



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw.-ges.m.b.H., A_etabl., vertreten durch Dr. Peter Schmautzer, Rechtsanwalt, 1070 Wien, Lerchenfelderstraße 39, vom 17. September 2010 gegen den Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 31. August 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008 und gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 2008 des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 31. August 2010 entschieden:

S p r u c h

Der Berufung gegen den oben bezeichneten Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008 vom 31. August 2010 wird stattgegeben und dieser angefochtene Verfahrensbescheid aufgehoben.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31. August 2010 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) ist die Erzeugung und der Vertrieb von Energy-Drinks. Dem zuständigen Finanzamt wurde im Rahmen der internationalen Amtshilfe auf dem Gebiet der Umsatzsteuer (Art. 19 VO 1798/2003/EG) mitgeteilt, dass bei Lieferungen der Bw. an die LE1 Germany AG im Dezember 2008 die Waren nicht nach Deutschland verbracht worden seien, sondern von der österreichischen Tochtergesellschaft, der Firma LE2, Hall in Tirol übernommen und von dieser

angeblich in ein Drittland verbracht worden seien. Das Entgelt der Lieferungen habe insgesamt € 45.733 betragen. Nach Auffassung der deutschen Finanzbehörde würden diesbezüglich steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen in Österreich vorliegen. Der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland sei dementsprechend storniert worden.

Auf Grund dieser Kontrollmitteilung erfolgten mit den Nachschauaufträgen vom 15.3.2010 und vom 10.6.2010 Umsatzsteuerprüfungen im Unternehmen der Bw. hinsichtlich ihrer Lieferungen nach Deutschland an die LE1 AG und LE3 (beide mit Sitz in Landshut) im Jahr 2008 und 2009.

In den Niederschriften (vom 10.5.2010 und 22.06.2010) über das Ergebnis der abgabenbehördlichen Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

„1. Lieferungen an LE1 AG

Die Waren im Wert von € 45.733, fakturiert an die T. B. AG, K., wurde bei der Bw. in A. durch ein D. abgeholt und nach Wien, Freudenau befördert. Von dort ging vermutlich die Ware durch die Spedition E. nach Salzburg zur Spedition F.. Sowohl die D. als auch E. befinden sich in Konkurs. Die Spedition F. hat über diese Waren Frachtpapiere für den ausländischen Warenempfänger, P. S. in Benin (Westafrika), Cotonou ausgestellt. Auftraggeber dieser Versendung und somit offensichtlich Lieferant dieser Waren war die österreichische Fa. LE2 in Hall in Tirol. Der Warenwert wurde in den Versendungspapieren nur mehr mit € 23.550 (rund die Hälfte des ursprünglich fakturierten Entgeltes von € 45.733) angegeben. Bei diesen Umsätzen der Bw. liegen keine innergemeinschaftlichen Lieferungen vor und ist daher der Nettobetrag der Umsatzsteuer mit 20% zu unterziehen, weil ein gültiger Nachweis über die Lieferungen der Waren in das Gemeinschaftsgebiet nicht erbracht werden konnte.

Lieferungen an LE1 AG	2008
Warenwert netto	€ 45.733,00
Umsatzsteuer 20 %	€ 9.146,60
Warenwert brutto	€ 54.879,60

2. Lieferungen an LE3, K.

In den Jahren 2008 und 2009 wurden von der Bw. Warenlieferungen an die I. C., bzw. Herrn LE3 fakturiert. Diese Umsätze wurden als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt. Bei der MIAS-Überprüfung dieser Umsätze wurde aber festgestellt, dass die vom Leistungsempfänger, LE3 angegebene UID-Nummer, DEXXXXXX seit 1.1.2006 ungültig ist. Den 2008 und 2009 an LE3 /Intertrade Company ausgeführten Lieferungen war daher mangels gültiger UID-Nummer die Steuerfreiheit zu versagen und die Lieferungen mit dem Steuersatz von 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Lieferungen an LE3	2008	2009
-----------------------	------	------

Warenwert netto	€ 70.158,00	€ 44.175,00
Umsatzsteuer 20 %	€ 14.031,60	€ 8.835,00
Warenwert brutto	€ 84.189,60	€ 53.010,00

....

Das Finanzamt erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung geänderte Umsatzsteuerbescheide. Da der Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 2008 vom 2.4.2010 bereits in Rechtskraft erwachsen war, wurde dieser mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 2. Juli 2010 aufgehoben und gleichzeitig ein geänderter Umsatzsteuerbescheid 2008 erlassen. In diesem wurden die vorgenannten Umsätze des Jahres 2008 der Umsatzsteuer unterzogen. Bezüglich der Lieferungen im Jahr 2009 erfolgte gemäß §201 BAO mit Bescheid vom 2. Juli 2010, eine Festsetzung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat 12/2009.

Mit Anbringen vom 31.8.2010 ersuchte die steuerliche Vertretung der Bw., welche von dieser im Abgabenverfahren auch als Zustellungsbevollmächtigte bestellt wurde, um nochmalige Verlängerung der Berufungsfrist betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2.7.2010. Dieser Bescheid ist nach Angaben der steuerlichen Vertretung in Folge einer Betriebsprüfung an die Bw. ergangen und sollte noch amtsweigig korrigiert werden.

Dem Finanzamt wurde seitens der Bw. ein an LE3 gerichtetes Schreiben des deutschen Bundeszentralamtes für Steuern vom 12.7.2010 übermittelt. In diesem wird mitgeteilt, dass dessen UID-Nummer 11111 lautet und seit 1.1.2008 gültig ist. Weiters seien von der Bw. die betroffenen Rechnungen hinsichtlich der UID-Nummer berichtigt worden.

Auf Grund dieser nachfolgenden Umstände wurden vom Finanzamt durch Bescheide vom 31.8.2010 mittels Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO ein geänderter Umsatzsteuerbescheid 2008 sowie ein geänderte Festsetzungsbescheid hinsichtlich der UVA für 12/2009 erlassen. In diesen Bescheiden wurden die Umsätze mit dem Abnehmer C. S. wieder als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 wurde unter Verwendung eines Textbausteines (automatisierten Begründungscode) mit folgender Begründung versehen:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 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 Zweckmäßigkeitssgründen verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerliche Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Diese Bescheidbegründung enthält auch keinen Verweis auf die Begründung des in einem Vorgang geänderten Sachbescheides. Im Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010 wurde begründend ausgeführt, dass eine Wiederaufnahme erforderlich gewesen sei, weil die deutsche Finanzverwaltung rückwirkend eine UID-Nummer für gültig erklärt habe und nach erfolgter Rechnungsberichtigungen die beanstandeten i.g. Lieferungen dadurch nunmehr steuerfrei geworden seien.

Die Bw. erhab durch ihren dem Verfahren beigezogen rechtsanwaltlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 17.9.2010 und – vom UFS aufgetragener - ergänzender Mängelbehebung vom 29.2.2012 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008, beide vom 31.8.2010 form- und fristgerecht Berufung.

Die Bw. begehrte die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides betreffend Umsatzsteuer 2008. Zudem wurde der geänderte Umsatzsteuerbescheid 2008 mit dem Antrag angefochten, die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen an die LE1 G. AG anzuerkennen. Die Berufung wurde mit der Rechtswidrigkeit wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und der Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Bescheide begründet.

Im Einzelnen brachte die Bw. Folgendes vor:

„Die LE1 G. AG hat bei uns die Ware mit Produktionsauftrag vom Dezember 2008 bestellt. Vereinbart war, dass die Ware selbst abgeholt werden sollte und dass 100 % im Vorhinein bezahlt werden soll. Der Produktionsauftrag enthält sowohl die Steuernummer als auch die UID-Nummer des Bestellers.

Die Ware wurde am 23. und 29. Dezember zum Versand bereitgestellt und mit Lieferschein an die vom Besteller namhaft gemachte Spedition F. übergeben.

Beweis: beiliegender Produktionsauftrag, beiliegende Lieferscheine.

Es handelt sich bei dieser Vorgangsweise eindeutig um eine innergemeinschaftliche Lieferung gemäß VO zu Artikel 7 BGBI. 1996/40l. Gemäß dieser Verordnung muss der Nachweis für die innergemeinschaftliche Lieferung durch Durchschrift der Abschrift der Rechnung, durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, insbesondere der Lieferschein, einer Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten. Sämtliche diesbezügliche Urkunden lagen bei der Prüfung vor und werden sicherheitshalber nochmals vorgelegt.

Beweis: Produktionsauftrag, Lieferscheine Nr. 080857, 080853, 080852, Rechnung Nr. 080952 vom 23. Dezember 2008, Rechnung Nr. 080953 vom 23. Dezember 2008, Rechnung Nr. 080956 vom 29. Dezember 2008, Rechnung Nr. 080958 vom 29. Dezember 2008.

In der Folge hat das Finanzamt Überprüfungen vorgenommen und hat ermittelt, dass ohne unser weiteres Wissen und Zutun der Besteller der Ware, diese durch eine österreichische Konzernfirma, nämlich die LE2, in Hall in Tirol, nach Benin geliefert hat.

Die Ausfuhrbestätigung gemäß § 199 Abs. 2 ZK ist vorgelegen. Gemäß § 7 UStG liegt eine Ausfuhrlieferung vor. Der Nachweis dieser Ausfuhrlieferung wurde durch die Bestätigung gemäß dem ZK erbracht.

Sollte daher ohne unser Wissen und Zutun die Ware nicht eine innergemeinschaftliche Lieferung gewesen sein, sondern es sich um eine Ausfuhrlieferung gemäß § 7 UStG gehandelt haben, so berechtigt dies die Finanzbehörde nicht, uns die Umsatzsteuer vorzuschreiben.

Beweis: beiliegende Bestätigung über die Ausfuhr der Ware aus der Europäischen Union, Bestätigung F. Spedition und Transport GmbH vom 22. März 2010, Bestätigung von e.rail.at vom 8. Jänner 2009.

Hätte daher die Behörde diese öffentliche Urkunde und sonstigen Urkunden ihrer Beurteilung zugrunde gelegt, dann hätte sie die obigen gewünschten Sachverhaltsfeststellungen treffen müssen.

Gemäß Artikel 7 der Binnenmarktregelung innergemeinschaftlicher Erwerb in Verbindung mit der Verordnung zu Artikel 7 innergemeinschaftliche Lieferung BGBl. 1996/401 hätte der Sachverhalt als innergemeinschaftliche Lieferung beurteilt werden müssen, sodass eine Umsatzsteuer nicht zur Vorschreibung gelangen hätte können. Es entspricht der Verordnung, dass Ware von einem Unternehmen, das einen Sitz in der Europäischen Union hat, bestellt wird und dass diese Ware von dem Besteller selbst abgeholt wird. Für diesen Fall sieht der Artikel 7 der Verordnung sowie die hierzu ergangenen Durchführungsbestimmungen vor, dass die dort angeführten Nachweise vorzulegen sind. Dies wurde von uns gemacht. Es bleibt daher kein Raum mehr für eine andere Deutung. Wenn daher die Ware im Auftrag und für Rechnung unseres Bestellers aus der Europäischen Union ausgeführt wurde und es sich dann um eine Drittlandlieferung handelt, so haben wir hierfür nicht einzustehen. Im Übrigen ist auch in diesem Fall eine Umsatzsteuer nicht zu bezahlen.

Wir stellen daher den

ANTRAG,

die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, als der Umsatzsteuerbescheid 2008 eine Nachbelastung der Umsatzsteuer im Betrage von € 9.146,60 und eine Verrechnung mit dem Guthaben aus der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 2010 unterbleibt, sowie den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008 ersatzlos zu beheben.“

Die Bw. stellte mit Eingabe vom 18.10.2011 eine Vorlageerinnerung gemäß § 276 Abs. 6 BAO zur Beschleunigung einer Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht einerseits die verfahrensrechtliche Richtigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides und andererseits die materiell-rechtliche Beurteilung der Umsatzsteuerpflicht oder Steuerbefreiung der Lieferungen der Bw. an die deutsche LE1 AG.

1. Rechtmäßigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides

Der § 303 BAO lautet:

(1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3) Wenn die Zuständigkeit zur Abgabenerhebung auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen ist, kann der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens auch bei der Abgabenbehörde erster Instanz eingebracht werden, die im Zeitpunkt der Antragstellung zur Abgabenerhebung zuständig ist.

(4) Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen 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.

Gemäß § 307 Absatz 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO).

1.1. Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes

Auf eine im Verwaltungsverfahren angeregte amtswegige Wiederaufnahme des Verfahren nach § 303 Abs. 4 BAO besteht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein subjektives öffentliches Recht (vgl. VwGH 31.3.2004, 2004/13/0036). Auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen – sei es zu Gunsten oder Ungunsten des Abgabenschuldners - kann nur erfolgen, wenn ein gesetzlicher Wiederaufnahmegrund vorliegt.

Im gegenständlichen Fall kommt als Wiederaufnahmegrund nur der „Neuerungstatbestand“, das Vorliegen neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel, in Betracht.

Der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2.7.2010 wurde an den zutreffenden Bescheidadressaten gerichtet und dem bestellten Zustellungsbevollmächtigten rechtswirksam zugestellt. Die Rechtswirksamkeit dieses Bescheides wurde nicht bestritten und folgt auch aus den Fristverlängerungsansuchen des steuerlichen Vertreters gemäß § 245 Abs. 3 BAO.

Wie schon ausgeführt, erfordert eine Wiederaufnahmen des Verfahrens sowohl auf Antrag der Partei (§ 303 Abs. 1 BAO) als auch von Amts wegen (§ 303 Abs. 4 BAO) das nachträgliche Hervorkommen von neuen Tatsachen oder Beweismitteln. Das sind solche Sachverhaltselemente oder Tatsachenbeweise, die im Zeitpunkt der Erlassung des rechtskräftigen Bescheides, dessen durch ihn abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden soll, bereits existent waren, aber der Behörde erst nach diesem Zeitpunkt bekannt wurden.

Im gegenständlichen Fall wurde die Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 durch den - nach Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO ergangenen - Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2.7.2010 rechtskräftig abgeschlossen. Neu hervorgekommen im Sinne des § 303 BAO sind daher nur solche entscheidungserheblichen Tatsachen oder Beweismittel, die vor diesem Zeitpunkt bereits bestanden haben und erst nach diesem Zeitpunkt der Abgabenbehörde bekannt geworden sind.

Der angefochtene Wiederaufnahmbescheid führt als Wiederaufnahmegrund, jene Tatsachen und Beweismittel an, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Umsatzsteuerprüfungen bereits bekannt geworden sind und verweist dazu auf die Sachverhaltsausführungen der BP-Niederschriften vom 10.5.2010 und 22.6.2010. Bei diesen Feststellungen aus der Umsatzsteuerprüfung, die in den oben angeführten Niederschriften dargelegt sind, handelt es sich jedoch um keine neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel im Sinne des § 303 BAO, weil diese Umstände und Tatsachenbeweise schon bei Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 2.7.2010 dem Finanzamt bekannt waren. Diese Tatsachen und Beweise wurden im Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2.7.2010 bereits berücksichtigt und stellen somit keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar.

1.2. Begründung des Wiederaufnahmbescheides

Nach der Rechtsprechung des VwGH gehört der maßgebliche Wiederaufnahmstatbestand in den Spruch des Bescheides (VwGH 20.6.1990, 90/16/0003; 12.6.1991, 90/13/0027; 21.6.1994, 91/14/0165; 28.9.1998, 96/16/0135; vgl Bibus, Wiederaufnahme, in Koller/Schuh/Woischitzschläger, Betriebsprüfung III, 65, wonach diese Judikatur

problematisch erscheint). Lässt der Spruch für sich allein Zweifel an seinem Inhalt offen, so ist die Begründung als Auslegungsbehelf heranzuziehen. Im Erk vom 12.6.1991, 90/13/0027, erschien es dem VwGH ausreichend, dass der Wiederaufnahmestatbestand dem Betriebsprüfungsbericht entnehmbar war.

Die Wiederaufnahmsgründe sind in der Begründung anzuführen. Dies ist nicht zuletzt deshalb notwendig, weil nach der Judikatur des VwGH (zB VwGH 14.5.1991, 90/14/0262; 12.4.1994, 90/14/0044; 21.6.1994, 91/14/0165; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188) sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann. Sie habe lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz im Bescheid angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. „Neue“ Wiederaufnahmsgründe könnten (nach der Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheides mit Berufungsentscheidung) neuerlich zu einer Verfügung der Wiederaufnahme durch die Abgabenbehörde erster Instanz führen.

Die Begründung von Verfügungen der Wiederaufnahme hat nicht nur (je Bescheid) die entsprechenden Wiederaufnahmsgründe anzugeben, sondern auch die zeitliche Abfolge des Bekanntwerdens der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel darzustellen (VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Des Weiteren hat die Begründung, die für die Ermessensübung maßgebenden Überlegungen zu enthalten (vgl. z.B. BMF, AÖF 1986/155; VwGH 21.3.1996, 94/15/0085; 9.7.1997, 96/13/0185). Nur „formelhaft“ auf den Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit zu verweisen, verstößt gegen die Begründungspflicht; allerdings wird, wenn gegen die Wiederaufnahme sprechende Umstände nicht vorliegen, ein solcher Begründungsmangel i.d.R. kein „wesentlicher“ Verfahrensmangel sein.

Jede Wiederaufnahme setzt begrifflich ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren voraus (VwGH 13.5.1971, 941/70). Die Bewilligung der Wiederaufnahme (§ 303 Abs 1) setzt voraus, dass das betreffende Verfahren formell rechtskräftig abgeschlossen ist (VwGH 16.2.1994, 90/13/0011, 0013). Für die amtswegige Wiederaufnahme genügt die materielle Rechtskraft des Bescheides (vgl. VwGH 10.12.1980, 2885, 2973, 2974/79; aM Stoll, BAO-Handbuch, 722).

Der angefochtene Wiederaufnahmebescheid enthält keinen Verweis auf den gleichzeitig erlassenen geänderten Sachbescheid. Die Begründung im Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010 ist daher nicht Bestandteil der Bescheidbegründung des Wiederaufnahmebescheides, weil es sich um zwei getrennte selbständige Bescheide handelt. Die im Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010, genannten Umstände, weshalb nach

Ansicht des Finanzamtes eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich gewesen sei, können somit nicht als Wiederaufnahmsgründe herangezogen werden, weil sie in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides nicht enthalten sind. Fehlende Angaben der Wiederaufnahmsgründe im Wiederaufnahmebescheid sind nicht sanierbar.

Weder bei der rückwirkenden Gültigerklärung einer UID-Nummer, nachgewiesen mit Schreiben vom 12.07.2010 des Bundeszentralamtes für Steuern, noch bei der nachträglichen Rechnungsberichtigung, die im Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010 als „Wiederaufnahmsgründe“ angeführt wurden, handelt es sich zudem um neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel (nova reperta), sondern um nach Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 2.7.2010 entstandene Umstände und Beweise (nova producta).

Die Rechnungsberichtigung durch Korrektur der UID-Nummer ist auch kein entscheidungsrelevantes Merkmal für die Steuerfreiheit einer ig. Lieferung (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, Art 11 BMR, Tz. 8 sowie UStR Rz 3993 zum Nachweis der Erwerbsteuerbarkeit nach Art 7 Abs. 1 Z. 3 BMR durch die gültige UID-Nummer des Abnehmers).

1.3. Rechtswirkung der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides

Eine Berufung ist auch gegen die Bewilligung der Wiederaufnahme oder gegen eine Wiederaufnahme zu Gunsten des Abgabepflichtigen zulässig (vgl. Stoll, BAO, 2969).

Aus unter Punkt 1.1. und Punkt 1.2. genannten Gründen hat sich der angefochtene Wiederaufnahmebescheid als nicht rechtmäßig erwiesen und war daher aufzuheben.

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei selbständige Bescheide, die jeder für sich einer Berufung zugänglich sind bzw. der Rechtskraft teilhaftig werden können (z.B. VwGH 12.9.1996, 96/15/0163; 17.11.2004, 2000/14/0142; 18.12.2008, 2006/15/0367; 24.6.2009, 2007/15/0041). Die Bescheidgestaltung hat erkennen zu lassen, dass zwei Bescheide vorliegen. Auch für den Wiederaufnahmebescheid gelten die Bescheiderfordernisse des § 93 BAO. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit sind sie getrennt zu beurteilen (VwGH 17.9.1991, 88/14/0012).

Sind beide Bescheide mit Berufung angefochten, so ist zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (VwGH 22.5.1990, 87/14/0038; 22.12.2005,

2001/15/0004). Die Entscheidung über beide Berufungen kann in einer Berufungsentscheidung verbunden werden (VwGH 24.6.1986, 86/14/0014).

Nach § 307 Abs. 1 BAO erfolgt die Bewilligung der Wiederaufnahme „unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides“. Diese Aufhebung ist bereits durch die Verfügung der Wiederaufnahme bewirkt; ein weiterer, selbständiger, die Aufhebung des alten Sachbescheides aussprechender Bescheid muss nicht ergehen (vgl. VwGH 11.7.1995, 91/13/0145; 24.11.1998, 93/14/0151; 22.4.2009, 2006/15/0257).

Wird der Wiederaufnahmbescheid aufgehoben, so tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid (im vorliegenden Fall ist das der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010) aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 24.1.1990, 86/13/0146; 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353), der alte Sachbescheid (gegenständlich ist das der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2.7.2010) lebt wieder auf (z.B. VwGH 30.3.2006, 2006/15/0016, 0017).

2. Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010

Mit der Stattgabe der Berufung gegen den Wiederaufnahmbescheid vom 31.8.2008 wird dieser Verfahrensbescheid aufgehoben und tritt gleichzeitig ex lege der in Verbindung mit der Wiederaufnahme erlassene Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2008 aus dem Rechtsbestand.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Eine Berufung ist unter anderem unzulässig bei mangelnder Bescheidqualität oder bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung.

Mit der Aufhebung des Wiederaufnahmbescheides ist der Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 31.8.2010 - eine logische Sekunde vor der Erledigung der Berufung gegen diesen Bescheid – aus dem Rechtsbestand getreten. Die Berufung gegen diesen Umsatzsteuerbescheid 2008 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Wien, am 7. März 2012