



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes FA und zwar: vom 9. Juli 2012 gegen die Bescheide vom 16. Mai 2012 betreffend Änderung gemäß § 293b BAO der Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008, die Feststellungsbescheide für 2006 und 2007 in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO laut Bescheid vom 15. Juni 2012, Berufung vom 31. Mai 2011 gegen den Bescheid vom 3. Mai 2011 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO laut Bescheid vom 15. Juni 2012 und Berufung vom 9. Juli 2012 gegen den Bescheid vom 22. Mai 2012 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2010 in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO laut Bescheid vom 15. Juni 2012

1. entschieden:

Die Berufungen betreffend Änderung gemäß § 293b BAO der Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008, die Feststellungsbescheide für 2006 und 2007 in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO, und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2010 in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. beschlossen:

Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 in der Fassung Berichtigung gemäß § 293 BAO wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Berufungswerberin (Bw.) ist eine deutsche Kommanditgesellschaft. Berufungsgegenständlich ist der Afa-Satz für Logistikzentren (Gebäuden) in Österreich in den Jahren 2006 bis 2010.

Die Bw. gab im **Schreiben vom 13. August 2008** (Akt 2006 Seite 29f) gegenüber dem Finanzamt (FA) an, sie nehme die gegen sie ergangene Berufungsentscheidung **UFS 22.7.2008, RV/0001-W/08**, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2005 zur Kenntnis, in der die Festsetzung der Afa für die Betriebsgebäude für das Jahr 2005 mit 1,5% anstatt der von der Bw. geltend gemachten 4% erfolgte. [Hinweis: im Jahr 2005 erzielte die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.] Einen Vorschlag des FAes, bei der Veranlagung des Jahres 2006 die Afa ebenfalls mit 1,5% in Ansatz zu bringen, sei auf Grund einer Änderung des EStG zum 1. Jänner 2006 nicht korrekt. Durch die Erweiterung des Tatbestandes des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG seien die Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen, bei denen im Inland unbewegliches Vermögen vorliege, ab der Veranlagung 2006 steuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, wenn das unbewegliche Vermögen dem ausländischen Betriebsvermögen zugehörig sei. Diese gesetzliche Bestimmung habe für die Bw. ab 1. Jänner 2006 den Wechsel der Einkunftsart und auch die Umstellung der Ermittlung der Einkünfte zur Folge.

1. Wechsel der Einkunftsart:

Da bisher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermittelt worden seien, habe ab dem Kalenderjahr 2006 ein Wechsel der Einkunftsart von bisher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfolgen müssen. Aus diesem Grund würden für die [später berufsgegenständlichen] Gebäude in S (S) und T (T) die Bestimmungen des § 8 Abs. 1 EStG gelten und könnten somit jährlich ab dem Jahr 2006 bis zu 3% "der Gebäude" als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Die Zugrundelegung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG (jährlich Abnutzung 1,5%) greife ab dem Kalenderjahr 2006 daher nicht mehr. Die Feststellungserklärung bedürfe diesbezüglich einer Adaption.

2. Umstellung der Ermittlung der Einkünfte:

Der Ordnung halber möchte die Bw. noch Folgendes festhalten: Da die Einkünfte auf Grund der oben zitierten gesetzlichen Bestimmung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 bei beschränkt Steuerpflichtigen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen seien, sei auch die Ermittlung der Einkünfte von bisher "§ 4 Abs. 3" auf § 4 Abs. 1 EStG umzustellen. Die Bw. habe aus diesem Grund sowohl den Jahresabschluss per 31.12.2006 wie auch die Steuererklärung 2006 in dieser Form erstellt und sowohl elektronisch als auch in Papierform eingereicht. Die Übergangsbilanz habe die Bw. per 31.12.2005 erstellt und diese im Zuge der Einreichung der Steuerklärungen 2005 dem FA auch in Papierform übermittelt.

Die Bw. gab in einem weiteren **Schreiben vom 21. Oktober 2008** (Akt 2006 Seite 44) betreffend Feststellungserklärung 2006 an, dass der Unternehmensgegenstand der Bw. die Durchführung von Güterbeförderungen und der damit zusammenhängenden Distributions- und Logistikdienstleistungen und nicht die Erzielung von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung von Geschäftsgebäuden sei.

Die Bw. erklärte im berufsgegenständlichen Zeitraum folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei einem Afa-Satz von 4%, über die das FA zunächst erklärungsgemäße Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO erließ:

Laut Erklärung:	2006	2007	2008	2009	2010
	€	€	€	€	€
Einkünfte Gew.	-179.586,29	-293.255,56	519.769,69	2.315.479,53	92.991,44
F-Bescheid vom	12.11.2008	25.03.2009	18.05.2010	03.05.2011	22.05.2012

▪ **2006 – 2008:**

Mit **Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 1. Dezember 2008** hob das FA den Feststellungsbescheid 2006 vom 12. November 2008 auf und erließ am selben Tag einen geänderten **Feststellungsbescheid 2006**, in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -279.157,71 festgestellt wurden.

Mit **Berichtigungsbescheiden gemäß 293b BAO vom 16. Mai 2012** änderte das FA die **Feststellungsbescheide 2006 bis 2008** dahingehend ab, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt festgestellt wurden:

§ 293b BAO:	2006	2007	2008
	€	€	€
Gew.	-153.974,17	-163.599,36	663.838,89

Das FA führte in der schriftlichen Bescheidebegründung (Akt 2008 Seite 84) aus, die laut Anlagepiegel ausgewiesene 4%ige Abschreibung für Gebäudewert sei auf den gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehenen 3%igen Afa-Satz gekürzt worden.

Jeweils mit **Bescheid gemäß § 293 BAO vom 15. Juni 2012** änderte das FA die **Feststellungsbescheide 2006 und 2007** beide vom 16. Mai 2012 dahingehend ab, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € -173.091,21 (für 2006) und € -163.966,18 (für 2007) festgestellt wurden.

In der **Berufung vom 9. Juli 2012** (Akt 2008 Seite 93ff) brachte die Bw. vor, die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 bis 2008 vom 16. Mai 2011 seien jeweils mit Bescheid gemäß § 293b BAO vom FA amtswegig berichtigt worden zu Bescheid vom 1. Dezember 2008 betreffend Feststellung 2006, zu Bescheid vom "23. Mai" 2009 [richtig: 25. März 2009] betreffend Feststellung 2007 und zu Bescheid vom 18. Mai 2010 betreffend Feststellung 2008. Die im Zuge dieser Berichtigung erlassenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 bis 2008 würden hinsichtlich der Berichtigung zu den ursprünglich erlassenen Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2006 bis 2008 hinzutreten. Gegen diese Berichtigung gemäß § 293b BAO ergreife die Bw. innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung und begründe dieses wie folgt: Die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007 und 2008 seien gemäß § 293b BAO berichtigt worden, mit der Begründung, dass das FA auf Grund von der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen eine Rechtswidrigkeit der genannten Bescheide erkenne. Das FA führe in den Bescheidbegründungen zur Anwendung der Norm des § 293b BAO an: "Die laut Anlagenspiegel ausgewiesene 4%ige Abschreibung für Gebäudewert wurde auf den gem. § 8 Abs. 1 EStG vorgesehenen 3%igen AfA-Satz gekürzt." Wie sich später herausstellt habe, sei die vom FA gemäß § 293b BAO vorgenommene Umstellung des 4%igen auf den 3%igen Abschreibungssatz in den gemäß § 293b BAO berichtigenden Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 und 2007 rechnerisch falsch, weswegen am 15. Juni 2012 gemäß § 293 BAO berichtigte Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 und 2007 ausgefertigt hätten werden müssen. Der Sachverhalt stelle sich demnach so dar, dass die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 vom 1. Dezember 2008 und für 2007 vom 25. März 2009 jeweils mit Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 und 2007 vom 16. Mai 2012 gemäß § 293b BAO berichtigt und die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 und 2007 jeweils vom 16. Mai 2012 mit Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2006 und 2007 jeweils vom 15. Juni 2012 gemäß § 293 BAO berichtigt worden seien. Lediglich der berichtigende Bescheid gemäß § 293b BAO über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 vom 16. Mai 2012 habe keine rechnerischen Fehler aufgewiesen. Auf Grund der vom FA vorgenommenen Berichtigungen gemäß § 293b BAO in den Jahren 2006 bis 2008 und gemäß

§ 293 BAO in den Jahren 2006 und 2007 seien nunmehr alle Rechenfehler des FAes beseitigt und der in den Erklärungen 2006 bis 2008 enthaltene Abschreibungssatz für Gebäude von 4% auf 3% bescheidtechnisch von Amts wegen berichtigt worden.

Gegen diese Berichtigung gemäß § 293b BAO des 4%igen auf einen 3%igen Abschreibungssatz in den Jahren 2006 bis 2008 richte sich die Berufung der Bw.

Sollten die gemäß § 293 BAO berichtigenden Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 und 2007, beide vom 15. Juni 2012, nicht bereits durch die Aufhebung der gemäß § 293b BAO berichtigenden Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 bis 2008, alle vom 16. Mai 2012, aus dem Rechtsbestand zur Gänze ausscheiden, erstrecke sich die Berufung der Bw. auch auf den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2006 (Berichtigung gemäß § 293 BAO) vom 15. Juni 2012 und den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2007 (Berichtigung gemäß § 293 BAO) vom 15. Juni 2012. Die Bw. vertrete hierzu die Meinung, dass es sich bei den gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheiden über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 bis 2008, alle vom 16. Mai 2012, um keine Anwendungsfälle einer Berichtigung gemäß § 293b BAO handle, da seit dem Beginn der Vermietung im Jahr 1999 der 4%ige Abschreibungssatz in Kenntnis des FAes zur Anwendung gebracht und zusätzlich in den jeweiligen Abgabenerklärungen, auch derjenigen der Jahre 2006 bis 2008, in den Steuererklärungen offengelegt worden sei. Die Anerkennung des AfA-Satzes von 4% sei für die Jahre 1999 bis 2004 auf Grund der Kenntnis dieses Umstandes durch das FA seit dem Jahre 1999 in einer Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 bekräftigt worden. Für das Jahr 2005 sei derzeit noch die dem FA "bekannte VfGH-Entscheidung" zu diesem Sachverhalt - eine Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, delegiert nunmehr an den Verwaltungsgerichtshof, von der Bw. eingebracht am 5. September 2008, ausständig. Die zu berichtigenden Bescheide der Jahre 2006 bis 2008 seien am 1. Dezember 2008 (für 2006), am 25. März 2009 (für 2007) und am 18. Mai 2010 (für 2008) erlassen worden, also nach der oben angeführten Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2004 und der Einbringung der VfGH-Beschwerde hinsichtlich des Jahres 2005 durch die Bw. Des Weiteren liege seit Beginn der Vermietung dem FA ein Gutachten über die kürzere Nutzungsdauer der betreffenden Gebäude vor, welches dem FA seit Beginn der Vermietungstätigkeit bekannt sei. Eine Berichtigung der Bescheide von Amts wegen gemäß § 293b BAO könne nur durch die Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus den Abgabenerklärungen gegeben sein. Eine Unrichtigkeit sei dann nicht offensichtlich, wenn sie auf einer vertretbaren Rechtsansicht beruhe (unter Hinweis auf Ritz, BAO, 920). Eine Unrichtigkeit sei dann offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich

erkennbar sei (unter Hinweis auf StoII, BAO, 2831). Im gegenständlichen Fall existiere ein Gutachten für die Anwendung des 4%igen Abschreibungssatzes und sei hinsichtlich dieses in Anwendung gebrachten Abschreibungssatzes bereits hinsichtlich der Jahre 1999 bis 2004 durch den UFS zu Gunsten der Bw. entschieden worden. Das Jahr 2005 sei noch immer wegen der von der Bw. eingebrachten VfGH-Beschwerde (Delegation an VwGH) nicht rechtskräftig entschieden. Obwohl dem FA dieser Verfahrensgang bekannt gewesen sei, seien die Jahre 2006 bis 2008 "trotz qualifizierter Offenlegung" des 4%igen Abschreibungssatzes in den Steuererklärungen 2006 bis 2008 vom FA erklärungsgemäß veranlagt worden. Die Offenlegung des in Anwendung gebrachten Abschreibungssatzes von 4% in den Steuererklärungen wäre nicht von Nöten gewesen, wenn es sich hierbei nicht um unterschiedliche Rechtsauffassungen der Parteien gehandelt hätte, was auch die im Vorfeld abgehandelten Rechtsmittelverfahren und die eingebrachte VfGH-Beschwerde dokumentieren würden. Es sei daher anzunehmen, dass das FA entweder selbst die Rechtsauffassung der Bw. im Zeitpunkt der seinerzeitigen Bescheiderlassungen geteilt habe oder zumindest im Hinblick auf das noch ausstehende Urteil des Höchstgerichts (VfGH bzw. VwGH) des Jahres 2005 bewusst keinen Änderungsbedarf in den Veranlagungsverfahren der Jahre 2006 bis 2008 erblickt habe. Es stehe somit für die Bw. eindeutig fest, dass es sich im gegenständlichen Fall einerseits "bei den Parteien" um unterschiedliche, vertretbare Rechtsauffassungen gehandelt habe und andererseits das FA im Zeitpunkt der Erlassung der seinerzeitigen und nunmehr gemäß § 293b BAO berichtigten Bescheide für 2006 bis 2008 entweder selbst die Rechtsauffassung der Bw. geteilt oder bewusst eine abgeänderte Festsetzung dieser Jahre trotz Offenlegung des in Ansatz gebrachten Abschreibungssatzes von 4% unterlassen habe und somit eine Berichtigung gemäß § 293b BAO grundsätzlich nicht in Betracht komme.

▪ **2009:**

In der Begründung des **Feststellungsbescheides 2009 vom 3. Mai 2011** führte das FA aus, offenbar übe die Bw. einerseits eine gewerbliche Tätigkeit aus andererseits würden Vermietungen stattfinden. Erfolge eine Vermietung durch eine Kommanditgesellschaft, dann bewirke die geringste von der Kommanditgesellschaft ausgeübte gewerbliche Tätigkeit, dass der gesamte Tätigkeitsbereich der Kommanditgesellschaft und damit auch eine neben einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführte Vermietungstätigkeit zu gewerblichen Einkünften führe (unter Hinweis auf VwGH 29.11.2006, 2003/13/0065). Somit seien die Bestimmungen über die Spekulationsgeschäfte nicht anwendbar. Da die Umsatzgrenze des § 189 UGB seit Jahren überschritten sei, sei auch die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG nicht anwendbar und stille Reserven von Grund und Boden seien im Rahmen der zwingenden § 5-Gewinnermittlung anzusetzen. Dh. es gebe keinerlei Steuerfreiheit für anteilige stille Reserven aus der Veräußerung der Liegenschaft S.

In der **Berufung vom 31. Mai 2011** (Akt 2009 Seite 43f) gegen den **Feststellungsbescheid 2009** vom 3. Mai 2011 brachte die Bw. vor, das FA habe die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (Feststellungserklärung) 2009 nicht erklärungskgemäß veranlagt und gab die Begründung des FAes zum Feststellungsbescheid 2009 wörtlich wieder. Zum Sachverhalt sei folgendes festzuhalten: Die Bw. sei eine deutsche Kommanditgesellschaft, die Speditions-, Lager- und Frachtführerleistungen erbringe. In Österreich besitze die Bw. lediglich unbewegliches Vermögen, welches zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte (Vermietung und Verpachtung) genützt werde. Dementsprechend seien bis zur Veranlagung 2005 in den Feststellungserklärungen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Stille Reserven auf Grund und Boden bei im Inland gelegenem Vermögen seien demnach nur nach Maßgabe des § 98 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iVm § 30 EStG 1988 steuerlich zu erfassen. Diese Bestimmung sei durch das AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, gesetzlich neu geregelt worden. Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 würden "diese außerbetrieblichen Einkünfte" ab der Veranlagung 2006 dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, wenn für den Gewerbebetrieb im Inland unbewegliches Vermögen gehalten werde ("Fiktion"). Diese Voraussetzung treffe im gegenständlichen Fall zu. Somit erziele die Bw. ab der Veranlagung 2006 auf Grund dieser Fiktion und nicht auf Grund einer tatsächlich ausgeübten gewerblichen Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Gleichzeitig komme es auch ab der Veranlagung 2006 zu einer Ertragsteuerhängigkeit der stillen Reserven auf angeschaffte Gebäude gemäß § 4 Abs. 1 EStG, die ab dem 1. Jänner 2006 entstanden seien, vergleiche hierzu auch § 124b Z 131 EStG 1988. Diese Umstände seien jedoch im gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung, da es sich bei den Gebäuden um selbst hergestellte Gebäude handle, bei denen der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert jeweils zum 1. Jänner 2006 aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeschieden worden sei ("€ 1,645.164,30"). Das Grundstück unterliege auf Grund der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 hingegen überhaupt nicht der Ertragsbesteuerung. Die Bw. beantrage daher den Feststellungsbescheid 2009 auf "den erklärungskmäßigen Stand" abzuändern.

Das FA gab im **Vorhalt vom 9. August 2011** (Akt 2009 Seite 46) an, die Bw. führe in ihrer Berufung vom 31. Mai 2011 an, es handle sich bei den Gebäuden Liegenschaft S um selbst hergestellte Gebäude, weshalb die stillen Reserven bis zum Zeitpunkt 31. Dezember 2005 aus der Besteuerung ausscheiden sollten. Es werde um Vorlage von Nachweisen der Selbstherstellung der in Frage kommenden Gebäude ersucht (zB. Aufwandsbuchungen, Löhne/Gehälter, Aktivierte Eigenleistungen, "u.ä."). Die Bw. sei eine Kommanditgesellschaft, welche Speditions-, Lager- und Frachtführerleistungen erbringe. Inwiefern verfüge das Unternehmen über die Infrastruktur (Mitarbeiter, Maschinen, Materialien, "u.ä.") um selbst Gebäude für die

eigene Nutzung herzustellen? Die Bw. habe laut eigener Angabe in der Berufung sowie in den Steuererklärungen ab 2006 ihre Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG behandelt. Es würden Umsätze von über € 1 Mio. in den Jahren ab 2007 vorliegen, somit sei eine qualifizierte Überschreitung des Schwellenwertes des § 189 UGB gegeben. Die Bw. sei somit rechnungslegungspflichtig und habe ihren Gewinn ab 2008 nach § 5 EStG zu ermitteln. Weshalb sollte nach Ansicht der Bw. "nur" eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG vorliegen?

Die Bw. gab im **Schreiben vom 30. November 2011** (Akt 2009 Seite 53ff) unter Hinweis von Beilagen an, sie habe mit dem Kaufvertrag vom 15. Juli 1997 eine unbebaute Liegenschaft in S erworben. Nach der am 24. September 1997 erteilten Baubewilligung an die Bw. für das Bauvorhaben "Errichtung einer Logistikhalle mit Bürogebäude und Betriebstankstelle" sei in den Jahren 1997 und 1998 ein Gebäude unter der Bauaufsicht und Baubetreuung einer namentlich genannten Person "seitens der Zentralen Bauabteilung der Fa. K (Deutschland) errichtet worden. Ein namentlich genanntes Unternehmen sei als Generalunternehmen mit der Durchführung des Bauprojektes beauftragt worden. Die Bw. habe die Errichtung des Gebäudes unter Zuhilfenahme von "diversen Bauunternehmen" selbst vorgenommen und hinsichtlich dieser Errichtung das ins Gewicht fallende (finanzielle) Baurisiko getragen. Die allgemeinen Kriterien für Herstellungsvorgänge, dh. das Vorliegen der Herstellerinitiative und des Herstellerrisikos, seien erfüllt worden. Gemäß Rz 6496 EStR 2000 sei bei den beteiligten steuerpflichtigen (Bauinteressenten) lediglich dann kein Herstellungsvorgang anzunehmen, wenn ein Modell auch nur eine der im Folgenden angeführten Eigenschaften aufweise:

1. Der Kaufvertrag bilde mit dem Werkvertrag über die Errichtung einer Baulichkeit wirtschaftlich eine Einheit. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn der Vertragswille auf den Erwerb eines fertigen Objekts gerichtet sei. In diesem Zusammenhang stelle es ein gewichtiges Indiz gegen die Bauherreneigenschaft dar, wenn der Veräußerer gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auftrete oder wenn beim Erwerb von Liegenschaftsanteilen, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, nicht von vornherein ein gemeinsamer Beschluss der Eigentümergemeinschaft vorliege, der auf die Errichtung einer Wohnhausanlage abziele.
2. Der Bauinteressent könne die Verträge mit Ausnahme unbedeutender Änderungen (Änderung der Raumaufteilung innerhalb der geplanten Wohneinheiten, Änderung der Raumausstattung) praktisch nur zur Gänze annehmen oder zur Gänze ablehnen; maßgebend sei der wirtschaftliche Gehalt eines Modells, sodass bloß formal eingefügten Vertragsklauseln über den Bauinteressenten eingeräumte "endgültige Gestaltungsmöglichkeiten" und ähnlichem in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Bedeutung zukomme.

3. Der Bauinteressent trage nicht das finanzielle Risiko, sondern habe bloß einen Fixpreis zu zahlen, der ihm das Risiko des Tragens aller Kostensteigerungen nehme.

Ausführungen zum 1. Punkt:

Der Kaufvertrag über das betreffende Grundstück stehe in keinerlei Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes. Das unbebaute Grundstück sei von zwei genannten Personen mit Kaufvertrag vom 15. Juli 1997 erworben worden. Erst nach Erteilung der Baubewilligung, die von der Bw. beantragt worden sei, sei die Errichtung des Gebäudes von der "Fa. K" in die Wege geleitet worden.

Ausführungen zum 2. Punkt:

Der Bauinteressent, die Bw. habe vollständige Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Erbauung des Gebäudes gehabt. Innerhalb der ihr erteilten Baubewilligung habe die Bw. alle Gestaltungsmöglichkeiten der Gebäudeherstellung frei wählen und die Errichtung des Gebäudes gemäß den in ihren Auftrag erstellten Plänen in Auftrag geben können.

Ausführungen zum 3. Punkt:

Der Bauinteressent, die Bw., habe für jede Baumaßnahme sowohl das finanzielle Risiko als auch das wirtschaftliche Risiko zu tragen gehabt. Es seien für jede Baumaßnahme (Errichtung und Erweiterung Logistikanlage sowie des Bürogebäudes) ein Baugeneralunternehmen in Anspruch genommen worden. Des Weiteren seien "diverse" andere Gewerke (zB. Planung, Vermessungsarbeiten, Elektroinstallationen, Schlosserarbeiten "usw.") von der Bw. an andere Unternehmen in Auftrag gegeben worden. Das jeweilige Baugeneralunternehmen habe jeweils ein Auftragsanbot und bei Auftragserteilung auch eine Auftragsbestätigung erstellt, in dem ein Pauschalpreis angeboten worden sei. Doch sei dieser Pauschalpreis keineswegs als Fixpreis anzusehen gewesen sondern habe als Kostenvoranschlag gegolten und als Richtwert zur Durchführung von Preisvergleichen gedient. Die Schlussrechnungen aller Bauunternehmer seien stets nach tatsächlichem Anfall von Material-und Arbeitszeiten-Aufwand abgerechnet worden. Dies werde unter anderem aus der Auftragsbestätigung vom 11. September 1997 des angegebenen Baugeneralunternehmens (eine GmbH), deutlich, in der darauf hingewiesen werde, dass der angegebene Preis auf Grundlage des im Angebot erstellten Leistungsumfangs basiere. Weitere Leistungen und Mehraufwand sei sodann auch zusätzlich abgerechnet worden (unter Hinweis auf Eingangsrechnungen dieser GmbH). Zwecks Bestätigung der Bauherren-Eigenschaft sei ein Bericht über die Baumaßnahmen in S zu finden, in dem nochmals das Tragen von Risiko hinsichtlich der Bauwerkerstellung seitens der Bw. bekräftigt werde. Das Tragen vom finanziellen Baurisiko werde unter anderem auch aus der Gegenüberstellung von der Zusammenfassung der Projektplanung des Jahres 1997 und der

Rechnungszusammenstellung der Errichtungskosten deutlich erkennbar. Aus dieser gehe hervor, dass das gesamte Bauprojekt 1997/1998 mit Investitionskosten in Höhe von DM 5,858.600,00 geschätzt und geplant gewesen sei, die Rechnungszusammenstellung der Errichtungskosten hingegen eine Gesamtinvestitionssumme ohne Grundstückskauf und der dazugehörigen Grunderwerbsteuer von DM 5,675.268,57 ergebe. Der sich ergebende Minderaufwand in Höhe von € 183.331,43 sei selbstverständlich dem Bauherren, der Bw., zu Gute gekommen. Auch die Gegenüberstellung der Auftragsbestätigung vom 11. September 1997, die einen Pauschalpreis in Höhe von € 3,790.000,00 aufweise, und der Schlussrechnung vom 16. Juli 1998 des genannten Baugeneralunternehmens, die eine Gutschrift über den Gesamtauftrag in Höhe von € 10.281,95 enthalte, zeige dass sich der in der Auftragsbestätigung vom 11. September 1997 angegebene Pauschalpreis aus detaillierten Arbeits- und Materialkomponenten zusammengesetzt habe und nach Fertigstellung des Auftrages die tatsächlich angefallenen Komponenten abgerechnet worden seien. Der sich ergebende Minderaufwand in Höhe von € 10.281,95 als Teil der Gesamtersparnis komme auch hier dem Bauherren, der Bw., zu Gute. Zusätzlich angefallene Arbeitszeiten und Material, die nicht im Generalauftrag angeführt worden seien, seien vom genannten Bauunternehmen gesondert abgerechnet worden.

Conclusio:

Der Kaufvertrag des Grundstücks bilde mit dem Werkvertrag über die Errichtung der Baulichkeit wirtschaftlich keine Einheit. Außerdem habe der Bauinteressent, die Bw., die Verträge über die Errichtung des Gebäudes zur Gänze frei gestalten können. Des Weiteren habe die Bw. das Gebäude auf eigene Rechnung und nicht zu einem Fixpreis herstellen lassen und sei somit als Bauherr anzusehen. Die Errichtung von Gebäuden, bei der die Leistung ausschließlich von anderen Unternehmern erbracht werde, werde ebenso zur Herstellung gerechnet, da die Bw. die Preisgefahr und das wirtschaftliche Risiko während der gesamte Bauzeit getragen habe (unter Hinweis auf Rz 2202 und 6644 EStR 2000). Da somit alle drei Eigenschaften, die den Herstellungsvorgang für die Bw. verneinen könnten ("siehe oben - Ausführungen zu Rz 6496 EStR 2000") nicht zutreffen würden, sei von einem selbst hergestellten Gebäude in diesem Fall auszugehen und die Steuerbefreiung für selbst hergestellte Gebäude demnach in Anwendung zu bringen. Auch die Erweiterungen des Gebäudes in S in den Jahren 2002/2003 und im Jahr 2005 seien unter der Bauaufsicht und Baubetreuung der genannten Person seitens der Zentralen Bauabteilung der Fa. K (Deutschland) errichtet und unter der gleichen Vorgehensweise wie die Gebäudeerbauung in den Jahren 1997/1998 vorgenommen worden.

§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dritter Teilstrich normiere, dass ab dem 1. Jänner 2006 im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen würden, wenn im Inland unbewegliches Vermögen vorliege. Bis zur Veranlagung 2005 hätten derartige

Einkünfte nur im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden können. Im gegenständlichen Fall sei somit ab dem Veranlagungszeitraum 2006 von Überschussrechnung auf Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 umzustellen. Eine handelsrechtliche Buchführungspflicht habe zu diesem Zeitpunkt nicht bestanden. Die in diesem Fall ausschlaggebenden Bestimmungen des UGB seien erst mit 1. Jänner 2007 in Kraft getreten (unter Hinweis auf § 189 Abs. 1 Z 2 und § 189 Abs. 2 Z 2 UGB). Demnach ist die Bw. bereits seit dem Jahr 2007 in Folge der qualifizierten Überschreitung der maßgeblichen Schwellenwerte Unternehmerin im Sinne des § 189 UGB. § 5 EStG 1988 bestimme, dass für die Gewinnermittlung von Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen würden, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend seien. Somit wäre die Bw. prinzipiell bereits ab dem Jahr 2007 verpflichtet, die steuerliche Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG vorzunehmen. § 124b Z 134 EStG 1988 (unter Hinweis auf Rz 430p EStR 2000) entbinde jedoch durch Ausübung der Aufschub-Option Unternehmen, die auf Grund ihrer Größenkriterien eigentlich schon ab 2007 in die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 wechseln müssten, bis 2009 von dieser Rechtsfolge. Diese Option sei von der Bw. durch Kennzeichnung auf dem Formular E 6a, Seite 1 - Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 in der Steuererklärung 2007 rechtswirksam ausgeübt worden, sodass die verpflichtende Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 erst im Jahr 2010 eintrete. Auch in den Jahren 2008 und 2009 sei dem FA die Ausübung dieser Option durch Markierung der Bilanzierungsmethode gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 in den entsprechenden Steuererklärungen auf dem Formular E 6a offengelegt worden. Aus diesem Grund würde auch der Veräußerungsgewinn des Grund und Bodens nicht der Besteuerung im Zuge der Veranlagung 2009 unterliegen.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2011** (Akt 2009 Seite 58) änderte das FA auf "Grund der Berufung vom 1. Juni 2011"(= Eingangsdatum, die Berufung wurde am 31. Mai 2011 erhoben) den **Feststellungsbescheid 2009** vom 3. Mai 2011 ab, stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009 mit € 670.315,23 fest und führte in der schriftlichen Begründung (Akt 2009 Seite 59f) aus, die Erlöse betreffend die Gebäude aus der Veräußerung der Liegenschaft S seien gemäß § 30 Abs. 2 Z 2 iVm § 98 iVm § 124b Z 131 lit. a EStG auf Grund der Selbstherstellung als steuerfrei zu behandeln. Betreffend die Erträge, welche auf Grund und Boden entfallen würden, sei die Berufung abgewiesen worden. Das Unternehmen erziele ab 2006 Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG. Es würden Umsätze von über € 1 Mio. in den Jahren ab 2007 vorliegen, somit liege eine qualifizierte Überschreitung des Schwellenwertes gemäß § 189 UGB vor. Die Bw. sei somit spätestens ab 2008 rechnungslegungspflichtig. Um von der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG Gebrauch zu machen,

sei ein Antrag in der Steuererklärung jenes Jahres zu stellen, in dem das Wirtschaftsjahr ende, für das sich erstmals eine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB ergebe. Weder im Jahr 2008, welches das relevante Jahr für die Ausübung der Option wäre, noch im Jahr 2007 oder im Jahr 2009 sei ein formell korrekter Antrag gestellt worden. Das bloße Ankreuzen der Gewinnermittlungsart im Formular E 6a im Feld "Bilanzierung gemäß" sei nicht ausreichend. Das Erklärungsformular sehe ein eigenes Feld für den Antrag vor: ""ein Antrag gemäß § 124b Z 134 wird gestellt ("Aufschuboption")"". Dieses Feld sei in der Erklärung für 2008 nicht ausgewählt worden. Es liege somit kein gültiger Antrag auf Aufschiebung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG vor. Dem entsprechend sei auch Grund und Boden im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG steuerhängig. Die auf Grund und Boden entfallenden Erträge von € 646.253,87 seien somit als steuerpflichtig anzusehen.

Mit **Schreiben vom 26. Jänner 2012** (Akt 2009 Seite 61ff) stellte die Bw. betreffend Frist zur **Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124d Z 134 EStG 1988** den Antrag auf **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO** und brachte vor, auf Grund des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2009 vom 22. Dezember 2011 sei die Bw. davon in Kenntnis gesetzt worden, dass das FA die rechtswirksame Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 nicht anerkenne, da das in der entsprechenden Steuererklärung (Formular E 6a) dafür vorgesehene Antragskästchen seitens der Bw. nicht angekreuzt worden sei, wobei das FA in der Begründung offensichtlich mehrere zeitliche Möglichkeiten (2007, 2008 und auch 2009) dafür als möglich ansehe, schlussendlich jedoch 2008 als jenes Jahr bezeichne, in dem die Bw. ihre Einkünfte gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln und die Option auszuüben gehabt hätte. Zur Erläuterung: Da der Bw., "wie offensichtlich auch anderen Steuerpflichtigen", auf Grund der Komplexität der Übergangsbestimmung nicht klar sei, ob nun tatsächlich erst 2008 oder doch schon 2007 der entsprechende Antrag zu stellen gewesen wäre, beziehe sich das Begehren der Bw. gemäß § 308 BAO auf die Frist, resultierend aus beiden Veranlagungsjahren. Dieses Problem der zeitlich korrekten Antragseinbringung gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 dürfte im Übrigen schon öfters aufgetreten sein, da in den EStR 2000, Rz 430p das Bundesministerium für Finanzen nunmehr mehrere Möglichkeiten zur Sanierung von zeitlich falsch eingebrachten Anträgen gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 vorsehe.

A. Sachverhalt:

Bei der Bw. handle es sich um eine deutsche Mitunternehmerschaft, die in Österreich Grundvermögen halte und dieses gegen Entgelt vermiete. Bis zum Veranlagungszeitraum 2005 seien die Einkünfte der deutschen Mitunternehmerschaft im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung in Österreich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst worden. Mit

Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2006 seien diese Vermietungseinkünfte der deutschen Mitunternehmerschaft gemäß der "neuen" Bestimmung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert und daher im Veranlagungszeitraum 2006 steuerlich auch als solche in Österreich im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst worden. Gleichzeitig sei die Gewinnermittlungsart der Überschussrechnung bis 2005 auf Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ab 2006 umgestellt worden. Dieser Umstand sei auch mit dem FA im Veranlagungsverfahren 2006 und in einem langen Vorhaltsverfahren des FAes zur Feststellungserklärung 2006 auskorrespondiert worden. Mit 1. Jänner 2007 sei gemäß § 906 Abs. 16 UGB § 189 Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 Z 2 UGB an Stelle des bisher in Geltung befindlichen HGB-Regelung in Kraft getreten. In § 189 UGB sei die Rechnungslegungspflicht vollkommen neu regelt und diese vom mehrmaligen Überschreiten bzw. qualifizierten einmaligen Überschreiten gewisser Umsatzgrenzen abhängig gemacht worden. Des Weiteren sei eine komplexe Übergangsbestimmung in § 907 Abs. 16 UGB geschaffen worden, die den erstmaligen Eintritt in die Buchführungspflicht gemäß den "neuen" Bestimmungen des UGB geregelt habe. Für Unternehmer, die vor dem 1. Jänner 2007 nicht zur Rechnungslegung verpflichtet gewesen seien, seien ab diesem Stichtag die Beobachtungszeiträume des § 189 Abs. 2 UGB für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 189 Abs. 1 Z 2 maßgeblich. Die Formulierung: "die vor dem 1. Jänner 2007 nicht zur Rechnungslegung verpflichtet waren", beziehe sich offenbar auf die Beurteilung der Rechnungslegungsverpflichtung an Hand der Bestimmungen des "alten" HGB, welches für Vollkaufleute die Rechnungslegungspflicht in § 189 HGB geregelt habe. In Anwendung dieser Bestimmung sei die Bw. in den Zeiträumen vor dem 1. Jänner 2007 nicht rechnungslegungspflichtig (kein Grundhandelsgewerbe gemäß § 1 iVm § 4 Abs. 2 HGB, kein gewerbliches Unternehmen, das nach Art und Umfang einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb gemäß § 2 HGB erfordert hätte, kein Kaufmann kraft Rechtsform gemäß § 6 HGB), weswegen der Beobachtungszeitraum des § 189 Abs. 2 UGB gemäß § 907 Abs. 16 UGB mit dem Jahr 2007 begonnen habe. Im Jahr 2007 sei der Umsatzschwellenwert gemäß § 189 Abs. 1 Z 2 UGB von € 400.000,00 gemäß § 189 Abs. 2 Z 2 UGB um mehr als die Hälfte überschritten worden, weswegen die Buchführungspflicht bereits ab dem folgenden Geschäftsjahr, das sei 2008, eingetreten sei. Während früher gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 nur für diejenigen Steuerpflichtigen, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch steuerlich maßgebend gewesen seien, deren Firma im Firmenbuch eingetragen gewesen sei und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen hätten, regle § 5 Abs. 1 EStG 1988 in der nunmehr geltenden Fassung, dass für Unternehmer, die nach § 189 UGB der Rechnungslegungspflicht unterliegen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen würden, die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für die

steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich seien. Im hierorts behandelten Fall würde die Bw. somit tendenziell die Auffassung des FAEs teilen, dass die Bw. mit der Veranlagung 2008 den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln gehabt hätte, da in diesem Jahr Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB iVm § 907 Abs. 16 UGB eingetreten sei. In diesem Fall sei die Bw. bei der Erstellung der Feststellungserklärung 2007 offensichtlich einem Irrtum unterlegen, da sie die Regelung des § 907 Abs. 16 UGB so interpretiert habe, dass die Bestimmung des § 189 UGB auch auf Zeiträume vor dem 1. Jänner 2007 "so zu sagen fiktiv" anzuwenden sei, um festzustellen, ob die unternehmensrechtliche Buchführungspflicht bereits ab 2007 eintrete oder erst ab 2008. Im konkreten Fall hätte das bedeutet, dass die Bw. bereits im Jahr 2006 den besagten Schwellenwert um mehr als die Hälfte überschritten habe und somit die Rechnungslegungspflicht bereits mit 2007 eingetreten sei, weswegen die Bw. die Option gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 auch im Veranlagungsjahr 2007 ausgeübt habe bzw. geglaubt habe, diese ausgeübt zu haben.

B. Optionsausübung gemäß § 124b Z 134 EStG 1988:

Der vermeintliche Irrtum hinsichtlich des Beobachtungszeitraums liege in diesem Fall nach Ansicht der Bw. in der Neuregelung des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, der ab dem Jahr 2006 die Einordnung der Einkünfte der Bw. in die Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgelegt habe, ohne, dass die Bw. ab diesem Zeitpunkt dadurch Kaufmann im Sinne des HGB geworden wäre. Schon die Beurteilung des komplexen Sachverhaltes in diesem Punkt sei auf Grund der besonderen Lagerung des Falles nicht einfach zu lösen, da mehrere Gesetze in unterschiedlichen Bestimmungen die auf einander Bezug nehmen würden samt Übergangsregelungen, die ebenfalls wieder Auswirkungen auf einander haben würden, gewürdigt werden müssten (unter Hinweis auf § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, § 5 Abs. 1 EStG 1988, § 189 HGB, § 189 UGB, § 906 Abs. 16 UGB, § 907 Abs. 16 UGB, § 124b Z 134 EStG 1988, "etc."). Festzuhalten sei somit, dass die Bw. der Meinung gewesen sei, die Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 in der Feststellungserklärung 2007 ausüben zu müssen. Gemäß Rz 430p EStR 2000 wäre das eine rechtsgültige Optionsausübung auch für den Fall, dass der Eintritt in die Rechnungslegungspflicht und somit der Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 5 Abs. 1 EStG 1988 erst mit der Veranlagung 2008 stattgefunden hätte. Festzuhalten sei des Weiteren, dass das FA im Formular E 6a der Feststellungserklärung 2007 die Gewinnermittlungsart explizit gesondert abfrage. Beim Ausfüllen der Feststellungserklärung 2007 (Formulare: E 6, E 6a, E 6a-1) stoße man im Formular E 6a zuerst auf die Frage nach der Gewinnermittlungsart, welche die Bw. ordnungsgemäß in Entsprechung der Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 mit § 4 Abs 1 EStG 1988 angekreuzt habe, in der Annahme, dass dadurch eben die Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 ausgeübt sei, da nach den gesetzlichen Regelungen eigentlich die Gewinn-

ermittlung nach § 5 Abs. EStG 1988 (ebenfalls eigenes Kästchen im Formular E 6a der Feststellungserklärung 2007) anzukreuzen gewesen wäre. Dass drei Zeilen weiter auf derselben Seite eine "weitere Frage" zur Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 im Formular E 6a enthalten gewesen sei, was nach Ansicht der Bw. eine redundante Informationsabfrage darstelle, habe sich ob der Vielfalt der in der Feststellungserklärung bekanntzugebenden Daten der Aufmerksamkeit der Bw. entzogen, da die Bw. davon ausgegangen sei, die besagte Option eben schon mit der Kennzeichnung der Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 gewählt zu haben. Das FA gehe jedoch gemäß seiner Begründung zum Bescheid Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2009 vom 22. Dezember 2011 nunmehr davon aus, dass nicht das Jahr 2007 sondern das Jahr 2008 jenes Jahr sei, in welchem, basierend auf den Bestimmungen des UGB, der Eintritt in die Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 stattgefunden hätte. In der Feststellungserklärung 2008 sei von der Bw. in Entsprechung der von ihr im Jahr 2007 vermeintlich ausgeübten Option gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 wieder die Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Formular E 6a angegeben worden. Im Formular E 6a des Jahres 2008 befinde sich der Antrag auf Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 formulartechnisch und räumlich noch weiter entfernt von der Frage nach der Gewinnermittlungsart als im Jahr 2007. Abgesehen davon, dass die Bw. der Annahme gewesen sei, bereits im Jahr 2007 ordnungsgemäß die Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 ausgeübt zu haben, wäre die Bw. auch bei voll bewusster Optionsausübungsnotwendigkeit im Veranlagungsjahr 2008 über diese Antragsmöglichkeit gestolpert und der Meinung gewesen, rechtsgültig mit der Angabe der Gewinnermittlungsart, nämlich § 4 Abs. 1 EStG 1988, von der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 Gebrauch gemacht zu haben. Faktum sei somit, dass unabhängig davon, ob nun im Jahr 2007 oder im Jahr 2008 die Buchführungspflicht gemäß UGB entstanden sei, die steuerlich zwangsweise zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu § 5 Abs. 1 EStG 1988 führe, dem FA spätestens bei der Veranlagung des Jahres 2008 auf Grund der ebenfalls in den Feststellungserklärungen 2006 bis 2008, Formular E 6a bekanntzugebenden Umsätze, ersichtlich habe sein müssen, dass die Angabe der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ohne rechtsgültige Ausnutzung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 nicht korrekt sein könne. Festzuhalten sei daher, dass das FA ganz bewusst und konkret Daten in den einzelnen Feststellungserklärungen 2007 und 2008 abgefragt habe, die zumindest in den Punkten Gewinnermittlungsart und Beanspruchung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 entweder redundant seien oder sich zumindest logisch entsprechen hätten müssen, was nach Meinung der Bw. das FA auch zu prüfen gehabt hätte, ansonsten diese Informationsabfragen keinen für das FA nachvollziehbaren Sinn gehabt hätten. Des Weiteren habe das FA auch auf Grund der in den Fest-

stellungserklärungen 2006 bis 2008 abgeforderten Umsatzzahlen der Bw. in den einzelnen Jahren immer Kenntnis davon gehabt, wann es zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart bei Vorliegen keiner rechtsgültigen Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 gekommen sei. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte das FA amtswegig tätig werden müssen, da von der Bw. immer noch die Gewinnermittlungsart mit § 4 Abs. 1 EStG 1988 gegenüber dem FA bekannt gegeben worden sei. Im Jahr 2008 sei im Rahmen der Veranlagung ein Ergänzungsvorhalt seitens des FAes an die Bw. versendet worden. Es könne somit auch nicht von einer Standardveranlagung im Jahr 2008 gesprochen werden sondern vielmehr davon, dass sich das FA intensiv mit der Feststellungserklärung 2008 beschäftigt habe. Spätestens zu diesem Zeitpunkt, nämlich vor Bescheiderlassung 2008, hätte dem FA auffallen müssen, dass die Angaben in der Feststellungserklärung 2008 (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988) ohne Vorliegen einer rechtsgültigen Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988, nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen würden. Das FA habe alle für die Beurteilung des Sachverhaltes notwendigen Daten bewusst und konkret über die Feststellungserklärungen 2006 bis 2008 von der Bw. abgefragt und somit vollständig vorliegen. Wäre das FA bei dieser offenkundigen Widersprüchlichkeit in der Feststellungserklärung 2008 ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 Abs. 1 BAO nachgekommen und hätte sie die Bw. mit den nicht in Übereinstimmung zu bringenden Informationsgehalten in der Feststellungserklärung 2008 konfrontiert, wäre eine rechtsgültige Optionsausübung gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 für die Bw. noch möglich gewesen. Dies sei jedoch nicht geschehen, weswegen die Bw. bis zur Zustellung des Feststellungsbescheides 2009 vom 22. Dezember 2011, am 29. Dezember 2011, der auch erst nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung in der nunmehrigen Form vorliege, von ihrem Irrtum hinsichtlich der Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 Kenntnis erlangt habe. Im Jahr 2009 sei es nämlich zu einer Veräußerung einer Liegenschaft gekommen, bei der der Grundanteil steuerfrei belassen worden sei, da im Zeitpunkt der Veräußerung die Spekulationsfrist für Grund- und Boden bereits verstrichen gewesen sei. Erst durch diesen Verkaufsvorgang habe sich das FA mit dem Thema Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 UGB und Gewinnermittlungsart § 4 Abs. 1 EStG 1988 versus § 5 Abs. 1 EStG 1988 auseinandergesetzt. Willensmängel betreffende zivilrechtliche Normen ("zB § 871 ABGB") würden auch für Prozesshandlungen der Parteien im Anwendungsbereich der BAO, zB. für Anträge (unter Hinweis auf Christoph Ritz, BAO, 4. Auflage, § 85, Seite 239, Tz 1) gelten. Im gegenständlichen Fall habe sich die Bw. auf Grund der Gestaltung der Abgabenerklärungen 2007 und 2008, der von der Bw. abgegebenen Erklärungen betreffend die Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs. 1 EStG 1988 sowohl im Jahr 2007 als auch im Jahr 2008) und des Verhaltens des FAes in den Veranlagungsverfahren 2007 und

2008 in einem Irrtum hinsichtlich der Wirkung, der von der Bw. abgegebenen Erklärungen befunden.

C. Anträge:

Die Bw. beantrage daher die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988. Des Weiteren stelle die Bw. hiermit "rechtsgültig" den Antrag gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 (Aufschuboption), wonach die Gewinnermittlung bis einschließlich der Veranlagung 2009 nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 erfolgen soll.

Im **Vorlageantrag vom (ebenfalls) 26. Jänner 2012** (Akt 2009 Seite 67f und 70f) betreffend Berufungsvorentscheidung **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009** vom 22. Jänner 2011 brachte die Bw. vor, am selben Tag seien Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Ausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 gestellt worden, da es sich bei der vom FA festgestellten Nichtausübung der Aufschuboption gemäß § 124b Z 134 EStG 1988 entweder im Veranlagungsjahr 2007 oder im Veranlagungsjahr 2008 (Feststellungserklärungen) "offensichtlich" um einen vom FA herbeigeführten Irrtum der Bw. handle. Die Bw. beantrage daher, bei Stattgabe der besagten Wiedereinsetzungsanträge in den vorigen Stand der Jahre 2007 und 2008, den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für 2009 in Form der abgegebenen Feststellungserklärung 2009 zu erlassen. Für den Fall, dass den Anträgen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand für die Jahre 2007 und 2008 nicht statt gegeben werde, merke die Bw. an, dass die vom FA mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 vom 22. Dezember 2011 [gemeint: erste Berufungsvorentscheidung] der Steuerpflicht unterworfenen stillen Reserven des Grundstücks auch jene Teile umfassen würden, die vor dem 1. Jänner 2006 entstanden seien, das seien € 366.093,87 der vom FA im entsprechenden Bescheid in Ansatz gebrachten stillen Reserven in Höhe von € 646.253,87. Da die Veräußerung des Grundstücks außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei, seien die entstandenen stillen Reserven bis zum 31. Dezember 2005 in Höhe von € 366.093,87 aus der Steuerbemessungsgrundlage jedenfalls auszuschneiden, womit € 280.160,00 als stille Reserven, die nach dem 31. Dezember 2005 entstanden seien, verbleiben würden. Gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 (unter Hinweis "auch" auf Rz 7936a EStR 2000) seien des Weiteren nur jene Teile der stillen Reserven auf Grund und Boden zu versteuern, die auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 angefallen seien. Die Wertsteigerung des besagten Grundstücks (Grund und Boden) von 1. Jänner 2006 bis 30. September 2009 (das seien 45 Monate) betrage, wie oben berechnet € 280.160,00. Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 sei erstmals nach

Ansicht des FAes auf den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden, wodurch 24 Monate lang noch die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und 21 Monate lang (ab dem 1. Jänner "20028") die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden gewesen sei. Die Wertsteigerung des Grund und Bodens, die auf den Gewinnermittlungszeitraum gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 (1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2007) entfalle, sei somit aus der Besteuerungsgrundlage steuerneutral auszuschneiden. Linear gerechnet seien das 24/45 von € 280.160,00, somit € 149.418,67, womit € 130.741,33 als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb verbleiben würden. Die Bw. beantrage somit für den Fall, dass den Anträgen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Jahre 2007 und 2008 nicht stattgegeben werde, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2009 aus der Veräußerung des besagten Grund und Bodens auf € 130.741,33 zu reduzieren und würden ausdrücklich das Einverständnis zur Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 5 BAO erteilen. Des Weiteren rege die Bw. an, die Entscheidung über diese Berufung solange gemäß § 281 BAO auszusetzen, bis über die Anträge auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Jahre 2007 und 2008 gemäß § 308 BAO entschieden worden sei.

Dem **Bescheid vom 14. Mai 2012** (Akt 2009 Seite 60) ist zu entnehmen, dass das FA dem Antrag der Bw. vom 26. Jänner 2012 auf **Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO** mit der Begründung stattgab, "auf Grund der vorgebrachten Tatsachen" sei "vom Vorliegen eines Wiedereinsetzungsgrundes auszugehen" und die Wiedereinsetzung zu bewilligen.

Mit darauffolgender **Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2012** änderte das FA "auf Grund der Berufung vom 26. Jänner 2012" den **Feststellungsbescheid 2009** vom 22. Dezember 2011 dahingehend ab, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 205.600,91 festgestellt wurden, mit der Begründung, auf Grund der bewilligten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 14. Mai 2012 und der damit verbundenen laut FA "gültig ausgeübten" Fortführungsoption gemäß § 124b Z 134 EStG liege im Veräußerungszeitpunkt die Gewinnermittlungsart gemäß § 4 Abs. 1 EStG vor. Die auf Grund und Boden entfallenden Anteile an den stillen Reserven der Liegenschaft S würden somit als nicht steuerhängig gelten. Die Kürzung der Absetzung für Abnutzung der Gebäude von 4% auf 3% erfolge gemäß § 8 Abs. 1 EStG mit "Verweis auf das anhängige Rechtsmittelverfahren".

Mit **Bescheid gemäß § 293 BAO vom 15. Juni 2012** betreffend Berichtigung zur Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2012 änderte das FA die Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2012 betreffend **Feststellung von Einkünften für 2009** dahingehend ab, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 114.781,87 mit der Begründung festgestellt wurden,

die Berichtigung erfolge auf Grund eines Rechenfehlers beim Restbuchwert der abgegangenen Anlagen.

Im **Vorlageantrag vom 9. Juli 2012** (Akt 2009 Seite 77f) betreffend die Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von **Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009** in Verbindung mit der zweiten Berufungsvorentscheidung vom 16. Mai 2012 bzw. vom 15. Juni 2012, Berichtigung gemäß § 293 BAO zur genannten Berufungsvorentscheidung, brachte die Bw. vor, mit Bescheid vom 14. Mai 2012 habe das FA dem Wiedereinsetzungsantrag in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO der Bw. vom 26. Jänner 2012 vollinhaltlich stattgegeben, weswegen der von der Bw. eingebrachte Vorlageantrag an die zweite Instanz vom 26. Jänner 2012 gegenstandslos geworden sei, da das Feststellungsverfahren 2009 durch die bewilligte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand "derart" zurückversetzt werde, als ob die Fortführungsoption gemäß § 124b Z 134 EStG in der Vergangenheit ausgeübt worden wäre, was auch ohne Berufungs- bzw. Vorlagebegehrt an den UFS zwangsläufig dazu führe, dass die stillen Reserven, die auf den Grund und Boden der Liegenschaft S entfallen, nicht steuerhängig seien und das Verfahren in den Zeitpunkt der Optionsausübung gemäß § 124b Z 134 EStG zurück versetzt werde. In diesem Fall erübrige sich auch die Würdigung des zweiten Teiles des Vorlageantrages "(in eventu Teil)", da eben vorgelagert dem Wiedereinsetzungsantrag in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO der Bw. vollinhaltlich stattgegeben worden sei. Korrekterweise hätte somit vom FA, auf Grund der bewilligten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO die Bescheiderlassung hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO des Jahres 2009 ohne Berufungs- bzw. Vorlagebegehrt an den UFS seitens der Bw. so durchgeführt werden müssen, als ob von der Bw. immer schon von der Fortführungsoption gemäß § 124b Z 134 EStG Gebrauch gemacht worden wäre. Der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 vom 22. Dezember 2011, gegen den sich die Berufung und der Vorlageantrag an den UFS vom 26. Jänner 2012 gerichtet hätten, sei hingegen mit der Stattgabe der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO vom 14. Mai 2012 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, weswegen auch die zweite Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO des FAes hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2009 vom 16. Mai 2012 rechtlich nicht mehr zulässig gewesen sei. Der Vorlageantrag an die zweite Instanz vom 26. Jänner 2012 wäre in diesem Fall demnach abzuweisen gewesen und ein Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2009 im Sinne der bewilligten Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO neu zu erlassen gewesen. Wenn allerdings generell eine Entscheidung über diesen Vorlageantrag an die zweite Instanz vom 26. Jänner 2012 rechtlich nicht mehr zulässig gewesen sei, somit auch nicht in Form einer zweiten Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO durch das FA, sei

auch die Korrektur des Abschreibungssatzes von 4% auf 3% hinsichtlich der Gebäude rechtlich in diesem Verfahrensschritt nicht zulässig gewesen. Die Bw. beantrage daher einerseits die ersatzlose Aufhebung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 vom 16. Mai 2012 und den diesen Bescheid gemäß § 293 BAO berichtenden Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009 vom 15. Juni 2012 und andererseits die bescheidmäßige Erledigung der bewilligten Wiedereinsetzung gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO des Jahres 2009 unter Beibehaltung des 4%igen Abschreibungssatzes. Lege man die Ausübung der Fortführungsoption gemäß § 124b Z 134 EStG dem Sachverhalt des Jahres 2009 zu Grunde, entspreche die steuerliche Situation der Bw. im Jahr 2009 genau dem Sachverhalt, der dem FA in den Steuererklärungen 2009 offengelegt worden sei.

▪ **2010:**

Mit **Bescheid gemäß § 293 BAO vom 15. Juni 2012** änderte das FA den **Feststellungsbescheid 2010** vom 22. Mai 2012 dahingehend ab, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 58.910,72 festgestellt wurden.

Nach Beantragung einer Fristverlängerung am 27. Juni 2012 betreffend des Bescheides vom 22. Mai 2012 (Akt 2010 Seite 28) erhob die Bw. die **Berufung vom 9. Juli 2012** (Akt 2010 Seite 30f) gegen den Bescheid über die **Feststellung von Einkünften für 2010** vom 22. Mai "2011" und vom 15. Juni 2012, der die Berichtigung gemäß § 293 BAO darstelle, und brachte vor, die laut Anlagenspiegel ausgewiesene 4%ige Abschreibung für den Gebäudewert der Liegenschaft T sei auf den gemäß § 8 Abs. 1 EStG vorgesehenen 3%igen AfA-Satz gekürzt worden. Von Beginn an der Vermietung ab dem Jahr 1999 sei jedoch der Ansatz des 4%igen Abschreibungssatzes in den Beilagen der Abgabenerklärungen offengelegt worden. Diese Beilagen würden dem FA vorliegen. Die Anerkennung des AfA-Satzes von 4% sei für die Jahre 1999 bis 2004 in einer Berufungsentscheidung des UFS auf Grund der Kenntnis des FAes um diesen Umstand und der Kenntnis des diesem Umstand zu Grunde liegenden Gutachtens bekräftigt worden. Die Bw. habe ihre Investitionsentscheidung maßgeblich auf die vom FA erteilten Auskünfte im Hinblick auf den Abschreibungssatz gestützt. Des Weiteren liege, wie bereits dargestellt sei, ein Gutachten über die kürzere Nutzungsdauer mit 4% Abschreibungssatz "des betreffenden Gebäudes" vor, über das das FA seit Beginn der Vermietung in Kenntnis gesetzt gewesen sei. Für das Jahr 2005 sei derzeit noch die Entscheidung hinsichtlich der VfGH-Beschwerde (an den VwGH delegiert) zu diesem Sachverhalt laut einer von der Bw. am 5. September 2008 eingebrachten Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof ausständig, die genau diese Problematik behandle. Die Bw. beantrage daher die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 unter Berücksichtigung eines

Abschreibungssatzes von 4% des Gebäudewertes für die Liegenschaft T. Im Hinblick auf das abzuwartende Verfahren 2005 vor dem VfGH (nunmehr VwGH) und des damit indizierten Vorfragentatbestandes erkläre sich die Bw. jedoch mit der Erlassung eines vorläufigen Bescheides gemäß § 200 BAO über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO des Jahres 2010 für den Fall des Ansatzes des 4%igen Abschreibungssatzes einverstanden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der von der Bw. genannten Berufungsentscheidung "des UFS vom 22. Juni 2007" betreffend die Jahre 1999 bis 2004 handelt es sich um **UFS 22.6.2007, RV/2650-W/06, RV/2649-W/06**, in der ua. einer Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 stattgegeben wurde, da nicht ausgeschlossen werden konnte, dass die beiden im damaligen Verfahren vom FA als Wiederaufnahmsgrund behandelten Gutachten vom 29. März 2000 des allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen Architekt Dipl.-Ing. R betreffend die Logistikzentren in T und S dem FA bereits bei Erlassung der durch die Wiederaufnahme aufgehobenen Feststellungsbescheide 1999 bis 2004 bereits bekannt war. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den beiden Gutachten oder gar eine "Betätigung" des Afa-Satzes von 4% durch den UFS erfolgte hingegen nicht. Die Entscheidung **UFS 22.6.2007, RV/2650-W/06, RV/2649-W/06**, ergingt rein aus den genannten verfahrensrechtlichen Gründen. Unrichtig ist daher ein Vorbringen, wonach der UFS einen Afa-Satz von 4% in der Berufungsentscheidung vom 22. Juni 2007 "bestätigt" hätte (siehe auch der letzte Satz dieser Berufungsentscheidung: "Da betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 nicht in der Sache selbst zu entscheiden war, konnte nicht darauf eingegangen werden, ob die beiden Gutachten vom 29. März 2000 tatsächlich als Nachweis eines Afa-Satzes von 4% geeignet sind.")). Der UFS setzte sich mit den beiden Gutachten hingegen in der weiteren Berufungsentscheidung vom **22.7.2008, RV/0001-W/08**, betreffend Einkünftefeststellung 2005 inhaltlich eingehend auseinander und erkannte, dass die beiden Gutachten keinen Beweis für eine Afa-Satz von 4% darstellen (siehe dazu eingehend weiter unten).

Die Bw. begehrt in den nunmehr berufsgegenständlichen Jahren 2006 bis 2010 für die Logistikzentren einen Afa-Satz von 4%, das FA geht in den angefochtenen Bescheiden von einem Afa-Satz von 3% aus.

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt: Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die An-

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

Die Verfahrensparteien gehen davon aus, dass die Bw. im Berufszeitraum 2006 bis 2010 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielte. Im Schreiben an das FA vom 21. Oktober 2008 gab die Bw. selbst an, dass ihr Unternehmensgegenstand im berufsgegenständlichen Zeitraum in der Durchführung von Güterbeförderungen und der damit zusammenhängenden Distributions- und Logistikdienstleistungen bestehe. Die beschriebene Tätigkeit entspricht einem Gewerbebetrieb, die berufsgegenständlichen Logistikzentren dienen dem Gewerbebetrieb der Bw.

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb beträgt gemäß § 8 Abs. 1 1. Teilstrich EStG 1988 die Absetzung für Abnutzung (Afa) von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude ohne Nachweis grundsätzlich "bis zu 3%".

Die Beweislast und Nachweispflicht für eine kürzere Nutzungsdauer (Zitat § 8 Abs. 1 EStG 1988: "ohne Nachweis") und damit für einen höheren als den im Gesetz vorgesehenen Afa-Satzes von 3% für Betriebsgebäude – die Bw. begehrt 4% - trifft den Steuerpflichtigen. In der Regel ist dieser Beweis vom Steuerpflichtigen durch Vorlage eines Gutachtens über den technischen Bauzustand zu erbringen (vgl. Kanduth-Kristen in Jakom, 5. Auflage § 8 Rz 28).

Im vorliegenden Fall erbringt die Bw. keinen Beweis einer kürzeren Nutzungsdauer:

Die Bw. bringt die zwei bereits im Berufungsverfahren betreffend Feststellung der Einkünfte für 2005 vorgelegten Gutachten vom 29. März 2000 des allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen Architekt Dipl.-Ing. R betreffend die Logistikzentren in T und S (Dauerbelege Seite 84ff und 103ff) ins Treffen, die vom UFS in der – auch von der Bw. angesprochenen – weiteren Berufungsentscheidung vom **22.7.2008, RV/0001-W/08**, aus den dort genannten Gründen [und zwar: keine getrennte Ermittlung des Afa-Satzes für getrennte Gebäudeteile, Anwendung eines "Mischsatzes" für getrennte und verschieden verwendete Gebäudeteile ohne Angabe der Komponenten, Fehlen von ganzen Gebäudeteilen (Betriebstankstellen) bei der Objektbeschreibung und der Bewertung in den Gutachten, wörtlich idente Ausführungen in beiden Gutachten, obwohl es sich um zwei verschiedene Gebäudekomplexe handelt, kein Anführen konkreter Schäden am Gebäude, die eine kürzere Nutzungsdauer begründen würden, keine Feststellung eines schlechten Bauzustandes oder einer schlechten Bauführung oder statischer Probleme, keine gebäudespezifische Beurteilung für in der Wesensart und Verwendung grundsätzlich verschiedener Gebäudeteile wie Rangierflächen, Kühlanlagen, Betriebsausstattung (Lagertrennwände und Rammschutz) und Torabdichtungen,

nicht schlüssige Angaben zu nicht näher bezeichneten und daher nicht nachvollziehbaren "Vergleichsobjekten" in Deutschland] nicht als Beweis für eine kürzere Nutzungsdauer beurteilt wurden. Zur Begründung der vorliegenden Berufungsentscheidung wird auf die Berufungsentscheidung **UFS 22.7.2008, RV/0001-W/08**, die beiden Parteien zugestellt wurde, verwiesen. Für die nun berufungsgegenständlichen Jahre 2006 bis 2010 ergibt sich keine Änderung dieser Beurteilung, da sich die Bw. im vorliegenden Verfahren wiederum nur auf die genannten (unveränderten) Gutachten beruft.

Die von der Bw. genannte Bescheidbeschwerde gemäß Art. 144 B-VG gegen Berufungsentscheidung **UFS 22.7.2008, RV/0001-W/08**, wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss **VfGH 2.12.2008, B 1567/08**, abgelehnt. Der Verwaltungsgerichtshof lehnte die Behandlung einer nachfolgenden Beschwerde gegen die UFS-Entscheidung mit Beschluss **VwGH 19.12.2012, 2009/13/0005**, ebenfalls ab, da die Berufungsentscheidung **UFS 22.7.2008, RV/0001-W/08**, nicht von der Rechtsprechung des VwGH abwich.

Da somit die beiden von der Bw. ins Treffen geführten Gutachten vom 29. März 2000 keinen Beweis für eine kürzere als im Gesetz vorgesehenen Nutzungsdauer der Logistikzentren erbrachten, bleibt es bei der Afa von 3% gemäß § 8 Abs. 1 1. Teilstrich EStG 1988.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht. Die Bw. gibt selbst an, dass sie in den berufungsgegenständlichen Erklärungen betreffend Feststellung der Einkünfte den - unrichtigen (siehe oben) – Afa-Satz von 4% zur Anwendung brachte. Der von der Bw. angesetzte Afa-Satz von 4% ergibt sich aus den Beilagen zu den einzelnen Feststellungserklärungen (durch Gegenüberstellung des Afa-Betrages mit der Bemessungsgrundlage) und war damit – ohne weitere Sachverhaltsermittlungen – aus den Erklärungen offensichtlich iSd § 293b BAO.

Berichtigende Bescheide gemäß § 293b BAO treten nicht an Stelle des berichtigten Bescheides sondern beseitigen nur die jeweiligen aus den Erklärungen übernommenen Unrichtigkeiten (Teilrechtskraft; Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 293b Tz 16).

§ 293b BAO ist auch anwendbar, wenn die offensichtliche Unrichtigkeit mehrfach übersehen wurde, wobei es unerheblich ist, ob die Abgabenbehörde dabei gegen Verfahrensvorschriften verstoßen hat (Ritz, aaO, § 293b Tz 7 vorletzter Absatz unter Hinweis auf VwGH 22.4.1998, 93/13/0277). Im vorliegenden Fall steht daher einer Anwendung des § 293b BAO auch nicht entgegen, wenn für das Jahr 2006 der zunächst erklärungsgemäß erlassene Feststellungsbescheid vom 12. November 2008 am 1. Dezember 2008 zunächst gemäß § 299 BAO aufgehoben und am selben Tag ein in einem anderen Punkt geänderter Feststellungsbescheid 2006

erging (der von der Bw. nicht angefochten wurde) und die offensichtliche Unrichtigkeit aus der Übernahme des falschen Afa-Satzes aus der Erklärung erst mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gemäß § 293b BAO vom 16. Mai 2012 berichtigt wurde.

Die Möglichkeit zur Bescheidberichtigung nach § 293b BAO wurde gerade deswegen - unter Bedachtnahme auf die Besonderheiten der EDV-unterstützten (Sofort)Veranlagungstätigkeit - geschaffen, um dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch dann zum Durchbruch zu verhelfen, wenn für den Einsatz anderer - bisher vorhandener - verfahrensrechtlicher Instrumente (so einer Wiederaufnahme nach § 303 BAO oder einer Bescheidbehebung nach § 299 BAO) die Voraussetzungen fehlen (VwGH 9.7.1997, 95/13/0124). Unrichtig ist daher auch das Vorbringen, das FA habe durch die zunächst antragsgemäße Anwendung des Afa-Satzes von 4% laut den Erklärungen eine "Zustimmung" zu diesem Afa-Satz, der nicht § 8 Abs. 1 1. Teilstrich EStG 1988 entspricht, erteilt.

Eine Berichtigung gemäß § 293b BAO ist auch möglich, wenn der Behörde ein Verschulden an der erfolgten Übernahme der Unrichtigkeit aus der Erklärung treffen sollte (Ritz, aaO, § 293b Tz 10).

Gemäß § 293 BAO kann die Abgabenbehörde von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen. Wird ein bereits mit Berufung angefochtener Bescheid gemäß § 293 BAO berichtigt, so umfasst die Berufung den Bescheid in seiner berichtigten Form. Dies trifft im vorliegenden Fall auf folgende durch die Bescheide gemäß § 293 BAO vom 15. Juni 2012 berichtigte Bescheide zu: Feststellungsbescheide 2006 und 2007 vom 16. Mai 2012, Feststellungsbescheid 2010 vom 22. Mai 2012. In ihren Rechtsmitteln geht die Bw. selbst von Rechenfehlern des FAes bei Ermittlung des Abschreibungssatzes von 3% (gemäß § 8 Abs. 1 1. Teilstrich EStG 1988) bei Berichtigung der Feststellungsbescheide aus, zeigt jedoch mit dem von ihr erstatteten Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des FAes bei Beseitigung der Rechenfehler auf.

Die Berufungen betreffend Einkünftefeststellung 2006 bis 2008 und 2010 war daher abzuweisen.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten und kein Fall von zumindest grober Fahrlässigkeit vorliegt. Wiedereinsetzbar sind nicht nur Verfahrensfristen sondern

auch solche des materiellen Abgabenrechts (Ritz, aaO, § 308 Tz 5, letztes Beispiel, nennt in diesem Zusammenhang die Frist zur Stellung eines Antrages auf Veranlagung gemäß § 41 Abs. 2 EStG 1988).

Im vorliegenden Fall gewährte das FA der Bw. die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Abgabe einer Optionserklärung gemäß § 124b Z 134 EStG 1988, die mangels Berufung dagegen vom UFS nicht zu überprüfen ist.

Gemäß § 310 Abs. 3 BAO tritt durch die erfolgte Bewilligung der Wiedereinsetzung das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor dem Eintritt der Versäumung befunden hat. Soweit die versäumte Handlung erst die Einleitung eines Verfahrens zur Folge gehabt hätte, ist durch die Bewilligung der Wiedereinsetzung die ursprünglich versäumte Handlung als rechtzeitig vorgenommen anzusehen.

Im vorliegenden Fall bewirkte daher gemäß § 310 Abs. 3 BAO die Stattgabe des FAes auf den Antrag der Bw. auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend Abgabe der Erklärung gemäß § 124b Z 134 EStG 1988, dass alle nach Ablauf der versäumten (aber durch die Wiedereinsetzung restituierten) Frist und in Konsequenz der stattgefundenen Versäumung ergangenen Bescheide mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt ihrer Erlassung vernichtet werden, ohne dass es dafür einer ausdrücklichen (bescheidmäßig verfügten) Aufhebung bedurfte (Ritz, aaO, § 311 Tz 2).

Durch die vom FA bewilligte Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend eine Handlung der Bw. in einer Abgabenerklärung trat daher das Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 in das Stadium vor Erlassung des Feststellungsbescheides 2009. Damit waren nicht nur der Feststellungsbescheid 2009 vom 3. Mai 2011 sondern auch alle nachfolgenden vom FA im Einkünftefeststellungsverfahren 2009 erlassenen Beschiede wie die beiden Berufungsentscheidungen vom 22. Dezember 2011 und 16. Mai 2012 und der Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 15. Juni 2012 nicht Teil des Rechtsbestandes.

Durch den Vorlageantrag vom 9. Juli 2012 wurde der UFS mit dem Berufungsverfahren eines nicht (mehr) in Rechtsbestand befindlichen Bescheides betreffend Einkünftefeststellung 2009 befasst und war daher die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung vom 31. Mai 2011 aus den genannten Gründen gemäß § 273 Abs. 1 Z 1 BAO als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Wien, am 18. Februar 2013