



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder HR Mag. Wolfgang Tiwald, Werner Just und Mag. Herbert Karner im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufung des Bw., W, vertreten durch Dr. Scholler & Partner Wthd GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, vom 9. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22, vertreten durch HR Mag. Albin Mann, vom 7. Mai 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) hinsichtlich Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie gemäß [§ 108e EStG 1988](#) für 2003 sowie betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 nach der am 8. November 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung

1.) beschlossen:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 wird gemäß [§ 256 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung](#) (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF. als gegenstandslos erklärt.

2.) entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG 1988 für 2003 wird Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 wird ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 330.490,00 mit € 33.049,00 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Bw. machte in der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 eine Investitionszuwachsprämie iHv € 26.450,00 geltend, die ihm in der Folge am 3.2.2005 auf seinem Abgabenkonto gutgeschrieben wurde

Am 26.02.2007 brachte er einen Antrag auf Festsetzung der Investitionszuwachsprämie für 2003 gemäß [§ 201 Abs 1 BAO](#) mit der Begründung ein, im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25.10.2006, [2006/15/0152](#), sei die Investitionszuwachsprämie 2003 um die von ihm getätigten Mieterinvestitionen auf € 33.049,00 zu berichtigen. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 26.2.2007 die Investitionszuwachsprämie 2003 gemäß § 201 BAO mit € 26.450,00 fest und begründete dies damit, dass für selbständig zu aktivierende Herstellungskosten auf ein gemietetes Gebäude die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie nicht zulässig sei.

Im Rahmen einer die Jahre 2004 bis 2006 umfassenden Außenprüfung gemäß den §§ 147ff BAO wurde festgestellt, dass die Investitionszuwachsprämie für das Jahr 2003 für Neuanschaffungen im Wert von € 344.930,00 geltend gemacht wurde, wovon im Jahr 2004 Anlagegüter mit einem Wert von € 195.892,69 aus dem Anlagevermögen ausgeschieden wurden. Diese seien an Herrn DDr. A verkauft worden, der im Rahmen eines Untermietverhältnisses in der Ordination des Bw. als Zahnarzt tätig sei. Voraussetzung für die Geltendmachung einer Investitionszuwachsprämie sei jedoch, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung abgesetzt würden. Da dies für diese Wirtschaftsgüter nicht mehr der Fall sei, sei die Investitionszuwachsprämie in der genannten Höhe rückzufordern. Die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO wurde damit begründet, dass sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung eine Änderungen der verbuchten Investitionszuwachsprämie um mehr als 50% ergebe.

In der Folge verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie für 2003 und setzte die Investitionszuwachsprämie mit € 12.768,07 fest.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wird ausgeführt, dass gemäß § 108e EStG für prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens eine Prämie iHv 10% unter der Voraussetzung geltend gemacht werden könne, dass

Aufwendungen für Anschaffung oder Herstellung im Wege der AfA abgesetzt werden. Eine Behaltefrist finde sich im Gesetz nicht. Diese Meinung vertrete auch Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e EStG. Als Anspruchsvoraussetzung werde lediglich normiert, dass das Wirtschaftsgut langfristig dem Betrieb gewidmet sein solle und damit Anlagevermögen werde. Daher ergebe sich aus dem Zweck der Bestimmung ein Zustehen der Prämie, wenn das Wirtschaftsgut zunächst für den langfristigen Einsatz bestimmt gewesen sei, nach der Anschaffung eintretende Unwägbarkeiten jedoch zum Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen führten. Die Betriebsveräußerung (Teilbetriebsveräußerung) sei unter diesem Gesichtspunkt aufgrund der Betriebsbezogenheit nicht schädlich, da die Investitionen des Veräußerers zum Vergleichszeitraum des Betriebserwerbers zählten. Aus dem Grobkonzept der Übergabe der Kassenordination gehe eindeutig hervor, dass sowohl der Teilbetrieb als auch der gesamte Kassenpatientenstock sowie direkt zuordenbare Teile des Anlagevermögens an den Erwerber verkauft werden sollten. Diese Bestimmung sei im später errichteten Kaufvertrag übernommen und fixiert worden.

Der Bw. habe sich schon vor Jahren um den Erhalt von Kassenverträgen beworben bis er diese letztendlich auch zugesprochen bekommen habe. Es sei geplant gewesen, die Kassenordination neben seiner Privatordination und seiner Tätigkeit in der Justizanstalt X und Y mit seiner damaligen Lebensgefährtin als Vertreterin zu führen. Nach Scheitern der privaten Beziehung sei er jedoch gezwungen gewesen, einen fremden Dritten zu suchen, um die Kassenordination zu verkaufen, da er persönlich keine Kapazitäten mehr frei gehabt habe, um diese Ordination alleine zu führen. Diesen Käufer habe er in Herrn DDr. A gefunden, an den die Kassenpraxis 2004 als Teilbetrieb veräußert worden sei. Der Verkauf der Kassenordination komme einer Teilbetriebsveräußerung gleich, da der Privatpatientenstock und das restliche Anlagevermögen beim Veräußerer verblieben. Der Fall der Nichtübertragung des Kassenvertrages an den Erwerber hätte zur Rückabwicklung des Verkaufes und zu einer Rückzahlung des Kaufpreises abzüglich 10% pro Jahr nach Übernahme geführt. Die Teilbetriebsveräußerung sei im Jahr 2004 nicht gesondert deklariert worden, da diesbezüglich keine steuerlichen Begünstigungen in Anspruch genommen worden seien. Unter Verweis auf den Artikel von Mag. Michael Hödl in der SWK werde daher die Ansicht vertreten, dass mangels Bestimmung einer geregelten Behaltefrist und aufgrund des Vorliegens einer Unwägbarkeit in Form einer Teilbetriebsveräußerung, die Investitionszuwachsprämie 2003 auch für die im Jahr 2004 im Zuge der Teilbetriebsveräußerung veräußerten Wirtschaftsgüter zustehe.

Darüber hinaus wurde geltend gemacht, dass die betreffenden Gegenstände des Anlagevermögens mit langjähriger Behalteabsicht erworben worden seien und keinesfalls eine Wiederverkaufsabsicht bestanden habe.

In der am 8. November 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung erklärte der steuerliche Vertreter des Bw., die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nunmehr zurückzuziehen. Ergänzend führte er aus, dass der Bw. einen Vertrag mit zwei Justizanstalten habe, für die er vier Tage in der Woche tätig sei, und daneben aus zeitlichen Gründen nur mehr eine Privatordination betreiben könne. Ursprünglich sei geplant gewesen, dass die Lebensgefährtin des Bw. die Kassenordination als Vertreterin betreiben solle. Aus privaten Gründen wäre dies aber nicht mehr möglich gewesen. Tatsächlich habe nun Herr DDr. A die Kassenpraxis übernommen. Es sei daher auch nicht von der Hand zu weisen, dass es sich diesbezüglich um eine Teilbetriebsveräußerung handle.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte, dass die Kassenverträge erst viel später übertragen worden seien, worauf der steuerliche Vertreter einwandte, dass laut Kaufvertrag die Chancen und Risiken aus der Kassenvertragspraxis bereits 2004 übertragen worden seien. Die Kassenverträge seien tatsächlich jedoch erst im Jahr 2007 an Dr. A übergegangen. Hinsichtlich der Unwägbarkeiten verwies der Finanzamtsvertreter darauf, dass sich diese den Einkommenssteuerrichtlinien zufolge in erster Linie auf die Unbrauchbarkeit des Wirtschaftsgutes und nicht so sehr auf private Umstände bezögen. Im gegenständlichen Fall sei die Arbeitsbelastung für den Bw. voraussehbar gewesen. Es hätte dem Bw. bewusst sein müssen, dass er eine Kassenarztpraxis neben seinen anderen Aktivitäten kaum bewältigen werde können.

Der steuerliche Vertreter hielt dem entgegen, es sei geplant gewesen, dass die Hauptlast der Kassenarztpraxis durch die Lebensgefährtin des Bw. getragen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie für 2003:

Gemäß § 256 Abs 1 BAO können Berufungen bis zur Bekanntgabe (§ 97 BAO) der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder zur Niederschrift (§87 BAO) zu erklären. Da der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 08.11.2010 zur Niederschrift erklärt hat, die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Investitionszuwachsprämie 2003 zurückzunehmen, erklärt die Abgabenbehörde diese gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos. Damit tritt der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Festsetzung einer Investitionszuwachsprämie für 2003 vom 09.06.2008 in formelle Rechtskraft.

2.) Betreffend Investitionszuwachsprämie 2003

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. tätigte im Jahr 2003 Investitionen in seine Ordination in Höhe von insgesamt € 344.930,00, wovon Investitionen in Höhe von € 65.989,00 auf Mieterinvestitionen in die gemieteten Räumlichkeiten entfielen und für Investitionen in Höhe von € 7.790,66 nur eine dreijährige Nutzungsdauer ausgewiesen wurde.

Im dreijährigen Vergleichszeitraum der Jahre 2000 bis 2002 tätigte der Bw. unstrittig folgende **prämienbegünstigte Investitionen**:

Jahr	Investitionen
2000	€ 4.968,79
2001	€ 9.247,76
2002	€ 29.100,80

Für den vom Bw. errechneten Investitionszuwachs im Veranlagungsjahr 2003 von € 330.491,00 machte er eine Investitionszuwachsprämie gemäß § 108e EStG in der anzuwendenden Fassung BGBl. I. Nr. 133/2003 geltend.

Von diesen Wirtschaftsgütern, für die im Jahr 2003 eine Investitionszuwachsprämie geltend gemacht wurde, gingen in Folge der Übertragung der Kassenpraxis im Jahr 2004 Wirtschaftsgüter mit einem Anschaffungswert von € 195.892,69 auf den Erwerber, Herrn DDr. A, über. Obwohl von der Wiener Gebietskrankenkasse mit Herrn DDr. A erst im Jahr 2007 ein Kassenvertrag abgeschlossen wurde, vereinnahmte dieser bereits nach Abschluss des Kaufvertrages die Kassenhonorare zunächst als ärztlicher Vertreter des Bw. Dies ergibt sich schlüssig aus der zwischen dem Bw. und Herrn DDr. A im Kaufvertrag unter Punkt IV getroffenen Vereinbarung, die folgendermaßen lautet: *„Herr Dr. A vertritt Herrn Bw. in der Zahnarztordination voll [...]. Herr Bw. verzichtet auf sein Recht zur Kündigung dieser Vertretungsvereinbarung bis zum Kassenvertragswechsel zu Herrn Dr. A. Als Vertretungshonorar gebührt Herrn Dr. A der nach Abzug der Betriebskosten [...] verbleibende Betrag. Zur praktischen Abwicklung dieser Verrechnung vereinbaren die Vertragsparteien, dass sämtliche Kassenzahlungen für die von Herrn Dr. A erbrachten Leistungen auf ein auf Herrn Bw. lautendes Konto, für welches ausschließlich Herr Dr. A zeichnungsberechtigt ist, überwiesen werden. Von diesem Konto sind die von Herrn Dr. A zu vertretenden Betriebskosten abzubuchen. Der verbleibende Restbetrag stellt das Vertretungshonorar für Dr. A dar. Herr Bw. verpflichtet sich, [...] alles für den Kassenvertragswechsel zu Dr. A Notwendige und Nützliche zu unternehmen und sämtliche Urkunden und Anträge zu unterfertigen“*.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vom Bw. vorgelegten Kaufvertrag sowie den berechtigten Beilagen zur Einkommensteuererklärung und ist nicht strittig. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß [§ 108e Abs 1 EStG 1988](#) in der für 2003 geltenden Fassung kann für den Investitionszuwachs bei prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern eine Investitionszuwachsprämie von 10% geltend gemacht werden. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8 EStG 1988) abgesetzt werden.

Absatz 2 leg. cit. normiert, dass als prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter ungebrauchte körperliche Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens gelten. Nicht zu den prämienbegünstigten Wirtschaftsgütern zählen:

- Gebäude
- geringwertige Wirtschaftsgüter, die gemäß § 13 EStG 1988 abgesetzt werden.
- Personen- und Kombinationskraftwagen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen.
- Wirtschaftsgüter, die nicht in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dient. Dabei gelten Wirtschaftsgüter, die auf Grund einer entgeltlichen Überlassung überwiegend im Ausland eingesetzt werden, nicht als in einer inländischen Betriebsstätte verwendet.

Im gegenständliche Fall ist strittig, ob das Gesetz eine „Mindestbeholdedauer“ von prämienbegünstigtem Anlagevermögen vorsieht. Zunächst ist festzuhalten, dass dem Gesetz eine ausdrücklich festgelegte „Mindestbeholdedauer“ für prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter nicht zu entnehmen ist. Aus dem Wortlaut des § 108e Abs 1 EStG letzter Satz folgert die Literatur jedoch als Anspruchsvoraussetzung, dass das Wirtschaftsgut langfristig dem Unternehmen gewidmet sein muss und damit Anlagevermögen in einem steuerlichen Verständnis wird (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, § 108e Rz. 3 Behaltefrist). Des Weiteren ist es Zweck der Investitionszuwachsprämie, den Zuwachs an betrieblichen Investitionen zu fördern (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 2003, 140). Auch aus diesem Zweck ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter über einen längeren Zeitraum dem Anlagevermögen des investierenden Unternehmens zugehören müssen. Diese Sichtweise teilte auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.04.2006, 2005/15/0156. Unbestritten ist daher, dass die prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter dem Betrieb längerfristig dienen müssen.

Daraus ist zu folgern, dass eine betriebsbezogene Betrachtung angebracht ist (zuletzt auch UFS 28.12.2006, RV/0033-F/05, sowie VwGH 26.7.2007, [2006/15/0262](#)). Den Zweck der Förderung des Zuwachses an betrieblichen Investitionen entsprechend ist ein Betriebsübergang nicht schädlich (in diesem Sinne *Zorn* aaO, sowie VwGH 26.7.2007, [2006/15/0262](#)). Die Investitionen des Veräußerers zählen dann für den Vergleichszeitraum des Betriebserwerbers. In gleicher Weise ist wohl auch eine Teilbetriebsveräußerung zu beurteilen.

Der Bw. führt aus, dass von ihm ein Teilbetrieb an den Erwerber, Herrn Dr. A, übergeben wurde, bestehend aus dem gesamten Kassenpatientenstock, sowie direkt zuordenbaren Teilen des Anlagevermögens. Dieses Vorbringen wird auch durch den vorgelegten Kaufvertrag zwischen dem Bw und Herrn DDr A belegt.

Der Begriff der Teilbetriebsveräußerung impliziert, dass dem Erwerber alle Wirtschaftsgüter, die vor der Veräußerung wesentliche Bestandteile des Teilbetriebsvermögens waren vom Veräußerer überlassen werden (vgl. VwGH 13.3.1991, [87/13/0190](#)). Die im Kaufvertrag geschlossenen Vereinbarungen sollten den Erwerber der Kassenpraxis in die Lage versetzen, an der genannten Adresse einen eigenen Betrieb mit den an ihn übertragenen Wirtschaftsgütern zu führen. In Gesamtbetrachtung der Umstände kann daher gefolgert werden, dass vom Bw. ein eigenständiger, lebensfähiger Betrieb übertragen wurde, der in der Folge vom Erwerber auch weitergeführt wurde.

Im Hinblick darauf, dass sämtliche Wirtschaftsgüter, für die eine Investitionszuwachsprämie in Anspruch genommen wurde, im Betrieb des Erwerbers der Kassenpraxis bzw. im Betrieb des Bw. als Anlagevermögen verblieben sind, ist eine Kürzung der Investitionszuwachsprämie hinsichtlich der an den Erwerber der Kassenpraxis übertragenen Wirtschaftsgüter nicht gerechtfertigt. Es kann damit dahingestellt bleiben, ob die im privaten Bereich des Bw. eingetretenen Veränderungen solche berücksichtigungswürdige Unwägbarkeiten darstellen, aufgrund derer ein Ausscheiden der prämienbegünstigten Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb des Bw. innerhalb eines Jahres nach Anschaffung nicht als begünstigungsschädlich zu bewerten ist.

Insofern auch Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von 3 Jahren die Prämienbegünstigung abgesprochen wurde, ist darauf hinzuweisen, dass § 108e EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung darauf abstellt, dass die Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung im Wege der Absetzung für Abnutzung gemäß den §§ 7 und 8 EStG 1988 abgesetzt werden, womit lediglich jene Wirtschaftsgüter, deren Nutzungsdauer ein Jahr nicht überschreitet, als nicht begünstigt auszuscheiden sind. Die Voraussetzung einer mehr als dreijährigen Nutzungsdauer kann daraus aber nicht abgeleitet werden.

Hinsichtlich der nachträglich geltend gemachten Mieterinvestitionen ist – wie auch bereits im Rahmen der Betriebsprüfung zugestanden – nach herrschender Lehre und Rechtsprechung (vgl. VwGH 25.10.2006, [2006/15/0152](#) sowie *Zorn* in Hofstätter/Reichel, § 108e, Rz 4 und *Thunshirn/Untied* SWK 2003, S 73), davon auszugehen, dass auch diese der Investitionszuwachsprämie zugänglich sind, da sie als bloße Einbauten in ein fremdes Gebäude ein eigens Wirtschaftsgut darstellen und nicht als Gebäude anzusehen sind.

Der prämienbegünstigte Investitionszuwachs des Wirtschaftsjahres 2003 ermittelt sich daher in folgender Höhe:

Prämienbegünstigte WG 2003		€ 344.930,00
Prämienbegünstigte WG 2000	€ 4.968,79	
Prämienbegünstigte WG 2001	€ 9.247,76	
Prämienbegünstigte WG 2002	€ 29.100,80	
Durchschnitt 2000 - 2002		€ 14.439,00
ergibt Investitionszuwachs 2003		€ 330.491,00

Die Investitionszuwachsprämie ist dementsprechend mit 10% des Investitionszuwachses 2003 iHv € 330.490,00 mit € 33.049,00 festzusetzen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30.November 2010