zB hier bei der Erstellung von aufwendigen Reports oder der Programmierung von Schnittstellen, ist in steuerrechtlicher Hinsicht zu unterscheiden, ob diese Funktionen bei Vergleich mit der Gesamtheit der vom Softwarehersteller ausgelieferten Funktionen eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung darstellen oder ob vorhandene Funktionen ohne wesentliche Verbesserung lediglich modifiziert werden. Eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung ist immer dann anzunehmen, wenn die Software eine zusätzliche Funktionalität erhält oder ihr Anwendungsbereich über die standardmäßig vorgesehenen Einsatzgebiete hinaus ausgedehnt wird.

Wie die Gesellschaft³ in ihrem Schreiben vom 27. Juni 2012 mitteilte, waren die Schnittstellen zu erneuern, weil eine Kompatibilität mit der neuen Hardware nicht mehr gegeben war. Die Schnittstellen selbst stellten keine autarken Anwendungen dar, sondern dienten der Gangbarmachung der upgedateten Software. Wie die Gesellschaft³ auch versicherte, war mit den genannten Leistungen eine wesentliche Erweiterung oder Verbesserung vorhandener Funktionen nicht verbunden. Auf die Ausführungen zum Software-Update von Version 4.5 auf 4.6 wird verwiesen.

Einer Einstufung auch dieser Leistungsinhalte als Erhaltungsaufwand steht daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts entgegen. Festzuhalten bleibt, dass das Finanzamt - bei gegenteiliger Auffassung - konsequenterweise auch den Positionen „*Arbeitszeit*“ und „*Ver-*

bindungssatz APS Interface“ der Rechnung vom 22. Juli 2004 die Sofortabschreibung hätte versagen müssen.

6) Im Hinblick auf die Rechnung der Gesellschaft² vom 2. November 2004, Nr. 2, stellte die Bw. die Anschaffung eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes (Software zur Übernahme von Patientendaten) außer Streit. Dieses Wirtschaftsgut sei aber nicht dazu bestimmt gewesen, dem Betrieb dauernd zu dienen, weshalb kein aktivierungspflichtiges Anlagevermögen vorliege. Die Software sei lediglich zur wenige Tage dauernden Datenübernahme zum Einsatz gelangt und anschließend wieder aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden.

Über die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen entscheidet die betriebliche Funktion, die der Unternehmer dem Wirtschaftsgut im Betrieb widmet (Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes). Alleine aus der objektiven Eigenschaft eines Wirtschaftsgutes lässt sich seine Zuordnung nicht entscheiden; dasselbe Wirtschaftsgut, das bei dem einen Betrieb zum Anlagevermögen gehört, war vor seiner Anschaffung in einem anderen Betrieb idR Umlaufvermögen. Maßgeblich für die Zuordnung ist daher die tatsächliche Nutzung im Betrieb des Unternehmens; ist eine objektive Funktionsbestimmung nicht mit Sicherheit möglich, entscheidet die subjektive Widmung (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 154, mwH).

Zum Anlagevermögen gehört ein Wirtschaftsgut dann, wenn es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen ([§ 198 Abs. 2 UGB](#)). Ein Wirtschaftsgut dient dann dauernd dem Geschäftsbetrieb, wenn es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einen größeren Zeitraum davon dem Geschäftsbetrieb dient. Danach dienen Gegenstände des Anlagevermögens dem Gebrauch, während Gegenstände des Umlaufvermögens der einmaligen Nutzung dienen, sei es zum Verbrauch oder zur Veräußerung (vgl. Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 155, mwH). Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von weniger als einem Jahr gehören zum Umlaufvermögen (VwGH 17.12.1993, [93/15/0094](#); VwGH 25.6.1998, [96/15/0251](#)).

Dem Anlagenverzeichnis ist – wie von der Bw. eingewendet – zu entnehmen, dass am 22. Dezember 2003 ein „*Ärztepaket*“ von der Gesellschaft² um 31.800 € angekauft, als unkörperliches Wirtschaftsgut („*Software*“) aktiviert und auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben wurde. Offensichtlich war eine bestimmungsgemäße Verwendung dieser Software nicht möglich, weil eine Übernahme der bestehenden Patientendaten vom bisher verwendeten auf das neue EDV-System scheiterte. Die Gesellschaft² musste daher in der Folge eine Software zur Datenübernahme entwickeln und diese durchführen, worüber mit der streitgegenständlichen Rechnung vom 2. November 2004, Nr. 2, abgerechnet wurde.

Dem vorgelegten Schreiben der Gesellschaft² vom 19. September 2007 ist zu entnehmen, dass die Software zur Datenübernahme tatsächlich nur einer einmaligen Nutzung zugeführt wurde („*notwendige Programmierarbeiten für eine einmalige Datenübernahme*“) und nicht dazu bestimmt war, dem Betrieb der Bw. auf Dauer zu dienen. Dazu wurden die Patientendaten vom Softwarehersteller vom bisher verwendeten EDV-System übernommen und nach Umprogrammierung (mit Hilfe der neu entwickelten Software zur Datenübernahme) wieder in das neue EDV-System integriert.

Im Übrigen geht der Unabhängige Finanzsenat bei Aufwendungen für eine Datenmigration von sofort absetzbarem Erhaltungsaufwand aus. Bei Anschaffung von Standardsoftware und betriebswirtschaftlicher Software (wie dem am 22. Dezember 2003 angeschafften „*Ärztepaket*“) gehört zwar auch der (häufig sehr hohe) weitere Aufwand für deren Anpassung an die betrieblichen Besonderheiten als Betriebsbereitschaftskosten zu den Anschaffungskosten, nicht jedoch der Aufwand für Datenmigration (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG³⁰, § 6 Rz 140, Stichwort „*Software*“). Aufwendungen für die Übernahme von Daten (zB Kunden-, Lieferanten-, aber auch Patientenstammdaten) aus Alt- oder Vorgängersystemen (Datenmigration) sind sofort als Betriebsausgaben abziehbar (vgl. dBMF, „*Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software)*“, BStBl 2005 I S. 1025). Wenn das Finanzamt in der gesonderten Bescheidbegründung vom 2. Oktober 2008 (betrifft den ersten Verfahrensgang im Berufungsverfahren nach der Außenprüfung) darauf verwies, dass das am 22. Dezember 2003 angeschaffte EDV-System ohne die streitgegenständliche Software-Entwicklung „*nicht in vollem bzw. zweckmäßigen Ausmaß funktionsfähig gewesen wäre*“, dann räumt es damit selbst einen Reparaturbedarf hinsichtlich dieses neuen EDV-Systems ein.

7) Im Zuge der Außenprüfung wurden die bislang als Instandhaltung sofort abgesetzten Anschaffungskosten eines Personalcomputers (mit 636 € brutto) und eines Scanners (mit 684 € brutto) im Jahr 2005 als Betriebs- und Geschäftsausstattung aktiviert und über die mit drei Jahren geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben, was von der Bw. nicht weiter bestritten wurde; wegen der „*Geringstfügigkeit*“ der sich daraus ergebenden Steuernachforderung lägen aber weder Billigkeits- noch Zweckmäßigkeitsgründe für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vor.

Zu diesem Einwand genügt es darauf hinzuweisen, dass der angefochtene Bescheid vom 11. März 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 nicht aufgrund einer vom Finanzamt gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) verfügten Wiederaufnahme des Verfahrens erlassen wurde; diesem Bescheid liegt vielmehr eine Änderung des bis dahin in Rechtsbestand befindlichen Einkommensteuerbescheides vom 22. März 2007 gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) zugrunde. Ände-

rungen gemäß § 295 BAO haben gegebenenfalls zwingend (kein Ermessen) zu erfolgen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 295 Tz 12, mwH). Überdies kann der Bescheid bei Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 BAO nach jeder Richtung abgeändert werden (hier hinsichtlich der Anschaffungskosten eines Personalcomputers und eines Scanners; vgl. VwGH 28.5.1998, [96/15/0083](#); VwGH 19.10.1999, [98/14/0118](#); VwGH 28.11.2001, [97/13/0204](#)).

8) Schließlich brachte die Bw. gegen die Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Tz 2 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2007, ABNr. 123, vor, dass gegen den Feststellungsbescheid betreffend die Mitunternehmerschaft KEG Berufung erhoben und dabei die ersatzlose Aufhebung und erklärungskonforme Feststellung der Einkünfte beantragt worden sei. Dazu ist festzuhalten, dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 22. März 2007 mit dem angefochtenen Bescheid vom 11. März 2010 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geändert wurde, weil zwischenzeitlich (am 9. Oktober 2007) bescheidmäßige Feststellungen des Finanzamtes A zu St.Nr. 3 (betrifft die Mitunternehmerschaft KEG) erfolgten. Dies ist der Begründung des angefochtenen Bescheides auch so zu entnehmen.

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Die Bindungswirkung besteht (dem letzten Halbsatz des § 192 BAO zufolge) bereits vor Rechtskraft (im formellen Sinn) des Feststellungsbescheides. Im Übrigen wird festgehalten, dass der Bescheid des Finanzamtes A vom 9. Oktober 2007 zu St.Nr. 3 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2005 (betrifft die Mitunternehmerschaft KEG) mittlerweile nach durchgeführtem Berufungsverfahren mit unverändertem Inhalt rechtskräftig geworden ist.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein. Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Der auf § 295 Abs. 1 BAO gestützte Bescheid vom 11. März 2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 kann daher nicht mit der Begründung angefochten werden, dass der zu St.Nr. 3 (Mitunternehmerschaft KEG) ergangene Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß [§ 188 BAO](#) für das Jahr 2005 unrichtig sei.

9) Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

	2004	2005
	€	€
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Bp	472.526,22	292.433,41
Erhaltungsaufwand Rechnung der Gesellschaft1	-3.617,16	
Stornierung AfA Rechnung der Gesellschaft1	1.205,72	
Erhaltungsaufwand Rechnung der Gesellschaft2.		-20.000,--
Stornierung AfA Rechnung der Gesellschaft2.	<u>2.000,--</u>	<u>4.000,--</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE	472.114,78	276.433,41

Die Berechnung der Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 23. Juli 2012