



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 10. August 2006 gegen die Bescheide des FA, vertreten durch Vert.FA, vom 1. bzw. 8. August 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 und Sachbescheide Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 nach der von Amts wegen am 21. Juni 2007 in Anwesenheit der Schriftführerin Schriftf. in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung

1. entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes sowie die Nutzungsdauer zweier vermieteter Gebäude auf Grund von Gutachten. Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine deutsche Kommanditgesellschaft, die in Österreich zwei Logistikzentren vermietet.

a) Bescheide

Im Bericht über eine Außenprüfung für den Zeitraum 1999 bis 2004 vom 24. Juli 2006 (Dauerbelege Seite 70ff) wurde die Feststellungen getroffen, die Überprüfung 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. Offenbar auf Grund eines Versehens wiederholte der Prüfer obige Textteile und führte fort (Bericht Seite 6): Betreffend handschriftliche Ergänzung durch die BP in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. Juli 2006 (*"Aus dem Akt geht nicht hervor, dass ein Gutachten – im Jahr 2001 – übernommen wurde"*) hätten diesbezügliche Ermittlungen der Außenprüfung ergeben,

- dass im Akt keine Gutachten vorgefunden worden seien und bereits im April 2005 das fehlende Gutachten Anlass für ein Vorhalteverfahren gewesen sei,
- es sich weder Aktennotizen über die angebliche Übergabe der Gutachten am 11. Dezember 2001 noch über den Inhalt, zB Überprüfung des Afa-Satzes, einer Besprechung am selben Tag im FA finden würden.
- Auch aus dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 11. Dezember 2001 betreffend Zusendung der Steuererklärungen 1999 und 2000 gehe nicht hervor, dass der Afa-Satz je Thema der Besprechung am selben Tag gewesen sei bzw. ob Unterlagen wie zB ein Gutachten im Rahmen der Besprechung vorgelegt worden seien.

Höhe der Einkünfte bzw. steuerliche Auswirkung laut Außenprüfung:

	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
vor Prüfung	-13.004,00	-201.954,00	19.191,08	5.929,91	87.677,42	42.975,32
Afa- Änderung	<u>1.389.684,26</u>	<u>1.389.684,26</u>	<u>1.389.684,26</u>	<u>126.906,67</u>	<u>188.726,93</u>	<u>188.723,75</u>
nach Prüfung	1.376.680,26	1.187.730,26	1.408.875,34	132.836,58	276.404,35	231.699,07

Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO wurde mit den obigen Feststellungen und damit begründet, dass unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der

Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen war.

Bereits zu der vorangegangenen Niederschrift zur Schlussbesprechung am 18. Juli 2006 gab die Bw. durch ihre steuerliche Vertretung in einer schriftlichen Stellungnahme (Arbeitsbogen Außenprüfung Seite 85, Dauerbelege Seite 82) an, bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienten, könnten nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Laut Einkommensteuer-Richtlinien komme ein Höherer Afa-Satz dann in Betracht, wenn durch ein Gutachten eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werde. Am 11. Dezember 2001 habe der Steuerberater Mag. Z und Frau Anna-Maria B (vormals M) anlässlich eines Termins mit Herrn ADir. T dem Finanzamt (FA) zwei Gutachten, jeweils vom 29. März 2000, für die beiden Betriebsgebäude persönlich übergeben. Auf Grund dieser Gutachten sei die Absetzung für Abnutzung vom Gebäudewert mit 4% zum Ansatz gebracht worden. Bei diesem Termin mit ADir. T sei es ua. um den Wechsel der Gewinnermittlungsart von Einkünften aus Gewerbebetrieb auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegangen und da im Speziellen um die Nutzungsdauer der Gebäude auf Grund der Gutachten. Das FA habe diese Gutachten im Zuge der Betriebsprüfung 1999 bis 2004 in Abrede gestellt, obwohl diese nach Ansicht der Bw. die bautechnischen Details ansprechen würden, die laut Abgabenbehörde für die Beurteilung erforderlich wären und habe weiters auch die Stellungnahme des namentlich genannten Ziviltechnikern (allgemein beeideter gerichtlicher Sachverständiger) vom 19. Mai 2006 hiezu verworfen. Der Fachbereich des FAes habe zugegeben, nicht das "Know-How" eines Bau- bzw. Immobiliensachverständigen zu besitzen und auch über wenig Kenntnisse bautechnischer Besonderheiten zu verfügen - um gerade diese gehe es jedoch - sei aber dem Vorschlag der Bw., ein Gegengutachtung durch einen Bau- bzw. Immobiliensachverständigen des Bundesministeriums für Finanzen einzuholen, nicht gefolgt, sondern beharre auf dem Standpunkt, 1,5% Afa seien im obigen Fall entgegen der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 der höchstzulässige Afa-Satz. Die Bw. müsse daher die Beanstandung der Abgabenbehörde zur Betriebsprüfung 1999 bis 2004 ablehnen.

Das FA folgte jedoch den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechende Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 bis 2004, und zwar am 1. August 2006 betreffend die Jahre 1999 bis 2001 und am 8. August 2006 betreffend die Jahre 2002 bis 2004.

b) Berufung

In der Berufung vom 10. August 2006 (Akt 2004 Seite 9ff) brachte die Bw. vor:

1. Wiederaufnahme: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO setze ua. voraus, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien (nova reperta), die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht hätten werden können. Es entspreche der ständigen Rechtsprechung, dass unzutreffende Würdigung oder Wertung des offen gelegten Sachverhaltes bei unveränderten Tatsachen nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigt werden könnten. In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften der Jahre 1999 bis 2004 sei jeweils durch den Hinweis "Absetzung für Abnutzung vom Gebäudewert 4% p. a. lt. Gutachten" dieser Sachverhalt offen gelegt worden. Den Steuererklärungen sei jedes Jahr auch das Anlageverzeichnis beigelegt worden, aus dem die Nutzungsdauer von 25 Jahren vom Gebäudewert der Gebäude in T und S ersichtlich sei. Sämtliche Steuererklärungen samt Beilagen für die Jahre 1999 bis 2004 seien dem FA seinerzeit auch in Papierform übermittelt worden. Die Bw. habe mehrmals mündlich und auch schriftlich gegenüber den beiden Prüfern festgehalten, am 11. Dezember 2001 anlässlich eines Termins von Herrn Steuerberater Mag. Z und Frau B mit Herrn ADir. T vom FA der Abgabenbehörde die beiden Gutachten für die Gebäude T und S persönlich übergeben zu haben. Da die Abgabenbehörde somit seit der Einreichung der Steuererklärungen 1999 am 11. Dezember 2001 Kenntnis über die Höhe der Afa von 4% und auch über den Inhalt der besagten Gutachten gehabt habe, sei der Abgabenbehörde auch seit diesem Zeitpunkt der Sachverhalt, der zur einzigen Prüfungsfeststellung anlässlich der Betriebsprüfung der Jahre 1999 bis 2004 geführt habe, offen gelegt und bekannt. Da im Zuge der Betriebsprüfung eben nur der Abschreibungssatz von 4% beanstandet und keine neuen, anderen Erkenntnisse seitens der Abgabenbehörde hervorgebracht worden seien, sei die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 der Jahre 1999 bis 2004 nicht zulässig. Es werde daher die ersatzlose Behebung der Wiederaufnahmebescheide beantragt.

2. Feststellung der Einkünfte: Für den Fall, dass der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide nicht stattgegeben werde, werde auch Berufung gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte mit der Begründung erhoben, dass bei den Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienten, nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden könnten. Laut Einkommensteuer-Richtlinien komme ein höherer Afa-Satz dann in Betracht, wenn durch ein Gutachten eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen werde. Wie bereits erwähnt, hätten Herr Steuerberater Mag. Z und Frau B anlässlich eines Termins am 11. Dezember 2001 Herrn ADir. T vom FA zwei Gutachten, jeweils datiert vom 29. März 2000, für die Gebäude in T und S persönlich übergeben. Auf Grund dieser Gutachten sei die Absetzung für Abnutzung vom Gebäudewert mit 4% zum Ansatz gebracht worden und wie bereits dargelegt durch Offenlegung in der Beilage zur jähr-

lichen Steuererklärung auf die Höhe der 4%igen Afa laut Gutachten hingewiesen worden. Das FA habe diese Gutachten im Zuge der Betriebsprüfung in Abrede gestellt, obwohl diese nach Ansicht der Bw. genau die bautechnischen Details der Gebäude ansprechen würden, die laut Abgabenbehörde für die Beurteilung der Abnutzung der Gebäude erforderlich wären und habe weiters auch die Stellungnahme des namentlich genannten Ziviltechnikers (allgemein beeideter gerichtlicher Sachverständiger) vom 19. Mai 2006 hiezu verworfen. Die Betriebsprüfer des FAes hätten selbst zugegeben, nicht das notwendige "Know-How" eines Bau- bzw. Immobiliensachverständigen zu besitzen und auch über wenig Kenntnisse über bautechnische Besonderheiten zu verfügen. Gerade diese Kenntnisse seien jedoch bei der Beurteilung gegenständlichen Sachverhaltes relevant. Die Prüfer seien aber dem Vorschlag der Bw., eine Begutachtung durch einen Bau- bzw. Immobiliensachverständigen des Bundesministeriums für Finanzen vornehmen zu lassen, nicht gefolgt.

c) Stellungnahme Prüfer

In einer schriftlichen Stellungnahme (Akt 2004 Seite 14f) zur Berufung gab der Prüfer an:

1. Wiederaufnahme: Im Zuge der Prüfung seien dem FA zwei Originalgutachten vorgelegt worden und im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 20. Februar 2006 ausgeführt worden: "Nochmals – jeweils im Original senden wir Ihnen in der Beilage die beiden Gutachten." Diese Gutachten seien in der Schlussbesprechung am 18. Juli 2006 retourniert worden. Die beiden Gutachten würden vom 28. bzw. 29. März 2000 stammen. In einer Niederschrift vom 21. März 2006 sei ausgeführt worden, dass der Auftrag mündlich im Jahr 1999 an den namentlich genannten Ziviltechniker durch die steuerliche Vertretung erteilt worden sei. Die Daten seien per Diktiergerät von Herrn Andreas M an Ort und Stelle aufgenommen worden. Ein schriftliches Konzept dazu gebe es nicht. Reisekostenaufzeichnungen würden nicht existieren. Die Ausarbeitung der Gutachten sei von einem namentlich genannten Lohnzeichnerbüro erfolgt. Es gebe eine Honorarnote des Ziviltechnikers vom 30. März 2000 mit der steuerlichen Vertretung der Bw. als Auftraggeberin. Die Rechnungssumme mache brutto S 26.375,52 inklusive Reisekosten aus. Die Überweisung des Betrages sei am 4. April 2000 erfolgt. Die Honorarnote des Lohnzeichnerbüros stamme vom 30. März 2000. Auftraggeber sei der Ziviltechniker, der die beiden Gutachten abgegeben habe. Die Rechnungssumme mache brutto S 21.000,00 aus, wobei keine Reisekosten verrechnet worden seien. Laut Prüfer sei anzumerken, dass die Erklärung 1999 noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb als gewerbliche Vermietung mit einem Afa-Satz von 4% ausgewiesen habe. Laut EStG in der damals gültigen Fassung seien jedoch 4% Afa ohne Nachweis der Nutzungsdauer zulässig und daher kein Gutachten notwendig gewesen.

2. Feststellung der Einkünfte: Während der Prüfung sei die Bw. nicht aufgefordert worden, die Gutachtensübergabe nachzuweisen, da dies nie Thematik der Prüfung gewesen sei, vielmehr sei es um die Schlüssigkeit der Gutachten gegangen.

Diese Stellungnahme wurde der Bw. vom UFS mit FAX vom 18. Juni 2007 zur Kenntnis gebracht.

d) Vorhalt FA

Im Ersuchen um Ergänzung vom 16. Oktober 2006 (Akt 2004 Seite16f) ersuchte das FA die Bw. um Stellungnahme:

1. Wiederaufnahme: Laut Vorbringen der Bw. seien die beiden Gutachten vom 29. März 2000 angeblich am 11. Dezember 2001 persönlich übergeben worden. Die Vorlage dieser Gutachten sei jedoch nicht aktenkundig. Nachvollziehbar sei nur ein Schreiben vom 11. Dezember 2001, eingelangt beim FA am 13. Dezember 2001, mit welchem bei gleichzeitiger Übersendung von berechtigten Steuererklärungen 1999 die Wiederaufnahme des Verfahrens beantragt worden sei, da es sich wie mit ADir. T am 11. Dezember 2001 persönlich besprochen, nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle. Die Vorlage von Gutachten im Zuge dieser Besprechung lasse sich daraus nicht erkennen, zumal ja auch die berechtigten Steuererklärungen 1999 nicht persönlich sondern erst mit dem Schreiben am 13. Dezember 2001 eingereicht worden seien. Bereits anlässlich der Veranlagung 2003 sei mit Ergänzungsvorhalt vom 28. April 2005 die Vorlage von Gebäudegutachten zum Beweis einer verkürzten Nutzungsdauer urgiert worden. In der Beantwortung vom 24. Mai 2005 habe die Bw. nicht nur die Übergabe der Originalgutachten am 11. Dezember 2001 behauptet sondern auch den Verbleib von Gutachten beim FA. Aus einem anschließenden Aktenvermerk vom 30. Mai 2005 gehe jedoch hervor, dass sich kein Gutachten über die verkürzte Nutzungsdauer der vermieteten Gebäude im Akt befinden würde sondern nur Kopien von einzelnen Kreditverträgen. Die Bw. werde daher gebeten, die behauptete Übergabe der Gutachten nachzuweisen.

2. Feststellung der Einkünfte: Die nun im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Gutachten vom 29. März 2000 sowie die Ergänzung vom 19. Mai 2006 durch den Ziviltechniker seien, wie bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgehalten, nicht schlüssig. Die Gutachten würden nicht zwischen den unterschiedlichen Bauweisen der Bürogebäude und Lagerhallen unterscheiden und diese einheitlich der Leichtbauweise unterstellen. Laut EStRL liege Leichtbauweise etwa bei Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden zB aus Holz, Blech, Faserzement oder ähnlichem und nicht massiven Dächern zB Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung vor. Massivbauweise hingegen liege bei gemauerten Wänden aus Ziegelwerk, Betonfertigteilen oder Skelettbau mit Dächern aus Ziegel, Zement, Dielen oder

Betonfertigteilen vor. Die gegenständliche Gebäude könnten daher nicht als typischer Leichtbau verstanden werden, zumal laut Objektbeschreibung die Bürogebäude aus Betonfertigteilen mit folierten gedämmerten Flachdächern aus Stahlbeton errichtet worden seien. Die Lagerhallen würden aus Stahlbetonstützen und Stahlbetontragwerken mit gedämmter Trapezblechfassade und Trapezblecheindeckung bestehen. In den vorliegenden Gutachten seien darüber hinaus keine Bauschäden die tragenden Teile der Gebäude betreffend festgestellt, sondern allgemein aus der übermäßigen Beanspruchung der Gebäude eine verkürzte Nutzungsdauer abgeleitet worden. Der für die Bemessung der steuerliche Afa maßgeblichen Nutzungsdauer der Gebäude seien um Doppelabschreibungen zu vermeiden nur jene Bauteile zu Grunde zu legen, die üblicherweise im Laufe der Lebensdauer eines Gebäudes nicht erneuert würden. Die laut Gutachten erforderlichen kostenintensiven baulichen Maßnahmen wie Instandsetzung oder Sanierung mancher Bauteile im Zuge der Lebensdauer der Objekte seien als laufender Aufwand, Instandsetzung oder Instandhaltung absetzbar und daher nicht in die Ermittlung der Nutzungsdauer einzubeziehen. Weiters sei festzuhalten, dass es im Gegensatz zu den entsprechenden Ausführungen im Gutachten bei Vermietung zu gewerblichen Zwecken des Mieters grundsätzlich beim Satz des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG bleibe. Der Berufung auf eine verkürzte Nutzungsdauer unter allgemeinem Hinweis auf § 8 Abs. 1 EStG laut Gutachten könne daher ebenso wenig gefolgt werden.

e) Stellungnahme Bw.

In der Stellungnahme vom 24. Oktober 2006 (Akt 2004 Site 18ff) führte die Bw. aus:

1. Wiederaufnahme: Tatsache sei, dass am 11. Dezember 2001 die betreffenden Gutachten anlässlich einer Besprechung von Frau B und Mag. Z jeweils von der steuerlichen Vertretung und Herrn ADir. T vom FA in den Räumlichkeiten des FAes der Abgabenbehörde übergeben worden seien. Grund dieser Besprechung sei die [Anmerkung: vor der berufungsgegenständlichen Betriebsprüfung gelegene] Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften 1999, da die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung der Betriebsgebäude T und S von Seiten der Bw. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb seinerzeit erklärt und von der Abgabenbehörde mit Feststellungsbescheid 1999 vom 13. Februar 2001 auch veranlagt worden seien. In dieser Besprechung sei das Thema der Absetzung für Abnutzung anlässlich des Wechsels der Einkunftsart mit der Abgabenbehörde erläutert und von Seiten der Bw. darauf verwiesen worden, dass der Abschreibungssatz von ursprünglich 4% beibehalten werden könne, da Gutachten eines gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen vorliegen würden, die einen derartigen Abschreibungssatz bestätigen würden. Bei dieser Gelegenheit seien die besagten Gutachten der Abgabenbehörde und zwar Herrn ADir. T übergeben worden. Die Abgabenbehörde habe den steuerlichen Vertretern anlässlich dieser Besprechung mitgeteilt, dass eine wirtschaftlich sinnvolle Wiederaufnahme nur möglich wäre,

wenn eine berichtigte Feststellungserklärung 1999 eingereicht werden würde, welche die steuerlichen Vertreter natürlich körperlich nicht bei sich gehabt aber zugesagt hätten, diese noch am selben Tag an den Gesprächspartner Herrn ADir. T zu übermitteln (unter Hinweis auf das Schreiben vom 11. Dezember 2001). Die der Abgabenbehörde überlassenen Gutachten und die Würdigung derselben durch die Abgabenbehörde seien nach Dafürhalten der Bw. auch der Grund, warum der Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit Bescheid vom 20. Februar 2002 stattgegeben worden und auch die Veranlagung 2000 erklärungsgemäß erfolgt sei.

Im Übrigen sei durchgängig in jeder eingereichten Feststellungserklärung, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausweise, ab dem Jahre 1999, welches Gegenstand der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO gewesen sei, in der Beilage zur Feststellungserklärung die Offenlegung des Abschreibungssatzes durch die Angabe "Absetzung für Abnutzung lt. beil. AVZ (Vom Gebäudewert 4% p.a. lt. Gutachten)" zu finden. Nicht nur, dass die Abgabenbehörde auf Grund der am 11. Dezember 2001 übernommenen Gutachten die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich des Feststellungsverfahrens 1999 durchgeführt habe und somit vollinhaltlich über den Grund der Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO informiert gewesen sei, seien in jedem Veranlagungsjahr auch der Abschreibungssatz von 4% und die Grundlage hierfür, nämlich die besagten Gutachten in den Steuererklärungen offen gelegt worden. Leider würde sich die Bw. außer Stande sehen, eine amtswegig unvollständige Dokumentation eines Übergabevorganges nachzuweisen, noch sehe die Bw. eine Veranlassung, einen derartigen Nachweis zu erbringen, da die tatsächlich durchgeführte Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO eindeutig die Sichtweise der Bw. stütze, welche auch der Realität entspreche.

Nach Meinung der Bw. habe sie in der Tat bereits anlässlich des Veranlagungsverfahrens 2003 im Jahre 2005 der Abgabenbehörde mitgeteilt, dass alle für den abgefragten Sachverhalt entscheidungsrelevanten Daten bereits ab dem 11. Dezember 2001 der Abgabenbehörde vorgelegen seien. Auch im Eröffnungsprozess der besagten Betriebsprüfung der Jahre 1999 bis 2004 habe die Bw. den Prüfern diesen Umstand mehrfach mit mehreren Schriftstücken und auch in der Niederschrift zu Kenntnis gebracht. Auch wenn die Abgabenbehörde noch so intensiv diesen Umstand hinterfragen möge, die Realität und die Wahrheit könnten sich dadurch nicht ändern. Verfehlungen der Abgabenbehörde könnten demnach nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen abgehandelt werden.

2. Feststellung der Einkünfte: Hinsichtlich der Inhalte der Gutachten sehe die Abgabenbehörde Widersprüche in der Argumentation, welche die Bw. bzw. die steuerliche Vertretung in dieser Art nicht erkennen könne, da sie keine Immobiliensachverständigen seien. Auf den Vorschlag der Bw. hin, einen Immobiliensachverständigen des Bundesministeriums für

Finanzen hinzuzuziehen, sei die Abgabenbehörde nicht eingegangen, bei gleichzeitiger Bekanntgabe, dass die prüfenden Organe auch keine Immobiliensachverständigen seien. Faktum sei daher, dass Gutachten eines gerichtlich beeideten Immobiliensachverständigen vorliegen würden, welche von Laien, nämlich der Abgabenbehörde und der Bw. bzw. der steuerlichen Vertretung interpretiert würden. Aus diesem Grund beantrage die Bw. abermalig für den Fall, dass es zu einer inhaltlichen Auseinandersetzung über die Abschreibungsdauer kommen sollte, eben einen Immobiliensachverständigen des Bundesministeriums für Finanzen hinzuzuziehen, ansonsten sich die Bw. bzw. die steuerliche Vertretung in Ermangelung der Fachkenntnis außer Stande sieht, inhaltlich auf dieser Ebene weiter mit der Abgabenbehörde zu kommunizieren.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

f) Verfahren UFS

Im Vorhalt vom 29. März 2007 ersuchte der UFS das FA um Stellungnahme zu folgenden Punkten:

1. Aus welchen Gründen erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 mit Bescheid vom 20. Februar 2002? Worin konkret lagen für das FA neu hervorgekommene Beweismittel bzw. Tatsachen, die die damalige Wiederaufnahme begründeten?
2. Welche Themen wurden beim Gespräch am 11. Dezember 2001 erörtert? Warum gibt es darüber keinen Aktenvermerk des Finanzamtes?
3. Durch den Wechsel der Einkunftsquelle von Gewerbebetrieb zu Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 mit Bescheid vom 20. Februar 2002 hätte bei Beibehaltung der Höhe der Einkünfte die 4% Afa (zuvor gemäß § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 in der damals geltenden Fassung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb) geklärt werden müssen, da bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich 1,5% anzusetzen sind. In welcher Weise erfolgte damals die Klärung des Afa-Satzes bzw. aus welchen Gründen unterblieb eine solche?
4. Anlässlich der Veranlagung 2003 gab die Bw. im Schreiben vom 24. Mai 2005 (Akt 2003 Seite 12) auf Vorhalt des FAes vom 28. April 2005 an, dass die Gutachten bereits übergeben wären. Ohne die Bw. nochmals mit einem Nichtvorliegen der zuvor abverlangten Gutachten zu konfrontieren erfolgte die erklärungskonforme Veranlagung des Jahres 2003 mit 4% Afa mit Bescheid vom 2. Juni 2005. Wie ist es zu erklären, dass das FA – nach seinem Standpunkt – ausdrücklich nicht vorgelegte Gutachten abverlangt und die Veranlagung dann dennoch ohne diese Gutachten erklärungskonform durchführt?

5. Es wurde um Vorlage des "anschließenden Aktenvermerks vom 30. Mai 2005" ersucht, aus dem hervorgehe, "dass sich kein Gutachten über die verkürzte Nutzungsdauer der vermieteten Gebäude im Akt befindet sondern nur Kopien von einzelnen Kreditverträgen" (Zitat Schreiben des FAes 16. Oktober 2006, Akt 2004 Seite 17).

6. Da der UFS die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beabsichtigte, wurde um Mitteilung von Namen der Finanzamtsmitarbeiter ersucht, die Angaben über den Inhalt des Gesprächs am 11. Dezember 2003 machen können.

Im Schreiben vom 20. April 2007 gab das FA an:

1. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2001, eingelangt am 13. Dezember 2001, seien unter Hinweis auf ein Gespräch mit dem damaligen Gruppenleiter Herrn ADir. T berichtigte Steuererklärungen 1999 eingereicht und die Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO beantragt worden, da es sich "wie mit Ihnen heute besprochen" nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG handle (unter Hinweis auf Akt 1999 Seite 11 und 2000 Seite 1). Daraufhin sei eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens 1999 mit Bescheid vom 20. Februar 2002 mit der Begründung: "BG 09804: Wiederaufnahme von Amts wegen (neue Tatsachen und Beweismittel)" verfügt worden. Hiezu würde ein elektronischer Aktenvermerk vom 20. Februar 2002 (Beilage 1 zum Schreiben des FAes) existieren. Daraus werde laut FA geschlossen, dass Gegenstand der angeblichen Besprechung vom 11. Dezember 2002 sowie Grund für die Wiederaufnahme des Verfahrens am 20. Februar 2002 die Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und nicht wie ursprünglich erklärt und veranlagt, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gewesen seien. [Seitens des UFS ist dazu festzustellen, dass der elektronische Aktenvermerk Beilage 1 außer Datum 20. Februar 2002 und Namenskürzel ADir. T keine weiteren zweckdienlichen Angaben enthält.]

2. Auf den genannten elektronischen Aktenvermerk werde verwiesen. Da kein weiterer Aktenvermerk über die "persönliche Besprechung" am 13. Dezember 2001 seitens des betreffenden Amtorgans existiere, sei daraus zu schließen, dass aus seiner Sicht kein Anlass im Sinne des § 89 BAO hiezu gegeben gewesen sei, insbesondere, dass am 11. Dezember 2001 keinerlei Unterlagen und auch kein Gutachten persönlich und offiziell der Abgabenbehörde überreicht worden seien. Diese Schlussfolgerungen würden auch deshalb stichhaltig erscheinen, da laut dem bereits zitierten Schreiben vom 11. Dezember 2001, eingelangt am 13. Dezember 2001, die schriftlichen Beilagen (Steuererklärungen und Beilagen 1999) zu der beantragten Wiederaufnahme erst mit diesem Schreiben an die Abgabenbehörde übersendet worden und daher erst am 13. Dezember 2001 beim FA eingegangen seien.

3. Obwohl anlässlich der steuerlichen Erfassung ein Fragebogen der Abgabenbehörde betreffend Vermietung und Verpachtung zu beantworten gewesen und hier konkret auch der Berechnungsgrundlage der Afa gefragt worden sei, seien die zum damaligen Zeitpunkt 17. Mai 2000 (unter Hinweis auf Dauerbelege Seite 31) bereits fertigen Gutachten des namentlich genannten Architekten "gegen § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG" vom 29. März 2000 weder erwähnt noch vorgelegt worden. Die Existenz von Gutachten, welche einen Afa-Satz von 4% angeblich rechtfertigen sollen, sei laut Aktenlage erstmalig in der am 13. Dezember 2001 eingegangenen Beilage zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 1999 erkennbar. Offenbar sei übersehen worden, dass dieses Gutachten der Abgabenbehörde nicht mit den Beilagen zur berichtigten Steuererklärung 1999 vorgelegt worden sei, weshalb die Klärung des geltend gemachten Afa-Satzes zum damaligen Zeitpunkt unterblieben sei.

4. und 5. Der elektronische Aktenvermerk vom 30. Mai 2005 anlässlich der Veranlagung des Jahres 2003 werde als Beilage 2 zum Schreiben vorgelegt. Daraus seien die Überlegungen der handelnden Amtsortane ersichtlich. Dem Aktenvermerk Beilage 2 ist zu entnehmen, dass für die Vermietung von Lagerhallen 4% Afa geltend gemacht würden. Das seien im Jahr 2002 € 129,405,00 für T und € 43.645,00, für S (2003 € 172.588,00). Laut Vorhalt sollte dafür ein Gutachten vorhanden sein. Im Akt befinde sich aber keines sondern nur Kopien zu den einzelnen Kreditverträgen. Die Veranlagung 2003 werde freigegeben, aber zur Betriebsprüfung gemeldet, Afa zumindest auf 3% reduzieren. Auf eine Rücksprache mit dem Teamleiter S am 30. Mai 2005 wurde verwiesen, der Aktenvermerk stammt von Frau P.

6. Über den Inhalt eines Gesprächs vom 11. Dezember 2001, welches laut Angaben des steuerlichen Vertreters mit Herrn ADir. T, welcher am 30. Juni 2003 aus dem Dienst ausgeschieden sei, könne nur dieser selbst Auskunft geben. Aus den Aktenaufzeichnungen würden sich keine weiteren Finanzamtsmitarbeiter ergeben.

Zusammenfassend ergebe sich für das FA aus heutiger Sicht folgendes Bild: Die Vorlage von Gutachten zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer vor Beginn des Betriebsprüfungsverfahrens sei nicht aktenkundig. Die Afa-Korrektur sei unterblieben, da die Angaben in den Steuererklärungen bzw. den zu Grunde liegenden Beilagen vom FA übernommen und das Fehlen bzw. die Nichtvorlage der Gutachten zunächst übersehen worden seien. Schließlich ab der Veranlagung 2003 laut Aktenvermerk 2005 sei das Fehlen der Gutachten zwar festgestellt, deren tatsächliche Existenz aber nicht angezweifelt worden, zumal der steuerliche Vertreter ausdrücklich die Übergabe der Originalgutachten und deren Verbleib beim FA behauptet habe. Ein Ermittlungsverfahren betreffend die Vorfrage, ob tatsächlich bereits Gutachten im Jahr 2001 anlässlich der Veranlagung 1999 vorgelegt worden seien, wie dies seitens des steuerlichen Vertreters behauptet worden sei (unter Hinweis auf Akt 2003 Seite 12) und

noch immer werde, sei in Hinblick auf eine geplante Betriebsprüfung zunächst unterblieben. Bemerkenswert sei, dass im Zuge der Betriebsprüfung über Aufforderung seitens der Abgabenbehörde die Gutachten "nochmals" jeweils in Original (unter Hinweis auf den Arbeitsbogen Seite 14) vorgelegt worden seien. Damit ergebe sich eindeutig ein Widerspruch zu der bisherigen Behauptung seitens des steuerlichen Vertreters (unter Hinweis auf das Schreiben vom 24. Mai 2005, Akt 2003 Seite 12), dass die Gutachten zu einem früheren Zeitpunkt "im Original (für T und S) wunschgemäß Herrn ADir. T übergeben wurden" und seither "somit bereits beim FA aufliegen". Daraus folge, dass ein Nachweis für die behauptete kürzere Nutzungsdauer erst im Zuge der gegenständlichen Betriebsprüfung dem FA vorgelegt worden und somit der Inhalt der Gutachten eine neu hervorgekommene Tatsache sei.

Der UFS brachte der Bw. die oa. Stellungnahme des FAes samt Beilagen mit Schreiben vom 30. April 2007 zur Kenntnis, im Schreiben vom 9. Mai 2007 gab die Bw. dazu an:

1. Termin am 11. Dezember 2001: Der gegenständliche Termin am 11. Dezember 2001 bei Herrn ADir. T in den Räumlichkeiten des FAes sei von Frau B und Herrn Steuerberater Mag. Z um 10:00 Uhr vormittags persönlich wahrgenommen worden. Grund des Termins sei der von der Bw. beabsichtigte Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO des Jahres 1999 hinsichtlich der Zuordnung der bisher erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wobei es sich dabei um die Vermietung von in Österreich gelegene Betriebsliegenschaften T und S durch die Bw. als Vermieterin an die N-GmbH gehandelt habe. Das von den steuerlichen Vertretern vorgebrachte Thema sei mit Herrn ADir. T ausführlich erörtert und hierbei auch die Problematik der Absetzung für Abnutzung durch den Wechsel der Einkunftsart angesprochen worden.

Mag. Z habe hiezu Herrn ADir. T erklärt, dass es diesbezüglich Gutachten eines namentlich genannten allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen gebe, die eine Beibehaltung des bisherigen Abschreibungssatzes von 4% rechtfertigen würden. Im Zuge dessen sei von Herrn ADir. T jeweils ein Exemplar der Originalgutachten, ein Exemplar T und ein Exemplar S, übergeben worden. Herr ADir. T habe gemeint, dass er sich die Gutachten noch anschauen müsse und habe den steuerlichen Vertretern mitgeteilt, dass sie einen schriftlichen Antrag betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens 1999 gemäß § 303 BAO, am besten in Form von berichtigten Steuererklärungen 1999 zu seinen Händen beim FA einbringen mögen. Weiters habe Herr ADir. T angeregt, dass in der Beilage zur berichtigten Steuererklärung 1999 bei der Offenlegung der Absetzung für Abnutzung auf die besagten Gutachten und den angesetzten Abschreibungssatz hingewiesen werden solle. Die entsprechend berichtigten und ergänzten Steuererklärungen 1999 seien von den steuerlichen Vertretern noch am selben Tag gemeinsam mit den Steuererklärungen 2000 an das FA zur Versendung gebracht worden.

Warum Herr ADir. T über diesen persönlichen Termin von Frau B und Mag Z am

11. Dezember 2001 bzw. die Übergabe der beiden Gutachten keinen Aktenvermerk gemäß § 89 BAO bzw. keine Niederschrift gemäß § 67 BAO angefertigt habe, entziehe sich der Kenntnis der Bw., diese fühle sich jedoch auch nicht dafür verantwortlich. Das Gespräch der steuerlichen Vertreter mit Herrn ADir. T sei jedoch in einer äußerst angenehmen und sachlich korrekten Atmosphäre verlaufen.

Am 20 Februar 2002, also rund zwei Monate später, sei dann in weiterer Folge mittels Bescheid des FAes das Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO des Jahres 1999 amtswegig gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder aufgenommen worden und die Absetzung für Abnutzung in Entsprechung der vorgelegten Gutachten und der Beilage zur Steuererklärung 1999 veranlagt worden, ebenso wie die Steuererklärungen 2000 mit Bescheid vom 20. Februar 2002 erklärungsgemäß veranlagt worden seien. Hier stelle sich prinzipiell die Frage, was in diesem Zeitraum von rund zwei Monaten (11. Dezember 2001 bis 20. Februar 2002) im FA mit den von der Bw. eingebrachten Steuererklärungen 1999 und 2000 geschehen sei. Der Sachverhalt und somit das Begehren der Bw. sei vorab mit Herrn ADir T vollinhaltlich besprochen worden und er sei auch der Adressat der Postsendung der Steuerberatungskanzlei vom 11. Dezember 2001 (berichtigte Steuererklärung 1999 und Steuererklärung 2000) gewesen. Hätte die Abgabenbehörde nicht für die Prüfung von vorgelegten bzw. beigebrachten Unterlagen (Gutachten) einen gewissen Zeitraum benötigt, wäre eine Reaktion des FAes auf das Anbringen, nach Dafürhalten der Bw., wesentlich schneller erfolgt.

In der Folge seien auch die Jahre 2001 und 2002 in selbiger Art und Weise erklärungsgemäß ohne weitere Ermittlungshandlungen der Behörde vom FA veranlagt worden, wobei die Offenlegung des Abschreibungssatzes von 4% und das Vorliegen von Gutachten, die diesen Abschreibungssatz rechtfertigen würden, immer in den Beilagen der jeweiligen Steuererklärungen klar und deutlich enthalten gewesen. Fest stehe somit, dass Mag. Z in Beisein von Frau B Herrn ADir. T im FA beide Gutachten für T und S am 11. Dezember 2001 persönlich übergeben hätten. Im Übrigen müsse man zwangsläufig auch zu diesem Ergebnis kommen, wenn man die Reaktionen und Handlungen der Abgabenbehörde im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens und der Veranlagung der Jahre 2000 bis 2003 betrachte. Auch die Vorgehensweise der Abgabenbehörde im Zuge des Veranlagungsverfahrens 2003 lasse keinen anderen Schluss zu (unter Hinweis auf unten Punkt 3).

2. Der Fragebogen V+V vom 12. April 2000 – Beantwortung vom 16. Mai 2000: Richtig sei, dass in diesem Fragebogen die Darstellung der Berechnungsgrundlagen der Afa und die Höhe des ausgeschiedenen Grundanteils abgefragt worden seien, was allerdings primär den Focus des Fragebogenbeantwortenden auf die Erläuterung der Abschreibungsbasis lenke. Auch

heute würde der steuerliche Vertreter im Rahmen der Beantwortung dieser konkreten Frage auf Grund der Art und Weise der Fragestellung lediglich die Abschreibungsbasis erläutern, nicht jedoch den Abschreibungssatz. Tatsache sei allerdings, dass die Bw. zu diesem Zeitpunkt Mai 2000 bereits zur Überzeugung gelangt sei, dass es sich entgegen der ersten Annahme der Bw. um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handeln müsse, was ja auch durch die Abgabe von Steuererklärungen des Jahres 1999 dokumentiert sei, welche Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen hätten, und daher der Hinweis auf existierende Gutachten hinsichtlich eines Abschreibungssatzes von 4% bei einer bereits gesetzlich vorgegebenen Absetzung für Abnutzung von 4% laut § 8 EStG 1988 nicht notwendig sei.

3. Veranlagung 2003: Im Zuge der Veranlagung 2003 sei die Bw. von der Abgabenbehörde mittels Ergänzungsvorhalt vom 28. April 2005, eingelangt in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung am 6. Mai 2005, aufgefordert worden, die besagten zwei Gutachten nochmals vorzulegen. Die steuerliche Vertretung habe der Abgabenbehörde mittels Schreiben vom 24. Mai 2005 geantwortet, dass die beiden Gutachten bereits seit 2001 im Besitz des FAes seien, übergeben anlässlich eines Termins von Frau B und Mag Z bei Herrn ADir. T am 11. Dezember 2001. Die Veranlagung 2003 sei daraufhin ohne weitere amtswegige Ermittlungen, die allerdings notwendig gewesen wären, wenn der Sachverhalt tatsächlich so gelagert sei, wie es die Abgabenbehörde nunmehr behaupte, erklärungsgemäß durchgeführt. Für die Bw. sei durch dieses Vorgehen der Behörde der Eindruck entstanden, dass die Gutachten im FA vorhanden seien und die Rechtsposition der Bw., die seit dem 11. Dezember 2001 der Abgabenbehörde vollständig offen gelegt worden sei, seitens der Abgabenbehörde, wie in den Jahren 1999 bis 2002 geteilt werde.

4. Gutachten: Der von der Abgabenbehörde vermeintlich als Widerspruch erkannte Umstand, dass im Zuge der Betriebsprüfung Originalgutachten von Seiten der Bw. mit Schreiben vom 20. Februar 2006 vorgelegt worden seien und es somit auszuschließen sei, dass daher schon im Jahre 2001 Originalgutachten dem FA übergeben worden seien, entbehre jeder Logik und auch jeden Beweises. Die Abgabenbehörde habe es nämlich im Zuge des Ermittlungsverfahrens unterlassen, trotz Einvernahme des Gutachters als Auskunftsperson, zu erheben, wie viele Originalgutachten vom Gutachter übergeben worden seien. In der Beilage zur Stellungnahme der Bw. finde sich eine Bestätigung des Sachverständigen, dass der Bw. seinerzeit vom Sachverständigen jeweils drei Originalgutachten ausgehändigt worden seien. Im genannten Schreiben vom 7. Mai 2007 gab der Sachverständige (staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker, allgemein beeideter gerichtlicher Sachverständiger) zu einer Anfrage des steuerlichen Vertreters an, dass bezüglich die Objekte T und S am 29. März 2000 Gutachten erstellt und davon drei Original Exemplare pro Gutachten an die Steuerberatungskanzlei übergeben worden seien. Laut Bw. in der Stellungnahme vom 9. Mai 2007 würden sich

mittlerweile jeweils zwei Originalgutachten für T und S in der Steuerberatungskanzlei befinden, welche beide von der Bw. aus Deutschland hätten besorgt werden müssen, wobei ein Originalsatz relativ rasch aus der Abteilung Rechnungswesen im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung 1999 bis 2004 habe beigebracht werden können, der andere Originalsatz habe jedoch erst aus der Abteilung Immobilien der Bw. beschafft werden müssen. Das deutsche Unternehmen habe diesbezüglich erst selbst recherchieren müssen, ob ein zweiter Originalsatz der Gutachten existiere und wenn ja, wo dieser im Unternehmen verblieben sei. Anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass sowohl die steuerliche Vertretung als auch die Bw. auf Grund der erklärungsgemäßen Veranlagung der Jahre 1999 bis 2003 und der bereits am 11. Dezember 2001 durchgeführten Übergabe der Gutachten an die Abgabenbehörde nicht damit gerechnet hätten, diese Gutachten nochmalig der Abgabenbehörde vorlegen zu müssen. Dies sei auch der Grund, warum Gutachten im Zuge der Betriebsprüfung 1999 bis 2004 direkt aus der deutschen Konzernzentrale habe besorgt werden müssen und nicht im Inland vorrätig gewesen seien. Die beiden Originalsätze der Gutachten könnten jederzeit beigebracht werden. Der dritte Originalsatz müsse sich im Gewahrsam des FAes befinden.

5. Veranlagung 2005: Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass die Steuererklärungen 2005 in gleicher Weise wie die Steuererklärungen 1999 bis 2004 erstellt worden seien und bei der Abgabenbehörde sowohl in elektronischer Form als auch in Papierform samt allen Beilagen mit Abschreibungssatz 4% unter explizitem Hinweis auf die existenten Gutachten eingebracht worden seien. Diese Steuererklärungen 2005 seien vom FA erneut mittels Bescheid vom 2. März 2007 erklärungsgemäß veranlagt worden, was bedeute, dass die Abgabenbehörde trotz erwiesener und aktueller Kenntnis der offensichtlichen Problematik hinsichtlich des Abschreibungssatzes von 4% der von der Bw. dargestellten steuerliche Würdigung des Sachverhaltes gefolgt sei.

6. Schlussfolgerung: Abgesehen davon, dass die Bw. keinen Grund erkennen könne, von ihrem derzeitigen Standpunkt abzuweichen, da sie gegenüber der Abgabenbehörde bereits sei 11. Dezember 2001 alle sachverhaltsrelevanten Umstände offen gelegt habe, und darauf auch wiederholtermaßen in ihren Abgabenerklärungen hingewiesen habe, sei die Reaktion der Abgabenbehörde in keinsten Weise, weder logisch noch verfahrensrechtlich, nachvollziehbar. Mehrfach habe es die Abgabenbehörde offensichtlich unterlassen, ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren durchzuführen, sofern man den Aussagen der Abgabenbehörde Glauben schenkt, dass die beiden Gutachten tatsächlich nicht im FA aufliegen würden, was für die Bw. nur den eindeutigen Schluss zulasse, dass diese in den Räumlichkeiten der Abgabenbehörde in Verstoß geraten sein müssten. Dafür spreche auch, dass seitens der Abgabenbehörde weder ein Aktenvermerk noch eine Niederschrift im Sinne der BAO über den Termin am

11. Dezember 2001 verfasst worden sei, trotzdem in allen Punkten dem Anbringen der Bw. entsprochen worden sei. Die vorgebrachte Argumentation der Abgabenbehörde sei daher in sich unschlüssig und vollinhaltlich zurückzuweisen.

In der von Amts wegen anberaumten Berufungsverhandlung am 21. Juni 2007 wurden Frau B und Herr ADir. T als Zeugen einvernommen.

Frau B gab an, anlässlich des Gesprächs bei Herrn ADir. T in dessen Zimmer im FA habe der steuerliche Vertreter Mag. Z vorgetragen, dass eine Wiederaufnahme betreffend 1999 stattfinden solle, da es sich nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb sondern um solche aus Vermietung und Verpachtung handle. Frau B könne sich über Befragen nicht so genau erinnern, welche Argumente Mag. Z für ein Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorgetragen habe. Mag. Z habe zur Begründung eines Afa-Satzes von 4%, weil bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur 1,5% gelten würden, die beiden [richtig:] Originalgutachten vorgelegt, welche von Herrn ADir. T entgegengenommen worden seien. Herr ADir. T habe gesagt, er könne jetzt ad hoc nichts entscheiden. Wir sollten nur geänderte Erklärungen für 1999 vorlegen. Ein besonderes Begleitscheiben sei nicht erforderlich, da Herr ADir. T wisse, worum es gehe.

Herr ADir. T, im Ruhestand seit August 2003, gab an, zumindest in der Zeit von 2001 bis 2003 als Gruppenleiter unter anderem für die Veranlagung der Bw. im FA zuständig gewesen zu sein. Herr ADir. T könne sich erinnern, mit Herrn Mag. Z und Frau B ein Gespräch geführt zu haben. Es habe nur ein einziges Gespräch mit Mag. Z gegeben. Er wisse nicht mehr das Datum des Gesprächs und den Namen der Bw., entsprechende Angaben entnehme er nur der jetzigen Ladung zur Berufungsverhandlung. Herr ADir. T könne sich auch nicht mehr an den Inhalt des Gesprächs erinnern. Sollte er im damaligen Gespräch zu einem Ergebnis gekommen sein oder ein Schriftstück übernommen haben, hätte er sicherlich eine schriftliche Notiz oder einen Aktenvermerk angefertigt. Über Vorhalt des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11. Dezember 2001 (Akt 1999 Seite 11) gab Herr ADir. T an, sich nicht an dieses Schreiben erinnern zu können. Er könne sich nicht erinnern, ein Schriftstück übernommen zu haben. Daraus leite sich ab: Hätte Herr ADir. T ein Schriftstück übernommen, so hätte er auch einen Aktenvermerk über den Empfang angefertigt. Die Veranlagungen 1999 und 2000 habe sicherlich nicht er vorgenommen, das habe ein Mitarbeiter des FAes gemacht. Wären Erklärungen persönlich an Herrn ADir. T gerichtet gewesen, hätte er diese mit einem Vermerk an den Mitarbeiter weitergeben müssen, aus welchen Gründen eine Wiederaufnahme durchzuführen sei.

Der steuerliche Vertreter wies darauf hin, dass es diesen Vermerk von Herrn ADir. T ja geben müsste, da eine Wiederaufnahme durchgeführt wurde.

Herr ADir. gab an, im vorliegenden Fall hätte eine Wiederaufnahme auf jeden Fall von ihm freigegeben werden müssen und zwar als Aktenvermerk in EDV-Form.

Über Frage nach diesem Aktenvermerk durch den steuerlichen Vertreter gab die Vertreterin des FAes an, dass dieser elektronische Aktenvermerk vom 20. Februar 2002 in Form der Beilage 1 des Schreibens des FAes an den UFS vom 20. April 2007 existiere. Es handle sich dabei um die Bestätigung, dass die Wiederaufnahme von Herrn ADir. T freigegeben worden sei. Aus diesem Aktenvermerk sei kein Grund ersichtlich, dieser sei den Bescheidausfertigungen zu entnehmen.

Herr ADir. T gab weiters an, er könne sich auf Grund des Datums nicht sicher sein, ob die Freigabe durch ihn erfolgt sei, da er damals unter Umständen im Krankenstand gewesen sei. Über Vorhalt des elektronischen Aktenvermerks vom 20. Februar 2002 gab Herr ADir. T an, dass es sich tatsächlich um seine Freigabe handle.

Der steuerliche Vertreter verwies auf die Begründung des Sachbescheides Feststellung von Einkünften 1999 vom 20. Februar 2002.

Über Vorhalt Akt 2000, Seite 10 und 11, gab Herr ADir. T an: Bei der Seite 10 handle es sich um die Unterschrift eines damaligen namentlich genannten Mitarbeiters, was das "DB" bedeute wisse er nicht. Bei der Seite 11 handle es sich um die Handschrift von Herrn ADir T, er habe mit diesem Vermerk am 20. Februar 2002 die Veranlagung für das Jahr 2000 freigegeben. Herrn ADir. T vermute, dass der Grund für eine Vorlage einer erstmaligen Veranlagung für das Jahr 2002 an ihn, die Höhe des Umsatzes von S 2,2 Mio. bzw. die Zahllast gewesen sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter weiters aus, die Bw. sei ein deutsches Unternehmen, das in Österreich zwei Logistikzentren errichtet habe. Der steuerliche Vertreter sei sich zusammen mit der Bw. nicht einig gewesen, ob die Tätigkeit eine gewerbliche Vermietung oder "normale" Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen würden. Die deutsche Mandantschaft [Bw.] habe darauf verwiesen, dass ihre Gebäude in Deutschland mit 4% abgeschrieben würden. Nach der österreichischen Rechtslage sei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein gesetzlicher Afa-Satz von 1,5% vorgesehen, eine höhere Afa sei nur durch Vorlage eines Gutachtens zu erreichen. Die Steuerberatungskanzlei habe daher den namentlich genannten Sachverständigen mit der Erstellung der beiden Gutachten beauftragt. Für die Rechtslage 1999 sei bei einer gewerblichen Vermietung gesetzlich ein Afa-Satz von 4% vorgesehen gewesen. Der steuerliche Vertreter sei damals der Meinung gewesen, die Bw. sei ein § 5-Ermittler und die Tätigkeit daher eine gewerbliche. Aus diesem Grund habe er in den Erklärungen für das Jahr 1999 Einkünfte aus Gewerbebetrieb angegeben. Die Erklärungen seien antragsgemäß veranlagt worden. Die Einschätzung als § 5-

Einkünfte habe sich als falsch herausgestellt. Darauf sei der steuerliche Vertreter nach einer Besprechung mit seinem Kanzleipartner gekommen. Er habe sich daher veranlasst gesehen, die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung zu erklären. Die steuerliche Vertretung habe sich dazu entschlossen, keinen Schriftsatz zu verfassen, sondern mit dem zuständigen Herrn im FA telefonisch Kontakt aufzunehmen, da der entsprechende Bescheid für 1999 inzwischen rechtskräftig geworden sei. Es sei zum Termin mit Herrn ADir. T am 11. Dezember 2001 gekommen. Der steuerliche Vertreter habe mit Herrn ADir. T zwei Dinge zu besprechen gehabt: 1. eine Abschreibung mit 4% laut den bereits vorliegenden Gutachten und 2. einen Wechsel von der Einkunftsart Gewerbebetrieb auf Vermietung und Verpachtung. Der steuerliche Vertreter habe Herrn ADir. T die beiden Originalgutachten vorgelegt. Herr ADir. T habe gesagt, er könne nun ad hoc nichts entscheiden, der steuerliche Vertreter sollte berichtigte Erklärungen für 1999 vorlegen mit einem Anschreiben betreffend einer Wiederaufnahme. Betreffend Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung habe der steuerliche Vertreter Herrn ADir. T erläutert, dass eine deutsche Mitunternehmerschaft vorliege, die in Österreich Vermietung betreibe und nach seinem Gespräch mit dem Kanzleikollegen unter Hinweis auf die Isolationstheorie die Tätigkeit der Bw. in Österreich als Vermietung und Verpachtung einzustufen sei. Die Gutachten habe der steuerliche Vertreter zur Begründung des Afa-Satzes von 4% vorgelegt. Wären ursprünglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden, hätte der steuerliche Vertreter aus Gründen der Offenlegung bereits damals die Gutachten vorgelegt, weil die Gutachten bereits Anfang 2000 erstellt gewesen seien. Der steuerliche Vertreter könne sich nach sieben Jahren nicht mehr erinnern, ob sich Herr ADir. T schriftliche Notizen gemacht habe. Er wisse nur, dass Herr ADir. T keine inhaltlichen Zusagen getroffen habe, weder hinsichtlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung noch betreffend des Afa-Satzes. Herr ADir. T habe nur gesagt, er könne jetzt nichts entscheiden, die steuerliche Vertretung solle nur die berichtigten Erklärungen vorlegen. Weiters werde auf die erfolgten Veranlagungen der Jahre 1999 bis 2004 verwiesen. Dass im Jahr 2002 zwar Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien, jedoch das FA mit Bescheid vom 5. April 2004 Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt habe, sei der steuerlichen Vertretung erst in Vorbereitung der Berufungsverhandlung aufgefallen und deshalb wäre damals keine Berufung erhoben worden. Es sei weiters auf den Vorhalt des FA zur Steuererklärung 2003 hinzuweisen, in dem ein Gutachten betreffend Afa 4% abverlangt worden sei, und auf das Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung vom 24. Mai 2005, in dem dem Finanzamt mitgeteilt worden sei, dass die Gutachten bereits am 11. Dezember 2001 vorgelegt worden seien. Das FA habe schließlich das Jahr 2003 antragsgemäß mit Afa 4% veranlagt. Weiters werde auf das Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 20. Februar 2006 und die Veranlagung für das Jahr 2005 verwiesen, in der ebenfalls eine Afa

von 4% angesetzt worden sei. In allen Erklärungen der Jahre 1999 bis 2005 sei auf einen AfA-Satz von 4% laut einem Gutachten hingewiesen worden. Mehr als dieses Gutachten bereits am 11. Dezember 2001 persönlich vorgelegt zu haben, könne man nicht machen.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab dazu an, dass die Veranlagung [2005] vorläufig erfolgt sei. Über Vorhalt des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 20. Februar 2006 (Arbeitsbogen Außenprüfung Seite 14) und den Beginn der Betriebsprüfung am 10. März 2006 gab die Vertreterin des FAes an, mit dem Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes habe sich das FA erst während der Prüfung auseinandergesetzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das FA begründet die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens mit § 303 Abs. 4 BAO und damit, dass die beiden Gutachten einen Wiederaufnahmegrund darstellen würden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Sachverhaltsfeststellungen und Beweiswürdigung:

Im Fragebogen vom (Eingangsstempel) 9. März 2000 (Dauerbelege Seite 6) gab die Bw. gegenüber dem FA an, im Oktober 1999 sei mit der Vermietungstätigkeit begonnen worden. Mit Begleitschreiben vom 16. Mai 2000 (Dauerbelege Seite 30 bis 69) legte die Bw. dem FA einen weiteren Fragebogen "V+V" betreffend das Objekt in T, sowie Kopien des Einheitswertbescheides, der Erklärung bzw. Beilage zum Einheitswertbescheid, des Kaufvertrages vom 22. Mai 1997, zweier Darlehensverträge und des Mietvertrages vor.

Am 1. Februar 2001 gab die Bw. eine Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1999 mit negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb S 13.004,00 ab, die vom FA erklärungs-gemäß mit Bescheid vom 13. Februar 2001 veranlagt wurde (Akt 1999 Seite 4 bis 10).

Weiters enthält der Veranlagungsakt des FAes folgendes Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. an das FA, zu Handen Herrn ADir. T, vom 11. Dezember 2001, beim FA eingelangt am 13. Dezember 2001 (Akt 1999 Seite 11):

*"Sehr geehrter Herr Amtsdirektor,
wir senden Ihnen in der Beilage die Steuererklärungen für 1999 unserer oben
genannten Klientin und beantragen die Wiederaufnahme gem. § 303 BAO, da es sich
wie mit Ihnen heute persönlich besprochen nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
sondern um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG handelt.*

Gleichzeitig senden wir ihnen die Steuererklärungen für das Jahr 2000 mit der Bitte um Veranlagung. Für eventuelle Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung."

In der neuen Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1999 (Akt 1999 Seite 15ff) gab die Bw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung S 13.004,00 an. In der nunmehr vorgelegten Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 1999 gab die Bw. betreffend Absetzung für Abnutzung für beide Gebäude in T und S erstmals an:

"Vom Gebäudewert 4% p. a. lt. Gutachten".

Das FA erließ am 20. Februar 2002 einen Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO und einen geänderten Sachbescheid Feststellung der Einkünfte 1999 gemäß § 188 BAO, in dem nunmehr negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 13.004,00 festgesetzt wurden (Akt Seite 21f). Die Bescheide wurden von Herrn ADir. T freigegeben (Aussage ADir. T in der Berufungsverhandlung, elektronischer Aktenvermerk vom 20. Februar 2002).

Der Wiederaufnahmebescheid enthält die Begründung:

"Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Der Sachbescheid enthält die Begründung:

"Die Wiederaufnahme von Amts wegen erfolgte auf Grund Ihrer Anregung."

Für die nachfolgenden Jahre des berufungsgegenständlichen Zeitraums 2000 bis 2004 erklärte die Bw. jeweils Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (letzte Erklärung 2004 vom 13. September 2005) und gab in den Beilagen betreffen Absetzung für Abnutzung unverändert *"Vom Gebäudewert 4% p. a. lt. Gutachten"* an (Bilanzakt der betreffenden Jahr bzw. Akt 2004 Seite 6):

Das FA erließ für die Jahre 2000, 2001, 2003 und 2004 erklärungsgemäße Feststellungsbescheide (zuletzt für 2004 Bescheid vom 13. September 2005). Für das Jahr 2002 erließ das FA am 5. April 2004 einen Bescheid, in dem Einkünfte in der Höhe laut Erklärung jedoch als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt wurden. Sämtliche Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Nach Erhalt der Erklärung für 2003 am 24. Februar 2005 ersuchte das FA noch vor Bescheiderlassung die Bw. mit Vorhalt vom 28. April 2005 um Vorlage des Gutachtens, *"in dem die verkürzte Nutzungsdauer festgestellt wurde"* (Akt 2003 Seite 11). Daraufhin teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 24. Mai 2005 (Akt 2003 Seite 12) mit, Frau Anna-

Maria B (damals noch unter ihrem Familiennamen M) und Herr Steuerberater Mag. Christian Z hätten am 11. Dezember 2001 in den Amtsräumen im FA wegen einer Wiederaufnahme des Jahres 1999 bei ADir. T vorgesprochen. Damals sei es um den Wechsel der Gewinnermittlungsart von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu solchen aus Vermietung und Verpachtung und da im Speziellen um die Nichtgeltendmachung von Investitionsfreibeträgen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und um die Höhe der Nutzungsdauer der Gebäude gegangen. Aus diesen Grund hätten die beiden steuerlichen Vertreter die beiden Gutachten für T und S, in denen jeweils die verkürzte Nutzungsdauer festgestellt worden sei, im Original wunschgemäß Herrn ADir. T übergeben. Die vom FA angeforderten Gutachten würden somit bereits beim FA aufliegen. Bei dieser Gelegenheit werde angefragt, wann diese beiden Gutachten wieder zurückgegeben würden, da sich keine weiteren Exemplare in den Akten der Steuerberater befinden würden. Das FA bestand nicht weiter auf einer Vorlage der Gutachten und erließ am 2. Juni 2005 einen erklärungsgemäßen Feststellungsbescheid für 2003 ohne weitere Begründung im Bescheid. Einem vom FA im Schreiben an den UFS vom 20. April 2007 als Beilage 2 vorgelegten elektronischen Aktenvermerk vom 30. Mai 2005 ist zu entnehmen, dass für die Vermietung von Lagerhallen 4% Afa geltend gemacht werden. Laut Vorhalt sollte ein Gutachten existieren. Jedoch würde sich keines in den Akten auffinden lassen sondern nur Kopien zu den einzelnen Kreditverträgen. Die Veranlagung 2003 werde freigegeben, aber zur Betriebsprüfung gemeldet. Die Afa solle zumindest auf 3% reduziert werden. Auf eine Rücksprache mit einem namentlich genannten Teamleiter (nicht Herr ADir. T, da damals bereits in Pension) wurde verwiesen.

Die nunmehr berufungsgegenständliche Betriebsprüfung begann laut Vermerk des Prüfers am 10. März 2006 (Arbeitsbogen Seite 3). In einem Schreiben an den Prüfer vom 20. Februar 2006 (Arbeitsbogen Seite 14) gab die steuerliche Vertretung an, vom namentlich genannten Prüfer seien im Zuge der Umsatzsteuernachschau 11/2005 am 26. Jänner 2006 die beiden Gutachten für die Betriebsgebäude in S und T eingefordert worden, obwohl ihm die steuerliche Vertretung mehrmals versichert habe, dass die beiden Gutachten bereits am 11. Dezember 2001 persönlich bei Herrn ADir. T übergeben worden seien und daher beim FA aufliegen müssten. Auf Kopien der Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 11. Dezember 2001 und 24. Mai 2005 werde verwiesen. Nochmals jeweils im Original würden nun als Beilage die beiden Gutachten gesendet werden. Durch die Einholung der Gutachten bei der Mandantin sei es der steuerlichen Vertretung nicht möglich gewesen, diese früher vorzulegen. Um Rücksendung der Originalgutachten werde ersucht. Auf Seite 84 bis 120 der Dauerbelege liegen Kopien der beiden Gutachten vom 29. März 2000 betreffend die Gebäude in T und S ein.

Die beiden Gutachten für die Gebäude in T und S wurden jeweils am 29. März 2000 von einem staatlich befugten und beeideten Ziviltechniker und allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen erstellt und geben eine Nutzungsdauer der Gebäude von 25 Jahren, somit eine Afa von 4% an.

Die bisherigen Feststellungen gründen sich auf die zitierten Schriftstücke und Aussagen.

Aus folgenden Gründen kann nicht ausgeschlossen werden, dass bereits am 11. Dezember 2001 anlässlich einer Besprechung im FA mit den für die Veranlagung der Bw. zuständigen ADir. T zwei Gutachten über einen Afa-Satz von 4% betreffend die beiden vermieteten Gebäude T und S ausgehändigt wurden:

Der Steuerberater Mag. Z als Vertreter der Bw. und seine Mitarbeiterin Frau B als Zeugin gaben in der mündlichen Berufungsverhandlung an, die zwei Gutachten an Herrn ADir. T übergeben zu haben.

Herr ADir. T gab als Zeuge an, er könne sich zwar an eine Besprechung mit dem während der Berufungsverhandlung anwesenden Steuerberater Mag. Z erinnern, jedoch nicht an das Datum, den Namen des Mandanten (Bw.) oder den Inhalt. Laut Herrn ADir. T hat es nur ein einziges Treffen mit Mag. Z gegeben. ADir. T fertigte über dieses Gespräch keinen schriftlichen Vermerk an, auch der Steuerberater Mag. Z konnte sich nicht erinnern, dass Herr ADir. T schriftliche Aufzeichnungen gemacht hätte.

Die erfolgte Wiederaufnahme und der erklärungskonforme Sachbescheid für 1999 vom 20. Februar 2002 sind aktenkundig. Ein Wechsel der Einkunftsart von Gewerbebetrieb auf Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 bedingt jedenfalls einen anderen gesetzlichen Afa-Satz, nämlich von damals 4% für Gewerbebetrieb laut § 8 Abs. 1 EStG 1988 (ab 2001 3%) auf nur mehr 1,5% für Vermietung und Verpachtung laut (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988). Eine Beibehaltung der Höhe der Einkünfte ist nur auf Grund Beibehaltung einer Afa von 4% möglich. Der vom FA am 20. Februar 2002 durchgeführten Wiederaufnahme liegt eine Steuererklärung für 1999 zu Grunde, in der die Bw. (so wie dann in den Folgejahren) den beibehaltenen Afa-Satz von 4% explizit mit dem Vorliegen von Gutachten begründete. Das FA bezieht sich in der formelhaften Begründung der Bescheide betreffend 1999 vom 20. Februar 2002 auf ein amtswegiges Vorgehen auf Anregung der Bw. unterlässt jedoch weitere inhaltliche Ausführungen.

Aus dem Fehlen eines schriftlichen Vermerkes von Herrn ADir. T über das Gespräch am 11. Dezember 2001 kann somit nicht ohne weiteres geschlossen werden, dass damals keine Gutachten überreicht worden wären, da auch sonst nicht ersichtlich ist, aus welchen Gründen das FA überhaupt die Wiederaufnahme und Neuveranlagung 1999 mit den Bescheiden vom 20. Februar 2002 durchführte.

Es wäre am FA gelegen gewesen, zeitgerecht schriftliche Vermerke anzufertigen und damit Beweisvorsorge für eine allfällige spätere Wiederaufnahme zu treffen.

Von einer Einvernahme von zwei weiteren Mitarbeitern des FAes, nämlich der Verfasserin des elektronischen Aktenvermerkes vom 30. Mai 2005 und dem darin genannten Teamleiter, konnte Abstand genommen werden, da der Wissenstand der beiden aus dem Aktenvermerk ersichtlich ist. Aus dem Nichtauffinden im Jahr 2005 anlässlich der Veranlagung 2003 kann nicht geschlossen werden, dass die Gutachten nicht bereits am 11. Dezember 2001 im FA der für die Veranlagung zuständigen Person übergeben wurden.

Aus dem Umstand, dass die Bw. den Feststellungsbescheid 2002 vom 5. April 2004, in der zwar die Höhe der Einkünfte laut Erklärung jedoch davon abweichend als Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt wurden, in Rechtskraft erwachsen ließ, kann nicht geschlossen werden, dass die beiden Gutachten mit Afa 4% nicht in der Besprechung am 11. Dezember 2001 vorgelegt worden wären, da der Höhe der erklärten Einkünfte ebenfalls eine Afa von 4% zu Grunde lag und nach der Rechtslage für das Jahr 2002 ein gesetzlicher Afa-Satz von 3% gilt (§ 8 Abs. 1 EStG 1988).

Schließlich entspricht es der gesicherten Lebenserfahrung, dass Sachverständige ihren Auftraggebern Gutachten in mehr als nur einer Ausfertigung (mehr als nur ein "Original") übergeben. Diesbezüglich wird auch auf das Schreiben des Sachverständigen vom 5. Mai 2007 verwiesen, wonach er jeweils drei "Originalexemplare" an die steuerliche Vertretung übergab. Es ist daher nicht unglaublich, dass am 11. Dezember 2001 dem FA ein Originalgutachten übergeben wurde und weitere Originalgutachten weiterhin in Besitz der Bw. in Deutschland sind.

Rechtlich folgt:

Das Vorliegen eines Grundes für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Zuge der am 10. März 2006 begonnenen Betriebsprüfung ist vom FA zu erbringen. Das FA hat dafür auch die entsprechende Beweisvorsorge zu treffen. So obliegt es dem FA, die Vorgänge im eigenen Wirkungsbereich vollständig und nachvollziehbar zu dokumentieren. Anbringen sind gemäß § 87 BAO in Niederschriften festzuhalten, über amtliche Wahrnehmungen und Mitteilungen ist gemäß § 89 BAO erforderlichenfalls ein Aktenvermerk anzufertigen. Der geänderten Veranlagung des FAes für 1999 am 20. Februar 2002 lag, was auch den Bescheidbegründungen zu entnehmen ist, ein Anbringen der Bw. zu Grunde. Aufgrund der formelhaften und ohne Inhaltliche Angaben erfolgten Bescheidbegründung und dem gänzlichen Fehlen von schriftlichen Aufzeichnungen des FAes über dieses Anbringen kann nicht ausgeschlossen werden, dass die beiden Gutachten am 11. Dezember 2001 vorgelegt wurden,

insbesondere weil für die Beibehaltung einer Afa von 4% ein Nachweis mittels Gutachten erforderlich war.

Auf Grund eigenen Verhaltens im Vorfeld der Außenprüfung ist es dem FA nicht geglückt, den Beweis eines Wiederaufnahmegrundes iSd § 303 Abs. 4 BAO zu erbringen.

Bemerkenswert dabei ist, dass bereits vor Beginn der Außenprüfung die Bw. durch ihre steuerliche Vertretung mit zwei Schreiben auf eine Vorlage der Gutachten am 11. Dezember 2001 hinwies, das FA sich jedoch gegenüber der Bw. damit nicht auseinandersetzte.

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 war daher Folge zu gegeben und die angefochtenen Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide fehlt es am Rechtsgrund der vom FA ebenfalls am 1. bzw. 8. August 2006 neu erlassen Sachbescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004. Diese Bescheide scheiden aus dem Rechtsbestand aus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, § 307 Tz 8 unter Hinweis auf die Aufhebung eines Wiederaufnahmebescheides durch eine Berufungsentscheidung gemäß § 289 Abs. 2 BAO). Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung erweist sich somit als nicht zulässig und war daher gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO bleibt es somit bei der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO

laut Bescheid vom:	für das Jahr:
20. Februar 2002	1999
20. Februar 2001	2000
12. März 2003	2001
5. April 2004	2002
2. Juni 2005	2003
13. September 2005	2004.

Da betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2004 nicht in der Sache selbst zu entscheiden war, konnte nicht darauf eingegangen werden, ob die beiden Gutachten vom 29. März 2000 tatsächlich als Nachweis eines Afa-Satzes von 4% geeignet sind.

Wien, am 22. Juni 2007