

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl, über die Beschwerde der Herren bf, adr, vertreten durch Herrn a, adr, wiederum vertreten durch Mag. Ghesla SteuerberatungsGmbH, Bundesstraße 36, 6923 Lauterach, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, St.Nr. xxx, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkünftefeststellung für die Jahre 2008 bis 2011 und Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 sowie die Bescheide betreffend Einkünftefeststellung für die Jahre 2008 bis 2011 und Umsatzsteuer 2008

### **zu Recht erkannt:**

- 1 Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.
2. Eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Betriebsprüfungsbericht vom 17. April 2014 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

### **„Tz. 1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Sachverhalt:

Im Jahr 2007 verkaufte Herr b die Liegenschaft EZ [...] samt darauf errichteter Produktionshalle [...] an seine beiden Söhne a und c sowie an Frau d geb. e. Im Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 21.08.2007 wird nicht nur die Produktionshalle übergeben, sondern auch die beiden Wohnungen, welche auf dem Flachdach der Produktionshalle gebaut werden sollten. Dem Kaufvertrag wurde das Nutzwertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen g vom 16.07.2007 zugrunde gelegt. Die Baueingabe bei der Stadt o erfolgte am 30.08.2007. Die Betriebsprüfung gelangt daher zu der Ansicht, dass die gesamte Sanierung, sowie die Aufstockung der privaten Wohnungen gemeinsam geplant und ausgeführt wurden. Baubeginn war Ende 2007, die Fertigstellung erfolgte Ende 2008.

Auf die Halle wurden insgesamt 330.548,00 Euro aktiviert und mit 3% abgeschrieben.

Die Betriebsprüfung kommt nach Einsicht der Baupläne, des Offerts und des Nutzwertgutachtens zu dem Schluss, dass folgende Kosten als privat auszuscheiden sind und begründet das wie folgt:

Erläuterungen und Berechnungen siehe Anlage A

### **Tz. 2 Fremdfinanzierungskosten**

Da die Anschaffungskosten um 22% gekürzt wurden, müssen die Fremdfinanzierungskosten um denselben Prozentsatz gekürzt werden.

Berechnungen siehe Anlage A

### **Tz. 3 Vorsteuer**

Bei gemischt genutzten Gebäuden steht ein Vorsteuerabzug nur für den betrieblichen Anteil zu. Da die Kosten für die Sanierung iHv 65.915,65 Euro als privat ausgeschieden wurden (siehe Tz 1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) können für diesen Betrag keine Vorsteuern abgezogen werden. Aus diesem Grund werden im Jahr 2008 die Vorsteuern wie folgt gekürzt:

Berechnung siehe Anlage A

### **Tz. 4 Wiederaufnahme des Verfahrens**

Im Zuge der Betriebsprüfung konnte anhand der erstmals vorgelegten Unterlagen, vor allem durch das Angebot der Fa. h vom 14.11.2007 die Aufteilung privat (Wohnungen) : betrieblich (Halle bzw Lager) überprüft werden. Dabei wurde eine abweichende Aufteilung festgestellt (siehe Anlage A).

**Anlage A hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:**

### **Tz 1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Die Betriebsprüfung legt den Berechnungen die Daten des Offerts vom 14.11.2007 (h, o) zugrunde. Die Beträge sind netto.

Beim Offert fiel der BP folgendes auf:

Die im Offert aufgegliederten Kosten für die Halle und für die Wohnungen sind nicht miteinander vergleichbar, da die Herstellungskosten für die Wohnungen folgende (Mehr-) Ausstattungen beinhalten:

- Komplette Heizung (inkl. Heizkörper/Stückholzkessel,...)
- Fliesungen in Toilette und Badezimmer
- Sämtliche Elektroinstallationen (Leitungen, Steckdosen wurden neu verlegt,...)
- Ein Sonnenschutz wurde in den privaten Wohnungen angebracht
- Bäder (inkl. Badewannen, Duschtassen, Waschbecken, Klosett,...)
- Wasserleitungen wurden in den Wohnungen komplett neu verlegt

## Aufteilung der Kosten lt Offert

		in Prozent
Halle	318.253,28 €	57,56%
Wohnungen	234.644,64 €	42,44%
Summe	552.897,92 €	100,00%

Aus diesem Grund legte die BP nur den Rohbau den Berechnungen zugrunde.

Ausgeschieden wurden zudem folgende Kosten, da sie vom Ausmaß her nicht vergleichbar sind:

- Elektroarbeiten (bei Halle und Wohnungen)
- Heizung (bei Halle und Wohnungen)
- Fenster und Türen (bei Halle und Wohnungen)

## Aufteilung der vergleichbaren Kosten (=Rohbau) lt Offert:

		in Prozent
Halle	279.713,85 €	69,92%
Wohnungen	120.357,64 €	30,08%
Summe	400.071,49 €	100,00%

Bei den miteinander vergleichbaren Kosten (Rohbau) wurden ca 70% auf die Halle und 30% auf die neu errichteten Wohnungen aufgeteilt. Dabei wurde der Altbestand der Halle zur Gänze beibehalten, außer dem Dach, welches komplett erneuert werden musste, da darauf die beiden Wohnungen errichtet wurden.

Folgende Kosten sind in den obigen Beträgen der vergleichbaren Kosten enthalten:

Baustelleneinrichtung, Abbrucharbeiten, Erdarbeiten, Beton - und Stahlbetonarb., Maurerarbeiten, Innen- und Außenputz, Zimmermannsarbeiten, Spengler- und Dachdeckerarb., Bauleitung, Baukoordinator

## Aufteilung der Kosten lt BP

Die Betriebsprüfung kommt zu der Ansicht, dass die Kosten 53,44 : 46,56 gem. Nutzwertgutachten aufgeteilt werden müssen (bei den vergleichbaren Kosten).

		in Prozent
Halle	213.798,20 €	53,44%
Wohnungen	186.273,29 €	46,56%
Summe	400.071,49 €	100,00%

## Berechnung

Kosten für die Halle lt Offert	279.713,85 €
Kosten für die Halle lt BP	213.798,20 €
Differenz	65.915,65 €

	bisher	laut BP
AfA Bemessung ALT	32.064,00 €	28.280,00 €
AfA Bemessung NEU	298.451,09 €	232.535,44 €
Summe Bemessungsgrundlage	330.515,09 €	260.815,44 €
AfA	3% bisher	1,5% lt BP
Differenz		6.003,22 €

Erläuterungen:

- Die Senkung der AfA Bemessung ALT ist dem BP Bericht der f vom 17.04.2014 zu entnehmen.
- Bei Gebäuden im Rahmen der Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung ist gesetzlich ein AfA-Satz von 1,5% vorgesehen. Das entspricht einer Nutzungsdauer von 66,66 Jahren. Ein höherer AfA-Satz kann nur im Falle eines Nachweises beansprucht werden. Der Nachweis hat mittels Gutachten, das über sachliche und technische Mängel in der Bausubstanz schlüssig Auskunft gibt zu erfolgen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Der AfA-Satz erhöht sich auch nicht deswegen, weil der Mieter im Bestandsobjekt eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Da bei der Betriebsbesichtigung am 23.01.2014 keine sichtbaren Baumängel festgestellt wurden bzw. auf keine Mängel der Bausubstanz hingewiesen wurde, geht die Betriebsprüfung davon aus, dass der nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d geregelte AfA-Satz iHv 1,5% zur Anwendung kommt.

#### Tz 2 Vorsteuer

	KZ	
Vorsteuer bisher	060	58.052,90
Vorsteuer lt BP	060	44.869,77
Differenz		13.183,13

Die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO entwickelt sich wie folgt:

Das Jahr 2007 wird aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht wieder aufgenommen.

2008	KZ	bisher	laut BP	
------	----	--------	---------	--

Einnahmen	9460	5.862,02	5.862,02	
Tz 1 AfA	9500	4.958,21	1.956,12	1/2 Jahr
Tz 2	9510	10.082,81	7.864,59	
Fremdfinanzierungskosten				
übrige Werbungskosten	9530	2.529,61	2.529,61	
Einkünfte aus V+V	370	-11.708,61	-6.488,30	
2009	KZ	bisher	laut BP	
Einnahmen	9460	23.603,93	23.603,93	
Tz 1 AfA	9500	9.916,43	3.912,23	
Tz 2	9510	4.956,85	3.866,34	
Fremdfinanzierungskosten				
übrige Werbungskosten	9530	1.029,56	1.029,56	
Einkünfte aus V+V	370	7.701,09	14.795,80	
2010	KZ	bisher	laut BP	
Einnahmen	9460	25.735,31	25.735,31	
Tz 1 AfA	9500	9.916,43	3.912,23	
Tz 2	9510	4.317,64	3.367,76	
Fremdfinanzierungskosten				
übrige Werbungskosten	9530	2.529,61	2.529,61	
Einkünfte aus V+V	370	8.971,63	15.925,71	
2011	KZ	bisher	laut BP	
Einnahmen	9460	23.291,06	23.291,06	
Tz 1 AfA	9500	9.916,43	3.912,23	
Tz 2	9510	4.342,00	3.386,76	
Fremdfinanzierungskosten				
übrige Werbungskosten	9530	3.090,83	3.090,83	
Einkünfte aus V+V	370	5.941,80	12.901,24	

2012	KZ	bisher	laut BP	
Einnahmen	9460	26.043,95	26.043,95	
Tz 1 AfA	9500	9.916,43	3.912,23	
Tz 2 Fremdfinanzierungskosten	9510	4.287,41	3.344,18	
übrige Werbungskosten	9530	1.304,79	1.304,79	
Einkünfte aus V+V	370	10.535,32	17.482,75	

Mit Bescheiden vom 15. April 2014 hat das Finanzamt Feldkirch die Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften für die Jahre 2008 bis 2011 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2008 wiederaufgenommen und neue Sachbescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 2008 bis 2011 erlassen.

Die gleichlautende Begründung der Wiederaufnahmbescheide hatte im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“*

In den Sachbescheiden wurde in den Begründungen ausgeführt:

*„Die Änderungen sind dem BP-Bericht zu entnehmen.“*

In den Beschwerden vom 14. Mai 2014 brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Der vorliegenden Beschwerde liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:*

*Bei der [Beschwerdeführerin] wurde zwischen 08.01.2014 (Prüfungstermin) und 11.04.2014 (Schlussbesprechung) eine Außenprüfung über die Zeiträume 2007 bis 2012 über die Umsatzsteuer und einheitlich gesonderte Gewinnfeststellung durchgeführt.*

*Zum Einwand des Nichtvorliegens von Wiederaufnahmegründen:*

*Die Abgabenbehörde hat in ihrem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.04.2014 unter Tz.1 „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ folgende Feststellungen getroffen:*

*Im Jahr 2007 verkaufte Herr b die Liegenschaft EZ [...] samt darauf errichteter Produktionshalle [...] an seine beiden Söhne a und c sowie an Frau d geb. e. Im Kauf-*

*und Wohnungseigentumsvertrag vom 21.08.2007 wird nicht nur die Produktionshalle übergeben, sondern auch die beiden Wohnungen, welche auf dem Flachdach der Produktionshalle gebaut werden sollten. Dem Kaufvertrag wurde das Nutzwertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen g vom 16.07.2007 zugrunde gelegt. Die Baueingabe bei der Stadt o erfolgte am 30.08.2007. Die Betriebsprüfung gelangt daher zu der Ansicht, dass die gesamte Sanierung, sowie die Aufstockung der privaten Wohnungen gemeinsam geplant und ausgeführt wurden. Baubeginn war Ende 2007, die Fertigstellung erfolgte Ende 2008.*

*Auf die Halle wurden insgesamt 330.548,- Euro aktiviert und mit 3% abgeschrieben.*

*Die Betriebsprüfung kommt nach Einsicht der Baupläne, des Offerts und des Nutzwertgutachtens zu dem Schluss, dass folgende Kosten als privat auszuscheiden sind und begründet das wie folgt:*

*Erläuterungen und Berechnungen siehe Anlage A*

*Die Abgabenbehörde vertritt dabei die Rechtsansicht, dass aufgrund der einheitlichen Planung, Sanierung und Errichtung des Gebäudes, bestehend aus Halle (Vermietung) und den von den beiden Beschwerdeführern genutzten Wohnungen, eine Aufteilung der von ihr ermittelten „Rohbaukosten“ im Sinne des Nutzwertgutachtens zu erfolgen hat und kommt dabei nach den weiteren Erläuterungen und Berechnungen unter Anlage A zum Schluss, dass die von der Firma h in Rechnung gestellten Errichtungskosten betreffend Halle um einen Betrag von € 65.915,65 (exkl. USt) zu kürzen sind.*

*Die von der Abgabenbehörde im Zuge der BP vorgenommene Kürzung der Fremdfinanzierungskosten (Tz.2) ergibt sich als Folge der Kürzung der Anschaffungskosten, ebenso die Kürzung der Vorsteuer (Tz.3).*

*Hinsichtlich der geltend gemachten AfA in Höhe von 3% der Anschaffungskosten kommt die Abgabenbehörde zur Ansicht, dass mangels Feststellung sichtbarer Baumängel lediglich der gesetzlich geregelte AfA-Satz von 1,5% zu Anwendung gelange.*

*Zum Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes der rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren in der Umsatzsteuer 2008 bzw. Feststellung von Einkünften nach § 188 BAO 2008 — 2011 trifft die Abgabenbehörde keine Feststellungen.*

*Dass eine (im Zuge der Betriebsprüfung) geänderte rechtliche Beurteilung keinen Wiederaufnahmetatbestand erfüllt, dürfte unstrittig sein. Fraglich ist daher, ob im Zuge der Betriebsprüfung (zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärungen 2008 am 22.01.2010) bestehende Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die bei Kenntnis dieser Umstände allein, oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten (§ 303 Abs 4 BAO).*

*Dazu ist zunächst auf den Vorhalt zur Umsatzsteuervoranmeldung 03/2008 einzugehen (Ersuchen um Ergänzung vom 14.04.2008 — Beilage ./1). Dabei wurden folgende Ergänzungspunkte angeführt:*

*Sie werden ersucht, die geltend gemachten Vorsteuerbeträge anhand einer Aufgliederung und der Rechnungen (mit Vorsteuerbetrag über 500 €) nachzuweisen.*

*Welche Gebäudeteile mit welchen Anschaffungskosten werden von der Besitzgemeinschaft vermietet? Werden die Baukosten für jede Eigentumseinheit separat abgerechnet? An wen und zu welchen Bedingungen wird vermietet? Bitte um Vorlage einer Finanzierungsaufstellung, des/der Mietverträge und einer Prognoserechnung.*

*Auf diesen Vorhalt haben die Beschwerdeführer zunächst mit Schreiben vom 15.05.2008 geantwortet (Beilage ./2) und dabei die den Voranmeldungszeitraum 03/2008 betreffende Rechnung der Firma h übermittelt. In einem weiteren Schreiben vom 18.05.2008 (Beilage ./3) haben die Beschwerdeführer zu den an sie gerichteten Fragen Stellung bezogen und in der Anlage die Finanzierungsaufstellung, den Mietvertrag mit t sowie eine Prognoserechnung übermittelt.*

*Daraufhin ist von der Abgabenbehörde ein weiterer Vorhalt zur Umsatzsteuervoranmeldung 03/2008 ergangen (Ersuchen um Ergänzung vom 06.06.2008 — Beilage ./4). Dabei wurden folgende Ergänzungspunkte angeführt:*

*Sie werden ersucht, anhand der Baupläne und einer Baubeschreibung sowie einer Aufstellung über die voraussichtlichen Baukosten für die vermieteten Gebäudeteile die geltend gemachten Vorsteuerbeträge zu belegen. Weiters wird um Vorlage einer Vorsteueraufgliederung sowie der bezughabenden Rechnungen (mit Vorsteuerbetrag über 500 €) gebeten.*

*Die Beschwerdeführer haben zu diesem (weiteren) Vorhalt der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 13.07.2008 (Beilage ./5) den Bauplan samt Baubeschreibung übermittelt.*

*Was das von der Abgabenbehörde erwähnte Nutzwertgutachten des g vom 16.07.2007 betrifft, so wurde dieses bereits im Rahmen der BP 2003 — 2007 der f von der damaligen Prüferin k angefordert und ihr am 12.05.2009 persönlich übergeben (siehe dazu die Ausführungen zur Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens 2008 bei der f auf Seite 6 bzw. dortige Beilagen ./6 und ./7).*

*Im Rahmen einer Zwischenbesprechung am 23.01.2014, in der die von der Abgabenbehörde angestellten Berechnungen erstmals erläutert wurden, hat die Prüferin erwähnt, dass ihr die zur Durchführung ihrer Berechnung erforderlichen Unterlagen erst zu Beginn der BP vorgelegt worden seien, insbesondere das Angebot der Firma h vom 14.11.2007.*

*Dazu ist zunächst festzuhalten, dass in keinem der drei zuvor genannten an die Abgabenbehörde gerichteten Schreiben zum Vorhalt betreffend UVA 03/2008 die voraussichtlichen Baukosten in irgendeiner Form erläutert wurden. Weitere Schriftstücke zu diesem Vorhalt konnten weder in den Unterlagen der Beschwerdeführer noch in den Akten des steuerlichen Vertreters vorgefunden werden. Allerdings deutet der Hinweis im Schreiben vom 13.07.2008:*

*Die voraussichtlichen Baukosten bzw. die Rechnungen haben Sie bereits gesammelt von uns bzw. unserem Steuerberater Herr Ghesla, mit Bezug auf Ihr Ersuchen um Ergänzung vom 14.04.08 bekommen.*

*darauf hin, dass die von der Abgabenbehörde im Vorhalteverfahren angeforderten „voraussichtlichen Baukosten“ dieser doch bekanntgegeben worden sind. Nachdem sich in den Akten keine weiteren Schreiben an das Finanzamt finden lassen (in denen die Baukosten in anderer Form bekanntgegeben wurden), wird davon ausgegangen, dass die voraussichtlichen Baukosten in Form von Unterlagen, nämlich durch Übermittlung des Offerts der Firma h vom 14.11.2007 bekanntgegeben wurden.*

*Wenn auch mangels Vorliegens eines Übermittlungsnachweises nicht mit Sicherheit festgestellt werden, dass das betreffende Offert bereits im Rahmen des Vorhalteverfahrens zur UVA 03/2008 an das Finanzamt übermittelt wurde, ergibt sich doch einerseits aus dem Schreiben vom 13.07.2008, andererseits aus dem Umstand, dass seitens der Abgabenbehörde zum Vorhalteverfahren keine weiteren Informationen bzw. Unterlagen angefordert wurden, dass die „voraussichtlichen Baukosten“ der Abgabenbehörde im Rahmen des Vorhaltes zur UVA 03/2008 bekanntgegeben worden sein müssen.*

*Nach den Vorkommnissen in der (im selben Zeitraum durchgeföhrten) Betriebsprüfung 2008 - 2011 der f (St.Nr. 202/5702) erlaubt sich der steuerliche Vertreter daher die Anregung, die Abgabenbehörde möge die betreffenden Akten nochmals ausheben und in diese Einsicht nehmen, wobei der Vollständigkeit halber auch eine Einsicht in die betreffenden Akten der f angeregt wird, insbesondere auch in den Betriebsprüfungsakt der Jahre 2003 — 2007 (die gegenständliche Liegenschaft EZ x befand sich bis zum Verkauf an die Beschwerdeführer im Sonderbetriebsvermögen des b).*

*Die Anregung erfolgt deshalb, weil im Verfahren über die BP 2008 — 2011 der f von der Prüferin gegenüber dem steuerlichen Vertreter angegeben wurde, das Gutachten der p GmbH vom 20.03.2003 befindet sich nicht in den Akten des Finanzamtes, wobei in der Folge die (auf Ersuchen der Prüferin) nochmalige Übermittlung des Gutachtens vor Beginn der BP durch den steuerlichen Vertreter als Wiederaufnahmegrund herangezogen wurde. Es konnte jedoch durch entsprechende Schriftstücke (mit Verweis auf die diesbezüglich eingebrachte Beschwerde gegen die Wiederaufnahme und Neuveranlagung 2008) nachgewiesen werden, dass das betreffende Gutachten bereits im Jahre 2006 der Abgabenbehörde übermittelt wurde.*

*Jedoch selbst wenn sich das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 nicht (mehr) in den Akten beim Finanzamt befinden sollte, beweist dies nicht, dass das Angebot der Abgabenbehörde nicht übermittelt wurde (auch das Gutachten p befand sich demnach nicht mehr in den Akten des Finanzamtes, obwohl dieses nachweislich an das Finanzamt übermittelt wurde). Nachdem es sich beim betreffenden Offert ebenso wie beim erwähnten Gutachten um ein ca. 50 Seiten umfassendes Dokument handelte, wäre es auch denkbar, dass dieses nach entsprechender Einsicht wieder an die Mandantschaft retourniert wurde.*

*Was den im Rahmen der Erklärungen 2008 — 2011 angewendeten AfA-Satz von 3% auf die Gebäudeanschaffungskosten betrifft, so wird der Ordnung halber festgehalten, dass auch dieser Umstand keine Wiederaufnahme begründet, nachdem dieser Sachverhalt der Abgabenbehörde im Rahmen der Einreichung der Abgabenerklärungen 2008 (siehe Schreiben des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt Feldkirch vom 22.01.2010 — Beilage ./6) mitgeteilt wurde. Der Ordnung halber wird jedoch erwähnt, dass die Abgabenbehörde den Erhalt dieses Schreibens des steuerlichen Vertreters sowie die „Freigabe“ durch die zuständige Sachbearbeiterin im Rahmen der BP bereits zugestanden hat, und dieser Punkt daher nur der Vollständigkeit halber erwähnt wird.*

*Es kann somit zusammengefasst festgehalten werden, dass die von der Abgabebehörde für ihre Berechnungen herangezogenen Baupläne sowie das Nutzwertgutachten des g nachweislich vor Einreichung der Abgabenerklärungen 2008 der Abgabenbehörde vorlagen. Hinsichtlich des Angebotes der Firma h vom 12.11.2007 wird das Ergebnis der beantragten Nachforschungen des Finanzamtes abzuwarten sein, wobei (mit Verweis auf die vorigen Ausführungen) entsprechende Gründe für die Annahme vorliegen, dass auch das Offert der Firma h vom 12.11.2007 bereits im Rahmen des Vorhalteverfahrens zur UVA 03/2008 an die Abgabenbehörde übermittelt wurde.*

*Unabhängig davon hat die Abgabenbehörde (mangels entsprechender Feststellungen zur Wiederaufnahme) nicht begründet, welche neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel sie aus dem gegenständlichen Offert gewinnen will. Der bloße Umstand, dass die Abgabenbehörde aus den Angebotspreisen ihrerseits neue Berechnungen angestellt hat und sie nun für ihre rechtliche Beurteilung heranzieht, kann keine Wiederaufnahme begründen, nachdem es sich dabei um keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, sondern allenfalls um neu geschaffene Beweismittel handelt. Die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren 2008 — 2011 liegen somit nicht vor.*

*Der Vollständigkeit halber wird festgehalten, dass die von der Abgabenbehörde geänderte rechtliche Beurteilung nicht weiter bekämpft wird, und somit Ausführungen zu neuen Sachentscheiden entfallen.*

#### *Zum Einwand der Bemessungsverjährung*

*Hinsichtlich der Wiederaufnahme und Neuveranlagung der Umsatzsteuer 2008 wird zusätzlich der Einwand der Bemessungsverjährung erhoben.*

*Nach ständiger Rsp ist in jeder Phase des Verfahrens und von Amts wegen zu beachten, dass Abgaben nach Eintritt der Verjährung nicht mehr festgesetzt werden dürfen. Die Verjährung führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde (Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 208 Tz 3f mit weiteren Nachweisen). Insoweit wird der erhobene Einwand der Verjährung lediglich als Anregung verstanden, nachdem die Abgabenbehörde dies von Amts wegen zu prüfen hat.*

*Gemäß § 207 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung.*

*Die Verjährungsfrist beträgt für die Umsatzsteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Vorliegend gilt die allgemeine Verjährungsfrist.*

*Die "allgemeine" Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Die allgemeine Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer 2008 beginnt somit mit 01.01.2009 und endet mit 31.12.2013.*

*Werden von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfristverlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).*

*Dazu ist zunächst auf die zwei erwähnten Vorhalte zur Umsatzsteuervoranmeldung 03/2008 (Ersuchen um Ergänzung vom 14.04.2008 und 06.06.2008) einzugehen.*

*Nachdem die Verjährungsfrist hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 erst mit 01.01.2009 begonnen hat, können die im Jahre 2008 ergangenen Ersuchen um Ergänzung zur UVA 03/2008 nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 209 Abs 1 BAO („innerhalb der Verjährungsfrist“) nicht zur Verlängerung der Verjährungsfrist geführt haben.*

*Zur Frage, ob der am 27.01.2010 erlassene Umsatzsteuerbescheid 2008 eine „Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs“ anzusehen ist, ist folgendes festzuhalten.*

*Im betreffenden Jahr 2008 wurden Vorsteuern im Gesamtbetrag von € 58.052,90 geltend gemacht. Ab dem 01.11.2008 wurde das Objekt vermietet, und sind daraus Umsatzsteuern in Höhe von € 1.172,40 angefallen, woraus sich die saldierte Jahresgutschrift in Höhe von € 56.880,50 ermittelt wie folgt.*

*Buchungen vom 01.01.2008 bis 27.01.2010 für Umsatzsteuer für 2008*

*[...]*

*Nachdem die Umsatzsteuer 2008 mit einer Gutschrift in Höhe von € 56.880,50 veranlagt wurde, und sich im Zuge der Veranlagung eine (weitere) Abgabengutschrift in Höhe von 261,33 ergab, wird auch der Umsatzsteuerbescheid 2008 nicht als Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches anzusehen sein.*

*Zur Frage, ob die Ankündigung der Außenprüfung der Jahre 2007 — 2012 als Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches anzusehen ist, ist folgendes anzumerken:*

*Der Bescheid über den Prüfungsauftrag, datiert mit 10.12.2013, wurde dem steuerlichen Vertreter nach vorheriger telefonischer Ankündigung mit eMail vom 11.12.2013 übermittelt (siehe Beilage ./7). Im Bescheid wurde als Prüfungsbeginn der 10.12.2013 angeführt, wogegen in der eMail als Prüfungstermin der 08.01.2014 angegeben wurde.*

*Der steuerliche Vertreter hat den per eMail übermittelten Prüfungsauftrag unterzeichnet, eingescannt und samt den sonstigen angeforderten Unterlagen mit eMail vom 13.12.2013 an die Prüferin retourniert. Eine postalische Zustellung des Bescheides über den Prüfungsauftrag an den Vertreter und/oder an die Beschwerdeführer erfolgte nicht.*

*Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Abgabenbehörde eine nach außen erkennbare Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches unternehmen, um eine Unterbrechung der Verjährung zu bewirken (vgl. das Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, Zl. 2003/16/0024, mwN).*

*Eine Amtshandlung muss, soll sie zu einer Verlängerung der Verjährungsfrist führen, aus dem Bereich der Behörde heraustreten, nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein (VwGH 30.10.2003, 99/15/0098; VwGH 14.11.1996, 96/16/0217; VwGH 10.6.1991, 90/15/0115).*

*Amtshandlungen sind (bei Zutreffen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) nur dann unterbrechungswirksam, wenn sie in ihrer rechtlichen Gestalt als Behördemaßnahmen über den Amtsbereich der Behörde hinaustreten und hiefür ein aktenmäßiger Nachweis besteht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. November 2001, Zl. 96/13/0076, mwN). Die Amtshandlung muss, um Unterbrechungswirkung zu haben, nach außen wirksam und nach außen einwandfrei erkennbar sein (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. Mai 2000, Zl. 99/16/0379; vgl. auch die in Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, unter RZ 2 ff zu § 209 wiedergegebene hg. Rechtsprechung).*

*Schriftliche Erledigungen verlängern die Verjährungsfrist nur dann, wenn sie ihren Empfänger erreicht haben, diesem somit zugestellt wurden (VwGH 12.11.1997, 97/16/0217; VwGH 29.1.1981, 15/1296/79).*

*Hinsichtlich der telefonischen Ankündigung der beabsichtigten Betriebsprüfung beim Vertreter am 11.12.2013 kann festgehalten werden, dass nach der Rsp des VwGH die mündliche Erlassung eines Bescheides durch Verkündung gemäß § 97 Abs 1 lit b BAO einen Formalakt darstellt, der den Parteien als solcher zu Bewusstsein kommen muss (Hinweis E 29.9.1992, 91/09/0186; E 31.3.1993, 92/01/0402; Stoll, BAO-Kommentar, 941, 1016; Walter—Mayer, Verwaltungsverfahrensrecht<sup>6</sup>, Rz 427). Eine telefonische Mitteilung stellt keinen derartigen Formalakt dar (Hinweis E 22.2.1989, 88/03/0150; VfSlg 3469/1958; Stoll, aaO, 1016; Walter-Mayer, aaO). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 209 Abs. 1 BAO haben u.a. abgabenbehördliche Prüfungen, auch wenn ein Prüfungsauftrag nicht vorliegt, unterbrechende Wirkung. Die bloße Ankündigung einer Unterbrechungshandlung genügt allerdings noch nicht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1991, 89/17/0183).*

*Daraus ergibt sich, dass eine Unterbrechungshandlung erst mit tatsächlichem Beginn der Außenprüfung, nämlich im Januar 2014, gesetzt wurde, wobei zu diesem Zeitpunkt die allgemeine Verjährungsfrist hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 bereits abgelaufen war.*

*Es wird daher gestellt der Antrag, die eingangs angeführten Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 — 2011 wegen Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegrundes ersatzlos aufzuheben, in eventu den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008 infolge Bemessungsverjährung aufzuheben, sowie die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 — 2011 wegen Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegrundes ersatzlos aufzuheben, und die Bescheide über die Umsatzsteuer 2008 sowie die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 bis 2011 im Sinne des Rechtszustandes vor gegenständlicher Wiederaufnahme wieder herzustellen.“*

Im der Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juni 2014 führte das Finanzamt Feldkirch im Wesentlichen aus:

*„Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist ein in der BAO geregeltes Rechtsinstitut mit dessen Hilfe ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, gegen welches ein Rechtsmittel nicht mehr zulässig ist, wieder in Gang gesetzt werden kann. Die Wiederaufnahme des Verfahrens kann auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen. Damit eine Wiederaufnahme des Verfahrens Bescheid ausgesprochen werden kann, ist Voraussetzung, dass ein Wiederaufnahmegrund (Wiederaufnahmetatbestand) vorliegt. Die Gründe welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens ermöglichen sind im Gesetz (§ 303 BAO) geregelt. Dazu zu zählen sind der Erschleichungstatbestand, der Neuerungstatbestand und der Vorfragentatbestand.*

*Im beschwerdegegenständlichen Fall wurde das Verfahren von Amts wegen im Zuge einer durchgeführten Außenprüfung wiederaufgenommen. Die BP stützte die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf das Vorliegen des Neuerungstatbestandes und somit auf § 303 Abs 1 lit b BAO. Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im BP Bericht in TZ 4 u. a. begründet wie folgt:*

*Im Zuge der Betriebsprüfung konnte anhand der erstmals vorgelegten Unterlagen, vor allem durch das Angebot der Firma h vom 14. November 2007 die Aufteilung privat (Wohnungen) : betrieblich (Halle bzw. Lager) überprüft werden.*

*Durch die oben gewählte Formulierung ist die Tatsache bzw. die Unterlage welche neu hervorgekommen ist klar und deutlich benannt worden, nämlich das Angebot der Firma h. In den Ausführungen der Beschwerdeschrift nimmt die steuerliche Vertretung der BW ausführlich zu dieser Thematik Stellung, insbesondere wird darauf Bezug genommen, dass es wahrscheinlich ist - aufgrund fehlender Übermittlungsnachweise allerdings nicht nachweisbar - dass das oben beschriebene Anbot der Firma h bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens im Jahre 2008 betreffend UVA 03/2008 an die Abgabenbehörde übermittelt wurde und somit keine neue Tatsache darstellen soll. Für die zur Entscheidung berufene Abgabenbehörde, welche der Anregung der steuerlichen Vertretung der BW nachgekommen ist und den besagten Akt nochmals durchsucht hat ist ebenfalls nicht feststellbar, ob das besagte Schriftstück bereits im Zuge des*

*Vorhalteverfahrens in den Wirkungsbereich der Behörde gelangte oder erst im Zuge der aktuell durchgeführten BP. Allein mit dieser Festlegung ist für die BW allerdings noch nichts gewonnen. Auf Grundlage der Übermittlung des Angebotes über die Bauausführung an die Abgabenbehörde ist es für diese nicht möglich zu beurteilen, ob betriebliche (gemeint wohl zur Einkommenserzielung verwendete bzw. unternehmerische Anteil) und der privat bzw nicht unternehmerisch genutzte Anteil sich in Realität genau so darstellen, wie dies im ursprünglichen Angebot der Firma h zum Ausdruck kam. Auch die Konkretisierung einer bekannten Tatsache kann nach der Rechtsprechung des VwGH einen Wiederaufnahmegrund darstellen (vgl hierzu VwGH vom 19.12.2013, 2012/15/0047). Aufgrund der während der BP festgestellten nicht Vergleichbarkeit der Bauausführungen zwischen Halle/Lager und privaten Wohnungen wurden die in der Beilage A zum BP Bericht getroffenen Änderungen durchgeführt.*

*Durch den nach Vollendung des Bauvorhabens im Zuge der BP möglichen Vergleich zwischen den angebotenen Leistungen laut besagtem Offert und der tatsächlichen Bauausführung sprich nicht miteinander vergleichbare Mehrausstattungen im Bereich der Wohnungen im Vergleich zur Lagerhalle wurden in Ansatz gebrachte Aufwendungen bzw Herstellkosten umsatzsteuerlich als nicht unternehmerisch angesehen und die daraus resultierenden Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer vorgenommen. Im Zuge der ursprünglichen Bescheiderlassung war der Abgabenbehörde somit nach Ansicht der Beschwerdebehörde nicht bekannt, dass bestimmte Aufwendungen die privat genutzte Wohnung betroffen haben bzw dass dieser Anteil vom ursprünglichen Angebot abweicht. Nach Ansicht der Beschwerdebehörde hat sich somit im Zuge der durchgeführten Außenprüfung ein bereits bekannter Tatbestand konkretisiert und liegt somit eine neu hervorgekommene (konkretisierte) Tatsache vor welche, wäre sie im Zeitpunkt der ursprünglichen Bescheiderlassung schon bekannt gewesen, zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte. Die Änderung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2008 in der Höhe von € 13.183,13 ist betragsmäßig nicht als gering anzusehen. Dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit war somit der Vorrang zu geben vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit.*

*Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2008 blieb der Erfolg somit versagt. Die weiteren Ausführungen in der Beschwerdeschrift, auf welche nicht dezidiert eingegangen wurde vermochten es nicht, die zur Entscheidung berufene Behörde zu einer differenten rechtlichen Würdigung zu bewegen.*

*b) Einwand der Bemessungsverjährung Umsatzsteuer 2008 und Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 2008:*

*Den Ausführungen der Beschwerdeschrift in Hinblick auf das in der BAO geregelte Recht eine Abgabe festzusetzen § 207 BAO schließt sich die Beschwerdebehörde vollinhaltlich an. Auch die Ausführungen über Beginn und Ablauf der Verjährungsfrist wie sie in § 208 Abs 1 lit a BAO zum Ausdruck kommen und in der Beschwerdeschrift thematisiert werden sind der Beschwerdebehörde bekannt und schließt sie sich grundsätzlich diesen Aussagen an. Festgehalten wird, wie in der Beschwerdeschrift bereits dargetan,*

dass die Bemessungsverjährung mit dem Ablauf des Jahres beginnt, in welchem der Abgabenanspruch entstanden ist. Die allgemeine Verjährungsfrist für die Umsatzsteuer 2008 beginnt somit am 01. Jänner 2009 zu laufen und endet am 31. Dezember 2013.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist des § 207 BAO nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr.

Die Amtshandlung muss nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar sein. Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl hierzu Ritz, Kommentar zur BAO, Rz 2 zu § 209). Den Ausführungen der Beschwerdeschrift, dass die beiden Vorhalte betreffend UVA 03/2008 vom 14. April 2008 und 06. Juni 2008 wegen Ergehens vor Beginn der Verjährungsfrist, diese nicht zu verlängern vermögen, schließt sich die Beschwerdebehörde vollinhaltlich an.

Hinsichtlich der Frage, ob der am 27. Jänner 2010 ergangene Umsatzsteuerbescheid 2008 die Verjährungsfrist zu verlängern mag, da es sich um eine Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches handelt darf wie folgt eingegangen werden:

In der Beschwerdeschrift wird argumentiert, dass aufgrund des Vorsteuerüberhangs 2008 — die Umsatzsteuer 2008 wurde mit einer Gutschrift in der Höhe von € 56.880,50 veranlagt — eine Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches nicht erkennbar ist bzw. vorliegt.

Die Entstehung des Abgabenanspruches wird in § 4 BAO geregelt. Gemäß § 4 Abs 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Der Abgabenanspruch entsteht grundsätzlich unabhängig von einer behördlichen Tätigkeit, setzt daher keine diesbezügliche Bescheiderlassung voraus (vgl hierzu Ritz, Kommentar zur BAO, Rz 2 zu § 4). Bei Rückforderungsansprüchen handelt es sich um nichts anderes als um „negative Abgabenansprüche“. Auch solche Ansprüche entstehen kraft Gesetzes (vgl Ritz, Kommentar zur BAO<sup>4</sup>, Rz 2 zu § 4).

Wie aus dem Steuerkonto der BW und den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerdeschrift erkennbar ist, ergab die Veranlagung der Umsatzsteuer 2008 nach bereits erfolgten Gutschriften in der Höhe von € 56.619,50 eine weitere Gutschrift in der Höhe von € 261,33. Aufgrund der Veranlagung der Umsatzsteuer 2008 kam es für die BW zu einer (weiteren) Abgabengutschrift in der Höhe von € 261,33 und somit den obigen Ausführungen folgend um einen Abgabenanspruch negativer Art und Weise. Nämlich um einen Anspruch der BW gegenüber der Abgabenbehörde. Würde man den Überlegungen und Denkanstößen der Beschwerdeschrift folgen, wäre ein Umsatzsteuerbescheid welcher einen Vorsteuerüberhang ergibt nicht als Amtshandlung zur Geltendmachung eines Abgabenanspruches zu sehen und wäre es jeglichem Abgabepflichtigen somit verwehrt — mangels Vorliegen eines Abgabenanspruches — entstandene Guthaben zurückzufordern.

Auch der Bescheid über den Prüfungsauftrag datiert mit 10. Dezember 2013 und vom steuerlichen Vertreter unterschrieben retourniert am 11. Dezember 2013 stellt nach Ansicht der Beschwerdebehörde eine klar nach außen gerichtete Amtshandlung der Abgabenbehörde dar.

Selbst ein Telefongespräch wie es im gegenständlichen Fall zusätzlich geführt wurde, stellt eine Amtshandlung dar (vgl hierzu Ritz, Kommentar zur BAO“, Rz 2 zu § 209).

Nach Ansicht der Beschwerdebehörde ist die nach außen gerichtete Amtshandlung welche zur Verlängerung der Verjährungsfrist führt somit sowohl durch die Ankündigung der Außenprüfung als auch durch den Umsatzsteuerbescheid 2008, welcher am 27. Jänner 2010 erlassen wurde erfolgt.

Der Einwand der Bemessungsverjährung betreffend Umsatzsteuer 2008 muss somit als unbegründet abgewiesen werden. Die weiteren Ausführungen auf welche die Beschwerdebehörde nicht in concreto eingegangen ist vermochten es nicht die Abgabenbehörde zu einer differenten rechtlichen Würdigung zu veranlassen.

Gemäß § 304 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach Eintritt der Verjährung grundsätzlich ausgeschlossen. Sinn des § 304 ist, eine Wiederaufnahme zu verhindern, wenn die Sachentscheidung (insbesondere die Abgabenfestsetzung) wegen Eintrittes der Verjährung nicht mehr erfolgen darf (vgl hierzu, Ritz, Kommentar zur BAO<sup>4</sup>, Rz 3 zu § 304). Die Verfügung der Wiederaufnahme (= amtswegige Wiederaufnahme) ist nach Eintritt der Verjährung (§§ 207 ff, § 238) nicht mehr zulässig (vgl hierzu Ritz, Kommentar zur BAO, Rz 4 zu § 304). Aufgrund der Tatsache, dass betreffend des Umsatzsteuerbescheides 2008 Verjährung nicht eingetreten war, ist auch bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008 noch keine Verjährung eingetreten. Die Beschwerde war in diesem Punkte somit als unbegründet abzuweisen.

c) Wiederaufnahme des Verfahrens Feststellung von Einkünften 2008 bis 2011:

Soweit Vorbringen und rechtliche Beurteilung sich bezüglich Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Umsatzsteuer 2008 und Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften 2008 bis 2011 decken bzw. darauf bereits eingegangen wurde, wird auf eine gesonderte Behandlung unter diesem Beschwerdepunkt verzichtet.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens ist ein in der BAO geregeltes Rechtsinstitut mit dessen Hilfe ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, gegen welches ein Rechtsmittel nicht mehr zulässig ist, wieder in Gang gesetzt werden kann. Die Wiederaufnahme des Verfahrens kann auf Antrag oder von Amts wegen erfolgen. Damit eine Wiederaufnahme des Verfahrens bescheidmäßig ausgesprochen werden kann ist Voraussetzung, dass ein Wiederaufnahmegrund (Wiederaufnahmetatbestand) vorliegt. Die Gründe welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens ermöglichen sind im Gesetz (§ 303 BAO) geregelt. Dazu zu zählen sind der Erschleichungstatbestand, der Neuerungstatbestand und der Vorfragentatbestand.

*Neu hervorgekommen ist im gegenständlichen Verfahren nach Ansicht der Beschwerdebehörde jedenfalls das Gutachten von g vom 16. Juli 2007. Die Tatsache, dass das besagte Gutachten bereits bei einer vorhergehenden Außenprüfung eines anderen Steuerpflichtigen der Abgabenbehörde gegenüber bekannt gemacht wurde, ist nicht relevant. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Daher können zB Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen. Maßgebend ist überdies der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl hierzu Ritz, Kommentar zur BAO<sup>4</sup>, Rz 14 zu § 303). Das Gutachten auf welches im Schriftsatz des steuerlichen Vertreters Bezug genommen wird geht von einer Restnutzungsdauer vor der Sanierung von lediglich 12 Jahren aus. Nach der Sanierung geht der Schriftsatz ohne neuerliche Verkehrswertschätzung (aus Kostenspargründen) von einer Nutzungsdauer von 33,33 Jahren aus. Ein dezidiertes Gutachten fehlt diesbezüglich also. Den Ausführungen des Schriftsatzes folgend hätte ein neuerliches Gutachten — nach Sanierung bzw Renovierung — nur neuerliche Kosten aufgeworfen jedoch zu keinem anderen Ergebnis geführt.*

*Eine Einschätzung der Restnutzungsdauer nach Sanierung ohne neuerlichen Befund und Gutachten erscheint der Beschwerdebehörde nicht schlüssig. Auch konnte die konkrete Ausgestaltung der Sanierungsarbeiten erst im Zuge der BP einer Überprüfung zugeführt werden.*

*Zudem gibt die Beschwerdebehörde zu bedenken, dass es im Zuge der durchgeführten BP zu Verschiebungen von Anschaffungs-/Herstellkosten zwischen dem privat genutzten Teil des Gebäudes und dem zur Einkünftezielung genutzten Teil des Gebäudes gekommen ist. Dies aufgrund der mangelnden Vergleichbarkeit der Bauausführung. So kam es im Zuge der BP zu einer Kürzung der Errichtungskosten für die Halle von € 65.915,65 netto.*

*Neue Tatsachen bzw Beweise sind somit nach Ansicht der belangten Behörde zweifelsohne vorhanden. Auch hätten diese zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt. Die Änderung der Bemessungsgrundlage für die AfA in Höhe von € 65.915,65 kann in betragsmäßiger Hinsicht nicht als geringfügig bezeichnet werden. Diesbezüglich war bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang zu geben vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit.*

*d) Feststellung von Einkünften 2008 bis 2011:*

*Gebäude sind Bauwerke, die durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren, den Eintritt von Menschen gestatten, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sind (vgl Jakom, Einkommensteuer 2014, Rz 13 zu § 6). Bei der streitgegenständlichen Halle und den beiden auf dem Dach der Halle befindlichen Wohnungen handelt es sich der obigen Definition folgend jedenfalls um Gebäude. Die Halle wird zur Einkünftezielung verwendet. Sie wird vermietet und daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die gegenständliche*

Halle zählt gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 idgF zum abnutzbaren Anlagevermögen. Als abnutzbar werden Wirtschaftsgüter bezeichnet, die einem technischen, wirtschaftlichen oder zeitlichen Wertverzehr unterliegen (VwGH 5.10.93, 93/14/0122) (vgl hierzu, Jakom Einkommensteuergesetz 2014, Rz 63 zu § 6). Abnutzbares Anlagevermögen ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die Absetzung für Abnutzung zu bewerten.

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der zur Vermietung genutzten Halle und der für private Zwecke errichteten Wohnungen wurden durch die BP untersucht und die Anschaffungs—bzw Herstellungskosten aufgrund unterschiedlicher baulicher Ausgestaltung der Halle und der beiden Wohnungen adaptiert, wie es aus der Anlage A zum BP Bericht vom 17. April 2014, welche integrierter Bestandteil dieser Beschwerdevorentscheidung ist, zum Ausdruck kommt. Durch die getroffenen Feststellungen der BP in diesem Punkte änderte sich in erster Linie die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der der Einkünfteerzielung dienenden Halle.

Wie bereits eingangs erwähnt, erzielt die BW Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Bezug auf die Vermietung der Halle. In § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 idgF wird die AfA für Gebäude die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen mit 1,5 % der Bemessungsgrundlage normiert. Dies entspricht einer Nutzungsdauer von 66,67 Jahren. Ein Abgehen von der gesetzlich normierten Abschreibungshöhe bedarf eines gesonderten Gutachtens. Ein solches Gutachten, welches eine andere als die gesetzlich normierte AfA von 1,5% p.a. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten rechtfertigen würde liegt nicht vor. Insbesondere wurde es seitens der BW unterlassen ein entsprechendes Gutachten nach erfolgten Sanierungs- und Umbauarbeiten in Auftrag zu geben. Begründet wurde dies u.a. mit Kosteneinsparungsgründen.

Der gegenständlichen Beschwerde blieb der Erfolg somit gänzlich versagt.

e) Umsatzsteuerbescheid 2008:

Der Vorsteuerabzug wird in § 12 UStG 1994 geregelt. Danach kann der Unternehmer u.a. Vorsteuern abziehen, welche ihm ein anderer Unternehmer in einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesen hat und die Steuer Lieferungen und sonstige Leistungen betrifft, welche im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden.

Als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben oder Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes betreffen. Die privat genutzten Wohnungen der BW zählen umsatzsteuerlich jedenfalls nicht zum Unternehmen. Ertragsteuerlich fallen Aufwendungen zur Deckung des privaten Wohnbedürfnisses jedenfalls unter das Abzugsverbot des § 20 EStG. Die Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ist unabhängig von Z 1 leg cit auf gemischt unternehmerisch und privat genutzte Gebäude anzuwenden.

*Im Zuge der durchgeführten BP wurden die Anschaffungs— bzw. Herstellkosten zwischen dem als Einkunftsquelle genutzten Teil des Gebäudes und dem privaten Wohnzwecken dienenden Teil des Gebäudes adaptiert. In Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG schlägt dies auch auf die Umsatzsteuer bzw. den Vorsteuerabzug durch.“*

Im Vorlageantrag vom 28. Juni 2014 brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

*„Die vorliegende Beschwerdeentscheidung vom 11.06.2014 wird ihrem gesamten Inhalt nach angefochten, und das Vorbringen in der Beschwerde vom 14.05.2014 vollinhaltlich aufrechterhalten.*

*Die Beschwerdeentscheidung vom 11.06.2014 wurde der (Miteigentümergemeinschaft) bf, z.H. des 2. Antragstellers am 13.06.2014 zugestellt, und ist die vorliegende Beschwerde daher jedenfalls rechtzeitig erhoben.*

### **Begründung:**

*Zur Vermeidung von Wiederholungen wird zunächst vollinhaltlich auf Vorbringen in der Beschwerde vom 14.05.2014 verwiesen, und dieses zum Vorbringen dieses Vorlageantrages erhoben.*

#### **a) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2008**

*Die Beschwerdebehörde ist der Anregung der steuerlichen Vertretung gefolgt, und hat den besagten Akt nochmals durchsucht und zum Ergebnis ausgeführt, dass ebenfalls nicht feststellbar sei, ob das besagte Schriftstück (gemeint das Angebot der Firma h vom 14.11.2007) bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens in den Wirkungsbereich der Behörde gelangte oder erst im Zuge der aktuell durchgeführten BP.*

*Die Beschwerdebehörde kommt dabei zum Schluss, dass auch im Falle der Vorlage des Angebots der Firma h vom 14.11.2007 im Zuge des Vorhalteverfahrens eine weitere Konkretisierung erst im Zuge der Betriebsprüfung möglich gewesen sei mit Verweis auf die Rsp des VwGH vom 19.12.2013 zur Gz 2012/15/0047.*

*Dieser Rechtsansicht kann nicht gefolgt werden. Wenn davon auszugehen ist, dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 sowie die Pläne (unstrittig) und das Nutzwertgutachten des g vom 16.07.2007 (im Abgabenverfahren noch unstrittig, jedoch in der BVE dazu abweichende Feststellung — siehe später) vorlagen, so lag der Abgabenbehörde bereits im Vorhalteverfahren der gesamte Sachverhalt vor, der auch der Betriebsprüfung vorlag. Der Umstand, dass die Abgabenbehörde im Zuge der Erstveranlagung aus den ihr vorliegenden Unterlagen nicht (dieselben) rechtliche Schlüsse gezogen hat, wie dies später in der Betriebsprüfung erfolgt ist, stellt keinen Wiederaufnahmegrund dar.*

*Anderes ergibt sich auch nicht aus der in der Beschwerdeentscheidung zitierten Judikatur des VwGH. Im dortigen Anlassfall hatte die Abgabenbehörde zwar den „Verdacht“, dass Vorsteuern vom privat genutzten Teil geltend gemacht wurden, konnte dies jedoch erst im Zuge der Betriebsprüfung bewiesen werden, nachdem im Rahmen dieser (erst) die entsprechenden Unterlagen vorlagen.*

*Vorliegend sind jedoch im Rahmen der Betriebsprüfung (unter den getroffenen Annahmen) keinerlei neue Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen, die erst im Zuge der BP eine Konkretisierung ermöglicht hätten. Vielmehr hat die Abgabenbehörde aus den ihr (demnach bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens) vorliegenden Unterlagen durch Anstellung von Vergleichsrechnungen den rechtlichen Schluss gezogen, dass ein Teil der Herstellungskosten, welche der Halle zugeordnet waren, den beiden Wohnungen bzw. dem Privatbereich zuzuordnen sind.*

*Nach Ansicht der Antragsteller ist es daher entscheidend, ob aufgrund der angebotenen Beweise das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 der Abgabenbehörde bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens vorlag oder nicht bzw. zu wessen Lasten der fehlende Nachweis vorliegend geht, und wird daher eine diesbezügliche Feststellung beantragt.*

*Mit Verweis auf das diesbezügliche Vorbringen in der Beschwerde vertreten die Antragsteller die Ansicht, dass durch die angebotenen Beweismittel zumindest ausreichend glaubhaft gemacht wurde, dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 der Abgabenbehörde bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens vorgelegen sein muss.*

*Soweit das Bundesfinanzgericht auch dem Nutzwertgutachten des g vom 16.07.2007 für die Beurteilung der Wiederaufnahmeveraussetzung in der Umsatzsteuer 2008 Bedeutung beimisst, wird schon an dieser Stelle zur Feststellung der Beschwerdebehörde unter Punkt c) Wiederaufnahme des Verfahrens Feststellung von Einkünften 2008 — 2011 — Seite 15 — 2. Absatz der Beschwerdevorentscheidung: „Neu hervorgekommen ist im gegenständlichen Verfahren nach Ansicht der Beschwerdebehörde jedenfalls das Gutachten von g vom 16. Juli 2007“ Stellung bezogen wie folgt:*

*Unstrittig dürfte sein, dass das erwähnte Nutzwertgutachten des g vom 16.07.2007 bereits im Rahmen der BP 2003 — 2007 der f von der damaligen Prüferin k angefordert und ihr am 12.05.2009 persönlich übergeben wurde.*

*Es wird diesbezüglich auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 14.05.2014 gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens in der Feststellung von Einkünften 2008 (Stattgabe) der f verwiesen, und diese auszugweise angeführt (siehe Seite 6 letzter Absatz der Beschwerdeschrift):*

*Der Prüferin wurden nach telefonischer Ankündigung der BP am 03.03.2009 die „BAO-Journale“ der Prüfungsjahre 2003 - 2007 vom steuerlichen Vertreter elektronisch übermittelt (siehe e-Mail vom 03.03.2009 an k; Beilage ./5).*

*Noch am selben Tag forderte die Prüferin beim Vertreter telefonisch weitere Unterlagen an, unter anderem den Kauf— und Wohnungseigentumsvertrag vom 21.08.2007 über den (nunmehr) gegenständlichen Verkauf der Liegenschaft EZ x an die Söhne des 2. Beschwerdeführers c und a n. und wurden ihr die angeforderten Unterlagen vom Vertreter am 05.03.2009 ebenfalls elektronisch übermittelt (siehe e-Mail vom 05.03.2009 an k, Beilage ./6). In der Folge wurden von der Prüferin noch weitere Unterlagen zum Verkauf der Liegenschaft EZ x angefordert, nämlich das Nutzwertgutachten von g vom 16.07.2007*

(siehe e-Mail der Prüferin an den Vertreter vom 29.04.2009; Beilage ./7) und wurde der Prüferin das Nutzwertgutachten am 12.05.2009 persönlich übergeben (siehe e-Mail an k vom 11.05.2009; Beilage ./8).

Auch wenn die rechtlichen Ausführungen der Beschwerdebehörde grundsätzlich zutreffend sein mögen, so kann vorliegend unter Beweis gestellt werden, dass das betreffende Gutachten (samt WEG—Vertrag) nicht nur im Rahmen der Betriebsprüfung der f vorgelegt wurde, sondern auch tatsächlich beim Finanzamt in den Steuerakt der MEG c und a n gelangt ist. Zutreffend wurde nämlich im Rahmen der Betriebsprüfung von der Abgabenbehörde weder die Vorlage des Gutachtens (sowie des WEG—Vertrages) in Abrede gestellt, noch wurden diese Unterlagen vor Beginn der Betriebsprüfung angefordert oder übermittelt, nachdem diese Unterlagen der Betriebsprüfung bereits (aus der damaligen BP der f) vorlagen. Sollte das Bundesfinanzgericht dennoch Zweifel an den diesbezüglichen Ausführungen der Antragsteller haben, wird die Befragung der Prüferinnen k (BP 2003 — 2007) zur Frage, ob die im Zuge der BP 2003 - 2007 angeforderten Unterlagen zum Steuerakt der MEG n gegeben wurden bzw. s (BP 2008 — 2012), zur Frage, ob ihr das Nutzwertgutachten bereits vor Beginn der BP aus dem Steuerakt vorlag, angeregt.

b) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens Feststellung von Einkünften 2008 - 2011

Wie bereits im vorigen Punkt ausgeführt, sieht die Beschwerdebehörde das Gutachten des g vom 16.07.2007 als neu hervorgekommen und darin die Voraussetzungen der Wiederaufnahme in der Feststellung von Einkünften der Jahre 2008 — 2011.

Wie bereits im vorigen Punkt ausgeführt kann unter Beweis gestellt werden, dass das besagte Nutzwertgutachten bereits im Zuge der Betriebsprüfung 2003 — 2007 der f der damaligen Prüferin vorgelegt wurde, und dass dieses auch tatsächlich in den beim Finanzamt geführten Steuerakt der MEG c und a n gelangte.

Unabhängig davon erscheint auch die Meinung, dass z.B. Kenntnisse des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung nicht relevant seien, durch die erfolgte Umstrukturierung der Abgabenorganisation von Referaten in Teams überholt, und daher auf den vorliegenden Fall nicht mehr anwendbar.

Es wird daher wiederholt der Antrag, das Bundesfinanzgericht möge die eingangs angeführten Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2008 — 2011 wegen Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen ersatzlos aufzuheben, in eventuellen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008 infolge Bemessungsverjährung aufzuheben, sowie die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 — 2011 wegen Nichtvorliegen von Wiederaufnahmegründen ersatzlos aufzuheben, und die Bescheide über die Umsatzsteuer 2008 sowie die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2008 — 2011 im Sinne des Rechtszustandes vor gegenständlicher Wiederaufnahme wieder herzustellen.“

Mit Mängelbehebungsbeschluss vom 11. November 2016 hat das Bundesfinanzgericht der Beschwerdeführerin aufgetragen, die Beschwerden gegen die Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 zu begründen.

Mit Eingabe vom 19. November 2016 hat die Beschwerdeführerin die Beschwerden gegen die Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 folgende Begründung nachgereicht:

*„Das Finanzamt Feldkirch hat als Ergebnis der Außenprüfung über die Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung der Jahre 2007 — 2012 im Rahmen der im Beschwerdeverfahren bekämpften Bescheide die Gebäudeabschreibung von vormals 3% auf 1,5% abgeändert. Das Finanzamt begründet seine Entscheidung in den Erläuterungen zur Tz. 1 des Berichtes vom 17.04.2014 insbesondere damit, dass bei der Betriebsbesichtigung am 23.01.2014 keine sichtbaren Baumängel festgestellt wurden bzw. auf keine Mängel in der Bausubstanz hingewiesen wurden, welche auf eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer hinweisen.“*

*Dagegen ist einzuwenden, dass die Frage allenfalls bestehender Baumängel im Rahmen der Betriebsbesichtigung vom Finanzamt nicht thematisiert wurde, sodass seitens der Bf keine Veranlassung bestand auf bestehende Mängel in der Bausubstanz hinzuweisen, nachdem der Gebäudezustand in dem dem Finanzamt vorliegenden Gutachten des SV Ing. p ausführlich beschrieben und dokumentiert wurde.*

*Wie bereits im Rahmen der Stellungnahme vom 23.04.2014 während der laufenden Betriebsprüfung dargelegt, wurde das Gebäude unmittelbar nach Anschaffung durch die nunmehrigen Miteigentümer generalsaniert, wobei die Gebäudesubstanz grundsätzlich erhalten blieb, was auch aus den im Gutachten des SV Ing. p vom 20.03.2003 enthaltenen Plänen ersichtlich ist.*

*Nach den Ausführungen des SV in seinem Gutachten wurde die Halle und das Haus in den Jahren 1954/55 errichtet, wobei die Gebäudegrundsubstanz (Fundamente, Keller und Stützmauer zum Bachbett) aus früher an diesem Ort befindlichen Gebäuden stammen. Ein konkretes Errichtungsjahr konnte nicht ermittelt werden, jedoch ist aufgrund der Bauweise (Keller und Stützmauern in Naturstein) davon auszugehen, dass die tragenden Gebäudeteile ein deutlich früheres Baujahr aufweisen. Der Sachverständige ging in seinem Gutachten von einem Gebäudeerstwert von lediglich 15% aus. Der SV begründet dies mit der im Gutachten beschriebenen einfachen Bauweise und den demonstrativ angeführten Bauschäden (Risse im Beton, Feuchtigkeitsschäden, etc). Unter der Annahme einer Gesamtnutzungsdauer von 80 bis 100 Jahren entspreche dies einer Restnutzungsdauer von lediglich 12 bis 15 Jahren.*

*Wenngleich die tragenden Bauteile (Fundamente, Keller, Stützmauer zum Bachbett) im Rahmen der Generalsanierung unverändert bestehen blieben und nur oberflächlich saniert werden konnten, sind die Bf im Rahmen der erstmaligen Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Im Jahre 2008 davon ausgegangen, dass die Generalsanierung dennoch zu einer entsprechenden Verlängerung der*

*Restnutzungsdauer geführt hat, wobei eine Restnutzungsdauer von 33,33 Jahren (= 3% AfA) veranschlagt wurde, wie dies auch im Begleitschreiben vom 22.01.2010 zur Einreichung der Abgabenerklärungen des Jahres 2006 entsprechend erläutert ausgeführt wurde.*

*Es wird daher beantragt, im Falle der Wiederaufnahme der Verfahren im Rahmen der Einkünftefeststellung der Jahre 2008 - 2011 bei der Ermittlung des AfA-Satzes eine Restnutzungsdauer von 33,33 Jahren bzw. eine AfA von 3% pro Jahr als Werbungskosten zu berücksichtigen.“*

Die Betriebsprüferin Frau k hat bekanntgegeben, dass die Prüfung 2003 bis 2007 den Zeitraum 1. Mai 2003 bis 30. April 2007 umfasst hat und dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 daher nicht prüfungsrelevant gewesen sei. Sie könne sich nicht an das Angebot der Firma h erinnern, da sie andere Prüfungsschwerpunkte gehabt habe.

Die Betriebsprüferin Frau s hat bekanntgegeben, dass sich das Nutzwertgutachten des g sich im BP – Arbeitsbogen von Frau k befunden habe, in den Rechnungen der Fa. h öfter Bezug auf das Offert genommen worden sei (lt AngebotNr: xxx vom...). Daraufhin habe sie vor Ort (Prüfungsort Firma f, o) beim Pflichtigen nach dem Offert gefragt. Der Pflichtige habe gesagt, dass dieses Offert nicht mehr existieren würde. Daraufhin habe sie bei der Fa. h eine Erhebung (siehe Erhebungsauftrag) gemacht und aus dieser Quelle das Offert erhalten, das Gutachten aus dem Jahr 2003 (DI p) sei weder im Akt noch im BP – Arbeitsbogen von k vorhanden.

Mit Telefax vom 16. Mai 2017 übermittelte das Bundesfinanzgericht dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin folgenden Vorhalt:

*„Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Die Betriebsprüferin Frau k hat bekanntgegeben, dass die Prüfung 2003 bis 2007 den Zeitraum 1. Mai 2003 bis 30. April 2007 umfasst hat und dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 daher nicht prüfungsrelevant gewesen sei. Sie könne sich nicht an das Angebot der Firma h erinnern, da sie andere Prüfungsschwerpunkte gehabt habe.*

*Die Betriebsprüferin Frau s hat bekanntgegeben, dass sich das Nutzwertgutachten des g sich im BP – Arbeitsbogen von Frau k befunden habe, in den Rechnungen der Fa. h öfter Bezug auf das Offert genommen worden sei (lt AngebotNr: xxx vom...). Daraufhin habe sie vor Ort (Prüfungsort Firma f, o) beim Pflichtigen nach dem Offert gefragt. Der Pflichtige habe gesagt, dass dieses Offert nicht mehr existieren würde. Daraufhin habe sie bei der Fa. h eine Erhebung (siehe Erhebungsauftrag) gemacht und aus dieser Quelle das Offert erhalten, das Gutachten aus dem Jahr 2003 (DI p) sei weder im Akt noch im BP – Arbeitsbogen von k vorhanden.*

*Einer allfälligen Stellungnahme wird binnen 4 Wochen nach Erhalt dieses Schreibens entgegengesehen.*

*Auf Grund der gesetzlichen Vermutung des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung beträgt die Nutzungsdauer von vermieteten Gebäuden 66,67 Jahre. Die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest-)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, der einen solchen Beweis nur durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens erbringen kann. Sie werden daher ersucht binnen vier Wochen ein Sachverständigengutachten vorzulegen, das die Nutzungsdauer des Gebäudes unmittelbar nach der Generalssanierung bewertet. Andernfalls ist ein AfA-Satz von 1,5% anzuwenden.“*

In der Vorhaltsbeantwortung vom 13. Juni 2017 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

*„Es wird zunächst auf das bisherige Vorbringen zur Frage, welche Unterlagen dem Finanzamt bei der vorigen Prüfung und somit vor erstmaliger Veranlagung des Jahres 2008 vorgelegen haben, insbesondere auf das Vorbringen betreffend Vorhalteverfahren zur U 03/2008 verwiesen.*

*In diesem Zusammenhang wird wiederholt auf das Ergebnis der Betriebsprüfung bei der f der Jahre 2008 bis 2012 sowie das folgende Rechtsmittelverfahren, gerichtet gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften des q 2008 verwiesen.*

*Auch in den dortigen Prüfungsfeststellungen wurde festgehalten, dass das Gutachten des SV p dem Finanzamt erst im Zuge der BP 2008-2012 vorgelegt worden sei. Im Rechtsmittelverfahren konnte jedoch unter Beweis gestellt werden, dass das betreffende Gutachten bereits im Rahmen der vorhergehenden Prüfung der Jahre 2003 bis 2007 dem Finanzamt vorlag. Der betreffende Bescheid konnte bereits in erster Instanz erfolgreich bekämpft werden.*

*Die Aussage der Prüferin k, sie könne sich nicht an das Angebot der Firma h erinnern, da sie andere Prüfungsschwerpunkte gehabt habe, darf zumindest was den zweiten Halbsatz betrifft in Frage gestellt werden, nachdem die Prüferin im Rahmen der Prüfung der f der Jahre 2003 bis 2007 ua auch das Nutzwertgutachten des g angefordert hatte (siehe Beilage ./8 zum Beschwerdeschriftsatz vom 14.05.2014), sich sohin offenkundig doch inhaltlich mit der hier gegenständlichen Miteigentümergemeinschaft befasst hatte.*

*Zur Vermeidung weiterer Wiederholungen wird der Beschwerdeschriftsatz vom 14.05.2014 gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften des Jahres 2008 samt Beilagen dieser Stellungnahme angefügt. Es wird dabei angeregt, das BFG möge erforderlichenfalls in den betreffenden Akt beim Finanzamt Feldkirch Einsicht nehmen.*

*Bestritten wird seitens der Beschwerdeführer die Aussage der Prüferin s, wonach der Pflichtige auf Nachfrage nach dem Angebot der Firma h gesagt habe, dass dieses Offert nicht mehr existieren würde. Die Beschwerdeführer erkennen in dieser Aussage den Versuch ihnene ein unlauteres Verhalten, nämlich das Vorenthalten von Beweismitteln im Rahmen der abgehaltenen BP zu unterstellen, was die Beschwerdeführer auf das Entschiedenste zurückweisen.*

*Die Beschwerdeführer teilen mit, dass das Angebot der Firma h aktuell noch in ihren Akten aufliegt und somit auch zum Zeitpunkt der Prüfung verfügbar gewesen sein muss. Aus der Sicht der Beschwerdeführer wäre auch kein Grund erkennbar gewesen, der Prüferin das Angebot auf die behauptete Nachfrage nicht vorzulegen. Wurden doch schon im Vorhalteverfahren zur U 03/2008 sämtliche angeforderten Unterlagen dem FA übermittelt.*

*Vielmehr naheliegend erscheint, dass die Prüferin das Angebot bei der Firma h angefordert hat, ohne sich vorher bei den Beschwerdeführern nach dem Angebot zu erkundigen bzw dieses bei den Beschwerdeführern anzufordern, etwa weil das Angebot der Firma h (wie auch andere Unterlagen, welche dem Finanzamt schon früher übermittelt wurden) im Akt nicht mehr auffindbar war.*

*Wie schon im Parallelverfahren bei der f gezeigt hatte, wurden offenkundig einmal beim Finanzamt vorhanden gewesene Unterlagen nicht entsprechend aufbewahrt, sei dies nun bedingt durch allenfalls (damals bestandene) Organisationsdefizite oder etwa weil diesen Dokumenten von den zuständigen Personen (zum damaligen Zeitpunkt) nicht die entsprechende Bedeutung beigemessen wurde, was aber für den Ausgang des Verfahrens belanglos ist und daher auch dahingestellt bleiben kann.*

*Stellungnahme zur Nutzungsdauer:*

*Die Beschwerdeführer verzichten nach entsprechender Beratung auf die Einholung eines SV-Gutachtens, das die Nutzungsdauer des Gebäudes unmittelbar nach der Generalsanierung bewertet, nachdem ein SV eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer zum Zeitpunkt unmittelbar nach der Generalsanierung nur durch eine umfassende Untersuchung der Gebäudesubstanz feststellen könnte, was im Hinblick auf den dadurch entstehenden Kostenaufwand nicht zielführend erscheint.“*

Der Stellungnahme waren die Beschwerde der f sowie des Herrn b vom 14. Mai 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 sowie folgende Beilagen beigefügt:

Beilage ./1: Deckblatt Gutachten p GmbH vom 20.03.2003

Beilage ./2: Schreiben an das Finanzamt vom 06.06.2006

Beilage ./3: Schreiben an das Finanzamt vom 20.12.2006

Beilage ./4: Berichte vom 08.07.2009 über das Ergebnis der Außenprüfung

Beilage ./5: e-Mail des Vertreters an k vom 03.03.2009

Beilage ./6: e-Mail des Vertreters an k vom 05.03.2009

Beilage ./7: e-Mail k an den Vertreter vom 29.04.2009

Beilage ./8: e-Mail des Vertreters an k vom 11.05.2009

Die Beschwerde der f und des Herrn b vom 14. Mai 2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 hat im Wesentlichen zum Sachverhalt folgendes vorgebracht:

*„Der vorliegenden Wiederaufnahme des Verfahrens 2008 samt neuer Sachentscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:*

*Bei den Beschwerdeführern wurde zwischen 18.11.2013 und 11.04.2014 eine Außenprüfung über die Zeiträume 2008 — 2012 (hinsichtlich der Erstbeschwerdeführerin über die Umsatzsteuer und einheitlich gesonderte Gewinnfeststellung, hinsichtlich des Zweitbeschwerdeführers über die Einkommensteuer) durchgeführt.*

*Die Abgabenbehörde hat in Ihren Berichten über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.04.2014 zum Punkt „Wiederaufnahme des Verfahrens“ folgende (in beiden Berichten gleichlautende) steuerliche Feststellungen getroffen wie folgt:*

## *Tz 2. Wiederaufnahme des Verfahrens*

*Das Gutachten, auf welches sich der erklärte Entnahmewert stützt, wurde der Betriebsprüfung am 24.10.2013 per Mail vom steuerlichen Vertreter zugesandt, nachdem die Betriebsprüfung am 21.10.2013 telefonisch angemeldet wurde. Vom Gutachten der Fa. p GmbH aus dem Jahre 2003 wurde ein abweichender Verkehrswert beim Gebäude und ein abweichender Verkehrswert beim Grund und Boden festgestellt.*

*Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Prüferin s die Außenprüfung am 23.10.2013 (nicht am 21.10.2013) telefonisch beim steuerlichen Vertreter ankündigte, und um Übermittlung der den Prüfungszeitraum betreffenden Journale (BAO-Datei) sowie die Konten (pdf) und Saldenlisten (pdf) ersuchte. Bei einem zweiten Anruf der Prüferin teilte diese dem Vertreter mit, sie benötige noch das Gutachten p aus dem Jahre 2003. Auf den Hinweis des Vertreters, dass sich dieses Gutachten noch von der letzten Betriebsprüfung in den Akten des Finanzamtes befinden müsse, teilte die Prüferin mit, sie könne dieses aber nicht finden. Der Vertreter erklärte sich daraufhin bereit, die bei ihm befindliche Fassung (es existieren insgesamt drei Originalfassungen) einzuscannen und der Prüferin per e-Mail zu übermitteln.*

*Das betreffende Gutachten besteht neben dem Deckblatt (ohne Seitennummerierung) aus den weiteren durchnummerierten Seiten 2 — 24 sowie den Beilagen 1 — 9.3. Aufgrund der sich durch den Scavorgang ergebenden Dokumentengröße wurde das Gutachten vom steuerlichen Vertreter in zwei Teilen gescannt und der Prüferin am 24.10.2013 per e-Mail übermittelt, wenngleich es sich um ein einziges (gebundenes) Gutachten inkl. Beilagen handelt. Nachdem das Gutachten nunmehr wohl im Akt der BP aufliegen dürfte, wird auch eine nochmalige Übermittlung (in Kopie) verzichtet.*

*Wie aus den steuerlichen Feststellungen Tz. 1 (Entnahme Sonderbetriebsvermögen 2008) samt Berechnungen und Erläuterungen in Anlage A zu entnehmen ist, nimmt die Abgabenbehörde eine vom erklärten Entnahmewert abweichende Bewertung, sohin eine andere rechtliche Beurteilung vor, und stützt dabei die Wiederaufnahme auf das (aus ihrer Sicht) neu hervorgekommene Gutachten der Fa. p GmbH vom 20.03.2003, welches ihr vom steuerlichen Vertreter auf Ersuchen der Prüferin s am 24.10.2013 per e-Mail übermittelt wurde.*

*Die Beschwerdeführer können jedoch unter Beweis stellen, dass sowohl das Gutachten der Firma p GmbH vom 20.03.2003, als auch sämtliche anderen relevanten Tatsachen und Beweismittel aus dem Ausscheiden der Liegenschaft w (EZ x GB v o) aus dem Sonderbetriebsvermögen bereits vor der Einreichung der Abgabenerklärungen 2008 (14.11.2009) bzw. Erstveranlagung mit Bescheid vom 18.11.2009 der Abgabenbehörde vorlagen wie folgt:*

*Dazu ist zunächst festzuhalten, dass im Gutachten (bezeichnet als Verkehrswertschätzung) vom 20.03.2003 zwei Liegenschaften durch den SV bewertet wurden, wie dies bereits auf dem Deckblatt des Gutachtens (Beilage ./1) ersichtlich ist:*

*1.1. Liegenschaft EZ x, w, PLZ o*

*1.2. Liegenschaft EZ z, y, PLZ o*

*Beide im Gutachten bewerteten Liegenschaften befanden sich zum Zeitpunkt der Gutachtenserstattung (20.03.2003) im Sonderbetriebsvermögen des Zweitbeschwerdeführers.*

*Dabei wurde die Liegenschaft EZ z, y, PLZ o bereits im Wirtschaftsjahr 2002/2003 aus dem Sonderbetriebsvermögen entnommen und in das Privatvermögen des Zweitbeschwerdeführers überführt. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung zum 31.03.2003 ist dem vormaligen steuerlichen Vertreter zunächst ein Fehler unterlaufen, als die aus dem SBV entnommene Liegenschaft im Anlagevermögen der Ergänzungsbilanz verblieb, und der Entnahmewert nicht in die Steuererklärungen des Jahres 2003 Eingang fand. Im Rahmen der Erstellung der folgenden Abschlüsse wurde dieser Fehler entdeckt, und wurde dies dem Finanzamt mit Schreiben vom 06.06.2006 (Beilage ./2) bzw. Schreiben vom 20.12.2006 (Beilage ./3) mitgeteilt, und die geänderten Abgabenerklärungen 2003 samt Gutachten der p GmbH vom 20.03.2003 postalisch übermittelt. Daraufhin wurde das Verfahren über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2003 antragsgemäß wieder aufgenommen und eine neue Sachentscheidung erlassen.*

*Wohl aufgrund der im Jahre 2003 aus dem SBV entnommenen Liegenschaft EZ z wurde bei den Beschwerdeführern zunächst zwischen 09.03.2009 und 08.07.2009 (Datum Bericht) eine Außenprüfung über die Zeiträume 2003 — 2007 (hinsichtlich der Erstbeschwerdeführerin über die Umsatzsteuer und einheitlich gesonderte Gewinnfeststellung, sowie hinsichtlich des Zweitbeschwerdeführers über die Einkommensteuer durchgeführt).*

*Nachdem im Rahmen der Außenprüfung der Jahre 2003 — 2007 die Entnahme der Liegenschaft EZ z aus dem SBV des Zweitbeschwerdeführers entsprechend thematisiert wurde (es hat dazu am 12.05.2009 auch eine Begehung der Liegenschaft bestehend aus „u“ mit Wohnhaus und Wald stattgefunden), dürfte unzweifelhaft feststehen, dass das Gutachten der p GmbH vom 20.03.2003 der Abgabenbehörde auch im Zuge der Prüfung der Jahre 2003 — 2007 vorlag, ohne dessen die Abgabenbehörde wohl nicht in der Lage gewesen wäre, den im Rahmen der Abgabenerklärungen 2003 erklärten Entnahmewert*

*(im Übrigen ebenfalls in Höhe des vom SV ermittelten Verkehrswertes) entsprechend nachzuprüfen, wobei die Prüfung letztlich ohne steuerliche Feststellungen abgeschlossen wurde (siehe Beilage ./4: Berichte über das Ergebnis der Außenprüfung 2003 — 2007).*

*Ob das betreffende Gutachten der p GmbH vom 20.03.2003 der damaligen Prüferin k zum Beginn der BP gemeinsam mit den betreffenden Belegen nochmals (als weitere Originalfassung) vorgelegt wurde, oder ob die Prüferin das bereits am 06.06.2006 postalisch an das FA übermittelte Gutachten im Rahmen der BP 2003 — 2007 verwendete, kann nicht mehr festgestellt werden, wobei anhand der mit der Prüferin in der Folge geführten Korrespondenz eher davon auszugehen ist, dass ihr das am 06.06.2006 an das Finanzamt übermittelte Gutachten bereits bei Prüfungsbeginn vorlag wie folgt:*

*Der Prüferin wurden nach telefonischer Ankündigung der BP am 03.03.2009 die „BAO-Journale“ der Prüfungsjahre 2003 - 2007 vom steuerlichen Vertreter elektronisch übermittelt (siehe e-Mail vom 03.03.2009 an k; Beilage ./5).*

*Noch am selben Tag forderte die Prüferin beim Vertreter telefonisch weitere Unterlagen an, unter anderem den Kauf— und Wohnungseigentumsvertrag vom 21.08.2007 über den (nunmehr) gegenständlichen Verkauf der Liegenschaft EZ x an die Söhne des Zweitbeschwerdeführers c und a n, und wurden ihr die angeforderten Unterlagen vom Vertreter am 05.03.2009 ebenfalls elektronisch übermittelt (siehe e-Mail vom 05.03.2009 an k, Beilage ./6). In der Folge wurden von der Prüferin noch weitere Unterlagen zum Verkauf der Liegenschaft EZ x angefordert, nämlich das Nutzwertgutachten von g vom 16.07.2007 (siehe e-Mail der Prüferin an den Vertreter vom 29.04.2009; Beilage ./7) und wurde der Prüferin das Nutzwertgutachten am 12.05.2009 persönlich übergeben (siehe e-Mail an k vom 11.05.2009; Beilage ./8).*

*Aus den von der Prüferin im Rahmen der BP 2003 — 2007 angeforderten Unterlagen hinsichtlich des Ausscheidens der EZ x aus dem SBV des Zweitbeschwerdeführers, nämlich den Kauf— und Wohnungseigentumsvertrag sowie das Nutzwertgutachten ergibt sich eindeutig, dass der Prüferin einerseits die Tatsache des Ausscheidens der Liegenschaft EZ x aus der SBV des Zweitbeschwerdeführers bekannt war, und dass der Prüferin auch das Gutachten der p GmbH vom 20.03.2003 vorlag. Es ist dabei auch auszuschließen, dass es sich bei dem der Prüferin vorliegenden Gutachten etwa nur um einen Auszug betreffend der EZ z aus dem (Gesamt)Gutachten handelte. Auch wenn die Abgabenbehörde dies nicht einmal behauptet, so soll auch dieser (mögliche Einwand) widerlegt werden wie folgt:*

*Zum einen handelt es sich, wie bereits ausgeführt, um ein einziges (gebundenes) Gutachten, in welchem sowohl die EZ z als auch die EZ x vom SV bewertet wurden, und ist dies bereits auf dem Deckblatt des Gutachtens ersichtlich. Wäre der damaligen Prüferin k das Gutachten etwa nur in Teilen vorgelegen, so wäre nicht erklärbar, warum die Prüferin hinsichtlich der EZ x zwar den Kauf— und Wohnungseigentumsvertrag und das Nutzwertgutachten, nicht aber die betreffenden Teile aus dem Gutachten des SV p angefordert hätte, zumal sich die Prüferin (nachweislich) bereits in der BP 2003 —*

*2007 mit der Entnahme der EZ x (betreffend WJ 2008) entsprechend auseinandergesetzt hat. Auch daraus ergibt sich, dass das Gutachten p vom 20.03.2003, und zwar in einer vollständigen Fassung, bereits vor Beginn der BP 2003 — 2007 vorlag.“*

Beilage ./3 hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Die Verkehrswertschätzung wurde Ihnen bereits übermittelt. Der Verkehrswert der gesamten EZ z ist auf Seite 24 des Gutachtens mit 68.749,00 € ausgewiesen. Darin enthalten ist ein Stadel (Position 14) mit einem Verkehrswert von 20.000,00 €. Dieser Stadel wurde im Jahre 1997 auf private Kosten errichtet und auch ausschließlich privat genutzt. Aus diesem Grunde wurde diese Position ausgeschieden.“*

Beilage ./4 (BP-Berichte vom 8.7.2009 betreffend die f und b) hat im Wesentlichen folgenden Wortlaut:

*„Auf Grund der vorgenommen abgabenbehördlichen Prüfung ergaben sich hinsichtlich der im Prüfungsauftrag angeführten Abgaben und Zeiträume keine Feststellungen, die zu einer Änderung der ergangenen Bescheide oder der eingereichten Erklärungen führen. Die Abhaltung einer Schlussbesprechung war daher gemäß § 149 Abs 2 BAO entbehrlich.“*

Aus der Beilage ./8 geht hervor, dass das Nutzwertgutachten von g vom 16.07.2007 im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes vom 29.4.2009 der Betriebsprüferin vorgelegt wurde.

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

#### ***Wiederaufnahme des Verfahrens:***

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u. a. zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung allein oder iVm dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (vgl. VwGH vom 21. November 2007, 2006/13/0107).

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. mit weiteren Nachweisen VwGH vom 17. Dezember 2008, 2006/13/0114).

Das Finanzamt hat als Wiederaufnahmegrund u. a. den Umstand herangezogen, dass ihm erst im Rahmen der Außenprüfung das Angebot der Fa. h vom 14.11.20107 bekannt geworden sei. Erst durch dieses Angebot habe die Aufteilung privat (Wohnungen) : betrieblich (Halle bzw Lager) überprüft werden können. Dabei sei eine abweichende Aufteilung festgestellt worden (siehe Anlage A).

Wie die Beschwerdeführer im Vorlageantrag treffend ausführen ist es für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens entscheidend, ob das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 der Abgabenbehörde bereits im Zuge des Vorhalteverfahrens vorlag oder nicht.

Das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 ist laut den Ausführungen des Finanzamtes dem Finanzamt erst im Lauf der gegenständlichen Betriebsprüfung bekannt gegeben worden. Aus den Finanzamtsakten ist kein Hinweis darauf ersichtlich, dass dieses Angebot dem Finanzamt vorher schon bekannt war. Auf Grund des verfahrensrechtlichen Grundsatzes „negativa non sunt probanda“ liegt es an den Beschwerdeführern zu beweisen, dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Bescheide die auf Grund der Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehoben wurden, bekannt war.

Dies wird auch durch die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Beschwerde:

*„Dazu ist zunächst festzuhalten, dass in keinem der drei zuvor genannten an die Abgabenbehörde gerichteten Schreiben zum Vorhalt betreffend UVA 03/2008 die voraussichtlichen Baukosten in irgendeiner Form erläutert wurden. Weitere Schriftstücke zu diesem Vorhalt konnten weder in den Unterlagen der Beschwerdeführer noch in den Akten des steuerlichen Vertreters vorgefunden werden.“*

bestätigt.

In Anbetracht dessen, dass das Finanzamt der Anregung des steuerlichen Vertreters die betreffenden Akten nochmals auszuheben und in diese Einsicht zu nehmen, vor allem auch Einsicht in die betreffenden Akten der f zu nehmen, insbesondere auch in den Betriebsprüfungsakt der Jahre 2003 — 2007 (die gegenständliche Liegenschaft EZ x befand sich bis zum Verkauf an die Beschwerdeführer im Sonderbetriebsvermögen des b), entsprochen hat und auch in diesen Akten sich das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 nicht befunden hat kann aus den Ausführungen im Schreiben vom 13.07.2008

*Die voraussichtlichen Baukosten bzw. die Rechnungen haben Sie bereits gesammelt von uns bzw. unserem Steuerberater Herr Ghesla, mit Bezug auf Ihr Ersuchen um Ergänzung vom 14.04.08 bekommen.*

entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführer nicht abgeleitet werden dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der durch die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehobenen Bescheide bekannt war, zumal auch den Vorhaltsbeantwortungen immer Begleitschreiben beigelegt waren aus denen hervorgeht, welche Urkunden übermittelt wurden. Aus den

gesamten in den Akten einliegenden Vorhaltsbeantwortungen und dazu gehörenden Begleitschreiben geht nicht hervor, dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 dem Finanzamt übermittelt wurde. Den Beschwerdeführern ist es daher nicht gelungen glaubhaft zu machen, dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung der durch die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehobenen Bescheide bekannt war.

Die Betriebsprüferin Frau k hat bekanntgegeben, dass die Prüfung 2003 bis 2007 den Zeitraum 1. Mai 2003 bis 30. April 2007 umfasst hat und dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 daher nicht prüfungsrelevant gewesen sei. Sie könnte sich nicht an das Angebot der Firma h erinnern, da sie andere Prüfungsschwerpunkte gehabt habe. Durch die Befragung der Betriebsprüferin Frau k konnte daher das Vorbringen der Beschwerdeführer nicht gestützt werden.

Die Betriebsprüferin Frau s hat bekanntgegeben, dass sich das Nutzwertgutachten des g sich im BP – Arbeitsbogen von Frau k befunden habe, in den Rechnungen der Fa. h öfter Bezug auf das Offert genommen worden sei (lt AngebotNr: xxx vom...). Daraufhin habe sie vor Ort (Prüfungsort Firma f, o) beim Pflichtigen nach dem Offert gefragt. Der Pflichtige habe gesagt, dass dieses Offert nicht mehr existieren würde. Daraufhin habe sie bei der Fa. h eine Erhebung (siehe Erhebungsauftrag) gemacht und aus dieser Quelle das Offert erhalten, das Gutachten aus dem Jahr 2003 (DI p) sei weder im Akt noch im BP – Arbeitsbogen von k vorhanden.

Auch durch die Befragung der Betriebsprüferin Frau s konnte daher das Vorbringen der Beschwerdeführer nicht gestützt werden.

Wenn die Beschwerdeführer dem steuerlichen Vertreter zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahresabschlüsse und der Steuererklärungen das Angebot der Firma h überreicht hätten, hätte dieser durch die vorgenommene offenkundig unrichtige Bilanzierung und Übernahme dieser unrichtigen Bilanzierung in die Steuererklärung eine vorsätzliche Abgabenverkürzung begangen. Da das Bundesfinanzgericht dies dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführer aber nicht unterstellt will, geht es davon aus, dass das Vorbringen der Betriebsprüferin Frau s wonach sich die Beschwerdeführer behauptet hätten, dass das Offert der Fa. h nicht mehr existieren würde, richtig ist.

Weiters kann auch einer erfahrenen Betriebsprüferin wie Frau k nicht unterstellt werden, dass sie trotz Kenntnis des Offerts der Firma h nicht gesehen hätte, dass die Kostenaufteilung privat – betrieblich offensichtlich falsch ist, zumal die Kostenaufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden für eine Betriebsprüferin tägliche Arbeitsroutine darstellt.

Dem Beschwerdeführer ist es daher nicht gelungen glaubhaft zu machen, dass das Angebot der Firma h vom 14.11.2007 bereits zum Zeitpunkt der durch die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehobenen Bescheide bekannt gewesen ist.

Das Vorbringen in der Beschwerde:

*„Der bloße Umstand, dass die Abgabenbehörde aus den Angebotspreisen ihrerseits neue Berechnungen angestellt hat und sie nun für ihre rechtliche Beurteilung heranzieht, kann keine Wiederaufnahme begründen, nachdem es sich dabei um keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel, sondern allenfalls um neu geschaffene Beweismittel handelt.“*

ist völlig unverständlich. Bei dem Angebot der Firma h vom 14.11.2007 handelt es sich um eine Urkunde die bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der durch die Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehobenen Bescheide bestanden hat. Es handelt sich daher bei diesem Angebot um kein neu geschaffenes Beweismittel sondern ein im Verfahren neu hervorgekommenes Beweismittel. Diese Urkunde war der Beweis dafür, dass die ursprünglich erklärten und veranlagten Beträge für Vorsteuern 2008 sowie Afabemessungsgrundlage 2008 bis 2011 falsch waren, da die in der Steuererklärung vorgenommene Aufteilung privat genutzt bzw betrieblich genutzt nicht richtig war.

Die Wiederaufnahme hat nicht nur zu geringfügigen Änderungen geführt, sodass bei der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben war. Die Beschwerden gegen die Bescheide hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie Feststellung von Einkünften für die Jahre 2008 bis 2011 waren daher als unbegründet abzuweisen.

### ***Umsatzsteuer 2008:***

Gemäß § 207 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung.

Die Verjährungsfrist beträgt für die Umsatzsteuer fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Vorliegend gilt die allgemeine Verjährungsfrist.

Die allgemeine Verjährungsfrist beginnt mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO). Die allgemeine Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer 2008 beginnt somit mit 01.01.2009 und endet mit 31.12.2013.

Werden von der Abgabenbehörde innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist (§ 209 Abs. 1 BAO).

Der am 27.01.2010 erlassene Umsatzsteuerbescheid 2008 ist als eine Amtshandlung zur Geltendmachung des Abgabenanspruchs anzusehen. Die Tatsache, dass dieser Bescheid zu einer Gutschrift geführt hat, ändert nichts an der Tatsache, dass durch diesen Bescheid ein Abgabenanspruch – im konkreten Fall ein negativer Abgabenanspruch hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 – geltend gemacht wurde. Durch die Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2008 im Jahr 2010 hat sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, sodass diese am 31.12.2014 geendet hat. Die Verjährung ist daher der

Erlassung eines neuerlichen Umsatzsteuerbescheides 2008 im wiederaufgenommenen Verfahren im Jahr 2014 nicht entgegengestanden.

Hinsichtlich der Höhe der Umsatzsteuer wird auf die – im Übrigen unbekämpft gebliebenen – Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

### **Feststellung von Einkünften für den Zeitraum 2008 bis 2011:**

Die Feststellungen der Betriebsprüferin zur Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage wurden nicht bekämpft. Strittig ist lediglich, ob der AfA-Satz 1,5% oder 3% pro Jahr beträgt.

Bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, vermutet § 16 Abs 1 Z 8 lit e in der im Streitzeitraum gültigen Fassung eine Nutzungsdauer von rund 67 Jahren.

In der lit e stellt das Gesetz somit eine Vermutung iSd § 167 Abs 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes nicht weniger als 66,67 Jahre beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest-)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, der einen solchen Beweis idR nur durch die Vorlage eines Sachverständigungsgutachtens erbringen kann (29. 3. 2007, 2004/15/0006; 11.5.2005, 2001/13/0162; 10. 8. 2005, 2002/13/0132).

Wegen der vom Gesetzgeber aufgestellten Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5% ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer Gebäudes vorliegt (VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052). Der AfA-Satz von 1,5% und die daraus abzuleitende gesetzlich vermutete Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) gelten in gleicher Weise für neu errichtet Gebäude und (ab Inkrafttreten des EStG 1988) Altgebäude im Eigentum dem Steuerpflichtigen wie auch für von Steuerpflichtigen erst angekaufte.

Auch bei Vermietung zu gewerblichen Zwecken des Mieters bleibt es beim Satz des § 16 Abs 1 Z 8 lit e (VwGH v 8. 8. 1996, ZI 92/14/0052).

Da die Beschwerdeführerin kein Nutzwertgutachten zum Zeitpunkt unmittelbar nach der Generalsanierung des Gebäudes vorgelegt hat, ist es ihr nicht gelungen die gesetzliche Vermutung der Nutzungsdauer von 66,67 Jahren zu widerlegen.

Es war daher der AfA-Satz von 1,5% anzuwenden.

Die Beschwerden gegen die Einkünftefeststellungsbescheide 2008 bis 2011 waren daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Es gibt zu allen im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen einheitliche

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Das Bundesfinanzgericht ist von dieser Rechtsprechung nicht abgewichen. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 14. November 2017