



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der a, vertreten durch Dr. Ferdinand Jenni, 6850 Dornbirn, Jahngasse 18, vom 12. Februar 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 12. Jänner 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens und den Sachbescheid Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) hat 2005 eine Wohnung gekauft und vermietet. In ihrer Einkommensteuererklärung und Umsatzsteuererklärung für 2005 (elektronische Eingabe am 23. März 2006) hat sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. die Umsätze daraus erklärt und Vorsteuern aus dem Wohnungskauf geltend gemacht, wobei sie vorab beim Finanzamt eine Prognoserechnung eingereicht hat.

Das Finanzamt hat die Vermietung und Verpachtung als Einkunftsquelle eingestuft und mit Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 27. März 2006 eine Abgabengutschrift (Vorsteuern) in Höhe von € 38.266,52 festgesetzt.

Am 12. Jänner 2010 wurde vom Finanzamt ein Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 erlassen und dieser damit begründet, dass die Bw. in der Prognoserechnung betreffend der Vermietung b von einem Verlust in den Jahren 2005 bis 2008 in Höhe von € 3.863,00 ausgegangen sei. Tatsächlich sei jedoch ein Verlust in Höhe von € 10.435,10 erzielt worden. Durch dieses Hervorkommen von neuen Tatsachen sei eine Wiederaufnahme zu verfügen gewesen.

Der angefochtene Umsatzsteuersachbescheid 2005, mit welchem die Umsatzsteuer auf € 0,00 festgesetzt wurde, wurde gleich wie der Wiederaufnahmebescheid begründet. Ergänzend wurde festgestellt, dass die vorgelegte Prognosevorschau vom 28. November 2005 sich als nicht stichhaltig und nicht tragfähig erwiesen habe. Unter Berücksichtigung des bis dato erzielten Verlustes und den Angaben der Verluste und Überschüsse laut Prognoserechnung würde innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtverlust von € 5.654,10 erzielt werden. Die Finanzbehörde gehe daher von einer steuerlich nicht beachtlichen Einkunftsquelle aus.

In der hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass in der am 28. November 2005 eingereichten Prognoserechnung Vorkehrungen getroffen worden seien, um mögliche Finanzierungsrisiken – es sei ein endfälliger Fremdwährungskredit in Schweizer Franken gewählt worden – der wirtschaftlichen Betätigung „Vermietung“ zu berücksichtigen. Für die Jahre 2010 sowie 2013 seien Tilgungen eingeplant um möglichen Zins- und Wechselkursrisiken zu begegnen und damit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten für den Prognosezeitraum zu gewährleisten. Die Höhe bzw. die Termine der geplanten Tilgungen seien auf Basis der Verhältnisse im Jahr 2005 gewählt worden. Neben den bereits in der Prognoserechnung angeführten Darlehenstilgungen, sei in der Prognoserechnung festgehalten, dass „Kapitaleinschuss Tilgung CHF-Darlehen“ (die Kapitaleinschüsse werden in der Höhe bzw. Termin geleistet, dass jedenfalls ein Totalüberschuss entsteht) vorgesehen seien. Die Bw. habe also von Beginn an Darlehenstilgungen zur Erreichung eines Totalüberschusses über den gesamten Prognosezeitraum geplant. Die Prognoserechnung sei vom Finanzamt als tragfähig und stichhaltig anerkannt und die Bescheid für die Jahre 2005 bis 2008 in endgültiger Form erlassen worden. Des Weiteren sei der Kreditvertrag im Jahr 2005 so ausgestaltet worden, dass der Kredit jederzeit teilweise oder zur Gänze tilgbar sei. Die Abweichungen der prognostizierten Ergebnisse von den tatsächlichen Ergebnissen könnten keine neu hervorgekommenen Tatsachen darstellen, da die Abweichungen lediglich aus einer höheren Zinsbelastung in einem relativ kurzen Beobachtungszeitraum (2005 bis 2008) resultieren würden, die in späteren Perioden durch Zinsänderungen und/oder durch geplante Tilgungen ausgeglichen würden. In der dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung sei diesen

möglichen wirtschaftlichen Veränderungen Rechnung getragen worden. Da sich die wirtschaftlichen Verhältnisse, vor allem das Zinsniveau, in den Jahren nach dem Beobachtungszeitraum von 2005 bis 2008 geändert hätten, der Fremdmittelabbau in nachfolgenden Perioden eingeplant gewesen sei und die ermittelnde Behörde es unterlassen habe, diese Bewirtschaftungsmaßnahmen mit einzubeziehen, würde es sich bei der Abweichung von der Prognoserechnung somit nicht um eine neu hervorgekommene Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO handeln, sondern lediglich um einen zu kurz gewählten Beobachtungszeitraum durch das Finanzamt Bregenz unter Außerachtlassung der oben angeführten Fakten. Würde ein längerer Beobachtungszeitraum herangezogen und weiters die geänderten Zinskonditionen bereits im Folgejahr 2009 berücksichtigt worden, hätte die Behörde nicht zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gelangen können.

Betreffend die Anfechtung des Umsatzsteuerbescheides 2005 führt die Bw. aus, dass die Abweichungen im Beobachtungszeitraum des Finanzamtes Bregenz von 2005 bis 2008 tatsächlich aus höheren Zinsbelastungen resultieren würden, es jedoch das Finanzamt verabsäumt habe, die in der Prognoserechnung angeführten, geplanten Bewirtschaftungsmaßnahmen in späteren Jahren zu berücksichtigen und in die Gesamtbetrachtung zu inkludieren. Aufgrund der aktuellen Zinsbelastung sowie der von Beginn der Vermietungstätigkeit eingeplanten Tilgungen könne weiterhin von einem Gesamtüberschuss über den gesetzlichen Beobachtungszeitraum ausgegangen werden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 26. Februar 2010 wird hinsichtlich der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt, dass dem prognostizierten Zinsaufwand 2005 bis 2008 in Höhe von € 10.500,00 ein tatsächlicher von € 19.875,17 gegenüberstehe. Dass die prognostizierte Zinsentwicklung nicht eingehalten werden könne, habe dem Bw. im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung im Jahr 2005 bereits bekannt sein müssen. In diesem Jahr stehe dem prognostizierten Zinsaufwand in Höhe von € 750,00 ein tatsächlicher in Höhe von € 2.606,32 gegenüber. Eine Prognoserechnung, die wider besseren Wissens durch die tatsächliche Entwicklung bereits widerlegte Ansätze aufnehme und damit zu einem Gesamtüberschuss komme, könne nicht als plausibel angesehen und damit auch nicht anerkannt werden. Die Prognose habe sich im Nachhinein als falsch erwiesen. Der Sachverhalt sei der Abgabenbehörde nicht vollständig bekanntgegeben worden und die amtswegige Wiederaufnahme somit zulässig.

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2005 wird ausgeführt, dass wenn bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuft Vermietung die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurückbleiben würden unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO zu prüfen sei, ob der ursprüngliche Kalkulationszeitraum eingehalten werden könne. Im

vorliegenden Fall hätte die Bw. Maßnahmen setzen müssen, die zur Verbesserung der Ertragslage führten, um die steigenden Zinsen auszugleichen. Da ein derartiges Bemühen allerdings nicht vorliegen würde, gehe die Abgabenbehörde von Liebhaberei aus.

Hierauf hat die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Hinsichtlich der Wiederaufnahme wurde ausgeführt, dass es sich bei den Feststellungen des Finanzamtes um keine neu hervorgekommenen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO handeln würde. Dem Finanzamt sei die Prognoserechnung sowie die Abgabenerklärungen für das Jahr 2005 vor Bescheiderlassung und auch in den Folgejahren vor Bescheiderlassung und damit die Abweichung der tatsächlichen von den prognostizierten Ergebnissen als Tatsache bereits bekannt gewesen und sind diese nicht etwa erst später neu hervorgekommen. Im Jahr 2010 habe es somit keine Änderung des Kenntnisstandes der Abgabenbehörde über die vorerwähnten Tatsachen des Jahres 2005 und der Folgejahre ergeben und sind somit die rechtlichen Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme im Sinne des § 303 BAO nicht erfüllt und eine Wiederaufnahme unzulässig. Hinsichtlich des vom Finanzamt behaupteten Vorliegens von Liebhaberei werde vorgebracht, dass die Anforderung der Abgabenbehörde erster Instanz, indem diese verneine, dass eine prognostizierte Zinsentwicklung nicht eingehalten werden könne, weil der Bw. bereits im Jahr 2005 bekannt sein habe müssen, bedeute, die vorherseherischen Fähigkeiten jedes Menschen zu überschätzen. Zur Begründung der gewählten Zinsbelastungssätze in der Prognoserechnung werde der Kreditvertrag vorgelegt, welcher einen damals vereinbarten und gültigen Zinssatz von 1,875 % ausweise. In der Prognoserechnung sei der Zinssatz mit 2,5 % für 2005 und Folgejahre angesetzt; die tatsächliche Entwicklung der Zinskurve des Schweizer Franken sei in Beilage 2 ersichtlich. So habe auch nicht vorgesehen werden können, dass sich der Zinssatz im Jahr 2009 (Beilage 3) bis auf 1,75 % senken würde. Für das Jahr 2009 ergebe sich laut Überschussrechnung 2009 (Beilage 4) ein Einnahmenüberschuss. In der Prognoserechnung sei noch ein Werbungskostenüberschuss von € 422,00 prognostiziert worden. Die Vermietungstätigkeit stelle aufgrund der bereits in der Prognoserechnung geplanten Kapitaltilgungen insgesamt eine Einkunftsquelle dar, da über den Prognosezeitraum laut LVO von 20 Jahren jedenfalls ein steuerlicher Totalüberschuss entstehen werde. Es wäre der Abgabenbehörde erster Instanz ohne weiteres offen gestanden, den Umsatzsteuerbescheid 2005 als vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO zu erlassen. Das Verfahren sei jedoch endgültig, unter Bekanntsein aller relevanten Entscheidungsgrundlagen, veranlagt worden. Es seien somit keine neuen Tatsachen gemäß § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen, bei deren Kenntnis die Abgabenbehörde erster Instanz einen für dieses Kalenderjahr im Spruch anderslautenden Bescheid erlassen hätte müssen.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Berufungsverfahren waren sowohl die vom Finanzamt verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005 als auch der Umsatzsteuersachbescheid 2005 strittig.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Da im Falle der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides (im Berufungsverfahren) der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet und der alte Sachbescheid wieder auflebt, war zunächst die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Wiederaufnahmebescheides zu prüfen.

**Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005:**

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen 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 hätten.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH vom 22. 11. 2006, 2003/15/0141, 24. 2. 2004, 2000/14/0186; 29. 9. 2004, 2001/13/0135 u.a.).

Nach der Rechtsprechung (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014, und die dort angeführten weiteren Verweise) ist es Aufgabe der Abgabenbehörde, die verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind. Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss für den Abgabepflichtigen erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt hat und darlegen, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Der Begründungspflicht wird somit nur dann entsprochen, wenn in der Begründung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides nicht nur die neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel angeführt sind, sondern auch die Qualifikation dieser Umstände als bedeutsam für den anders lautenden Spruch des neuen Sachbescheides dargelegt ist. Dabei ist aber nicht von einer überspitzten Förmlichkeit auszugehen, sondern es reicht aus, wenn diese Umstände bei verständiger Würdigung aus dem Gesamtzusammenhang der Niederschrift über die Schlussbesprechung und des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung erkennbar sind (vgl. VwGH 5.5.1992, 92/14/0006).

Die Begründung muss zudem die für die Ermessensentscheidung maßgebenden Überlegungen (Ritz, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 307 Tz 3) enthalten.

Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. Stoll, Handbuch zur BAO, Wien 1980, S 727 und die dort angeführte Judikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (u.a. Erkenntnis vom 29. 9. 2004, 2001/13/0135) ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen und bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr. Gleichartige, für einen längeren Zeitraum wirkende Sachverhalte, wie etwa Tätigkeitsarten bilden je Besteuerungszeitraum und je Besteuerungszeitpunkt für sich den maßgeblichen Sachverhalt.

Die Wiederaufnahme von Amts wegen ist nur aus den gesetzlichen Wiederaufnahmegründen zulässig. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen nach der Rechtsprechung (u.a. VwGH 26. 1. 2006, 2002/15/0076) die gemäß § 305 Abs. 1 BAO für die Entscheidung über die Wiederaufnahme zuständige Behörde (= jene Abgabenbehörde, die den Bescheid erster Instanz erlassen hat).

Demnach kann Sache bei einer Berufung der Partei gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen sein, also jene Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hatte. Unter der Sache ist in diesem Zusammenhang die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hatte.

Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen wird die Identität der Sache über die abgesprochen

wurde durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde.

Im gegenständlichen Fall betraf die Änderung des Sachbescheides für die eine Wiederaufnahme verfügt wurde die nicht stichhaltige und nicht tragfähige Prognoserechnung für die Vermietung einer Eigentumswohnung, welche Vermietung realiter über einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren einen Gesamtverlust von € 5.654,10 erwirtschaften und daher Liebhaberei vorliegen würde.

Im Wiederaufnahmebescheid wird begründend ausgeführt, dass die Bw. in der Prognoserechnung betreffend der Vermietung von einem Verlust in den Jahren 2005 bis 2008 in Höhe von € 3.863,00 ausgegangen sei. Tatsächlich sei jedoch ein Verlust in Höhe von € 10.435,10 erzielt worden. Durch dieses Hervorkommen von neuen Tatsachen sei eine Wiederaufnahme zu verfügen gewesen.

Dies betrifft jedoch nicht Umstände, die dem Finanzamt zu den Zeitpunkten der jeweiligen Erstveranlagungen aus den Angaben in den Steuererklärungen und Beilagen vollinhaltlich bekannt waren und somit nicht als neu anzusehen sind.

Als Tatsachen kommen mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche sinnlich wahrnehmbare Umstände (Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften) in Betracht, aber auch innere Vorgänge (Ansichten, Absichten und Gesinnungen). Dass aus einer erst später entstandenen Tatsache Rückschlüsse für die vorangegangenen Perioden abgeleitet werden können, ist zwar möglich, doch bedarf es hierzu eines entsprechenden Beweisverfahrens und einer konkreten Würdigung seitens der Abgabenbehörde.

§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung normiert, dass bei Entstehen von Verlusten aus der Vermietung einer Eigentumswohnung die Betätigung (Vermietung) als Liebhaberei anzusehen ist. Eine Einkunftsquelleneigenschaft liegt aber dann vor, wenn der Abgabepflichtige den Nachweis (in Form einer Prognoserechnung) erbringt, dass die Betätigung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 10.5.2001, 95/15/0084, 17. 12. 2001, 95/14/0010) handelt es sich bei der Qualifikation einer ausgeübten Tätigkeit als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei um die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes und um keine Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO, auf die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gestützt werden könnte. Die nachteiligen Folgen einer früheren eventuell unzutreffenden Würdigung oder Wertung des unbestrittenen Sachverhaltes oder einer eventuell fehlerhaften rechtlichen Beurteilung –

gleichgültig durch welche Umstände sie veranlasst sind – können bei unveränderter Tatsachenlage – nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigt werden. Die Beurteilung ob Liebhaberei vorliegt, ist überdies keine Vorfrage, sondern eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage.

Im gegenständlichen Fall war dem Finanzamt zu dem Veranlagungszeitpunkt der strittigen Besteuerungsperiode 2005 (aber auch für die Jahre 2006 bis 2008) die Tatsache, dass die Zinsbelastung laut Prognoserechnung erheblich von der tatsächlich in der Einkommensteuererklärung 2005 (und in den Einkommensteuererklärungen 2006: e.Erklärung 18.7.2007, Veranlagung 20.7.2007, 2007: e.Erklärung: 14.1.2009, Veranlagung 19.1.2009, 2008: e.Erklärung 28.12.2009; Veranlagung 12.1.2010) ausgewiesenen Zinsbelastung, nämlich 2005 statt € 750,00 € 2.606,32, bekannt, weshalb die im Zeitpunkt der Erstveranlagung vorgenommene rechtliche Qualifikation der Vermietungstätigkeit als beachtliche Einkunftsquelle im Hinblick auf die unveränderte Tatsachensituation nicht im Wege der Wiederaufnahme korrigiert werden kann.

Für eine Wiederaufnahme erforderliche neu hervorgetretene Tatsachen, welche bei Bescheiderlassung bereits vorhanden, aber dem Finanzamt nicht bekannt waren, wurden im gegenständlichen Fall in der Bescheidebegründung nicht aufgezeigt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Ausführungen des Finanzamtes keine nachträglich neu hervorgekommenen Tatsachen hervorbringen, die im Zeitpunkt der Erstveranlagung(en) nicht geltend gemacht wurden und deren Kenntnis zu anders lautenden Bescheiden geführt hätte, weshalb die verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005 nicht rechtmäßig war.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei der Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen eine amtswegige Wiederaufnahme durch das Finanzamt ist nach der Lehre (Ritz, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 307 Tz 3) und ständigen Judikatur (VwGH u.a. 21. 7. 1998, 93/14/0187, 21. 6. 1994, 91/140165, 12. 4. 1994, 90/14/0044) ausschließlich die Prüfung, ob dieses Verfahren aus den von diesem gebrauchten im Bescheid dargelegten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Die Rechtsmittelbehörde darf die Wiederaufnahme nicht aufgrund von Tatsachen und Beweismitteln bestätigen, die vom Finanzamt nicht angesprochen wurden. Sie darf nur die von der die Wiederaufnahme verfügenden Behörde geprüften und herangezogenen Gründe (die verfahrensbestimmend gewesenen gleichen tatsächlichen Grundlagen) einer anderen rechtlichen Würdigung unterziehen.



Hat das Finanzamt die Wiederaufnahme tatsächlich auf Umstände gestützt, die keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, muss die Berufungsbehörde laut herrschender Judikatur (VwGH 22. 11. 2006, 2003/15/0141, 26. 11. 2006, 2006/14/0014,0015) den vor ihr angefochtenen Wiederaufnahmebescheid ersatzlos aufheben.

Da sich die bekämpfte Wiederaufnahme laut Inhalt des Spruches und der Begründung auf keine ausreichenden Wiederaufnahmegründe stützte und die Rechtsmittelbehörde nicht befugt ist, fehlende, im angefochtenen Bescheid nicht dargelegte Gründe durch neue zu ersetzen oder erstmals einzuführen, war spruchgemäß zu entscheiden und es war der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

### **Umsatzsteuerbescheid 2005:**

Mit der ersatzlosen Aufhebung des Bescheides betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 scheidet der vom Finanzamt in Verbindung mit dem Wiederaufnahmebescheid neu erlassene Umsatzsteuerbescheid für die Jahre 2005 gemäß § 307 Abs. 3 BAO aus dem Rechtsbestand aus und das Verfahren tritt in die Lage zurück, in der es sich vor Wiederaufnahme befunden hat.

Das bedeutet, dass der vor der angefochtenen Wiederaufnahme des Verfahrens in Geltung gestandene Umsatzsteuerbescheid für das Jahre 2005 vom 27. März 2006 wieder auflebt.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch dann unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (Ritz, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, Tz 2 und 6 zu § 273).

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 12. Jänner 2010 ist durch die ersatzlose Aufhebung des am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheides gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und war demzufolge die Berufung als unzulässig zurückzuweisen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. August 2013