

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

**BF**, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 02.07.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, St.Nr. Steuernummer, vom 18.04.2012 bzw. 30.11.2012 betreffend **Einkommensteuer 2009**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) betrieb bis 30.09.2009 ein Einzelunternehmen als Facharzt für A. Mit **Zusammenschlussvertrag** vom 10.06.2010 wurde das Einzelunternehmen rückwirkend zum 30.09.2009 (= Zusammenschlussstichtag) als Sacheinlage gegen eine Beteiligung von 60% an die GruppenpraxisOG übertragen.

2. Mit **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 12.04.2011** wurde der Bf zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

3. In der Folge wurde vom Finanzamt für die Jahre 2007 bis 2009 bei ihm eine **Betriebsprüfung** durchgeführt, anlässlich welcher Folgendes festgestellt wurde (siehe Betriebsprüfungsbericht vom 12.04.2012 bzw. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 02.04.2012):

### **Freibetrag für investierte Gewinne 2009:**

*Sachverhalt:*

*Der Bf habe bis 30.09.2009 ein Einzelunternehmen (Facharzt für A) betrieben. Mit Zusammenschlussvertrag zum 30.09.2009 sei das Einzelunternehmen als Sacheinlage*

an die Facharzt-Gruppenpraxis gegen eine Beteiligung von 60% übertragen worden. Die operative Tätigkeit der Gruppenpraxis habe mit 01.10.2009 begonnen. Sowohl das Einzelunternehmen als auch die Gruppenpraxis hätten im Jahr 2009 jeweils Gewinne erwirtschaftet (EU: 222.810,99 €; OG: 48.929,76 €). Der höchstmögliche FBiG wäre daher 22.281,09 € bzw. 4.892,97 €.

Im Einzelunternehmen seien bis September Investitionen von 2.203,92 €, in der OG Investitionen von 25.111,44 € (60% laut Beteiligungsverhältnis) getätigt worden. Der Überhang aus den Investitionen der OG sei in Höhe von 20.077,17 € zur Deckung des aus dem Einzelunternehmen stammenden höchstmöglichen FBiG verwendet worden.

*Prüfungsfeststellung:*

Der FBiG setze voraus, dass im betreffenden Wirtschaftsjahr aus dem **jeweiligen Betrieb** ein Gewinn erzielt werde. Bei Mitunternehmerschaften könnten die Gesellschafter den FBiG in Anspruch nehmen, sofern sie aus der Beteiligung einen steuerlichen Gewinn erzielten. Zur FBiG-Deckung stünde jedem Mitunternehmer sein Anteil am investierten Wirtschaftsgut zu.

Bei dem Einzelunternehmen und der OG handle es sich um zwei verschiedene Steuersubjekte, allfällige "Überdeckungen" aus der OG könnten daher nicht zur Deckung des aus dem Einzelunternehmen resultierenden FBiG verwendet werden.

Im Zuge der Schlussbesprechung sei vom Steuerberater beantragt worden, die im Dezember 2009 angeschafften Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 in Höhe von 17.999,92 € für den FBiG in Anspruch zu nehmen.

*Berechnung:*

	2009
Anschaffung WG	2.203,92
Überhang WG aus OG	20.077,17
FBiG bisher	22.281,09

Anschaffung WG	2.203,92
Anschaffung Wertpapier	17.999,92
FBiG lt. BP	20.203,84

### **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2007 bis 2009:**

*Sachverhalt:*

*MietobjektB:*

Das Gebäude sei im Juli 2006 erworben worden. Die Anschaffungskosten hätten inkl. Nebenkosten insgesamt 528.661,87 (davon Grundanteil 35.821,27) betragen. Die Nutzungsdauer sei mit 57 Jahren (= Afa 1,75%) angesetzt worden.

*MietobjektL:*

Die Anschaffung des Gebäudes sei im Dezember 2009 um insgesamt 605.337,80 (inkl. Nebenkosten) erfolgt. Der Grundanteil betrage 72.697,49. Die Restnutzungsdauer sei mit 27 Jahren (= Afa 3,7%) abgesetzt worden. Ein Teil des Gebäudes sei bereits vor 1915 errichtet worden.

*Prüferfeststellung:*

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 betrage bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, der Afa-Satz grundsätzlich 1,5% der Bemessungsgrundlage. Ein höherer Afa-Satz (kürzere Nutzungsdauer) komme nur dann in Betracht, wenn aufgrund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen sei. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setze ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus.

Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen werde, bilde keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgehe, sei bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt sei ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Die vorgelegten Gutachten seien daher nicht geeignet, eine kürzere Restnutzungsdauer als die gesetzliche Nutzungsdauer von 1,5% (MietobjektB) bzw. 2% (MietobjektL) nachzuweisen.

	2007	2008	2009
AK MietobjektB	492.840,60		
Afa 1,5%	7.392,61	7.392,61	7.392,61
Afa bisher	8.646,33	8.646,33	8.646,33
<b>Gewinnerhöhung</b>	<b>1.253,72</b>	<b>1.253,72</b>	<b>1.253,72</b>
AK MietobjektL			532.640,31
Afa 2% für ½ Jahr			5.326,40
Afa bisher			9.863,72
<b>Gewinnerhöhung</b>			<b>4.537,32</b>

4. Im Rahmen der Betriebsprüfung waren im Hinblick auf die Objekte MietobjektB, und MietobjektL, folgende über Auftrag des Bf's erstattete Gutachten der Baumeister B GesmbH, Sachverständige für Bauwesen, Immobilien/Bauabwicklung, vom 07.03.2012 vorgelegt worden:

**4.1. Gutachten über die Nutzungsdauer des Objektes MietobjektL (Stichtag 06.03.2012, Zweck: Ermittlung der Restnutzungsdauer des Bestandsobjektes):**

Der Allgemeinzustand des Wohnhauses (Mehrparteienwohnhaus/ursprüngliche Errichtung um 1900, Zubau bzw. Aufstockung ca. 1986) wurde als mittel bewertet. *Altersgemäße Bauschäden seien gegeben. Die erheblichen Bauschäden (Durchfeuchtung Keller – substantielle Schäden) am Objekt seien als nicht behebbare Mängel zu qualifizieren, da zur Sanierung das Außenwandmauerwerk freigelegt und eine nachträgliche Isolierung der Kelleraußenwände sowie die Ausbildung einer Horizontalisolierung unter dem Mauerwerk nachträglich hergestellt werden müsste. Die für die Sanierung notwendigen Maßnahmen stellten einen wirtschaftlich unzumutbaren Aufwand dar (siehe Punkt 7. des Gutachtens).* Insgesamt wurde vom Gutachter zum **Stichtag 06.03.2012** unter Berücksichtigung von Bauschäden und Modernisierungen eine **Restnutzungsdauer von 47 Jahren** ermittelt (Punkt 8, Seite 5 des Gutachtens).

**4.2. Gutachten über die Nutzungsdauer des Objektes MietobjektB (Stichtag 02.03.2012, Zweck: Ermittlung der Restnutzungsdauer des Bestandsobjektes):**

Unter Punkt 7/"Gebäudezustandsbeschreibung" des Gutachtens hielt der Gutachter fest, *dass das Gebäude in Massivbauweise errichtet sei. Das Kellermauerwerk sei mit Betonwänden, die Fenster seien als Kunststofffenster ausgeführt. Seit der Gebäudeerrichtung seien keine wesentlichen substanziellen Renovierungsarbeiten ausgeführt worden. Das Gebäude befinde sich in einem dem Gebäudealter entsprechend guten Zustand.*

Unter Punkt 8/"Bewertung" wies der Gutachter unter Zitierung der einschlägigen Bewertungsliteratur auf die übliche Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren (zum Teil 60-80 Jahren) hin. Als tatsächliches Baujahr des gegenständlichen Mehrparteienwohnhauses führte er "ca. 1984" an und errechnete so das Alter des Wohnhauses mit 28 Jahren (1984 – 2012).

In der Folge ermittelte er unter Berücksichtigung der einzelnen Komponenten der Teilausführungen – ausgehend von einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren – die **Restnutzungsdauer nach Abzug des Gebäudealters von 28 Jahren mit 52 Jahren.**

**4.3.** Zum letztangeführten "Gutachten/MietobjektB" wurde seitens zuständigen Fachbereiches des BMF eine **Stellungnahme vom 30.03.2012** abgegeben, in der im Wesentlichen Folgendes entgegnet wurde:

*Die Abgabenbehörde sei verpflichtet, sich mit einem ihr vorgelegten Schätzgutachten, das den Verkehrswert (im gegenständlichen Fall die Restnutzungsdauer einer Liegenschaft) nachweisen soll, eingehend auseinanderzusetzen, um allenfalls – frei von Verfahrensfehlern – vom Befund der Expertise abweichen zu können (Verweis auf VwGH 22.02.1993, 92/15/0048). Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, sei bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG ergebenden Zeitpunkt sei ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich.*

*Außerdem sei eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer (1,5%) grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Zu schätzen sei der derzeitige Bauzustand und damit verbunden die Restnutzungsmöglichkeit des Gebäudes. Für die voraussichtliche Nutzbarkeit sei dessen tatsächlicher Bauzustand, das seien Mauerwerk bzw. konstruktive und haltbare Bauteile maßgebend. Die kürzere Lebensdauer verschiedener Gebäudeteile (Installationen, Verputz, Türen, Fußböden etc.) begründe keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (Verweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 22 zu § 8). Im gegenständlichen Fall werde auf den Bauzustand des Gebäudes überhaupt nicht eingegangen. Die Ermittlung der fiktiven "Gesamtnutzungsdauer", von der das Alter des Gebäudes abgezogen werde, bilde keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer (Verweis). Unzulässig sei es im konkreten Fall daher, wenn der Sachverständige die Restnutzungsdauer von 52 Jahren in der Weise ermittle, indem er die Gesamtnutzungsdauer mit 80 Jahren annehme und (lediglich) die Zeitspanne zwischen Errichtungsdatum (1984) und Bewertungsstichtag (2012) abziehe; damit sei das Gutachten methodisch verfehlt, zumal aus dem Baujahr allein nicht auf die weitere Nutzungsdauer des Gebäudes geschlossen werden könne, und nicht geeignet, einen anderen AfA-Satz als 1,5% nachzuweisen.*

**5. Mit Wiederaufnahmebescheid vom 18.04.2012** wurde unter anderem das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009 wiederaufgenommen und gleichzeitig ein **neuer Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.04.2012** erlassen, der die Ergebnisse laut Betriebsprüfung berücksichtigte.

**6.** Gegen den neuerlichen Einkommensteuerbescheid 2009 erhob der Pflichtige innerhalb (nur bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2009 beantragter) verlängerter Rechtsmittelfrist mit Eingabe vom 02.07.2012 **Berufung** und führte im Rahmen einer rechtzeitig erfolgten Mängelbehebung begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

***Zum Begehren auf Anerkennung des Freibetrages für investierte Gewinne der körperlichen Wirtschaftsgüter in ursprünglich geltend gemachter Höhe für Wirtschaftsgüter, die nach dem Umgründungsstichtag angeschafft wurden, infolge Betriebsidentität:***

Nach Darlegung der Vorgangsweise des Finanzamtes wurde eingewendet, dass die Argumentation der Prüferin in krassem Widerspruch zur Intention des UmgrStG stehe, wonach Rechtsformenwechsel aus Vereinfachungsgründen rückwirkend, ertragsteuerneutral und ohne Sanktionen zugelassen werden sollten. Dh es sei sehr wohl der 31.12.2009 als ursprüngliches Wirtschaftsjahresende des sich zusammenschließenden Einzelunternehmens ohne rückwirkende Umgründung als letztmöglicher Zeitpunkt der Anschaffung begünstigter Wirtschaftsgüter denkbar. Auf den zivilrechtlichen Abschluss des Zusammenschlussvertrages abzustellen, scheine ebenso nicht gerechtfertigt, weil dieser Zeitpunkt umgründungsteuerrechtlich

*grundsätzlich irrelevant sei und im vorliegenden Fall die Frist zur Beschaffung begünstigter Wirtschaftsgüter auf diesen Stichtag ebenfalls willkürlich verkürzen würde.*

*Viel eher sei es so, dass bis 31.12.2009 Investitionen getätigt werden könnten, spreche das Gesetz doch vom Ende des (Kalender-)Jahres und nicht etwa vom Ende des Wirtschaftsjahres. Das bedeute, dass das ursprüngliche Ende des Wirtschaftsjahres des untergehenden Einzelunternehmens und damit der 31.12.2009 als spätestester Zeitpunkt für die Beschaffung begünstigter Wirtschaftsgüter heranzuziehen sei. Dafür spreche, dass auch beim Ableben des Einzelunternehmers die Erben als Gesamtrechtsnachfolger die Möglichkeit hätten, bis zum ursprünglichen Ende des Wirtschaftsjahres Investitionen für die Inanspruchnahme des FBiG zu tätigen.*

*Der Zusammenschluss ändere nichts am Betrieb des Einzelunternehmens. Wenngleich nach der Fiktion des § 24 Abs. 1 iVm § 14 Abs. 1 UmgrStG das Wirtschaftsjahr des Einzelunternehmens mit 30.09.2009 ende, knüpfe das Wirtschaftsjahr desselben Betriebes der nunmehrigen OG inklusive der "Bareinlage" des zutretenden Gesellschafters unmittelbar an, wobei der Gewinn vom 01.10.2009 bis 31.12.2009 nach wie vor auf Ebene des Einzelunternehmens (bilanzbündeltheoretisch und anteilig) besteuert werde.*

*Der vom Durchgriffsprinzip geprägte Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG führe also zu dem Ergebnis, dass bei unterjährigen rückwirkenden Umgründungsstichtagen gemäß § 10 EStG 1988 begünstigte Wirtschaftsgüter – auch vom Rechtsnachfolger – bis zu jenem Tag angeschafft oder hergestellt werden können, bis zu welchem sie ohne rückwirkende Umgründung beim übertragenden Rechtsträger angeschafft oder hergestellt hätten werden können.*

*Das im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommene Abstellen auf die jeweiligen Betriebe und verschiedene Steuersubjekte treffe auf parallel bestehende verschiedene Betriebe zu, sei hier aber alleine vom Zweck des Gesetzes, eine Eigenkapitalstärkung kleiner und mittlerer Unternehmen zu fördern und einen Anreiz zur Investition in begünstigte Güter zu schaffen, verfehlt. Denn ohne die gewinnträchtige "Vorgeschichte" des Betriebes und die Identität des Steuerpflichtigen wäre eine Investition dieser Art und Höhe wohl nicht leicht möglich gewesen.*

***Zum Begehren betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2007 bis 2009 – Abschreibungsdauer der Gebäude/Anerkennung der Gutachten und der dort angeführten Nutzungsdauern:***

Den Prüfungsfeststellungen, die auf einer Stellungnahme des BMF vom 30.03.2012 fußten, wurde Folgendes entgegnet:

*Zu Punkt 1 der Stellungnahme: Die Nutzungsdauer eines Gebäudes beginne mit dessen Fertigstellung, Bezug durch die Bewohner. Bei Erwerb einer Wohnung nachträglich während des Bestandes könne in einem Gutachten nicht davon ausgegangen werden, dass annähernd die gesamte gesetzliche Lebensdauer von rd. 67 Jahren von vorne beginne. Daher könne von der Methodik her nur vom Errichtungsdatum eines Gebäudes ausgegangen werden und von jenem hochgerechnet werden. Ein Gutachten könne vom Ansatz her nicht als methodisch verfehlt gelten, wenn es von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgehe. Genau genommen könne es nur von*

*Tatsachen ausgehen, die im Zeitpunkt der Erstellung vorlägen oder deutlich erkennbar seien. Es könne daher nicht bloß deshalb, weil ein Gutachten von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgehe, als bereits vom Ansatz her als methodisch verfehlt bezeichnet werden.*

**Zu Punkt 2 der Stellungnahme:** Laut § 7 EStG bemesse sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Die Gesamtdauer der Verwendung sei von der Fertigstellung des Gebäudes bis zum Ende der Nutzungsdauer zu bemessen.

*Die in der Literatur (wie im Gutachten zitiert) enthaltenen Gesamtnutzungsdauern beinhalten die Nutzungsdauer bei der Herstellung des Bauwerks einschließlich der erneuerbaren Gebäudebestandteile. Beim gegenständlichen Haus seien – Zitat Gutachten – seit der Gebäudeerrichtung keine wesentlichen substanziellen Renovierungstätigkeiten, dh Tätigkeiten, welche die betriebsgewöhnliche Lebensdauer verlängert hätten, ausgeführt worden. In der Bewertungslehre sei bei umfassenden Renovierungstätigkeiten, welche die betriebsgewöhnliche Lebensdauer verlängern, ein fiktives Baujahr anzusetzen (Lit. Kranewitter<sup>5</sup>, S. 75 Verlängerung der Restnutzungsdauer).*

*Die Art des Gebäudes sei im gegenständlichen Gutachten beschrieben. Weiters sei enthalten, dass sich das Gebäude in einem für das Gebäudealter entsprechend gutem Zustand befinde. Da keine substanziellen Schäden am Gebäude vorlägen, welche die betriebsgewöhnliche Lebensdauer des Objektes beeinträchtigen, hätten jene auch nicht angeführt werden können. Sohin sei von der gesamten laut Literatur vorgeschlagenen Lebensdauer auszugehen und sei auch nicht abgemindert im Gutachten angesetzt worden.*

7. Mit Bescheid vom 30.11.2012 wurde der aufgrund der Feststellung der Betriebsprüfung ergangene Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.04.2012 vom Finanzamt gemäß § **299 BAO** aufgehoben und erging ein **neuerlicher Einkommensteuerbescheid 2009 vom 30.11.2012**, in dem die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 17.999,92 € höher als bisher angesetzt wurden.

Begründend wurde darauf hingewiesen, dass im Einzelunternehmen lediglich Investitionen in Höhe von 2.203,92 € getätigt worden seien. Die im Dezember 2009 nach Untergang des Einzelunternehmens am 30.09.2009 angeschafften Wertpapiere (17.999,92 €) könnten daher nicht für den Freibetrag für investierte Gewinne in Anspruch genommen werden. Dieser betrage nur 2.203,92 €. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde keine Änderung gegenüber den Feststellungen laut Betriebsprüfung vorgenommen. Diesbezüglich wurde auf den BP-Bericht bzw. die Niederschrift vom 12.04.2012 verwiesen und abermals eine entsprechende Kopie übermittelt. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass die eingebrachte Berufung gemäß § 274 BAO auch gegen den neuerlichen Einkommensteuerbescheid 2009 weiter gelte.

8. In seiner **Eingabe vom 03.01.2013** bekräftigte der Bf, dass sich seine Berufung auch gegen die Nichtberücksichtigung der im Dezember 2009 angeschafften Wertpapiere für den Freibetrag für investierte Gewinne richte.

**9.** Mit **Vorlagebericht** vom 12.02.2013 wurde die gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.04.2012 und den diesen ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2009 vom 30.11.2012 gerichtete Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**10.** Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **I) Sachverhalt:**

##### **A) Sachverhalt zum Beschwerdepunkt/Freibetrag für investierte Gewinne:**

Der Bf war bis 30.09.2009 als Facharzt im Rahmen eines Einzelunternehmens tätig und ermittelte seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 jeweils zum 31.12. eines Jahres. Durch Zusammenschlussvertrag vom 10.06.2010 wurde das Einzelunternehmen des Bf's rückwirkend zum 30.09.2009 (= Zusammenschlussstichtag) als Sacheinlage gegen Gewährung einer Beteiligung von 60% in eine Personengesellschaft (= OG/Facharzt-Gruppenpraxis) eingebracht, die mit 01.10.2009 ihre operative Tätigkeit aufnahm. Der Zusammenschluss erfolgte nach Art. IV UmgrStG mit Buchwertfortführung durch die OG ab 01.10.2009. Auch die OG ermittelte ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zum 31.12. eines Jahres.

Sowohl der Bf als Einzelunternehmer als auch die Gruppenpraxis erwirtschafteten im Jahr 2009 Gewinne (Bf: 222.810,99 €; Gruppenpraxis als OG: 48.929,76 €), die einen höchstmöglichen FBiG von 22.281,09 € bzw. 4.892,97 € (= jeweils 10%) zugelassen hätten.

Im Einzelunternehmen wurden bis September 2009 2.203,92 € an Investitionen getätigt, in der OG 25.111,44 € (60% laut Beteiligungsverhältnis des Bf's). Den Überhang aus den Investitionen der OG in Höhe von 20.077,17 € verwendete der Bf zur Deckung seines höchstmöglichen FBiG (22.281,09 € abzüglich 2.203,92 €).



Entsprechend den Ergebnissen einer Betriebsprüfung verweigerte das Finanzamt die Anerkennung des vom Bf als FBiG geltend gemachten Deckungsüberhanges mangels Identität der Steuersubjekte Einzelunternehmen und OG. Es ließ jedoch die Heranziehung von im Dezember 2009 angeschafften Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 in Höhe von 17.999,92 € zur Deckung für die Inanspruchnahme des FBiG zu (siehe im wiederaufgenommenen Verfahren ergangener Einkommensteuerbescheid vom 18.04.2012). Dagegen war unter anderem das Beschwerdebegehren gerichtet. Nach einer Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO anerkannte das Finanzamt im neuerlich ergangenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 30.11.2012 auch den FBiG in Höhe der im Dezember 2009 angeschafften Wertpapiere nicht mehr, da das Einzelunternehmen bereits mit 30.09.2009 untergegangen sei. In seiner Eingabe vom 03.01.2013 bekräftigte der Bf den Weiterbestand seines Beschwerdebegehrens bzw. seinen Einwand gegen die Feststellung, dass das Einzelunternehmen mit 30.09.2009 untergegangen sei.

#### **B) Sachverhalt zum Beschwerdepunkt AfA-Satz/Restnutzungsdauer Gebäude:**

Der Bf bezog im Jahr 2009 auch Einkünfte aus der Vermietung mehrerer Objekte, darunter der Objekte "MietobjektB" und "MietobjektL".

##### **Zum Gebäude MietobjektB:**

Dieses Objekt wurde im Juli 2006 erworben und die Nutzungsdauer mit 57 Jahren (AfA-Satz 1,75%) in Ansatz gebracht.

Die Errichtung des Mehrparteienwohnhaus erfolgte circa 1984.

Der Bf legte zur Ermittlung der Restnutzungsdauer das Gutachten eines Sachverständigen für Bauwesen vom 07.03.2012 vor, das die Restnutzungsdauer des Gebäudes zum Stichtag 02.03.2012 mit 52 Jahren auswies. Die Berechnung dieser Restnutzungsdauer erfolgte durch Abzug des Gebäudealters von 28 Jahren von einer üblicherweise für solche Gebäude angenommenen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren. In der Gebäudebeschreibung wurde darauf hingewiesen, dass sich das in Massivbauweise errichtete Gebäude in einem für das Gebäudealter entsprechend gutem Zustand befindet. Seit der Gebäudeerrichtung wurden keine wesentlichen Renovierungsarbeiten ausgeführt. Substanzielle Schäden, die die betriebsgewöhnliche Lebensdauer des Objektes in besonderer Weise beeinträchtigt hätten, wurden im Gutachten nicht ausgewiesen, da solche nicht vorlagen (siehe hierzu Berufungsbegründung).

Seitens des Finanzamtes wurde entsprechend der Betriebsprüfung für der gesetzliche AfA-Satz von 1,5% in Ansatz gebracht und der AfA-Berechnung für diese Gebäude in den Einkommensteuerbescheiden 2009 vom 18.04. bzw. 30.11.2012 zugrunde gelegt.

Der Bf beantragt die Bemessung der Restnutzungsdauer laut Gutachten (= 52 Jahre; AfA-Satz 1,9%).

##### **Zum Gebäude MietobjektL:**

Dieses Objekt wurde im Dezember 2009 erworben und die Restnutzungsdauer mit 27 Jahren (AfA-Satz 3,7%) angesetzt. Das Gebäude wurde um 1900 errichtet und erfolgte circa 1986 ein Zubau bzw. eine Aufstockung.

Der Bf legte zur Ermittlung der Restnutzungsdauer das Gutachten eines Sachverständigen für Bauwesen vom 07.03.2012 vor, das die Restnutzungsdauer des Gebäudes zum Stichtag 06.03.2012 mit 47 Jahren auswies.

Seitens des Finanzamtes wurde entsprechend der Betriebsprüfung ein AfA-Satz von 2% in Ansatz gebracht und der AfA-Berechnung für diese Gebäude in den Einkommensteuerbescheiden 2009 vom 18.04. bzw. 30.11.2012 zugrunde gelegt.

Der Bf beantragt die Bemessung der Restnutzungsdauer laut Gutachten (= 47 Jahre; AfA-Satz 2,1%).

## **II) Beweiswürdigung:**

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem dargestellten Akteninhalt (Bescheide vom 18.04.2012 bzw. 30.11.2012 samt Begründung, Betriebsprüfungsbericht vom 12.04.2012 samt Niederschrift vom 02.04.2012) und Verfahrensablauf.

Dass das Einzelunternehmen des Bf's rückwirkend zum 30.09.2009 in die Facharzt-Gruppenpraxis eingebracht wurde und die Personengesellschaft (OG) ab 01.10.2009 ihren Betrieb aufgenommen hat, steht außer Streit und ergibt sich auch aus dem im Akt der belangten Behörde aufliegenden Zusammenschlussvertrag vom 10.06.2010.

Ebenso steht aufgrund der unwidersprochenen Feststellungen laut Betriebsprüfungsbericht fest, dass sich die Investitionen des Einzelunternehmens bis September 2009 auf 2.203,92 €, jene der OG im Jahr 2009 25.111,44 € (60% laut Beteiligungsverhältnis - siehe auch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der OG) beliefen und dass die Wertpapieranschaffung in Höhe von 17.999,92 € erst im Dezember 2009 erfolgte. Die Gutachten vom 07.03.2012 zur Höhe der Restnutzungsdauer der Mietobjekte wurden dem Finanzamt im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt.

Dass auch die Stellungnahme des zuständigen Fachbereiches Bodenschätzung und Bewertung vom 30.03.2012 betreffend das Objekt MietobjektB dem Bf zur Kenntnis gebracht worden ist, ergibt sich schon allein daraus, dass der steuerliche Vertreter des Bf's sich in seiner Berufungseingabe dezidiert mit den dortigen Ausführungen auseinandergesetzt hat.

## **III) Rechtliche Beurteilung:**

### **A) Streitpunkte/Weitergeltung der Beschwerde:**

Das Beschwerdebegehren war im gegenständlichen Fall gegen zwei Feststellungen der Betriebsprüfung, denen das Finanzamt in seinem im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.04.2012 gefolgt ist, gerichtet: Einerseits war die Höhe des FBiG gemäß § 10 EStG 1988 beim Bf als Einzelunternehmer im Zusammenhang mit einem Umgründungsvorgang (Zusammenschlussvertrag/ Einbringung des Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft/OG) strittig. Andererseits stand die Höhe des Abschreibungssatzes (resultierend aus der anzunehmenden Restnutzungsdauer) gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 im Zusammenhang mit zwei vom Bf vermieteten Objekten in Streit.

Der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18.04.2012 wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 30.11.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben und gleichzeitig ein neuerlicher

Einkommensteuerbescheid 2009 vom 30.11.2012 erlassen. Mit diesem Bescheid wurde dem zweifachen Begehren des Bf's in keiner Weise Rechnung getragen, sondern korrigierte das Finanzamt den FBiG in konsequenter Verfolgung seiner Sichtweise zu Ungunsten des Bf's (Reduzierung des Freibetrages für investierte Gewinne im Zusammenhang mit der Wertpapieranschaffung).

Gemäß **§ 253 BAO idF BGBl I 14/2013** gilt dann, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Im gegenständlichen Fall trat der im Rahmen des Bescheidaufhebungsverfahrens gemäß § 299 BAO ergangene Einkommensteuerbescheid 2009 zur Gänze an die Stelle des vormaligen Einkommensteuerbescheides 2009.

Das bedeutet, dass die Berufung (= nunmehr Beschwerde) vom 02.07.2012 auch als gegen den Bescheid vom 30.11.2012 gerichtet gilt.

## **B) Zum Streitpunkt/Freibetrag für investierte Gewinne:**

### **1) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:**

**a) § 10 EStG 1988 (Freibetrag für investierte Gewinne)** lautet in der 2009 anzuwendenden Fassung (BGBl I 2007/99 - laut Übergangsbestimmung § 124b Z 153 EStG 1988) und in den im gegenständlichen Beschwerdeverfahren maßgeblichen Passagen (Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht):

*"(1) 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.*

*(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, können nur die Gesellschafter den Freibetrag für investierte Gewinne im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen. Der Freibetrag für investierte Gewinne, höchstens jedoch der Höchstbetrag von 100.000 Euro (Abs. 1), ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Hält der Mitunternehmer die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Betriebes, für den der Freibetrag für investierte Gewinne nach Abs. 1 geltend gemacht werden kann, kann er nur bei Ermittlung des Gewinnes des Betriebes berücksichtigt werden. Eine Berücksichtigung kommt nur in Betracht, wenn auch der Gewinn aus der Mitunternehmerschaft durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden ist.*

(3) Der Freibetrag für investierte Gewinne kann **nur zu Lasten des Gewinnes jenes Betriebes** geltend gemacht werden, in dem

1. im Falle der Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer Anlagegüter diese

a) eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und

b) in einer Betriebsstätte im Inland oder im übrigen EU/EWR-Raum verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend außerhalb des EU/EWR-Raumes eingesetzt werden, nicht als in einer Betriebsstätte im EU/EWR-Raum verwendet.

2. im Falle der Anschaffung von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 diese dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden.

...

(6) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz (Abs. 5) beim Rechtsnachfolger vorzunehmen. Im Falle des Wechsels der Gewinnermittlungsart oder im Falle der Übertragung eines Betriebes ist der gewinnerhöhende Ansatz nur dann vorzunehmen, wenn die Wirtschaftsgüter, für die der Freibetrag für investierte Gewinne geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist ausscheiden oder verbraucht (Abs. 5) werden.

(7) Voraussetzungen für die Geltendmachung des Freibetrages für investierte Gewinne sind:

1. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle getrennt hinsichtlich körperlicher Wirtschaftsgüter und Wertpapiere ausgewiesen. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung ist bis zum Eintritt der Rechtskraft des betreffenden Einkommensteuer oder Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) möglich.

2. Der Freibetrag für investierte Gewinne wird im Anlageverzeichnis (§ 7 Abs. 3) bei den jeweiligen Wirtschaftsgütern ausgewiesen. Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, für die ein Freibetrag in Anspruch genommen wird, sind in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen, das der Abgabenbehörde auf Verlangen vorzulegen ist."

#### **b) Zum Umgründungsvorgang:**

Der **Zusammenschluss** wird in **Art. IV Umgründungssteuergesetz , BGBl. Nr. 699/1991, idF BGBl. I Nr. 24/2007 (UmgrStG)**, im Wesentlichen wie folgt geregelt:

Gemäß **§ 23 Abs. 1 UmgrStG** liegt ein **Zusammenschluss** iSd UmgrStG vor, wenn Vermögen (Abs. 2) mit einem positiven Verkehrswert ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) und einer Zusammenschlussbilanz einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird.

Zum Vermögen zählen nach **Abs. 2 leg. cit.** nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile.

Personengesellschaften werden in **Abs. 3 leg. cit.** als Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind, definiert.

In **Abs. 4 leg. cit.** wird bestimmt, dass auf Zusammenschlüsse die **§§ 24 bis 26** anzuwenden sind.

**Für den Übertragenden** gilt gemäß **§ 24 Abs. 1 Z 1 UmgrStG** Folgendes:  
"Hinsichtlich des Zusammenschlussstichtages, der Behandlung des Übertragenden und der zum Zwecke der Darstellung des Vermögens erstellten Zusammenschlussbilanz sind die **§§ 13 bis 15** sowie **§ 16 Abs. 1 und 5 anzuwenden.**"

Gemäß **§ 25 Abs. 2 UmgrStG** gilt **§ 14 Abs. 2 für die übernehmende Personengesellschaft** mit Beginn des dem Zusammenschlusstag folgenden Tages, soweit in **§ 16 Abs. 5** und **§ 26 Abs. 2** keine Ausnahmen vorgesehen sind.

Das im Wege des Zusammenschlusses übertragene Vermögen ist der übernehmenden Personengesellschaft für ertragsteuerrechtliche Zwecke daher mit Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages zuzurechnen (*Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler, UmgrStG<sup>5</sup>, § 25 Rz 26*).

Die Ausnahmetatbestände des **§ 16 Abs. 5 UmgrStG** (Vermögensveränderungen durch Entnahmen und Einlagen zwischen Einbringungsstichtag und Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages) und **§ 26 Abs. 2 UmgrStG** (Teilnahme eines bisherigen Arbeitnehmers am Zusammenschluss) haben im gegenständlichen Verfahren keine Auswirkungen. Selbst auf den Zusammenschlussstichtag rückbezogene Einlagen von Wirtschaftsgütern könnten den Freibetrag für investierte Gewinne nicht beeinflussen, da ein solcher für eingelegte Wirtschaftsgüter nicht zusteht (*Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2008, § 10 Rz 21*).

Nach **§ 14 Abs. 1 UmgrStG endet** bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen **das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag**. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile.

Gemäß **§ 14 Abs. 2 UmgrStG** sind die **Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre**.

## **2) Erwägungen:**

Im gegenständlichen Fall hat der Bf seinen bisher als Einzelunternehmer geführten Betrieb (Facharztpraxis) im Wege des Art. IV UmgrStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an eine Personengesellschaft (= OG/Facharzt-Gruppenpraxis) übertragen.

**Zentrale Norm und Ausgangspunkt** für die Lösung der gegenständlichen Streitfrage ist zunächst **§ 10 Abs. 1 EStG** in der 2009 geltenden, oben wiedergegebenen Fassung, der für das Streitjahr folgende Anwendungsvoraussetzungen festlegt:

1. Natürliche Personen,

2. die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln,
3. können bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren oder von Wertpapieren gemäß § 14 Abs. 7 Z 4, die dem Anlagevermögen ab dem Anschaffungszeitpunkt mindestens vier Jahre gewidmet werden, einen Freibetrag für investierte Gewinne geltend machen.

Im vorliegenden Fall erfolgten bis zum 30.09.2009 lediglich - das steht im gegenständlichen Beschwerdeverfahren außer Streit - Investitionen in Höhe von 2.203,92 €; die weiteren Investitionen wurden erst nach dem 30.09.2009 durch die OG bzw. die Wertpapieranschaffungen im Dezember 2009 getätigt.

Ebenso steht fest, dass der Bf ab 01.10.2009 über keinen Betrieb als Einzelunternehmer mehr verfügte. Vielmehr wurde dieser ab 01.10.2009 von der Personengesellschaft (OG) geführt.

Die **Formulierung "bei der Anschaffung"** lässt darauf schließen, dass die Anschaffung in jenes Wirtschaftsjahr fallen muss, in dem der Gewinn entstanden ist.

**Gemäß § 14 Abs. 1 UmgrStG endete jedoch das Wirtschaftsjahr des übertragenden Einzelunternehmers (= des Bf's) mit dem Einbringungsstichtag.** Der Bf hatte somit zum Zeitpunkt der Investitionen nach 30.09.2009 bzw. der Anschaffung der Wertpapiere im Dezember 2009 keinen Betrieb als Einzelunternehmer mehr und konnte folglich hiefür auch keine Anschaffungen mehr tätigen, die diesem dienlich bzw. vier Jahre hindurch gewidmet hätten sein können.

**Gemäß § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.**

Das bedeutet, dass die Einkünfte des Bf's bis zum Einbringungsstichtag 30.09.2009 aus seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zu ermitteln bzw. erfassen sind; ab 01.10.2009 kann er aus seiner Beteiligung an der OG nur noch Gewinnanteile als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen (§ 22 Z 3 EStG 1988).

Die ertragsteuerliche Bedeutung dieser Gesetzesstelle für die Abgrenzung der Einkünfte des Einbringenden wurde durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.10.2012, 2012/15/0114; VwGH 24.11.2010, 2007/08/0174), des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11; *Blasina* in SWK 27/2013, S 1203) und des Bundesfinanzgerichtes (BFG 05.02.2014, RV/5101442/2011) bekräftigt.

Beim Freibetrag für investierte Gewinne handelt es sich um eine fiktive Betriebsausgabe (*Zorn in Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 10 Tz 2.2 unter Verweis auf VwGH 04.03.2009, 2008/15/0333), die bei der Ermittlung der Einkünfte jenes Steuersubjektes, dem der Betrieb zuzurechnen ist und das Einkünfte daraus erzielt, berücksichtigt werden kann.

Im vorliegenden Fall sind jedoch die Einkünfte aus dem Betrieb ab 01.10.2009 der Personengesellschaft zuzurechnen.

Für den Standpunkt des Bf's wäre selbst aus einer Zuordnung zu seinem Sonderbetriebsvermögen als Mitunternehmer der Gesellschaft nichts gewonnen, da einerseits schon allein aufgrund der Bestimmung des § 22 EStG 1988 die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit als Arzt (Z 1 lit. b) sowie Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, (Z 3) zwei verschiedenen gesetzlichen Tatbeständen zuzuordnen sind. Andererseits sind aus verfahrensrechtlicher Sicht Sonderbetriebsausgaben des Mitunternehmers - und dazu gehört auch eine allfällige Betriebsausgabe des Freibetrages für investierte Gewinne - im Feststellungsverfahren der Gesellschaft gemäß § 188 BAO und nicht im Einkommensteuerverfahren festzustellen (siehe hiezu BFG 05.02.2014, RV/5101442/2011, und die dort zit. Jud. u. Lit.).

Das Bundesfinanzgericht schließt sich im Ergebnis folgender in der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11**, dargelegten Ansicht an, welcher vom Bundesfinanzgericht auch bereits in seinem Erkenntnis **BFG 05.02.2014, RV/5101442/2011**, im Zusammenhang mit einem Vermögensübergang im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV UmgrStG (wie gegenständlich) gefolgt wurde:

Der Umstand, dass für den Höchstbetrag auf das Kalenderjahr abgestellt wird, vermag am Zurechnungserfordernis der Anschaffung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung im Wirtschaftsjahr der Geltendmachung des FBiG nichts zu ändern, zumal die Unterscheidung bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 grundsätzlich nicht erforderlich ist. Diese Interpretation steht – so in der zitierten Entscheidung weiter – auch im Einklang mit der Historie des § 10 EStG 1988.

Die Vorgängerbestimmung (IFB) lautete auszugsweise (§ 10 Abs. 1 EStG 1988):

*"Bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern kann der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag von höchstens 9% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. ... Bilanzierende Steuerpflichtige müssen die Investitionsfreibeträge eines jeden Wirtschaftsjahres in einer Summe gesondert bezeichnet ausweisen."*

Die Nachfolgebestimmung (GFB) lautet auszugsweise (§ 10 Abs. 1 Z 5 EStG 1988):

*"Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag kann für das Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter (Abs. 3) geltend gemacht werden."*

Beide Vorschriften, IFB und GFB, stehen auch Bilanzierern offen, was den expliziten Hinweis auf das möglicherweise vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr erforderlich macht.

Das Kalenderjahr ist nur für die Berechnung des Höchstbetrages des FBiG von Bedeutung (*"Der Höchstbetrag von 100 000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Kalenderjahr nur einmal zu."*). Für den Zeitpunkt der Geltendmachung stellt das Gesetz neutral auf das Jahr ab (*"Der Freibetrag für investierte Gewinne kann nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden"*). Für die Anschaffung selbst ist jedoch das Wirtschaftsjahr entscheidend (arg. *"bei der Anschaffung"*).

Die Geltendmachung des FBiG in der begehrten Höhe scheiterte somit an den Tatbestandselementen des § 10 Abs 1 EStG 1988.

Wie der Bf richtig feststellt, dient das UmgrStG der Steuerneutralität von Umgründungsvorgängen. Daraus ergibt sich aber nicht, dass Erwerbe der übernehmenden Personengesellschaft, die nach abgeschlossener Umgründung erfolgen, auf diese Neutralität ausstrahlen sollen.

Vor dem Einbringungsstichtag erfolgte Rechtsakte wirken im Rahmen der Buchwertfortführung auf die übernehmende Personengesellschaft fort. Nach dem Einbringungsstichtag bewirkte Rechtsakte können jedoch nicht umgekehrt auf die übertragende Person zurückwirken.

Das UmgrStG ermöglicht einen bis zu neun Monaten zurückwirkenden Zusammenschluss unter Beibehaltung der Steuerneutralität. Der Steuerpflichtige ist jedoch nicht zur Rückwirkung gezwungen. Begibt er sich durch den Entschluss, die Rückwirkungsmöglichkeit in Anspruch zu nehmen, einer anderen abgabenrechtlichen Gestaltungsmöglichkeit, liegt diese Wirkung in seiner freien Entscheidung.

Der Steuerpflichtige hat es durch die Wahl des Umgründungsstichtages selbst in der Hand, zu entscheiden, wie lange die steuerlichen Wirkungen eines Einzelunternehmens bestehen bzw. ab wann die steuerlichen Wirkungen einer Mitunternehmerschaft eintreten. Für das zum Zusammenschlussstichtag vorhandene Betriebsvermögen können die Begünstigungen des UmgrStG in Anspruch genommen werden. Nach diesem Stichtag erfolgende Rechtsakte sind grundsätzlich nicht mehr umgründungsbedingt wertneutral zu halten, eine Rückbeziehung auf den Einbringungsstichtag kommt nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 5 UmgrStG in Betracht. Nach dem Einbringungsstichtag gelegene Anschaffungen im Rahmen des § 10 EStG 1988 sind davon nicht erfasst.

Durch diese Sichtweise wird der Zweck des UmgrStG, Rechtsformwechsel nicht zu behindern, ohne darüber hinausreichende Privilegien einzuräumen, nicht vereitelt. Nach erfolgter Umgründung von der Personengesellschaft gesetzte Rechtsakte begünstigend auf den Einzelunternehmer zurückwirken zu lassen, ginge über die Neutralstellung des Umgründungsvorganges hinaus.

Zweck des § 10 EStG ist es, im Wirtschaftsjahr getätigte Investitionen bis zum Ausmaß eines bestimmten Prozentsatzes vom Gewinn zu begünstigen (829/A BlgNR XXII. GP). Dass kurz vor dem "Bilanzstichtag" steueroptimierende Anschaffungen möglich sind, ist bloß Ausfluss, nicht Zweck der Regelung, eine umgründungssteuerliche Begünstigung dieser Gestaltungsmöglichkeit ist nicht geboten.

Aus den angeführten Erwägungen konnten die nach dem Zusammenschlussstichtag erfolgten Anschaffungen (Investitionen und Wertpapiere) keinen Einfluss mehr auf den vom Bf als Einzelunternehmer geltend gemachten Freibetrag für Investitionen mehr zeitigen.

Die vom Bf in Übereinstimmung mit *Sulz/Andreaus* (SWK 2008, S 498) vertretene Rechtsansicht wird vom Bundesfinanzgericht (siehe hierzu auch bereits BFG 05.02.2014,



RV/5101442/2011) ebenso wie vom Unabhängigen Finanzsenat (siehe UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11) nicht geteilt (in diesem Sinne auch *Blasina* in SWK 27/2013, S 1202; Jakom/*Kanduth-Kristen*, § 10 Rz 29; *Peth* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 10 Rz 73; *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG<sup>5</sup>, § 14 Rz 18).

Dem gegenständlichen Beschwerdebegehren konnte somit nicht beigetreten werden und war entsprechend dem von der belangten Behörde vertretenen Standpunkt lediglich ein Freibetrag für Investitionen in Höhe von 2.203,92 € zu berücksichtigen.

### **C) Zum Streitpunkt AfA-Satz:**

#### **1) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:**

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988** idgF *können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden.*

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre beträgt (Jakom/*Lenneis*, EStG, 2016, § 16 Rz 42). Diese Nutzungsdauer gilt in gleicher Weise für neu errichtete wie für im gebrauchten Zustand angeschaffte Gebäude. Eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA kann bei einem Gebäude grundsätzlich nur bei Nachweis einer kürzeren technischen Nutzungsdauer geltend gemacht werden. Diese hängt bei neu errichteten Gebäuden in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen Gebäude der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend ist (vgl. VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Soll eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden, so trifft die diesbezügliche **Beweislast den Steuerpflichtigen**. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem Sachverständigengutachten über den technischen Bauzustand erfolgen (vgl. *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm. 7; VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162 ; *Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 159).

Ein **Sachverständigengutachten** unterliegt der freien Beweiswürdigung (*Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 159/1; VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, muss es den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten

muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Dies schließt eine ziffernmäßige Berechnung mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalten (vgl. *Kotschnigg*, SWK 29/2004, 852 ff.). Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer (Jakom/*Lenneis*, EStG, 2016, § 16 Rz 42; VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Die Abgabenbehörde ist jedenfalls befugt, die Schätzung zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist.

Für die **Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer** können Erfahrungswerte herangezogen werden, wobei sich auch eine 100-jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten kann (vgl. VwGH 27.1.1994, 92/15/0127).

Bei Bauten in Massivbauweise ist eine Nutzungsdauer von mehr als 100 bzw. sogar 200 Jahren und mehr denkbar. Nicht das Alter, sondern der Bauzustand ist entscheidend (vgl. UFS 19.9.2005, RV/0201-G/03; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098).

Daher ändert sich der AfA-Satz auch dann nicht, wenn das Gebäude bereits längere Zeit bestanden hat und sich unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer eine längere Gesamtnutzungsdauer als 67 Jahre ergibt. Andererseits kommt der AfA-Satz von 1,5% auch zur Anwendung, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer länger als 66,67 Jahre ist (vgl. *Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 160).

Maßgeblich für die Nutzungsdauer ist nicht das fiktive oder tatsächliche Alter oder die gewöhnliche Lebensdauer, sondern der konkrete Bauzustand eines Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs, und nur wenn nachgewiesen werden kann, dass dieser keine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren erlaubt, kann die (nachvollziehbar begründete und berechnete) kürzere Nutzungsdauer gewählt werden (BFG 12.02.2015, RV/5100393/2013).

Soll also tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, ist ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere dessen tragende Teile, unumgänglich. So können etwa Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei noch zu berücksichtigen ist, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar sind (vgl. *Lenneis*, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen?, in ÖStZ 1998, 572).

Gutachten, die die Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens feststellen und nicht für den Zeitpunkt des Erwerbs, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon vom Ansatz her methodisch verfehlt (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221; VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175). Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, hat der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen, aufgrund welcher Anhaltspunkte (zB das Vorliegen zeitnaher Dokumentation,

vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (VwGH 2012.2006, 2002/13/0112); eine bloße Rechenoperation (aktuelle Restnutzungsdauer zuzüglich bereits geltend gemachter AfA) ist nicht ausreichend (*Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 159).

**Bezogen auf die im vorliegenden Fall streitgegenständlichen Mietobjekte bedeuten diese Ausführungen Folgendes:**

**Gebäude MietobjektL:**

Der Bf machte ursprünglich eine jährliche AfA von 3,7% der Anschaffungskosten geltend. Das entspricht einer Nutzungsdauer von circa 27 Jahren. Laut dem von ihm vorgelegten Gutachten belief sich die Restnutzungsdauer zum Stichtag 06.03.2012 unter Berücksichtigung von Bauschäden (feuchtes Mauerwerk im 1900 errichteten Gebäudeteil/Keller) und Modernisierungen (Zubau/Aufstockung 1986) auf 47 Jahre. Von der belangten Behörde wurde im angefochtenen Bescheid eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren angenommen (2% AfA-Satz), dies im Hinblick darauf, dass nach der Verwaltungspraxis bei vor 1915 ein AfA-Satz von 2% als erwiesen angenommen werden kann (Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 42).

Wie oben ausgeführt, ist bei Bemessung der Restnutzungsdauer vom konkreten Bauzustand des Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbes auszugehen. Der belangten Behörde ist zunächst darin beizupflichten, dass nach der oben zitierten Rechtsprechung (zB VwGH 25.04.2001, 99/13/0221) Gutachten, die die Nutzungsdauer im Zeitpunkt dessen Erstellung und nicht für den Erwerbszeitpunkt feststellen, schon vom Ansatz her methodisch verfehlt sind. Im Falle der Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag müsste der Gutachter Aussagen darüber treffen, aufgrund welcher Anhaltspunkte auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden kann. Solche wurden im gegenständlichen Gutachten nicht angeführt.

Aber selbst wenn man im vorliegenden Fall davon ausgehen kann, dass die im Gutachten festgestellten Mängel (feuchtes Mauerwerk) zum Zeitpunkt des Erwerbes im Dezember 2009 bereits vorgelegen haben, wäre daraus für den Standpunkt des Bf's nichts gewonnen. Auch wenn man nämlich die gutachterlich festgestellte Restnutzungsdauer von 47 Jahren auf den Zeitpunkt des Erwerbs rückbezieht, ergibt sich eine solche von circa 50 Jahren (Restnutzungsdauer/Stichtag 06.03.2012 = 47 Jahre plus Differenz von zwei Jahren und drei Monaten bis zum früheren Erwerbszeitpunkt im Dezember 2009). Angemerkt wird in diesem Zusammenhang, dass die Differenz von neun Monaten zum Erreichen der 50-jährigen Restnutzungsdauer sich in einer Bandbreite bewegt, die bei Schätzungen dieser Art und Größenordnung als vernachlässigbar zu erachten ist.

Im Ergebnis wurde die von der belangten Behörde angenommene Restnutzungsdauer somit tatsächlich auch durch das vorgelegte Gutachten gestützt und erscheint eine geschätzte Restnutzungsdauer von 50 Jahren als solche, die den tatsächlichen

Verhältnissen am wahrscheinlichsten entspricht. Das bedeutet, dass ein jährlicher AfA-Satz in Höhe von 2% der Anschaffungskosten, wie er auch in den angefochtenen Bescheiden Berücksichtigung fand, jedenfalls als richtig zu erachten ist.

Dem auf Ansatz eines höheren AfA-Satz gerichteten Beschwerdebegehren konnte sohin nicht entsprochen werden.

### **Gebäude/MietobjektB:**

Der Bf machte ursprünglich eine jährliche AfA von 1,75% der Anschaffungskosten geltend. Das entspricht einer Restnutzungsdauer von 57 Jahren. Zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer legte er ein Gutachten vor, das vom Bauzustand zum Stichtag 02.03.2012 ausging, während der tatsächliche (= maßgebliche) Zeitpunkt des Erwerbs im Juli 2006 (also circa 6 Jahre früher) lag. Das Gutachten wies eine Restnutzungsdauer von 52 Jahren aus.

Wie von der belangten Behörde richtig eingewendet, beeinträchtigt schon der vom Erwerbszeitpunkt abweichende Bewertungsstichtag die Schlüssigkeit des Gutachtens insofern, als dieses nichts über den Bauzustand zum Zeitpunkt des Erwerbs aussagt. Jedoch selbst bei Annahme eines bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs gleichartigen Bauzustandes (Renovierungsarbeiten wurden laut Gutachten zwischenzeitig nicht getätigt) wäre schon aus dem Gutachten eine um 6 Jahre längere Restnutzungsdauer zu diesem maßgeblichen Zeitpunkt abzuleiten.

Darüber hinaus traf das vorliegende Gutachten aber vor allem keinerlei Aussagen darüber, dass der Bauzustand des Objektes in besonderer Weise angegriffen gewesen wäre. Vielmehr wurde allgemein darauf hingewiesen, dass sich das Gebäude in einem dem Alter entsprechenden guten Zustand befände.

Die Restnutzungsdauer des Objektes wurde im Gutachten lediglich durch Subtraktion des tatsächlichen Gebäudealters (1984 - 2012 = 28 Jahre) von der laut Bewertungsliteratur üblichen Gesamtnutzungsdauer von Gebäuden jener Art (= 80 Jahre) ermittelt, was im Ergebnis zur Berechnung einer Restnutzungsdauer von 52 Jahren führte.

Abgesehen davon, dass bei einem (wie im gegenständlichen Fall) in Massivbauweise errichteten Gebäude auch eine 100jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen der Erfahrungswerte liegt, ist ein Gutachten, das die Restnutzungsdauer auf diese Weise errechnet, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221), wie bereits ausgeführt, methodisch verfehlt, da aus dem Baujahr allein nicht auf die weitere Nutzungsdauer geschlossen werden kann.

Um einen ausreichenden Nachweis für ein Abgehen von der gesetzlichen Nutzungsdauer von 66,67 Jahren bilden zu können, müsste es unbedingt Aussagen dazu treffen, warum aufgrund des konkreten Bauzustandes bzw. besonderer Faktoren (zB Setzungsrisse, Mauerdurchfeuchtung etc.) eine kürzere Nutzungsdauer anzunehmen wäre (siehe obige allgemeine Ausführungen, insbesondere VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162; Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 42).

Gerade im gegenständlichen Fall lagen aber solche Faktoren offensichtlich nicht vor. Es wurde vielmehr allgemein auf den dem Gebäudealter entsprechend guten Zustand des in Massivbauweise errichteten Gebäudes hingewiesen und wurden keinerlei substantielle Schäden, die die betriebsgewöhnliche Lebensdauer des Objektes beeinträchtigt hätten, angeführt, weil es solche - so auch der dezidierte Hinweis in der Berufungsbegründung - eben nicht gegeben hat.

Das gegenständliche Gutachten war daher nicht dazu geeignet, einen ausreichenden Nachweis des Bf's für eine kürzere als die gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 gesetzlich vermutete Nutzungsdauer des Mietobjektes darzustellen.

Dem entsprechenden Beschwerdebegehren konnte daher nicht beigetreten werden.

**Insgesamt** war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### **IV) Zur Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** *ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.*

##### **1) Zum Streitpunkt/Freibetrag für investierte Gewinne:**

Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage ergibt sich bereits aus den zitierten gesetzlichen Bestimmungen samt der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 24.11.2010, 2007/08/0174) und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 16.04.2013, RV/2542-W/11) bzw. des Bundesfinanzgerichtes (BFG 05.02.2014, RV/5101442/2011), sodass dieser keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG mehr zukommt.

##### **2) Zum Streitpunkt/AfA-Satz:**

Ob ein Sachverständigengutachten geeignet ist, den gesetzlich vermuteten AfA-Satz gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 zu widerlegen, ist nach der Rechtsprechung im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221). Diese hat jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende Mietobjekt zu erfolgen und liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

