



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stbr., vom 17. September 2007 gegen den gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid des FAes vom 28. August 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 nach der über Antrag am 22. Juli 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, in durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheid

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine deutsche Kommanditgesellschaft. Berufungsgegenständlich ist die Nutzungsdauer von zwei vermieteten Logistikzentren in T (T) und S (S). Die Tätigkeit wurde 1999 begonnen.

In einem gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid vom 6. April 2007 betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO setzte das zuständige Finanzamt (FA) die Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2005 mit € 32.638,63 an (Akt 2005 Seite 3).

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. keine Berufung.

Mit Schreiben an das FA vom 25. Juni 2007 (AS 8) beantragte die Bw. den oa. Bescheid endgültig zu erlassen, da nach "dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens" der Umfang der

Abgabenpflicht nie ungewiss gewesen sei und die Begründung für die vorläufige Festsetzung jeglicher Grundlage entbehere.

Im Schreiben vom 11. Juli 2007 teilte das FA der Bw. mit, dass die Erklärung 2005 im Amt in Verlust geraten sei und ersuche um Vorlage einer Abschrift der Erklärung sowie der Gewinnermittlung und des Anlagenverzeichnisses.

Mit Schreiben vom 24. Juli 2007 (AS 9ff) übermittelte die Bw. dem FA die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften und Umsatzsteuer jeweils für 2005 sowie Anlageverzeichnisse für T und S (Vom FA abgelegt im Bilanzakt 2005). In der Erklärung gab die Bw. den Gesamtbetrag der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 32.638,63 an. Die Verteilung auf die beiden Gesellschafter ist nicht strittig. In der Beilage zur Erklärung (Bilanzakt Seite 1) gab die Bw. eine Absetzung für Abnutzung "vom Gebäudewert 4% laut Gutachten" mit € 299.782 für T und € 339.275,45 für S an. Aus den vorliegenden Anlageverzeichnissen ergibt sich folgende Zusammensetzung:

| | Standort T | Standort S |
|---|-------------------|-------------------|
| | € | € |
| Afa laut Bw. | | |
| Gebäude | 129.405,00 | 172.553,37 |
| Grundstücksanlagen | 36.759,00 | 48.070,40 |
| Trafostation | 3.967,00 | 11.946,00 |
| Kühlanlagen | 65.152,00 | 20.044,76 |
| Betriebsausstattung | 16.993,00 | 22.546,15 |
| Flurförderfahrzeuge | 372,00 | 3.883,00 |
| Überladebrücken | 23.619,00 | 25.821,77 |
| Torabdichtungen | 2.392,00 | 4.750,00 |
| Tankanlagen | 8.136,00 | 5.089,00 |
| Büroausstattung | 2.848,00 | 4.480,00 |
| Kommunikation | 10.139,00 | 1.655,00 |
| EDV-Anlagen | 0,00 | 18.436,00 |
| "Afa vom Gebäudewert 4% laut Gutachten" | <u>299.782,00</u> | <u>339.275,45</u> |

Bei der Gebäude-Afa handelt es sich somit nur um € 129.405,00 für T und € 172.553,37 für S, laut Anlageverzeichnis entsprechen diese Beträge 4% der jeweiligen Anschaffungskosten.

Das FA fertigte folgende Aufstellung an (AS 10), wobei es sich je Standort um die Afa-Beträge für das ursprüngliche Gebäude und eine Gebäudeerweiterung handelt:

| Mietobjekt | Afa lt. vorläufigem Bescheid | | Afa lt. endgültigem Bescheid | | Differenz | Einkünfte vorläufiger Bescheid | Einkünfte endgültiger Bescheid |
|------------|------------------------------------|---|------------------------------------|-----------|------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| | € | € | € | € | | | |
| T | 89.349,00 | | 33.505,77 | 55.843,23 | | | |
| | 40.056,00 | | 15.020,85 | 25.035,15 | | | |
| | <u>(129.405,00)</u> | | | | | | |
| S | 73.641,00 | | 27.615,22 | 46.025,78 | | | |
| | 98.912,00 | | 37.091,73 | 61.820,27 | | | |
| | <u>(172.553,00)</u> | | | | | | |
| | | | | | 188.724,43 | 32.638,63 | 221.363,06 |

Am 28. August 2007 erließ das FA den – nun berufungsgegenständlichen - gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und setzte die Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2005 mit € 221.363,06 an (AS 12). In der gesonderten schriftlichen Bescheidbegründung (AS 11) führte das FA aus, im Rahmen der endgültigen Veranlagung 2005 sei ein Afa-Satz für Gebäude von 1,5% in Ansatz gebracht worden. Betreffend Nichtanerkennung eines vorgelegten Schätzungsgutachtens werde auf die Begründung des Bp.-Berichts vom 24. Juli 2006 verwiesen. Eine rechnerische Darstellung in der Bescheidbegründung entspricht jener der oa. Aufstellung.

Dem in der Bescheidbegründung genannten Bericht vom 24. Juli 2006 (Dauerbelege Seite 70) ist – mit Bedeutung für die nun vorliegende Berufung - zu entnehmen:

Eine Außenprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2004 habe ergeben, dass für beide Baulichkeiten (jeweils unter Angabe der vollen Adresse) in T und S jährlich Afa in Höhe von 4% der jeweiligen Herstellungskosten geltend gemacht worden seien. Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienten, könnten nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ein höherer Satz komme nur dann in Betracht, wenn laut ESt-Richtlinien eine kürzere Nutzungsdauer durch Gutachten nachgewiesen werde. Im Rahmen der Außenprüfung seien nun Gutachten für jeden Standort vorgelegt worden. Dort werde jeweils ausgeführt:

- *"Die Lagerhalle besteht aus einer Skelettkonstruktion aus Stahlbetonstützen und Stahlbetontragwerken". Im Gutachten werde in weiterer Folge von der "Vermietung eines Gebäudes in Leichtbauweise" gesprochen. Dies stelle laut Prüfer einen Widerspruch dar.*
- *"Durch die tägliche 24-stündige Beanspruchung des Betriebes erfolgt eine übermäßige Abnutzung, welche auch nach bereits 3 Jahren / 2 Jahren deutlich sichtbar ist." Die Abnützungen würden vom Gutachter also 3 Jahre / 2 Jahre nach der Errichtung festgestellt, es gebe jedoch keine Aussage darüber, in welchem Zustand sich das Gebäude bei der Errichtung befunden habe.*
- *"Die Andockmanöver der einzelnen LKW verursachen Schäden am Außenbereich der Lagerhalle sowie an den Verladerampen" (laut Anmerkung des Prüfers betrage die Nutzungsdauer laut Anlagenverzeichnis 10 bzw. 15 Jahre und die der Verladeschleusen 10 Jahre) "wie auch an der Trapezblechfassade und den freiliegenden Betonteilen. Durch den Verkehr mit schwerem Verladegerät (Gabelstapler, Ameisen etc.) im Innenbereich der Lagerhalle werden ständige Schäden an den Rolltoren und deren Mechanik, an den Hebebühnen und den Wänden und Stützen der Halle hervorgerufen." Laut Prüfer sei*

jedoch ein laufendes Instandhaltungserfordernis nach der Judikatur als nicht "nutzungsdauerndmindernd" anzusehen.

- *"Die Rangierflächen im Freigrund um den Betrieb werden durch den permanenten LKW-Verkehr ebenso beansprucht und in Mitleidenschaft gezogen."* Der Prüfer führte dazu aus, dass laut Anlagenverzeichnis die Hofbefestigung jedoch gesondert auf 15 Jahre abgeschrieben werde.
- *"Nicht berücksichtigt wurden die einzelnen technischen und mechanischen Einrichtungen wie Kühlaggregate, Heizung, Beschaffenheit der Lagerregale und dergleichen, welche durch den sich ständig erhöhenden Standard der Technik und behördliche Auflagen eine wesentlich geringere Nutzungsdauer aufweisen."* Laut Prüfer sei dies sehr wohl berücksichtigt worden und im Anlageverzeichnis die Nutzungsdauer von Kühlaggregaten und Lagerregalen mit jeweils 10 Jahren angesetzt worden.
- Vom Gutachter sei schlussendlich keine gebäudebezogene Kriterienbeurteilung der Lagerhalle bzw. des Bürogebäudes hinsichtlich der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer durchgeführt worden.

Auf Grund der Unschlüssigkeit der vorliegenden Gutachten in mehreren Punkten erscheine dem Prüfer der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als die gesetzliche für nicht erbracht.

b) Berufung

Gegen den Bescheid vom 28. August 2007 erhab die Bw. die Berufung vom 17. September 2007 (AS 20ff) und brachte vor:

Die Abgabenbehörde habe mit Bescheid vom 6. April 2007 die Einkünfte 2005 gemäß § 188 BAO vorläufig mit der Begründung festgesetzt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Die vorläufige Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei entsprechend der von der Bw. eingereichten Steuererklärung 2005 mit € 32.638,63 erfolgt. Änderungen der festzustellenden Einkünfte 2005 betragsmäßiger Natur seien von der Abgabenbehörde gegenüber der eingereichten Feststellungserklärung 2005 somit keine vorgenommen worden.

Die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2005 sei, wie bereits in den Jahren 1999 bis 2004, unter Zugrundelegung einer Absetzung für Abnutzung vom Gebäudewert in Höhe von 4% von der Bw. ermittelt worden, was der Abgabenbehörde durch den Hinweis "Absetzung für Abnutzung vom Gebäudewert 4% p.a. laut Gutachten" in den Beilagen zur Steuererklärung 2005 auch offen gelegt worden sei. Den Steuererklärungen 2005 sei weiters auch das entsprechende Anlageverzeichnis 2005 beigelegt worden, aus dem die Nutzungsdauer von 25 Jahren vom Gebäudewert T und S ersichtlich sei. Die Feststel-

lungserklärung 2005 samt Beilagen sei dem FA darüber hinaus auch mehrmals in Papierform, auch vor dem 6. April 2007 übermittelt worden.

Da die Abgabenbehörde seit der Einreichung der Steuererklärungen 1999 am 11. Dezember 2001 Kenntnis über die Höhe der Absetzung für Abnutzung von 4% und auch über den Inhalt der besagten Gutachten gehabt habe, sei der Abgabenbehörde auch seit diesem Zeitpunkt der Sachverhalt, der ua. auch zur einzigen Prüfungsfeststellung anlässlich der Betriebsprüfung der Jahre 1999 bis 2004 geführt habe, offen gelegt worden und bekannt gewesen.

Zu diesem Ergebnis sei übrigens auch der UFS in seiner Berufungsentscheidung vom 22. Juni 2007 gelangt.

Nach § 200 Abs. 2 BAO sei die Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen. Gebe die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so sei ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erkläre.

Offensichtlich vermeine die Abgabenbehörde mit der Erlassung des endgültigen Feststellungsbescheides 2005 vom 28. August 2007, dass die Ungewissheit, welche die Grundlage für die Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005 vom 6. April 2007 nunmehr beseitigt sei.

Die Chronologie der Ereignisse zeige jedoch folgendes Bild:

Als Begründung des vorläufigen Bescheides 2005 vom 6. April 2007 sei seitens der Abgabenbehörde die gemäß Ermittlungsverfahren bestehende Ungewissheit hinsichtlich des Umfanges der Abgabenpflicht angeführt worden. Da diese Begründung nicht weiter determiniert sei und eben zu diesem Zeitpunkt kein Ermittlungsverfahren seitens der Abgabenbehörde hinsichtlich der festzustellenden Einkünfte 2005, insbesondere hinsichtlich der Höhe der Absetzung der Abnutzung durchgeführt worden sei und auch die Ermittlungen der Abgabenbehörde zu den Feststellungserklärungen und Feststellungsbescheiden der Jahre 1999 bis 2004 längst im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung für diesen Zeitraum beendet gewesen seien (die Berufung der Bw. gegen die Wiederaufnahmbescheide und die neuen Feststellungsbescheide 1999 bis 2004 sei bereits zu diesem Zeitpunkt beim UFS anhängig gewesen), sei die Bw. damals davon ausgegangen, dass mit dieser Formulierung eben nur die zu diesem Zeitpunkt noch ausstehende Entscheidung des UFS hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren und der festzustellenden Einkünfte gemäß § 188 BAO der Jahre 1999 bis 2004 gemeint sein könne.

Die besagte Berufungsentscheidung des UFS sei nunmehr am 22. Juni 2007 ergangen und habe zu keinen Änderungen der seinerzeitigen, von der Bw. erklärten Besteuerungsgrundlagen der Jahre 1999 bis 2004 geführt. Lediglich die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO der Jahre 1999 bis 2004 sei vom UFS für rechtswidrig erklärt worden, wobei die UFS-Entscheidung darüber hinaus keinerlei materiellrechtliche Würdigung, insbesondere nicht über die Höhe der Absetzung für Abnutzung, enthalte.

Auch in der Begründung zum endgültigen Feststellungsbescheid 2005 vom 28. August 2007 werde seitens der Abgabenbehörde hinsichtlich des Ansatzes der niedrigeren Absetzung für Abnutzung (Reduktion des Afa-Satzes von 4% auf 1,5% p.a.) und der Nichtanerkennung der vorgelegten Gutachten der Betriebsprüfungsbericht der Jahre 1999 bis 2004 vom 24. Juli 2006 referenziert worden, der allerdings auch schon zum Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheids 2005 vom 6. April 2007 der Abgabenbehörde bekannt gewesen sei.

Somit habe im Tatsachenbereich vom Zeitpunkt der Einreichung der Feststellungserklärung 2005 am 28. Februar 2007, über den Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheid 2005 am 6. April 2007 und über den Zeitpunkt der Entscheidung des UFS hinsichtlich der Wiederaufnahme des Jahres 1999 bis 2004 am 22. Juni 2007 bis hin zum Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen Feststellungsbescheides 2005 am 28. August 2007 keine Veränderung stattgefunden, die eine Erlassung des endgültigen Feststellungsbescheides 2005 vom 28. August 2007 in der derzeit vorliegenden Form rechtfertige.

Die einzige Veränderung des gegenständlichen Abgabenverfahrens 2005 im Zeitraum nach der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005 am 6. April 2007 sei in der Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 hinsichtlich der Feststellung von Einkünften der Jahre 1999 bis 2004 zu erblicken, die jedoch keinesfalls dazu tauglich sein könne, den gemäß den erklärten Einkünften der Bw. erlassenen vorläufigen Feststellungsbescheid 2005 mit 4% Afa in einen anders lautenden endgültigen Feststellungsbescheid 2005 mit 1,5% Afa zu überführen.

Auch die in der Begründung des endgültigen Feststellungsbescheides 2005 enthaltende Verweisung auf die abgabenbehördlichen Ausführungen im Bp.-Bericht der Jahre 1999 bis 2004 vom 24. Juli 2006 würden keine Änderung im Tatsachenbereich darstellen, da diese Erkenntnisse der Abgabenbehörde auch schon zum Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005 am 6. April 2007 vollinhaltlich bekannt gewesen seien.

Festzuhalten sei daher, dass es gar nicht im Zeitraum vom 6. April 2007 bis 28. August 2007 zu der von § 200 Abs. 2 BAO geforderten Beseitigung der Ungewissheit gekommen sein könne, da sich der Informationsstand der Abgabenbehörde in diesem Zeitraum nicht verändert habe. Vielmehr ist in der Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 eine

Bestätigung des Antrages der Bw. auf Endgültigerklärung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005 vom 6. April 2007 zu erblicken. Der endgültige Feststellungsbescheid 2005 vom 28. August 2007 sei somit in seinem gesamten Inhalt rechtswidrig.

Es werde daher die ersatzlose Aufhebung des Feststellungsbescheides 2005 gemäß § 188 BAO vom 28. August 2007 und die erklärungsgemäße endgültige Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 durchzuführen.

c) BVE

Mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2007 (AS 17ff) wies das FA die Berufung mit der Begründung ab, gemäß § 200 BAO könne die Abgabenfestsetzung bei einer zeitlich bedingten Ungewissheit über Bestehen bzw. Umfang einer Abgabenpflicht vorläufig erfolgen. Nach Literatur und Rechtsprechung könnte eine Ungewissheit auf Grund einer noch zu klarenden Vorfrage gemäß § 116 BAO bestehen. Im konkreten Fall sei ein Berufungsverfahren beim UFS gegen die Bescheide vom 1. August 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 288 BAO 1999 bis 2004 und die Sachbescheide Feststellung von Einkünften gemäß § 288 BAO 1999 bis 2004 anhängig gewesen, bei dem es verfahrensrechtlich um die Frage des Vorliegens eines Wiederaufnahmegrundes und inhaltlich um die Frage der Höhe des Afa-Satzes gegangen sei, der im Zuge des vorangegangenen Betriebsprüfungsverfahrens in der geltend gemachten Höhe nicht anerkannt worden sei. Konkret sei es in der Berufung gegen die neuen Sachbescheide darum gegangen, ob die vorgelegten Sachverständigengutachten geeignet gewesen seien, einen höheren Afa-Satz von 4% an Stelle des gesetzlichen Afa-Satzes zu rechtfertigen. Die anstehende UFS-Entscheidung habe eine Vorfrage dargestellt, deren Lösung auf die Sachverhaltsbeurteilung bzw. den Umfang der Abgabenpflicht der Folgejahre durchschlage, wodurch, wie dies laut nunmehrigen Berufungsvorbringens auch erkannt worden sei, die Grundlage für die vorläufige Festsetzung des Feststellungsbescheides 2005 iSd § 200 BAO gegeben gewesen sei. Mit der Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 sei die verfahrensrechtliche Frage entschieden und die Wiederaufnahme- bescheide 1999 bis 2004 ersatzlos aufgehoben worden. Dadurch seien die auf Grund der Betriebsprüfung erlassenen Feststellungsbescheide 1999 bis 2004 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden, ohne dass der UFS über die Höhe des Afa-Satzes abgesprochen habe. Gemäß § 200 Abs. 2 BAO sei die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt sei. Auf Grund der UFS-Entscheidung vom 22. Juni 2007 habe sich nunmehr herausgestellt, dass die Ungewissheit (Beurteilung der Frage durch den UFS, ob die Sachverständigengutachten geeignet seien, eine höhere als die gesetzliche Afa nachzuweisen) nicht beseitigbar sei, da in der Sache selbst vom UFS nicht entschieden worden sei und daher von diesem nicht darauf habe eingegangen werden

können, ob die vorgelegten Gutachten vom 29. März 2000 tatsächlich als Nachweis für einen Afa-Satz von 4% geeignet seien. In Folge der Entscheidung sei jedoch die vermeintliche zeitlich bedingte Ungewissheit, welche für die Erlassung eines vorläufigen Bescheides für 2005 Voraussetzung gewesen sei, weggefallen. Der für 2005 noch für möglich gehaltene Sachverhalt und der für möglich gehaltene, aber ungewisse Umfang der Abgabenpflicht (daraus würden die vorläufige Anerkennung der Afa von 4% resultieren) habe sich nach Abschluss des Berufungsverfahrens nicht mehr als vertretbar herausgestellt, da eine entsprechende Vorfragenentscheidung, die auf das Jahr 2005 durchschlage, nicht mehr erwartet werden könne. In diesem Sinn sei die Ungewissheit gemäß § 200 Abs. 2 BAO beseitigt worden und der endgültige Feststellungsbescheid 2005 entsprechend den bisherigen Ermittlungsergebnissen betreffend die Vorjahre abzuändern gewesen.

d) Vorlageantrag

Im Vorlageantrag vom 7. Dezember 2007 (AS 23ff) brachte die Bw. vor:

Sachverhalt:

Fest stehe, dass die Bw. seit 1999 Feststellungserklärungen unter Ansatz einer, durch Vorlage der entsprechenden Gutachten bei der Abgabenbehörde in 2001 und durch einen zusätzlich in den jeweiligen Feststellungserklärungen offen gelegten Afa-Satz von 4% laut Gutachten eingereicht habe und diese Feststellungserklärungen seitens der Abgabenbehörde in den Jahren 1999 bis 2004 endgültig erklärungsgemäß und im Jahr 2005 vorläufig erklärungsgemäß veranlagt worden seien.

Die Bw. habe im Zuge der Abgabe der jeweiligen Feststellungserklärungen auf die Ordnungs- und Rechtmäßigkeit der im Jahr 2001 seitens der Abgabenbehörde erteilten Auskunft (§ 114 BAO) vertraut, nämlich dass 4% Afa steuerlich auf Grund der Vorlage der besagten beiden Gutachten im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung anerkannt würden. Die Bw. habe demnach seit dem Jahre 2001 (Zeitpunkt für die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften 1999, diese seien ursprünglich falsch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt worden, und Abgabe der Feststellungserklärung 2000) auf den Grundsatz von Treu und Glauben und dem Umstand der Rechtssicherheit der ihr von der Abgabenbehörde erteilten Auskunft hinsichtlich des Afa-Satzes vertraut. Diesem Grundsatz folgend habe die Bw. auch die Feststellungserklärung 2005 bei der Abgabenbehörde unter Ansatz einer offen gelegten 4%-igen Afa am 28. Februar 2007 eingebracht.

Die zeitliche Abfolge der maßgeblichen Ereignisse in diesem Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte 2005 sei folgendermaßen darzustellen:

-
- 1. August 2006 bzw. 8. August 2006 – Erlassung der Wiederaufnahmebescheide 1999 bis 2004 und Feststellungsbescheide 1999 bis 2004 nach erfolgter Außenprüfung durch das FA und damit Beendigung des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens hinsichtlich der Afa;
 - 10. August 2006 – Berufung der Bw. gegen die Wiederaufnahmebescheide 1999 bis 2004 und Feststellungsbescheide 1999 bis 2004;
 - 17. November 2006 – Vorlage der Berufung seitens der Abgabenbehörde an den UFS (=Begründung des Vorfragentatbestandes);
 - 28. Februar 2007 - Abgabe der Feststellungserklärung 2005 unter Offenlegung und Ansatz einer 4%-igen Afa laut Gutachten, wie in den Jahren zuvor auch;
 - 6. April 2007 – Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005 unter Beibehaltung der von der Bw. gewählten Afa und unter Angabe einer nicht zutreffenden Begründung;
 - 22. Juni 2007 - Berufungsentscheidung des UFS – die Wiederaufnahmebescheide 1999 bis 2004 seien ersatzlos aufgehoben worden, da die Bw. auf die steuerliche Würdigung des Sachverhaltes unter erwiesener Vorlage der Gutachten seitens der Abgabenbehörde im Jahr 2001 vertrauen habe dürfen (keine Beseitigung der Ungewissheit im Tatsachenbereich);
 - 25. Juni 2007 – Antrag der Bw. auf Endgültigerklärung des vorläufigen, jedoch erklärungsgemäßen Feststellungsbescheides 2005 vom 6. April 2007, da die Begründung im vorläufigen Feststellungsbescheid 2005 nicht für die Aufrechterhaltung der Vorläufigkeit geeignet sei;
 - 11. Juli 2007 – Ersuchen um Ergänzung der Abgabenbehörde mit der Aufforderung um nochmalige Übermittlung der Feststellungserklärung 2005 und des Anlagenverzeichnisses 2005, da diese Unterlagen im FA in Verlust geraten seien;
 - 28. August 2007 – Erlassung des endgültigen Feststellungsbescheides 2005 unter Ansatz der von der Abgabenbehörde gewählten Afa in Höhe von 1,5%;
 - 17. September 2007 – Berufung der Bw. gegen den endgültigen Feststellungsbescheid 2005;
 - 15. November 2007 – Abweisende Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde hinsichtlich des endgültigen Feststellungsbescheides 2005.

Würdigung:

Zum Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005, nämlich dem 6. April 2007, seien die Ermittlungshandlungen der Abgabenbehörde hinsichtlich der strittigen

Abschreibungsdauer (Afa) der Betriebsgebäude im Zuge der durchgeführten abgabenrechtlichen Außenprüfung der Jahre 1999 bis 2004 längst abgeschlossen und durch abgeänderte Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2004 seitens der Abgabenbehörde auch manifestiert. Der materiellrechtliche Sachverhalt (Abschreibungsdauer der Betriebsgebäude) sei darin von der Außenprüfung nachgewiesenermaßen anders beurteilt worden (1,5% Afa) als seinerzeit von der Abgabenbehörde im Jahr 2001 und von der Bw. selbst (4% Afa laut Gutachten des Ziviltechnikers). Trotzdem stütze sich die Abgabenbehörde in ihrer Begründung für die Vorläufigkeit auf den Umstand, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss sei. Definitiv werde in der Begründung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005 vom 6. April 2007 nicht über die Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO auf Grund zu klärender Vorfragen (UFS-Berufungsentscheidung hinsichtlich der Afa betreffend die Jahre 1999 bis 2004) abgesprochen, was jedoch in diesem Fall als einzige korrekte Begründung für die Vorläufigkeit hätte dienen können.

Die Bw. habe nämlich per 10. August 2006 Berufung sowohl gegen die amtswegigen Wiederaufnahmsbescheide der Jahre 1999 bis 2004, datiert vom 1. August 2006 bzw.

8. August 2006, als auch gegen die geänderten Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2004, datiert vom 1. August 2006 bzw. 8. August 2006, eingebracht, die auf Grund der durchgeführten Außenprüfung dieser Jahre seitens der Abgabenbehörde erlassen worden seien. Die Begründung für die Wiederaufnahmsbescheide der Jahre 1999 bis 2004 und für die Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2004 habe sich aus dem Bericht gemäß § 150 BAO, datiert mit 24. Juli 2006 ergeben. In diesem Bericht und auch in der Schlussbesprechung vom 18. Juli 2006 sei seitens der Abgabenbehörde lediglich das Thema Afa behandelt worden

Der materiellrechtliche Standpunkt der Außenprüfung hinsichtlich der 1,5% Afa statt der 4% Afa sei somit seit dem 24. Juli 2006 (Datum des Außenprüfungsberichtes), spätestens jedoch seit dem 1. August 2006 bzw. 8. August 2006 (Datum der "Bescheiderlassungen") der Bw. klar und deutlich kommuniziert worden. Weitere Ermittlungshandlungen seien in dieser Angelegenheit seitens der Abgabenbehörde definitiv keine vorgenommen worden. Seit dem 10. August 2006 sei zudem eine Berufung der Bw. gegen die entsprechenden Wiederaufnahms- und Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2004 anhängig, welche am 17. November 2006 seitens der Abgabenbehörde dem UFS vorgelegt worden sei. Zum Zeitpunkt der Einreichung der Feststellungserklärung 2005 am 28. Februar 2007 habe die Bw. demnach noch immer auf die Gültigkeit und Rechtmäßigkeit der steuerlichen Würdigung des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörde im Jahr 2001, bei der die besagten Gutachten der Abgabenbehörde nachgewiesenermaßen vorgelegt worden seien (unter Hinweis auf die - Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007), vertraut. Im Übrigen habe es die Bw. zu keinem Zeitpunkt während des Außenprüfungsverfahrens unterlassen, dem Prüfer und seinem

Teamleiter darauf hinzuweisen, dass dieser besagte Termin im FA samt Vorlage stattgefunden habe und seitdem von der Bw. auf die Richtigkeit der Rechtsauskunft seitens der Abgabenbehörde vertraut worden sei (endgültige und erklärungsgemäße Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2004).

Am 22. Juni 2007 sei dann die besagte Berufungsentscheidung des UFS hinsichtlich der Afa der strittigen Jahre 1999 bis 2004 (Vorfragentatbestand gemäß § 116 BAO) ergangen, in der der UFS auf Grund des Kenntnisstandes der Abgabenbehörde hinsichtlich der Gutachten und der Afa schon die den Feststellungsbescheiden der Jahre 1999 bis 2004 zu Grunde liegenden Wiederaufnahmbescheide der Jahre 1999 bis 2004 ersatzlos aufhob, da die Bw. eben auf die Rechtsauskünfte der Abgabenbehörde im Jahr 2001 vertrauen habe können, alles Relevante, insbesondere die beiden besagten Gutachten der Abgabenbehörde offen gelegt worden sei und daher durch die Außenprüfung der Jahre 1999 bis 2004 keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigen würden.

Dieses Vertrauen der Bw. habe somit jedenfalls noch im Kalenderjahr 2005 (die betreffende Außenprüfung der Jahre 1999 bis 2004 habe am 10. März 2006 begonnen) und auch noch zum Zeitpunkt der Abgabe der Feststellungserklärung 2005 am 28. Februar 2007 bestanden. Eine weiterführende Würdigung des materiellrechtlichen Sachverhaltes (Afa) sei im Zuge der Berufungsentscheidung seitens des UFS nicht vorgenommen worden. Fest stehe somit, dass der UFS den Grundsatz von Treu und Glauben im Rahmen seiner Berufungsentscheidung einer materiellrechtlichen Würdigung des Sachverhaltes voran gestellt und damit einer amtswegigen Wiederaufnahme der Jahre 1999 bis 2004 gemäß § 303 BAO die Grundlage entzogen habe.

Wenn nun das FA selbst vermeine, dass mit der Erlassung der Berufungsentscheidung des UFS, die zeitlich bedingte Ungewissheit beseitigt sei, so irre sie, denn wenn die Voraussetzung für die Erlassung vorläufiger Bescheide eine Ungewissheit im Tatsachenbereich darstellen müsse (auch beim Vorfragentatbestand), sei es zwingend erforderlich, dass auch die Beseitigung der Ungewissheit im Tatsachenbereich stattfinden müsse. Die Entscheidung des UFS, welche auf verfahrensrechtlicher Grundlage (§ 114 BAO und § 303 BAO) getroffen worden sei, würden jedoch nicht ausreichen, die Ungewissheit im Tatsachenbereich zu beseitigen, da der UFS keine Aussage zum Thema Afa-Satz in seiner Berufungsentscheidung getroffen habe.

Wenn jedoch keine Ungewissheit im Tatsachenbereich durch die Berufungsentscheidung des UFS beseitigt worden sei, sei es auch rechtlich nicht möglich, den vorläufigen Feststellungsbescheid 2005 einfach durch Heranziehung von Ermittlungsergebnissen der Abgabenbehörde, die bereits vor Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides erzielt worden seien, somit

bekannt gewesen seien und sich bis dato auch nicht mehr verändert hätten, in einen anders lautenden, jedoch endgültigen Feststellungsbescheid 2005 abzuändern.

Vielmehr sei festzuhalten, dass es sich hierbei beim Akt der Abgabenbehörde offensichtlich um den Versuch des Ersatzes des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005 durch einen endgültigen Feststellungsbescheid 2005 handle, für den Fall, dass die Ungewissheit nicht beseitigbar ist (unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, Seite 2114f). Die Nichtbeseitigbarkeit der Ungewissheit im Feststellungsverfahren 2005 sei in diesem speziellen Fall des Abstellens der Abgabenbehörde auf den Vorfragentatbestand, welcher jedoch im vorläufigen Feststellungsbescheid 2005 definitiv nicht als Begründung für die Vorläufigkeit angeführt worden sei, auf die Art und Weise der Berufungsentscheidung des UFS selbst und somit auf das dieser Berufungsentscheidung zu Grunde liegende Verhalten der Abgabenbehörde zurückzuführen. Aufgrund der Negation des Grundsatzes von Treu- und Glauben durch die Abgabenbehörde, habe der UFS bereits auf Grund einer dem Tatsachenbereich vorgelagerten Implikationen die Wiederaufnahmeverfügung der Jahre 1999 bis 2004 gemäß § 303 BAO ersatzlos aufheben müssen, ohne eine Würdigung des Tatsachenbereiches vornehmen zu können.

Da zum Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Feststellungsbescheides 2005, welcher nach Meinung der Bw. im Übrigen auf Grund der allgemeinen Begründung für die Vorläufigkeit nichtig gewesen wäre, die Bw. noch immer auf die ihr seitens der Abgabenbehörde im Jahr 2001 erteilte Rechtsauskunft hinsichtlich der Afa vertrauen habe dürfen und auch die Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007 diesbezüglich keine Veränderung im Tatsachenbereich hervorgebracht habe, sei die Erlassung eines abändernden endgültigen Feststellungsbescheides 2005 in dieser Form (siehe Begründung desselbigen) nicht zulässig.

Auch Ritz, BAO-Kommentar, § 114 Tz 11, führe aus, dass der Grundsatz von Treu- und Glauben vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften zu berücksichtigen sei, wobei im gegenständlichen Fall betont werden müsse, dass die Unrichtigkeit der in 2001 von der Abgabenbehörde erteilten Auskunft bis dato nicht festgestellt worden sei, sondern lediglich die jetzige Würdigung des Sachverhaltes der Außenprüfung eine andere sei als die ursprüngliche Würdigung des Sachverhaltes der selben Abgabenbehörde im Jahr 2001.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben werde insbesondere Folgendes voraussetzen, wobei die in diesem Fall zutreffenden Kriterien in der nachfolgenden Aufstellung mit der Ergänzung "erfüllt" gekennzeichnet worden sein:

- Eine Auskunft durch die zuständige Abgabenbehörde - "erfüllt";
- dass die Auskunft nicht offenkundig unrichtig ist - "erfüllt";

- dass die Unrichtigkeit der Auskunft dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter nicht erkennbar war - "erfüllt";
- Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft, unter Umständen auch Schutz für zukünftige wirtschaftliche Dispositionen "erfüllt";
- hieraus entstehender (bzw. drohender) Vertrauensschaden, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen wird - "erfüllt".

Im Vertrauen auf die Richtigkeit der in 2001 seitens der Abgabenbehörde erteilten Auskunft habe die Bw. laufend, beginnend mit dem Jahr 2001 und in den Folgejahren (2002 und insbesondere auch 2005) die Betriebsstandorte erweitert, obwohl zu diesen Zeitpunkten auch die seit 1994 operativ tätige österreichische Tochtergesellschaft, die N-GmbH (N-GmbH), bereits selbst genug Liquidität zur Verfügung gehabt hätte um diese Investitionen durchführen zu können und im Betriebsvermögen der gewerbetreibenden N-GmbH die AfA ex lege zuerst 4,% und ab 2001 3,% betragen hätte und nicht 1,5% wie im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Wäre somit im Jahr 2001 seitens der Abgabenbehörde die Information an die Bw. erteilt worden, dass im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, auch unter Berücksichtigung der vorgelegten und überreichten Gutachten hinsichtlich der beiden Standorte, lediglich eine AfA von 1,5% zugestanden werden könne, hätte die Gruppe der Bw. hinsichtlich der Realisierung und der Erweiterungen der Standorte eine andere strategische Lösung, nämlich die Realisierung dieser Standortprojekte durch die österreichische Tochter N-GmbH gewählt.

Durch das gegenständliche Vorgehen der Abgabenbehörde sei somit die Bw. jedenfalls durch ihre Dispositionen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft der Abgabenbehörde aus dem Jahr 2001 massiv durch die Erlassung des endgültigen Feststellungsbescheides 2005 in der derzeitigen Form vom 28. August 2007 geschädigt durch € 93.724,96 zusätzliche Einkommensteuer 2005 des Herrn KN (KN).

Die Bw. beantrage daher die ersatzlose Aufhebung des Feststellungsbescheides 2005 gemäß § 188 BAO vom 28. August 2007 und die erklärungsgemäße endgültige Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 durchzuführen.

Hingewiesen werde schlussendlich darauf, dass für den Fall des Nichtentsprechens der Anträge der Bw. der Betrag € 93.724,96, weiters die Anspruchszinsen von € 4.212,19 und die entsprechenden Aussetzungszinsen in einem gesonderten Verfahren jedenfalls einem Nachsichtsantrag gemäß § 236 BAO und/oder der Geltendmachung eines Amtshaftungsanspruches zugänglich seien (unter Hinweis auf Ritz, BAO-Kommentar, § 114 Tz. 13).

e) Verfahren UFS

In der am 22.Juli 2008 über Antrag der Bw. abgehaltenen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf das Berufungsverfahren 1999 bis 2004. Die beiden Gutachten seien damals dem Funktionär des FAes übergeben worden, damit die AfA wie in Deutschland 4% betrage. Die Bw. habe sich auf die damalige Zusage des FAes betreffend AfA 4% verlassen und möchte diese auch für das Jahr 2005. Der Funktionär des FAes habe damals bezüglich AfA 4% keine wörtliche Zusage erteilt, jedoch habe das FA in den Feststellungsbescheiden laufend die 4% veranlagt, was die Bw. als Zusage gewertet habe. Der Funktionär des FAes habe damals gesagt, er könne wegen der 4% nichts zusagen. Entweder die Bw. würde noch von ihm hören oder den entsprechenden Bescheid bekommen.

Zur Endgültigerklärung des angefochtenen Feststellungsbescheides 2005 führte der steuerliche Vertreter aus, die Bw. sei vom FA neuerlich zur Vorlage von Erklärungen aufgefordert worden, da diese beim FA in Verstoß geraten seien. Der Feststellungsbescheid 2005 vom 6. April 2007 sei zwar erklärungsgemäß mit 4% AfA jedoch vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit folgender Begründung ergangen: "Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt". Der steuerliche Vertreter möchte darauf hinweisen, dass nach erfolgter Betriebsprüfung betreffend die Vorjahre das Ermittlungsverfahren bei Bescheiderlassung bereits abgeschlossen gewesen sei. Nach der UFS-Entscheidung für die Jahre 1999 bis 2004, in der der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide ohne Eingehen in die Sache selbst stattgegeben worden sei, habe das FA einen endgültigen Bescheid erlassen, der jedoch eine AfA von 1,5% angesetzt habe.

Laut steuerlichen Vertreter habe nach der UFS-Entscheidung keine Änderung im Sachverhalt stattgefunden und es hätte daher bei der Endgültigerklärung vom vorläufigen Bescheid ausgegangen werden müssen. Auch sei nicht verständlich, warum im endgültigen Bescheid vom 27. August 2007 auf den Betriebsprüfungsbericht vom 24. Juli 2006 verwiesen worden sei, der auch schon bei Erlassung des vorläufigen Bescheides vorhanden gewesen sei.

Inhaltlich führte der steuerliche Vertreter aus, die Bw. hätte die beiden Gutachten dem FA im Jahr 2001 bei der Besprechung mit dem Funktionär vorgelegt und hätte das FA Einwände gegen diese Gutachten gehabt, hätte es diese damals präsentieren müssen. Durch die antragsgemäße Veranlagung der Jahre 1999 bis 2004 habe es für die Bw. keine Hinweise gegeben, dass das FA Einwände gegen die Gutachten hätte oder noch Informationen benötigen würde. Erst während der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2004 seien die beiden Gutachten vom FA massiv kritisiert worden. Die Bw. habe den damaligen Teamleiter auch angeboten, einen weiteren Beweis mit einem Immobiliensachverständigen zu führen. Der Teamleiter habe jedoch gesagt, das FA gehe zum UFS. Die Bw. habe auch angeboten,

einen Immobiliensachverständigen des BMF heranzuziehen, dem sich die Bw. auch unterworfen hätte (unter wörtlicher Zitierung der damaligen Berufung vom 10. August 2006).

Die Einwände des FAes laut Betriebsprüfungsbericht gegenüber den beiden Gutachten seien der Bw. natürlich damals bekannt gewesen, auch bereits im Vorfeld vor Unterzeichnung der Niederschrift. Auf Grund der Einwendungen der Betriebsprüfung habe der von der Bw. beauftragte Gutachter auch die ergänzende Stellungnahme vom 19. Mai 2006 erstatte, die jedoch nach Meinung des steuerlichen Vertreters keine Änderung in der Ansicht des FAes herbeigeführt habe, ansonsten die Bw. nicht den weiteren Beweis des Immobiliensachverständigen des BMF angeboten hätte. Die Bedenken der Betriebsprüfung gegen die beiden Gutachten seien bereits bei Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides bekannt gewesen, seien aber vom steuerlichen Vertreter nicht geteilt worden. Der angefochtene Bescheid beziehe sich auch auf diese Bedenken der Betriebsprüfung. Die Bescheide betreffend Betriebsprüfung 1999 bis 2004 seien ca. acht Monate vor dem nunmehr angefochtenen Bescheid erlassen worden.

Der Referent verlas die damaligen Einwendungen des Betriebsprüfers. Der steuerliche Vertreter gab dazu an, er könne sich noch gut an die damalige Besprechung mit dem Betriebsprüfer erinnern. Er habe gesagt, sie seien alle keine Immobiliensachverständigen, das habe auch das FA gesagt. Deshalb habe die Bw. den Immobiliensachverständigen des BMF vorgeschlagen.

Der Referent verwies auf die Bewertung in beiden Gutachten zum Stichtag 28./29. März 2000 und darauf, dass für den Standort T im Jahr 2001 und S im Jahr 2003 jeweils ein Zubau erfolgt sei, also nach dem Stichtag laut Gutachten, und für diese Zubauten ebenfalls 4% AfA geltend gemacht worden seien. Der Steuerliche Vertreter gab dazu an, das sei vollkommen richtig, da diese Zubauten nach der selben Bauweise aufgeführt worden seien, wie die in den Gutachten beurteilten Gebäude. Diese 4% seien in allen Steuererklärungen offen gelegt worden.

Der Referent verwies darauf, dass die beiden Betriebstankstellen in den beiden Gutachten nicht bewertet worden seien. Der Steuerliche Vertreter gab dazu an, dass die Betriebstankstellen auch während der Betriebsprüfung kein Thema gewesen seien und auch in den sechs Punkten (Bedenken der Betriebsprüfung gegen das Gutachten) nicht behandelt worden seien.

Der Referent verwies darauf, dass der Sachverständige in den beiden Gutachten keine konkreten Schäden bezeichnet habe. Der steuerliche Vertreter verwies diesbezüglich auf die Fotos der Gutachten, auf denen Schäden ersichtlich seien, z.B. Foto 14 von T und Foto 8 von S (unter Verwendung der Farbfotos aus dem UFS-Akt RV/2650-W/06, RV/2649-W/06). Es habe auch eine Betriebsbesichtigung in T mit dem Prüfer stattgefunden. Es gehe prinzipiell nur um die Halle. Nach Meinung des steuerlichen Vertreters seien die auf den Fotos

ersichtlichen Schäden keinesfalls nur oberflächlich. Wer kein Sachverständiger sei, könne nicht beurteilen, inwieweit dadurch die Statik der beiden Hallen beeinträchtigt sei. Das Gesetz sehe zwar bei Gewerbebetrieb eine AfA von 3% und bei Vermietung und Verpachtung von 1,5% vor, jedoch sei die tatsächliche Nutzung des Gebäudes in beiden Fällen dieselbe. In den beiden Gutachten seien die Schäden der Gebäude nur allgemein angesprochen und durch die Fotos dokumentiert worden.

Der Referent verwies darauf, dass beide Gutachten im wesentlichen Teil der Bewertung der Gebäude textlich ident seien. In beide Gutachten sei derselbe Text hineinkopiert worden, ohne auf die jeweils individuellen Gebäude einzugehen. Der steuerliche Vertreter gab dazu an, das liege offensichtlich daran, dass es sich um gleiche Gebäudetypen handle.

Der Referent wies darauf hin, dass der Sachverständige nicht die beiden Größen angebe, aus denen er für Lagerhalle und Bürogebäude einen Mischsatz von 4% annehme. Der steuerliche Vertreter gab dazu an, der Mischsatz sei während der Betriebsprüfung kein Thema gewesen. In einem der sechs Punkten sei nur kritisiert worden, dass keine Gebäude unterscheidende Betrachtung bei der technischen und wirtschaftlichen Abschreibung durchgeführt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrecht

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Gemäß Abs. 2 ist, wenn die Ungewissheit laut Abs. 1 beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 190 Abs. 1 BAO ist § 200 BAO auch auf Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO anzuwenden (vgl. Ritz, BAO³, § 190 Tz 1).

– Sachverhalt:

Wie bereits eingangs festgestellt, erließ das FA am 6. April 2007 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid, in dem die Einkünfte der Bw. aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO mit € 32.638,63 festgestellt und auf die beiden Beteiligten mit € 32.638,63 und € 0,00 aufgeteilt wurden. Als Begründung gab das FA an: "Da nach dem Ergebnis des

Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, wurde die Veranlagung gemäß § 188 BAO vorläufig durchgeführt." (AS 3)

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. keine Berufung.

In der Berufungsentscheidung des UFS vom 22. Juni 2007, RV/2650-W/06, RV/2649-W/06, wurde nicht über die Afa abgesprochen: Der UFS gab der damaligen Berufung der Bw. gegen die Bescheide Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 Folge und hob die genannten Bescheide ersatzlos auf. In der Begründung führte der UFS aus, dass aus den in der Berufungsentscheidung näher genannten Gründen nicht ausgeschlossen werden konnte, dass bereits anlässlich einer Besprechung im FA am 11. Dezember 2001 mit den für die Veranlagung der Bw. zuständigen Mitarbeiter des FAes und damit vor Erlassung der angefochtenen Wiederaufnahmbescheide zwei Gutachten über einen Afa-Satz von 4% betreffend die beiden vermieteten Gebäude T und S ausgehändigt wurden und es daher für die spätere - damals berufungsgegenständliche - Wiederaufnahme an einem Wiederaufnahmegrund mangelte (Berufungsentscheidung Seite 23ff). Unzutreffend ist somit das Vorbringen der Bw., der UFS habe die Berufungsentscheidung vom 22. Juni 2007 auf ein "Vertrauen der Bw. auf Rechtsauskünfte des FAes" bzw. den "Grundsatz von Treu und Glauben" gestützt. Weiters wies der UFS in der Entscheidung vom 22. Juni 2007 die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 als unzulässig geworden zurück und hielt im letzten Satz der Berufungsentscheidung ausdrücklich fest, dass betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 nicht in der Sache selbst zu entscheiden war und daher nicht darauf eingegangen werden konnte, ob die beiden von der Bw. vorgelegten Gutachten vom 29. März 2000 tatsächlich als Nachweis eines Afa-Satzes von 4% geeignet sind.

■ Rechtliche Beurteilung:

Soweit sich das Vorbringen der Bw. gegen eine Rechtmäßigkeit des vorläufigen Bescheides vom 6. April 2007 richtet, ist darauf hinzuweisen, dass eine Berufung gegen diesen Bescheid von der Bw. nicht erhoben wurde.

Ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO - wie im berufungsgegenständlichen Fall der Bescheid vom 28. August 2007 - kann auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte (VwGH 28.3.2001, 98/13/0032, und 29.11.2006, 2004/13/0075). Selbst wenn eine Ungewissheit nicht beseitigt wurde oder nicht beseitigbar ist, stellt sich das Ersetzen eines vorläufigen durch einen endgültigen Bescheid – solches wurde von der Bw. mit Schreiben vom 25. Juni 2007 beantragt - als Frage der

Beweiswürdigung und der Entscheidungspflicht dar (Stoll, BAO-Kommentar, Seite 2115). Im vorliegenden Fall ist daher endgültig zu beurteilen, welcher Sachverhalt hinsichtlich Nutzungsduer der vermieteten Gebäude vorliegt (siehe unten Punkt 2).

Eine Auskunft des FAes im Sinne eines Afa-Satzes von 4% und damit ein Anwendungsfall für Treu und Glauben konnte nicht festgestellt werden. Die Angabe der 4% erfolgten seitens der Bw. Aus der Tatsache, dass das FA für die Jahre 1999 bis 2004 in den Bescheiden vor der Außenprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2004 die Erklärungen antragsgemäß veranlagte, kann keine Auskunftserteilung abgeleitet werden. Derselbe steuerliche Vertreter wies bereits in der Berufungsverhandlung vor dem UFS am 21. Juni 2007 betreffend die Jahre 1999 bis 2004 (RV/2650-W/06, RV/2649-W/06) darauf hin, dass die Einkünfte der Bw. ursprünglich als solche aus Gewerbebetrieb mit einer Afa von 4% gemäß damaliger Rechtslage für diese Einkunftsquelle erklärt und vom FA antragsgemäß veranlagt wurden und anlässlich einer Vorsprache am FA am 11. Dezember 2001 um eine Wiederaufnahme des Verfahrens mit einer Einstufung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung unter Beibehaltung einer 4% Afa laut den beiden Gutachten vom 29. März 2000 ersucht wurde. Der steuerliche Vertreter gab in der Niederschrift über die mündliche Berufungsverhandlung im damaligen Verfahren an: *"Ich kann mich nach sieben Jahren nicht mehr erinnern, ob sich [der Beamte des FAes] schriftliche Notizen gemacht hat. Ich weiß nur, dass er keine inhaltlichen Zusagen traf, weder hinsichtlich Einkünfte aus V+V noch betreffend des Afa-Satzes. Er sagte, er könne jetzt nichts entscheiden, wir sollen nur die berichtigten Erklärungen vorlegen."* Selbst nach der eigenen Aussage des steuerlichen Vertreter kann keine vom FA in Richtung eines Afa-Satzes von 4% erteilte Auskunft festgestellt werden. Auch die bei der Vorsprache am 11. Dezember 2001 anwesende Kanzleimitarbeiterin des Steuerberaters gab in ihrer Zeugenaussage vom 21. Juni 2007 an, dass der steuerliche Vertreter damals die beiden Originalgutachten zur Begründung eines Afa-Satzes von 4% anstatt der für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesetzlich vorgeschriebenen 1,5% vorlegte und der Beamte des FAes sagte, er könne ad hoc nicht entscheiden. Auch aus dieser Zeugenaussage ergibt sich, dass eine Anwendung von 4% auf die Initiative des steuerlichen Vertreters zurückging und keinesfalls auf eine "Auskunft" des FAes. Ergänzend wird festgestellt, dass sich der in der Zwischenzeit pensionierte Beamte laut seiner Zeugenaussage vom 21. Juni 2007 nicht mehr an das Gespräch vom 11. Dezember 2001 erinnern konnte.

2. Afa

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

Dies bedeutet, dass ein höherer als der gesetzliche Afa-Satz (eine geringere Nutzungsdauer als die vom Gesetz angenommen 66 2/3 Jahre) vom Abgabepflichtigen nachzuweisen ist. Die Bw. stützt ihr Vorbringen auf zwei von ihr vorgelegte Gutachten.

■ Sachverhalt:

Ursprünglich erklärte die Bw. für das erste Jahr der Betätigung 1999 Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit nach der damaligen Rechtslage geltenden Afa von 4% für Gebäude (§ 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 idF vor BGBl I 2000/142), die vom FA mit Bescheid betreffend einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für 1999 vom 13. Februar 2001 antragsgemäß veranlagt wurden. Danach vertrat die Bw. die Auffassung es handle sich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Beibehaltung eines Afa-Satzes von 4%.

Nach Angaben des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung vom 21. Juni 2007 (RV/2650-W/06, RV/2649-W/06) wurden die beiden Gutachten in Auftrag gegeben, weil die deutsche Mandantschaft den steuerlichen Vertreter darauf hinwies, dass sie ihre Gebäude in Deutschland mit 4% abschrieb und nicht mit 1,5% wie für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Österreich vorgeschrieben.

Beide Gutachten (Dauerbelege Seite 84 ff und 103ff) wurden am 29. März 2000 vom selben staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker und allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen verfasst.

Beide Gutachten bestehen aus 6 Seiten (ohne die unten genannten 3 Anlagen):

Seite 1: Gutachten "gegen § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e des Einkommensteuergesetzes" betreffend "Absetzung für Abnutzung und für Substanzverringerung" zum Stichtag 28. März 2000 (Gebäude T) bzw. 29. März 2000 (Gebäude S).

Seite 2: Inhaltsverzeichnis

Seite 3: Als Grundlagen der beiden Gutachtens werden Pläne betreffend Bürogebäude – Untergeschoss, Obergeschoss; Büro- und Lagergebäude – Erdgeschoss; Schnitte, Ansichten; Betriebstankstelle und Lageplan genannt. Diese Pläne liegen den beiden Gutachten jeweils als Anlage 1 bei. Weiters werden als Grundlagen die beiden Grundbuchsauzüge vom 17. März 2000 (jeweils Anlage 2), eine "Besichtigung des Objektes" am 28. März 2000 (Gebäude T) bzw. 29. März 2000 (Gebäude S) sowie eine Fotodokumentation (jeweils Anlage 3) genannt. Über die "Besichtigung des Objektes" gibt es in den beiden Gutachten keine weiteren Unterlagen (Anlagen).

Seite 4 bis 6: Beide Gutachten enthalten jeweils eine Lagebeschreibung einschließlich Angabe der Straßenanbindung, der Flächenmaße der Grundstücke und der verbauten Fläche jeweils

für Bürogebäude, Lagergebäude und Betriebstankstelle, Angabe der Nutzfläche der beiden Bürogebäude mit jeweils zwei Hauptgeschossen, eine Beschreibung der Rangierflächen für LKW und der PKW-Parkplätze. In T war der Errichtungsbeginn im Jahre 1996 und die Fertigstellung 1997, in S beides jeweils ein Jahr später. Der Gebäudekomplex besteht jeweils aus einem unterkellerten Bürogebäude mit Erdgeschoss und 1. Stock, in T aus einer Lagerhalle mit drei unterschiedlichen Kühlbereichen, in S aus einer gekühlten Lagerhalle und jeweils in beiden Standorten aus einer Betriebstankstelle, die nicht mit Büro bzw. Lagergebäude baulich verbunden ist.

Die Nutzungsbeschreibung (jeweils Punkt 2.4 der Gutachten) lautet:

"Der Betrieb [der Bw.] ist ein Speditions- und Frachtführerbetrieb und wird in 3 Schichten geführt, so dass sich eine tägliche Nutzungsdauer von 24 Stunden ergibt (Standort [T]: von Sonntag 17.00 Uhr bis darauf folgenden Samstag 17.00 Uhr, Standort [S]: von Montag 2.00 Uhr bis darauf folgenden Samstag 5.30 Uhr). In den jeweiligen Lagerhallen werden die diversen Lagergüter mittels Verladestaplern transportiert und zu den einzelnen Verladerampen gebracht. Die Tagesbewegung der einzelnen Ladevorgänge beträgt:

| <i>Standort T:</i> | <i>Standort S:</i> |
|-----------------------------------|----------------------------------|
| <i>ca. 50 LKW morgens,</i> | <i>ca. 40 LKW morgens,</i> |
| <i>50 LKW abends,</i> | <i>40 LKW abends,</i> |
| <i>100 Andockmanöver täglich.</i> | <i>80 Andockmanöver täglich.</i> |

Die jeweilige Betriebstankstelle ist mit ca. 20 (Standort [T]) bzw. 30 Standort [S] Tankfüllungen täglich ausgelastet."

Folgende Angaben sind in beiden Gutachten für T und S ident:

Punkt 2.3 Objektbeschreibung:

"Das Bürogebäude wurde in Plattenbauweise aus Betonfertigteilen errichtet und weist ein foliertes und gedämmtes Flachdach aus Stahlbeton mit umlaufender Attika auf. Die Lagerhalle besteht aus einer Skelettkonstruktion aus Stahlbetonstützen und Stahlbetontragwerken, vorgehängt wurde eine gedämmte Trapezblechfassade. Das Flachdach der Lagerhalle besteht aus einer gedämmten Trapezblecheindeckung und weist eine umlaufende Attika auf."

Punkt 3 Bewertung:

"Durch die tägliche 24-stündige Beanspruchung des Betriebes erfolgt eine übermäßige Abnutzung, welche auch nach bereits [2 bzw. 3] Jahren deutlich sichtbar ist. Die Andockmanöver der einzelnen LKW verursachen Schäden am Außenbereich der Lagerhalle sowie an den Verladerampen wie auch an der Trapezblechfassade und den freiliegenden Betonteilen. Durch den Verkehr mit schwerem Verladegerät (Gabelstapler, Ameisen etc.) im Innenbereich der

Lagerhalle werden ständige Schäden an den Rolltoren und deren Mechanik, an den Hebebühen und den Wänden und Stützen der Halle hervorgerufen. Eine außerordentliche Materialbeanspruchung entsteht außerdem durch die teilweise sehr hohen Temperaturdifferenzen zwischen dem Außenbereich und der gekühlten Halle (bis zu 30 Grad Unterschied). Die Rangierflächen im Freigrund um den Betrieb werden durch den permanenten LKW-Verkehr ebenso beansprucht und in Mitleidenschaft gezogen. Das Bürogebäude wird durch den Betrieb in 3 Schichten gleichfalls rund um die Uhr genutzt und weist bereits Abnutzungerscheinungen auf. Durch bauliche Maßnahmen wie Instandsetzung oder Sanierung kann zwar die Lebensdauer des Objektes verlängert werden, jedoch erhöhen sich die Aufwendungen im Lauf der Jahre um ein Vielfaches und können durchaus die Kosten einer Neuerrichtung erreichen! Nicht berücksichtigt wurden die einzelnen technischen und mechanischen Einrichtungen wie Kühlaggregate, Heizung, Beschaffenheit der Lagerregale und dergleichen, welche durch den sich ständig erhöhenden Standard der Technik und behördliche Auflagen eine wesentlich geringere Nutzungsdauer aufweisen. Somit kann festgestellt werden, dass sich aus der übermäßigen Beanspruchung der Gebäude und aus der Bauweise eine maximale Nutzungsdauer von 25 Jahren ergibt! Diese Nutzungsdauer korreliert im Übrigen mit der Bestimmung des § 8 Abs. 4 Einkommensteuergesetz. Entgegen der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e des Einkommensteuergesetzes, welche bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis einen Abschreibungsprozentsatz von jährlich 1,5% (Nutzungsdauer = 66,67 Jahre) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Absetzung für Abnutzung als zulässig erklärt, was sich jedoch nur auf Gebäude in Massivbauweise beziehen kann, bestimmt § 8 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes für die Nutzung von Gebäuden für die unmittelbare Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden einen Abschreibungsprozentsatz von 4% (Nutzungsdauer = 25 Jahre). Da es sich im gegenständlichen Fall eindeutig um die Vermietung eines Gebäudes in Leichtbauweise (vergleiche die vorherigen Ausführungen) zur ausschließlichen Verwendung im Gewerbebetrieb der Vermieters handelt, kommt der Gutachter schlussendlich zum Ergebnis, dass sich die ermittelte Abschreibungsdauer von 25 Jahren mit der in § 8 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes normierten Abschreibungsdauer für Gebäude, die unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden dienen, deckt."

In einer von der Bw. während der Außenprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2004 vorgelegten Stellungnahme vom 19. Mai 2006 (Arbeitsbogen Außenprüfung Seite 62f) gab der Sachverständige an:

"Als Leichtbauweise bezeichnet man im technischen Sinne Konstruktionen, deren Tragfähigkeit mittels einer Skelettkonstruktion (Stahlbeton, Stahl, usw.) erreicht wird. Die Ausfachung zwischen den konstruktiven Gebäudeelementen wird mittels Verblendung verschiedenster

Materialien und Aufbauten vorgenommen, wobei im vorliegenden Fall gedämmte Trapezblechelemente Anwendung gefunden haben. Das beurteilte Objekt wurde wie im Gutachten selbst bereits erwähnt, in der angesprochenen Leichtbauweise errichtet, und in einwand- und mangelfreiem Zustand vom Nutzer übernommen, womit eindeutig festgestellt wäre, dass dieses Objekt zum Zeitpunkt der Errichtung als neuwertig bezeichnet werden kann. Durch diese Art der Konstruktion ist eine eventuell erforderliche Sanierung oder Aufrüstung auf den neuesten technischen Stand (Dämmmaterialien etc.) technisch einfacher durchzuführen! Die mechanische Beanspruchung eines solchen Objektes bei einem derartigen Betrieb, welche in 3 Schichten 24 Stunden pro Tag läuft, ist enorm und zeigt sich bereits zum Zeitpunkt der Begutachtung in Form der damals schon festgestellten Schäden! Durch die Lagerung von Lebensmitteln in der Lagerhalle ist weiters eine Kühlung derselben erforderlich, wodurch eine zusätzliche Belastung der Substanz durch Temperaturschwankungen von bis zu 30 Grad Celsius auftreten können. Diese permanenten tiefen Temperaturen und die Belastung durch schweres Verladegerät wie Gabelstapler, Ameisen etc. wirken sich außerdem ausgesprochen nachteilig auf die Oberfläche des Hallenbodens aus, welcher immer wieder Risse und Beschädigungen aufweist. Diese Schäden müssen wegen der Art der geladenen Güter (Lebensmittel) selbstverständlich laufend saniert werden, um keinerlei Verunreinigungen zuzulassen. Die Rücksprache und Erfahrungen aus Deutschland mit gleichwertigen Objekten und deren Lebensdauer von ca. 25 Jahren bestätigen diese Ausführungen in jeder Weise. Obwohl nicht Gegenstand des Gutachtens, muss der Ordnung halber festgestellt werden, dass die befestigte Rangierfläche rund um das Gebäude durch die tägliche und andauernde Belastung mit schweren LKW-Fahrzeugen außergewöhnlich stark beansprucht werden, sodass die Erfahrung daraus ergeben hat, die Rangierflächen neuer Objekte nur mehr mit betonierter Oberfläche auszuführen! Die technischen und mechanischen Einrichtungen wie Kühlaggregate, Heizung, Lagerregale usw. haben auf die Beurteilung der Gebäudesubstanz im Gutachten keinen Einfluss genommen! Die Begründung des Mischsatzes von 4% oder 25 Jahren für sowohl die Lagerhalle als auch das angeschlossene Bürogebäude ergibt sich selbstverständlich einerseits aus der absoluten gegenseitigen Abhängigkeit im laufenden Betrieb beider Gebäude, andererseits aus der Tatsache, dass die Lagerhalle (im Gegensatz zum Bürogebäude) für sich alleine gesehen eine kürzere Lebensdauer als 25 Jahre zu erwarten hätte! Abschließend wird festgestellt, dass die Lebensdauer von Betriebsobjekten mit Nutzungen und Beanspruchungen dieser Art keinesfalls mit der Bestandsdauer von beispielsweise Wohngebäuden zu vergleichen ist, da die Belastungen wie bereits mehrfach ausgeführt, um ein vielfaches höher sind und nur unter Einsatz von ausgesprochen kostenintensiven Sanierungsmaßnahmen, welche durchaus die Größenordnung einer Neuerrichtung erreichen könnten, verlängert werden könnte!"

■ Rechtliche Beurteilung:

Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer und somit eines höheren Afa-Satzes trifft den Abgabepflichtigen (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Sachverständigengutachten über den Bauzustand erbracht werden. Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung und muss nachvollziehbare Feststellungen enthalten (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Laut Anlageverzeichnis der Bw. erfolgte die Errichtung der Gebäude in T im Jahr 1997 und 2001 wurde ein Anbau hinzugefügt. Die Gebäude in S wurden laut Anlageverzeichnis 1998 errichtet und 2003 erweitert.

| Anlagever- | | Bezeichnung | Nutzungs- | Anschaffungs- | Afa |
|---------------|-------------|---------------|-----------|---------------|------------|
| zeichnis Bw.: | Aktivierung | | dauer | wert € | € |
| Standort T | 15.04.1997 | Gebäude | 25 Jahre | 2.233.717,83 | 89.349,00 |
| | 18.06.2001 | Anbau Gebäude | 25 Jahre | 1.001.389,83 | 40.056,00 |
| | | | | 3.235.107,66 | 129.405,00 |
| Standort S | 01.01.1998 | Gebäude | 25 Jahre | 1.841.014,97 | 73.641,00 |
| | 01.01.2003 | Erweiterung | 25 Jahre | 2.472.781,84 | 98.912,00 |
| | | | | 4.313.796,81 | 172.553,00 |

Beide Gutachten wurden am 29. März 2000 zum Stichtag 28. bzw. 29. März 2000 erstellt. Für eine Afa betreffend die in den Jahren 2001 bzw. 2003 errichteten und in Verwendung genommenen Gebäudeteile können daher beide Gutachten nicht herangezogen werden. Es kommt nicht auf dieselbe Bauweise an (so der steuerliche Vertreter in der Berufungsverhandlung) sondern auf den konkreten Bauzustand (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277), der in einem Sachverständigengutachten zu klären ist. Für die Afa-Komponenten € 40.056,00 für T und € 98.912,00 für S fehlt es daher von vornherein an einem angebotenen Beweismittel, weshalb die gesetzliche Afa 1,5% zur Anwendung gelangt (€ 15.020,85 für T und € 37.091,73 für S).

Bei den Standorten in T und S handelt es sich jeweils um drei verschiedenen Gebäudeteile, nämlich eine Lagerhalle und ein Bürogebäude, beide sind jeweils baulich verbunden, sowie eine räumlich getrennte Betriebstankstelle. Dementsprechend wäre die Nutzungsdauer für die drei Gebäudetypen in den Gutachten auch getrennt zu ermitteln gewesen. Dies ist nicht geschehen, weshalb einem global mit 4% angesetzten Afa-Satz für alle Gebäude nicht gefolgt werden kann.

Die Anwendung eines "Mischausatzes von 4% oder 25 Jahren" für Lagerhalle und Bürogebäude ist nicht nachvollziehbar. Der Sachverständige gibt in seiner Äußerung vom 19. Mai 2006 ausdrücklich an, dass das Bürogebäude nach seiner Ansicht "keine kürzere Lebensdauer als 25 Jahre zu erwarten hätte". Ein "Mischausatz" hätte somit die Berücksichtigung beider Gebäude (Lager und Büro) notwendig gemacht, demgegenüber wendet der Sachverständige nur die

seiner Ansicht nach für die Lagerhallen geltende Nutzungsdauer ohne Abschlag auch für die Bürogebäude an. Das Ansetzen eines Mischsatzes macht überdies die Angabe beider Komponenten notwendig, aus denen der Mischsatz gebildet wurde. Dies ist in beiden Gutachten nicht geschehen.

Eine "absolute gegenseitige Abhängigkeit" der Lagerhallen und der Bürogebäude im laufenden Betrieb würde bestenfalls dann zu tragen kommen, wenn eines der Gebäude wegfällt und dadurch das andere für sich allein einer schlechteren Verwertbarkeit unterliegen würde. Dies wäre jedoch erst im Zeitpunkt des Eintritts eines solchen Ereignisses als außergewöhnliche Abnutzung zu beurteilen.

Als weiterer Mangel der beiden Gutachten ist es anzusehen, dass die beiden Betriebstankstellen in T und S weder bei der Objektbeschreibung (Bauweise) noch bei der Bewertung (Ermittlung der Nutzungsdauer) Erwähnung finden und daher ebenfalls kein Beweismittel für eine kürzere als die gesetzlich vorgegebene Afa für diese beiden Gebäude angeboten wurde.

Als am schwersten wiegender Mangel der beiden Gutachten ist es zu werten, dass der Sachverständige für die Lagerhalle und das Bürogebäude in T und S wörtlich identische Ausführungen tätigt ohne auf die gesonderte Situation der Gebäude auf den beiden Standorte einzugehen.

Die Bauausführung der beiden Lagerhallen in T und S als Skelettkonstruktion aus Stahlbetonstützen und Stahlbetontragwerken mit vorgehängter gedämmter Trapezblechfassade und Flachdach aus gedämmter Trapezblecheindeckung lässt nicht ohne weiteres auf eine Nutzungsdauer von 25 Jahren schließen. Wenn der Sachverständige in seiner Äußerung vom 19. Mai 2006 die beiden Lagerhallen der Leichtbauweise zuordnet, ist damit nur die Aussage getroffen, dass die Tragfähigkeit des Gebäudes durch eine Skelettkonstruktion aus Stahlbeton erreicht wird (so auch die Ausführungen des Sachverständigen). Eine gegenüber in Massivbauweise errichteten Gebäuden verringerte Nutzungsdauer lässt sich daraus mangels weiterer Angaben des Sachverständigen, insbesondere ohne Anführung konkreter Schäden, nicht ableiten. So auch gibt der Sachverständige selbst an, dass die beiden Lagerhallen mängelfrei übernommen wurden und im Zeitpunkt der Errichtung (1997 und 1998) als neuwertig zu bezeichnen sind.

Der Sachverständige nennt keine konkreten Schäden:

Weder gibt der Sachverständige an, an welcher Stelle der Lagerhalle jeweils in T und in S am "Außenbereich durch LKW" und im "Innenbereich durch Verladegerät und Temperaturunterschiede" Schäden oder Risse aufgetreten seien, noch welche Stellen des Bürogebäudes jeweils in T und S "Abnützungerscheinungen" aufweisen würden.

Die Fotos des Standortes T zeigen einen Raum mit gestapelten Stühlen und Rohrleitungen an den Wänden, einen Besprechungsraum, das Innere der Lagerhalle mit Freiflächen und gefüllten Regalen, die Innendecke der Lagerhalle, die Lagertore 2 und 3 von innen, ein weiteres Lagertor mit schräger Rampe von innen, den Teil einer Zwischenwand der Lagerhalle, die Eingangsseite der Bürogebäude von außen, das Gebäude der Betriebstankstelle, den Ausschnitt einer Schleuse, geringfügige Abriebsspuren an einem Gummivorhang, die Außenfassade der Lagerhalle, eine Betonkante mit geringfügigen Abschlagspuren, die Außenfassade der Lagerhalle mit den erkennbaren Toren 2 und 3, einen Seitenaufgang zum Bürogebäude von außen, den Eingangsbereich des Bürogebäudes von innen und das Stiegenhaus des Bürogebäudes.

Der Gummivorhang ist nicht Teil des Gebäudes und handelt es sich bei der geringfügigen Abriebsspur somit nicht um einen Schaden am Gebäude. Die geringfügige Abschlagspur an der Betonkante (Foto 14, auf das vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung hingewiesen wurde) begründet keine Nutzungsdauer von 25 Jahren für das gesamte Gebäude.

Die Fotos des Standortes S zeigen das Innere der Lagerhalle mit am Boden gestapelten Kisten, zwei Aufnahmen eines Verladetores von innen, das Innere der Lagerhalle mit einer mit Folie abgehängten Tür, das Innere der Lagerhalle mit drei Verladefahrzeugen, die Innendecke der Lagerhalle und gefüllte Regale, eine Innenwand mit einen ca. 40 x 40 cm breiten Durchlass in Bodenhöhe mit zerbrochener Gitterabdeckung, einen Teil eines Lagertores, eine Außenansicht von Bürogebäude und Lager mit den Toren 1 und 2, den Übergangsbereich zwischen Bodenpflaster (Außen) und Betonrampe bei einem Lagertor mit geringfügigen Abrieb auf der Betonrampe, die Außenfassade des Lagerhalle mit den Toren 1 und folgende, die Außenfassade des Lagerhalle mit zwei Personentüren, das Gebäude der Betriebstankstelle, das an die Lagerhalle angebaute Bürogebäude von außen, eine Innenaufnahme eines Büorraumes.

Die zerbrochene Gitterabdeckung ca. 40 x 40 cm und der geringfügige Abrieb an der Betonrampe begründen ebenfalls keine Nutzungsdauer von 25 Jahren für das gesamte Gebäude. Der geringe Abrieb auf Foto 8, auf das der steuerliche Vertreter hinwies, ist als normale Gebrauchsspur zu beurteilen.

Ohne Angabe konkreter Schäden kann nicht auf eine kürzere Nutzungsdauer geschlossen werden, dies umso mehr, als nach den Angaben in den Gutachten die Gebäude mängelfrei von der Bw. übernommen wurden und im Zeitpunkt der Errichtung als neuwertig anzusehen waren.

Ein schlechter Bauzustand, eine schlechte Bauausführung oder statische Probleme wurden vom Sachverständigen nicht festgestellt (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Künftige Aufwendungen, für die der Sachverständige jedoch keine konkreten Anhaltspunkte nachweisen konnte, sind in der gewöhnlichen technischen Afa nicht zu berücksichtigen. Auf allfällige künftige, nur mögliche Schäden, welche zu einer außergewöhnlichen technischen Abschreibung (§ 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 8 Abs. 4 EStG 1988) führen würden, kommt es nicht an (VwGH 23.5.2007, 2994/13/0052). Sollte vor dem Ende der technischen Nutzungsdauer die wirtschaftliche Nutzbarkeit der Gebäude nicht mehr gegeben sein, käme auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung erst bei Eintritt dieses Ereignisses in Betracht (VwGH 29.3.2007, 2004/15/0006).

Zutreffend wies das FA darauf hin, dass laut den Anlageverzeichnissen für die Standorte T und S jeweils Rangierflächen (Grundstücksanlagen Anlageklasse 3000, zB Einfahrtstoranlagen T), Kühllanlagen (6000, zB Abtrennungen Kühlzelle T und S), Betriebsausstattung (7000, Lagertrennwände und Rammschutz T und S) Überladebrücken (7200 einschließlich Verladeschleusen und Überladebühnen T und S) sowie Torabdichtungen (7300) gesondert abgeschrieben wurden und der Sachverständige keine gebäudespezifische Beurteilung vornahm. Vom FA wurde bezüglich der gesondert abgeschriebenen Wirtschaftsgüter keine Änderung vorgenommen.

Dieser und die anderen Verweise des FAes auf den Bericht der Außenprüfung 1999 bis 2004 war zulässig, da dieser der Bw. bereits bekannt war (Ritz, aaO, § 93 Tz 15). Die beiden Gutachten vom 29. März 2000 wurden bereits im Berufungsverfahren betreffend Wiederaufnahme und Feststellungsbescheide 1999 bis 2004 erörtert und auch im nunmehr berufungsgegenständlichen Vorlageantrag wies die Bw. darauf, dass nach dem genannten Bericht lediglich das Thema Afa behandelt worden sei, demnach ihm der Bericht bekannt ist.

Hinweise des Sachverständigen in seiner Äußerung vom 19. Mai 2006 auf eine "Rücksprache und Erfahrungen aus Deutschland mit gleichwertigen Objekten" sind mangels weiterer Angaben keiner Überprüfung auf seine Schlüssigkeit zugänglich. Der steuerliche Vertreter gab in der Berufungsverhandlung vom 21. Juni 2007 betreffend die Jahre 1999 bis 2004 an, er war sich mit der Bw. nicht eins, ob die Tätigkeit eine gewerbliche oder "normale" Vermietung darstellt. Die deutsche Mandantin verwies darauf, dass sie ihre Gebäude in Deutschland mit 4% abschreiben würde. Nach der Gesetzeslage in Österreich ist demgegenüber für Vermietung und Verpachtung ein Afa-Satz von nur 1,5% vorgesehen und eine höhere Afa nur durch Vorlage von Gutachten zu erreichen, die schließlich im Jahr 2000 in Auftrag gegeben wurden. Festzustellen ist, dass der Sachverständige rechtlichen Ausführungen über die

Anwendbarkeit von § 8 Abs. 1 EStG 1988 breiten Raum lässt, die in einem Gutachten über tatsächliche Belange, nämlich die Nutzungsdauer von Gebäuden, fehl am Platz sind.

Der Beweis einer kürzeren Nutzungsdauer als 66 2/3 Jahre obliegt dem Steuerpflichtigen, die Abgabenbehörde ist nicht verpflichtet, von sich aus ein Gutachten über die Nutzungsdauer beizubringen (VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091). Die vom Steuerpflichtigen vorgelegten Gutachten müssen schlüssig und in ihrer Methodik nachvollziehbar sein. Dies war im vorliegenden Fall aus den genannten Gründen nicht gegeben.

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. Juli 2008