



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B. U., xy, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 16. April 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 und Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2000 entschieden:

- 1) Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 wird Folge gegeben. Die beiden angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
- 2) Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (infolge Bw.) führt Montage, Wartungs- und Reparaturtätigkeiten durch und ermittelt den Gewinn in den berufungsgegenständlichen Jahren 1999 und 2000 gemäß § 4 Abs. 3 EStG.

Im **Oktober 2000** wurde beim Bw. für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999 eine Umsatzsteuernachschau und für den Zeitraum Jänner bis Juli 2000 eine Umsatzsteuersonderprüfung durchgeführt, dabei ergaben sich laut Niederschrift vom 6. Oktober 2000 gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA Prüfung) und gemäß § 146 BAO über das Ergebnis der

Nachschau der Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA Nachschau) keine Feststellungen, die zu einer Änderung der bisher erklärten Bemessungsgrundlagen geführt hätten.

Aus dem im Akt liegenden **Aktenvermerk vom 6. Oktober 2000** an die betriebliche Veranlagung geht aufgrund der Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum Jänner bis Juli 2000 und der Umsatzsteuernachschau Jänner bis Dezember 1999 Folgendes hervor:

„Die gewerbliche Tätigkeit von Herrn B. (Bw.) besteht hauptsächlich in der Übernahme von Montage- oder Wartungs- und Reparaturaufträgen von größeren Maschinenbauunternehmen (hauptsächlich mit Sitz in Deutschland). Großteils werden die Arbeiten in Deutschland durchgeführt. Es handelt sich dabei um sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 8 UStG 1994. Der Ort der Leistung befindet sich dort, wo die Leistung ausgeführt wird. Demnach handelt es sich bei diesen Einnahmen um in Österreich nicht steuerbare Umsätze. Herr B. seinerseits nimmt die Leistung weiterer Unternehmen (z. Teil auch von solchen mit Sitz in Österreich) in Anspruch, die letztlich diese Montagearbeiten oder Reparaturarbeiten ausführen.

Diese österreichischen Unternehmen stellen ihre Leistung (hauptsächlich Arbeitsstunden) mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung. Herr B. nimmt den Vorsteuerabzug in Anspruch.

Nach Ansicht der Bp. handelt es sich bei den Leistungen der „Subunternehmer“ ebenfalls um solche im Sinne des § 3a Abs. 8 UStG 1994, d.h. um nicht steuerbare Leistungen. Da kein Hinweis vorliegt, dass die leistenden Unternehmer nicht ordnungsgemäß abführen würden, besteht auch keine Verkürzung der Abgaben.

Um einen unangemessen hohen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, erfolgen durch die Bp. aufgrund der Umsatzsteuersonderprüfung und der Umsatzsteuernachschau keine Änderungen (Rücksprache mit Abteilungsleiter).

Der Abgabepflichtige wurde darauf hingewiesen, zukünftig auf eine richtige Vorgangsweise seitens der Geschäftspartner zu achten.“

Die Jahresabschlüsse Umsatz- und Einkommensteuer für 1999 und 2000 langten am 3. Mai 2001 und 7. Dezember 2001 beim zuständigen Finanzamt XX ein.

Die Umsatzsteuerbescheide für 1999 und 2000 wurden am 14. Mai 2001 und am 23. Jänner 2002 vom Finanzamt erklärungsgemäß erlassen.

Mit **Schreiben vom 30. Mai 2003** teilte der Bw. dem Finanzamt XX mit, dass mit 1. Juni 2003 ein Firmen- und Wohnsitzwechsel nach ZZ erfolgt.

Der gesamte Akt wurde am **12. Juni 2003** vom Finanzamt XX dem nunmehr zuständigen Finanzamt Steyr abgetreten und übermittelt.

In der Folge fand beim Bw. eine Betriebsprüfung (Bp.) betreffend die Jahre 1999 bis 2002 statt. Dabei wurde Folgendes laut Bp. Bericht vom 07. April 2004 vom nunmehr zuständigen Finanzamt hinsichtlich Umsatzsteuer festgestellt:

„Tz 14 Vorsteuerabzug:

Im gesamten Prüfungszeitraum wurden von Fremdleistungen aufgrund vorliegender Rechnungen Vorsteuern abgezogen.

Dabei handelt es sich größtenteils um sonstige Leistungen gem. § 3a Abs. 8 lit. c UStG 1994 (Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen), wobei die Leistung dort ausgeführt wird, wo der Unternehmer ausschließlich oder überwiegend tätig wird.

Die Tätigkeit umfasste vorwiegend Montage- und Installationsarbeiten betreffend Hydraulikanlagen im Ausland.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind als Vorsteuer abziehen.

Für die im Inland erbrachten Leistungen wurde der Vorsteuerabzug anerkannt.

Von nicht steuerbaren Leistungen (Leistungsort Ausland) ist der Vorsteuerabzug aufgrund des § 12 UStG, unabhängig von einer Versteuerung beim Rechnungsleger, unzulässig.

Fremdleistungen im Ausland	1999	2000
G.	177.766,50 S	125.271,50 S
P.	14.432,00 S	
Pl.	87.373,41 S	27.350,15 S
S.	213.428,10 S	127.831,82 S
A.		7.995,00 S
M.		170.111,30 S
Vorsteuer Fremdleistungen	493.000,01 S	458.559,77 S

Fremdleistungen im Ausland	2001	2002
Vorsteuer Fremdleistungen	0	0

Weiters sind die Vorsteuern für Inlandsdiäten, bei Reisen an weitere Mittelpunkte der Geschäftstätigkeit nicht abzugsfähig.

		1999	2000
Kürzung Diäten Inland	brutto	1.140,00	2.340,00
Vorsteuer Diäten		114,00 S	234,00 S

Vorsteuerkürzung lt. Bp:

1999	2000
493.114,01 S	458.793,77 S
2001	2002
126 S	9,68 €

Tz 15. Zuordnung der Umsätze:

Auch die Umsätze des Unternehmens B. betreffen vorwiegend sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 8 UStG 1994, die größtenteils im Ausland erbracht wurden.

Bisher wurden die entsprechenden Umsätze steuerfrei behandelt.

Lt. Bp. handelt es sich dabei um in Österreich nicht steuerbare Einnahmen.

		1999	2000
Gesamtbetrag d. Entgelte	bisher	6.701.146,14 S	10.321.767,38 S
steuerfrei	bisher	6.100.817,61 S	9.981.872,67 S
Nicht steuerbar	Lt. Bp		
Gesamtbetrag d. Entgelte	Lt. Bp.	600.328,53 S	339.894,71 S

Im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung nahm das nun zuständige Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr ua das Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 und 2000 mit Bescheiden vom 16. April 2004 wieder auf und erließ – ebenfalls mit Ausfertigungsdatum 16. April 2004 – die Umsatzsteuerbescheide für 1999 und 2000.

Die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide vom 16. April 2004 wiesen in ihrer Bezeichnung nach der bescheidausstellenden Behörde und dem Bescheidadressaten das Wort Umsatzsteuerbescheid 1999 bzw. Umsatzsteuerbescheid 2000 und darunter die Beifügung „Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO zu Bescheid vom 14. Mai 2001 bzw. 23. Jänner 2002“ aus.

Begründet wurde die Wiederaufnahme folgendermaßen:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 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 Bescheid zu ersehen.“

In den Rechtsmittelbelehrungen der Wiederaufnahmebescheide wurde ua. Folgendes ausgeführt:

„... In der Berufung sind der Bescheid zu bezeichnen (Umsatzsteuerbescheid für 1999 vom 16. April 2004 bzw. Umsatzsteuerbescheid für 2000 vom 16. April 2004) sowie die gewünschten Änderungen anzuführen und zu begründen.“

Mit gleichem Datum – also ebenfalls am 16. April 2004 - ergingen zwei neuerliche Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 1999 und 2000 indem der Gesamtbetrag der Vorsteuern in Höhe von S 181.177,49 (anstatt in Höhe von S 674.291,50) bzw. S 151.709,39 (anstatt 610.503,16) berücksichtigt wurden. Außerdem wurden keine steuerfreien Umsätze angesetzt, da es sich um nicht steuerbare Umsätze handelte. Der Gesamtbetrag der Entgelte wurde 1999 in Höhe von S 600.328,53 und 2000 in Höhe von S 339.894, 71 angesetzt.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2004 erhob der Bw. „Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1999 und 2000, beide vom 16.4.2004“ und begründet diese folgendermaßen:

„Die Bp. hat in Tz 14 die Vorsteuer gekürzt, obwohl Rechnungen befugter Unternehmer – welche mich zum Vorsteuerabzug formal berechtigten – vorlagen.“

Meines Wissens wurde die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auch von den Unternehmern an das entsprechende Finanzamt abgeführt. Somit hatte der Vorsteuerabzug keinen finanziellen Nachteil für die Finanzbehörde. Dies stellte auch das Finanzamt fest, das in einer

Umsatzsteuernachschau über die betroffenen Jahre feststellte, dass die Dienstleistungsrechnungen für im Ausland erbrachte Leistungen keine Umsatzsteuer enthalten dürfen.

Mit dem Finanzamt XX wurde vereinbart - die bisherige Praxis (da kein Nachteil für die Finanzbehörde) zu belassen und in Zukunft die ausländischen Fremdleistungen umsatzsteuerfrei zu verrechnen. Damit wurde mir Rechtssicherheit suggeriert.

In keinsten Weise wurde verlangt, eine Berichtigung entweder bei den laufenden UVAs oder bei den Jahreserklärungen durchzuführen.

Nunmehr – bis zu 4 Jahre danach – wird mir die Vorsteuer gestrichen. Hier entsteht für mich der Eindruck, dass die Finanzbehörde die Umsatzsteuer 2mal kassieren will, zumal einige der damaligen Unternehmer nicht mehr greifbar sind – und daher auch nicht die Umsatzsteuer zurückfordern können.

Da die Finanzbehörde weder vorher noch nachher aus der Durchlaufregelung der Umsatzsteuer einen Schaden hatte und vor allen Dingen, weil mir das Finanzamt XX Rechtssicherheit vermittelte (denn zum Zeitpunkt der damaligen Umsatzsteuer Prüfung waren alle Unternehmer noch greifbar) ersuche ich im Sinne einer gerechten und nachvollziehbaren Abgabebemessung meiner Berufung stattzugeben...“

Aus der **Stellungnahme der Bp. vom 10. September 2004** zur Berufung des Bw. geht Folgendes hervor:

Gem. § 12 Abs. 1 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Die gewerbliche Tätigkeit des Bw. besteht hauptsächlich in der Übernahme von Montage-, Wartungs- und Reparaturaufträgen von großen Maschinenbauunternehmen mit Sitz in Deutschland. Großteils werden die Arbeiten im Ausland durchgeführt.

Herr B. seinerseits nimmt die Leistung weiterer Unternehmen (teilweise mit Sitz in Österreich) in Anspruch, die letztlich diese Montagen und Reparaturarbeiten ausführen.

Diese Subunternehmer stellen ihre Leistungen mit Umsatzsteuerausweis in Rechnung. Der Bw. nimmt den Vorsteuerabzug in Anspruch.

Es handelt sich bei den Tätigkeiten des Unternehmers und der Subunternehmer um sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 8 UStG 1994. Der Ort der sonstigen Leistung befindet sich dort, wo die Leistungen ausgeführt werden. Der Ort der sonstigen Leistung befindet sich daher in Deutschland.

Demnach handelt es sich bei diesen Einnahmen um in Österreich nicht steuerbare Umsätze.

Das Umsatzsteuergesetz 1994 setzt für den Vorsteuerabzug eine österreichische Umsatzsteuer voraus. Da es bei diesen Umsätzen um nicht steuerbare handelt, fällt keine österreichische Umsatzsteuer an.

§ 11 Abs. 12 UStG 1994 sieht vor, dass der Unternehmer (hier Subunternehmer), der in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag gesondert ausgewiesen hat, den er nach dem UStG 1994 nicht schuldet, diesen Betrag auf Grund der Rechnung schuldet, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22.2.1998, ZI 97/14/0107 ausgesprochen, dass eine nach § 11 Abs. 12 geschuldete Umsatzsteuer den Leistungsempfänger nicht zu einem Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Ansicht geht konform mit den Ausführungen des EuGH. Lt. Rechtsprechung des EuGH – RS c-342/87 vom 13.12.1989 – erstreckt sich der Anspruch auf den Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer, die deswegen geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist.

Das Umsatzsteuergesetz kennt weder den Grundsatz von Treu und Glauben, noch kann eine Ermessensentscheidung getroffen werden.

Die Rechnungen der Subunternehmer hätten entgegen den Ausführungen des Finanzamtes XX anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung berichtigt werden müssen, denn ob der Leistende die Umsatzsteuer an das zuständige Finanzamt abführt oder nicht ist umsatzsteuerrechtlich nicht von Bedeutung.

Da eindeutig feststeht, dass weder steuerbare Umsätze vorliegen noch eine nach § 11 Abs. 12 geschuldete Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist die Berufung abzuweisen.

Aus der **Gegenäußerung vom 14. Oktober 2004** zur Stellungnahme der Bp. geht Folgendes hervor:

„...Ja, ich habe im Grundsatz von Treu und Glauben gehandelt. Ich habe der Prüferin vom Finanzamt XX geglaubt, die mir nach mehrwöchiger Prüfung meine Unterlagen auf korrekten

Vorsteuerabzug schriftlich bestätigt hat, dass alles in Ordnung ist. Frau Y. machte dieselbe Feststellung wie sie. Nach Rücksprache mit ihrem Chef im Finanzamt XX hat sie mir mitgeteilt, dass meine Lieferanten ab Abschluss der Prüfung nicht mehr mit Vorsteuer fakturieren sollen, und das habe ich veranlasst. Die Vorsteuer bleibt so wie sie ist. Sie sagte damals, dass der wirtschaftliche Aufwand zu groß wäre. Glauben sie nicht, dass dies nun auch der Fall ist? Es ist wirklich traurig, dass man heutzutage nicht einmal mehr den Aussagen eines Finanzprüfers glauben kann.

Außerdem wurden die von mir an meine Lieferanten bezahlten Vorsteuern bei deren zuständigen Finanzämtern gemeldet bzw. einbezahlt. Wie ich von meinem Bekannten, welcher auch bei einem Finanzamt in Österreich arbeitet, erfahren habe, wäre es kein Problem die Steuern auf allen betroffenen Steuernummern von Amts wegen zu korrigieren und zu verrechnen, da Sie Zugriff zu allen Steuernummern haben.

Ich begreife immer noch nicht, warum die Betriebsprüfungsabteilung aus ZZ Herrn S. bei seiner Prüfung nicht auf die falschen Fakturen aufmerksam gemacht hat, obwohl ich immer der Meinung war, dass Betriebsprüfungen fair ablaufen.

Da ich keinen Zugriff auf meine Lieferanten habe, bestünde natürlich auch noch die Möglichkeit, dass Sie mir die momentanen Adressen zukommen lassen könnten.... Meine finanzielle Situation ist so angespannt, dass es mir einfach nicht möglich ist, diese Summe in Höhe von mehr als 950.000 S aufzubringen.....“.

Ergänzend brachte der Bw. im **Schreiben vom 14. März 2005** vor:

„.....Die betroffenen Leistungen wurden mir von österreichischen Unternehmern sicherheitshalber mit österreichischer Umsatzsteuer verrechnet. Diese habe ich mir als Vorsteuer abgezogen.

Im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung über den Zeitraum 1-12/99 und 1-7/2000 wurde von Frau Y. vom Finanzamt XX (Abteilung BP) festgestellt, dass sich keine Änderungen der bis dahin erklärten Bemessungsgrundlagen ergibt. (Niederschrift gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der UVA Prüfung und gemäß § 146 BAO über das Ergebnis der UVA Nachschau vom 6. Oktober 2000).

Frau Y. hat mir damals mitgeteilt, dass nach der Prüfung die Rechnungen meiner Lieferanten ohne Umsatzsteuer ausgestellt werden sollten. Dieser Mitteilung sind meine Lieferanten nachgekommen.

Im Zuge der Bp. wurde diese 14-tägige UVA Prüfung als Kleinprüfung ohne Aussage dargestellt. Bei dieser Aussage frage ich mich, ob man sich noch auf irgendeine Finanzprüfung

verlassen könnte.Mein Lieferant S. Udo wurde meinem Wissen nach über diesen Zeitraum beim Finanzamt ZZ ebenfalls geprüft und wurde zur Zahlung der Umsatzsteuer aufgefordert, obwohl er dem Finanzbeamten mitgeteilt hat, dass die Leistungen in Deutschland ausgeführt wurden. Es wurde ihm mit keinem Wort mitgeteilt, dass er die Rechnungen korrigieren müsse. Weiters wurde mir am 5. Mai 2004 von Herrn YZ. (Bp ZZ) mitgeteilt, dass Herr S. keine Umsatzsteuer abgeführt hätte. Dies kann ja nicht sein, da ja die Umsatzsteuer gemäß Betriebsprüfung festgesetzt wurde.

Auch meine anderen Lieferanten G. , P. , Pl. , A. und M. wurden über diesen Zeitraum geprüft und keinem wurde mitgeteilt, dass er mir korrigierte Rechnungen übermitteln müsste.....“

Mit **Schreiben vom 10. Juni 2009** teilte der Bw. im Wesentlichen mit, dass er seit dem 1. November 2008 in Pension sei. Die Höhe der Pension sei 729,84 € brutto. Er sei auch gar nicht in der Lage die offene Summe zu bezahlen.

Zwecks Wahrung des Parteiengehörs wurde der vorliegende Verfahrensstand dem Finanzamt zur Kenntnis und zur allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt teilte in einem Aktenvermerk vom 4. August 2009 mit, dass keine weitere Stellungnahme abgegeben wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Anmerkungen zur Örtlichen Zuständigkeit:

Gemäß § 305 Abs. 2 BAO steht bei Übergang der örtlichen Zuständigkeit die Entscheidung über die Wiederaufnahme der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Am 1. Juni 2003 ging die Abgabenerhebung auf das örtlich zuständige Finanzamt Steyr über. Bei Übergang der örtlichen Zuständigkeit von einem Finanzamt auf ein anderes Finanzamt (der Übergang wird gemäß § 73 BAO durch das Erlangen der Kenntnis von den die Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen durch das andere Finanzamt bewerkstelligt) steht die Entscheidung über eine Antragswiederaufnahme oder über eine amtswegige Wiederaufnahme dem neu zuständig gewordenen Finanzamt zu. Dies gilt auch in Bezug auf Verfahren, die von der früher zuständig gewesenen Abgabenbehörde abgeführt und mit deren Bescheid abgeschlossen wurden.

Hierdurch wird der allgemeine Grundsatz, dass alle einer Bescheiderlassung nachfolgenden und aus dieser entspringenden Verwaltungsakte von der Behörde zu setzen sind, die den Bescheid erlassen hat, und bei einem Übergang der örtlichen Zuständigkeit die bisher

vorgesetzt gewesene Abgabenbehörde zweiter Instanz insoweit auch weiterhin, trotz Wirksamwerden des § 73 BAO, zuständig bleibt (§ 75 BAO), durchbrochen.

In Betriebsprüfungsfällen setzt die Feststellung eines Wiederaufnahmegrundes rechtslogisch das Tätigwerden des örtlichen zuständigen Finanzamtes durch seine Organe voraus. Wenn daher die örtliche Zuständigkeit übergegangen ist und das neu zuständig gewordene Finanzamt eine Betriebsprüfung durchführen lässt und hierbei Wiederaufnahmegründe festgestellt werden, so ist diese Behörde zur Verfügung der Wiederaufnahme zuständig, nicht wie der Wortlaut vermuten lassen könnte, die Behörde, die den Bescheid in erster Instanz (tatsächlich) erlassen hat.

Die Wiederaufnahme erfolgte durch das nunmehr örtlich zuständige Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr, Standort Steyr.

Im gegenständlichen Verfahren ist nun zu klären, gegen welche Bescheide die Berufung tatsächlich gerichtet ist, und ob überhaupt Wiederaufnahmegründe vorliegen.

Während das nun zuständige Finanzamt davon ausging, dass diese wegen der Bezeichnung „Umsatzsteuerbescheid 1999 bzw. 2000“ nur die Sachbescheide betreffen würden, brachte der Bw. Ausführungen und Vorbringen sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide als auch gegen die Umsatzsteuersachbescheide vor.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des § 303 Abs. 1 lit. a und lit. c BAO 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.

Eine solche auf § 304 Abs. 4 BAO gestützte Wiederaufnahme des Verfahrens ist im gegenständlichen Fall in Bezug auf die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 und 2000 durchgeführt worden.

Nach der Bestimmung des **§ 307 Abs. 1 BAO** ist mit dem die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheids die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung haben die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung für sich Bescheidqualität und ist

jeder dieser Bescheide für sich einer Berufung zugänglich und für sich rechtskräftig (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0042).

Laut Aktenlage ergingen die Bescheide - sowohl die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch die materiellrechtlichen (Umsatzsteuer)Sachbescheide - mit Ausfertigungsdatum 16. April 2004 (je auf einem eigenen Blatt).

Die beiden verfahrensrechtlichen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens waren allerdings nicht als solche bezeichnet, sondern wiesen nach der bescheidausstellenden Behörde und dem Bescheidadressaten das Wort "UMSATZSTEUERBESCHEID 1999 und UMSATZSTEUERBESCHEID 2000" und darunter die Beifügung "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (4) BAO zu Bescheid vom 14. Mai 2001 bzw. 23. Jänner 2002" aus. Die materiellrechtlichen Sachbescheide waren ebenfalls mit der Bezeichnung "UMSATZSTEUERBESCHEID 1999 und UMSATZSTEUERBESCHEID 2000" überschrieben.

Wenn der Bw in seiner Berufungsschrift als angefochtenen Bescheid den "Umsatzsteuerbescheid 1999 und 2000, beide vom 16. April 2004" ausweist, so kann ihm daher nicht entgegen getreten werden, wenn er damit sowohl die als "Umsatzsteuerbescheid 1999 bzw. 2000" titulierten Wiederaufnahmebescheide als auch die als "Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000" überschriebenen Sachbescheide in ihrer Gesamtheit meint.

Hinzu kommt, dass in der Rechtsmittelbelehrung der Wiederaufnahmebescheide sogar explizit darauf hingewiesen wurde, dass im Falle einer Anfechtung des Bescheides dieser mit "Umsatzsteuerbescheid für 1999 bzw. Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 16. April 2004" zu bezeichnen sei.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24.5.2007, 2007/15/0043, in einem gleich gelagerten Beschwerdefall ausgesprochen, dass die durch diese Formulierung geschaffene Unklarheit nicht zu Lasten des Beschwerdeführers (im gegenständlichen Fall Berufungswerbers) gehen könne.

Wenn also die gegenständliche Berufung gegen die Bescheide mit der Bezeichnung "Umsatzsteuerbescheid 1999 und 2000, beide vom 16. April 2004" gerichtet war, so musste diese Bezeichnung jedenfalls auch als für die Bezeichnung der Wiederaufnahmebescheide ausreichend erachtet; dies vor allem im Hinblick darauf, dass der Bw - wie in der Berufung ausgeführt - in der Berufungsbegründung tatsächlich Gründe vorgebracht hatte, die die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Rechtmäßigkeit der Erlassung der Umsatzsteuer(sach)bescheide in Frage stellten.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 21.9.2006, 2006/15/0042) genügt es für das in § 250 Abs. 1 lit. a BAO festgelegte Berufungserfordernis der Bezeichnung des Bescheides, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet.

Aus dem Inhalt des Berufungsschreibens geht im gegenständlichen Fall hervor, dass sich der Bw. gegen die daraus resultierende bescheidmäßige Wiederaufnahme (zB ...*"Mit dem Finanzamt XX wurde vereinbart die bisherige Praxis (da kein Nachteil für die Finanzbehörde) zu belassen und in Zukunft die ausländischen Fremdleistungen umsatzsteuerfrei zu verrechnen. Dabei wurde mir Rechtssicherheit suggeriert)* wie auch die bescheidmäßige neuerliche Abgabefestsetzung richtete. Der Bw. ersuchte im Sinne einer gerechten und nachvollziehbaren Abgabebemessung der Berufung stattzugeben.

Angemerkt wird, dass die Bp. in der Stellungnahme vom 10. September 2004 selbst angibt, dass das Umsatzsteuergesetz weder den Grundsatz von Treu und Glauben kenne, noch eine Ermessensentscheidung getroffen werden könne, übersieht aber dabei, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nach überwiegender Auffassung der Lehre und Rechtsprechung bei Ermessensentscheidungen zu berücksichtigen ist und somit bei der Ermessensübung für die amtswegige Wiederaufnahme von Bedeutung ist bzw. sein kann.

Auch aus der Gegenäußerung vom 14. Oktober 2004 des Bw. gehen Einwendungen hervor, die sich auf „ermessensrelevante Umstände“ beziehen, wie zB. *„ich habe im Grundsatz von Treu und Glauben gehandelt“... „Die Vorsteuer bleib so wie sie ist. Sie sagte damals, dass der wirtschaftliche Aufwand zu groß wäre“ oder „Meine finanzielle Situation ist so angespannt, dass es mir nicht möglich ist, diese Summe aufzubringen.“.*

Es war daher im gegenständlichen Berufungsverfahren über die Rechtmäßigkeit der als "Umsatzsteuerbescheid 1999 und 2000" titulierten Bescheide abzusprechen:

Zu den Wiederaufnahmebescheiden /Umsatzsteuer 1999 und 2000:

Wie aus der Gesetzesstelle des § 303 Abs. 4 BAO hervorgeht, ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen ua. in 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.

Da mit ihr in rechtskräftige Bescheide eingegriffen wird, und damit regelmäßig auch Parteiinteressen berührt werden, ist eine solche Maßnahme nur unter den im Absatz 4 leg.cit. umschriebenen Voraussetzungen also etwa dann zulässig, wenn der Abgabenbehörde

nachträglich Tatumstände (Tatsachen oder Beweismittel) zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon zuvor Kenntnis hatte, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Der Gesetzeswortlaut "ist zulässig" im Absatz 4 leg.cit. weist darauf hin, dass die Verfügung einer amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme ins behördliche Ermessen gestellt ist.

Ob eine Tatsache neu hervorgekommen ist, ist allein auf den Zeitpunkt der Erlassung jenes Bescheides abzustellen, der wiederaufgenommen werden soll (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0165). Eine Tatsache, die bereits zu Beginn eines Verfahrens – dessen Wiederaufnahme beantragt wird – aktenkundig und daher sowohl der Behörde als auch dem Beschwerdeführer bekannt war, kann kein tauglicher Wiederaufnahmsgrund (für eine weitere Wiederaufnahme) sein (VwGH 10.8.2005, 2005/13/0078).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand idealtypisch nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im **wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war**, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können (ua. VwGH v. 22.11.2006, 2003/15/0141; VwGH v. 6.7.2006, 2003/15/0016; VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262).

Das Neuhervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln bezieht sich dabei stets nur auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Verfahren und jeweiligen Veranlagungsjahr (ua. VwGH v. 23.9.2005, 2002/15/0001; VwGH v. 10.8.2005, 2005/13/0082; VwGH v. 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH v. 26.11.2002, 99/15/0176; VwGH v. 23.11.2000, 95/15/0122).

Das Hervorkommen von Tatsachen und/oder Beweismitteln ist mit Rücksicht auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung überdies nicht aus der Sicht der Behörde als Gesamtorganisation, sondern aus der **Sicht jenes Verfahrens** zu beurteilen, das wieder aufgenommen werden soll (VwGH v. 18.9.2003, 99/15/0262; VwGH v. 5.7.2004; 99/14/0309).

Hiebei dürfte der Blickwinkel der „Sicht des jeweiligen Verfahrens“ nicht auf **eine zeitlich-sachliche Einheit** gerichtet (etwa Veranlagungsverfahren für einen bestimmten Abschnitt), sondern auf die zur Abwicklung eines bestimmten Verfahrens berufene Organisationsteileinheit der Behörde (zum Beispiel Veranlagungsstelle) bezogen zu verstehen sein (Stoll, BAO Kommentar, S 2937).

Dagegen werden Kenntnisse der Betriebsprüfer und ähnlicher Organträger, die als Hilfsorgane der Veranlagungsstellen tätig sind, den Stellen zugerechnet, für die sie tätig sind. Werden diesen Stellen die Tatsachenfeststellungen der Hilfsorgane nicht zur Kenntnis gebracht, so trifft diese Versäumnis die Dienststelle, die sodann nicht berechtigt ist, die sich daraus ergebenden Folgen nämlich das spätere Hervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nachträglich als Wiederaufnahmsgrund geltend zu machen. (Stoll, aaO, S 2936f).

Es ist nicht Sache des Abgabepflichtigen, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Die Gründe für die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für die Jahre 1999 und 2000 betrafen im berufsgegenständlichen Zeitraum (laut Bp- Bericht Tz 14)

-) den Vorsteuerabzug bei Fremdleistungen sowie
-) den Vorsteuerabzug bei Inlandsdiäten

Der Umsatzsteuerbescheid für 1999 wurde im Jahr 2001 und der Umsatzsteuerbescheid im Jahr 2002 erlassen.

Zu diesem Zeitpunkt sind der zuständigen Abgabenbehörde, dem Finanzamt XX, (Veranlagungsabteilung) die Jahresabschlüsse und die Steuererklärungen zur Verfügung gestanden. Außerdem war aufgrund der Niederschrift gemäß § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der UVA Prüfung für den Zeitraum Jänner bis Juli 2000 und gemäß § 146 BAO über das Ergebnis der UVA Nachschau für den Zeitraum Jänner bis Dezember 1999 und aufgrund des dazu schriftlich ausgefertigten Aktenvermerks vom **6. Oktober 2000** der Sachverhalt hinsichtlich Vorsteuerabzug bei Fremdleistungen betreffend die Umsatzsteuer 1999 und 2000 bekannt.

Dieser Sachverhalt ist auch dem nunmehr örtlich zuständigen Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr (Standort Steyr, Veranlagungsabteilung) auf Grund der Aktenlage bekannt, also der Behörde, welches die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1999 und 2000 im Jahr 2004 erlassen hat.

Auf diesen Wiederaufnahmegrund der "neu hervorgekommenen Tatsachen und/oder Beweismittel" stützte sich die nun zuständige Abgabenbehörde sowie auf die Vorsteuerkürzung für Inlandsdiäten bei Reisen an weitere Mittelpunkte der Geschäftstätigkeit in Höhe von 114 S im Jahr 1999 und von 234 S im Jahr 2000 und verwies in der Begründung

der Wiederaufnahmebescheide auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfungen, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Im Bp. Bericht vom 7. April 2004 wurde festgehalten, dass die Textziffern Tz 14 Vorsteuerabzug, Tz 15 Zuordnung der Umsätze und Tz 16 die Berechnungen hinsichtlich der Umsatzsteuer 1999 und 2000 getroffenen Feststellungen die Wiederaufnahme gerechtfertigt hätten.

Nun muss aber dem Bw. darin beigespflichtet werden, dass die Tatsache, dass der Bw. Leistungen von Unternehmen in Anspruch nehmen würde mit teilweisen Sitz in Österreich, die Montage und Reparaturarbeiten zum Großteil im Ausland sprich Deutschland durchführen, und die für die im Ausland erbrachten Leistungen Umsatzsteuer in Rechnung stellen würden, und der Bw. den Vorsteuerabzug in Anspruch nehme obwohl diese Rechnungen keine Umsatzsteuer enthalten dürfen und ihm daher keine Vorsteuer zustehen würde, dem zuständigen Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erstveranlagung zur Umsatzsteuer 1999 und 2000 am 14. Mai 2001 bzw. am 23. Jänner 2002 bekannt war.

Der Kenntnisstand hatte sich diesbezüglich zwischen dem Zeitpunkt der Erstveranlagung - 14. Mai 2001 und 23. Jänner 2002 - und der Wiederaufnahme des Verfahrens am 16. April 2004 tatsächlich nicht verändert. Es ergaben sich im Rahmen der Überprüfung im Zuge der Betriebsprüfung für 1999 sowie 2000 keine neuen Tatsachen, die zwischenzeitig in diesem Punkt aufgetreten wären.

Es gibt auch keine Hinweise, dass Rechnungen, Belege, nicht vorgelegen waren, sodass auch keine Beweismittel neu hervorkommen hätten können. Auch aus dem Bp Bericht und der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist nicht ersichtlich, dass Buchhaltungs- bzw. Aufzeichnungsmängel vorgelegen waren, bzw. dass Rechnungen, Belege, Aufzeichnungen etc neu hervorgekommen wären. Auch die Höhe der Vorsteuerbeträge waren geläufig und bekannt, zumal keine Feststellungen diesbezüglich von der Bp. erfolgten.

Von Seiten des Finanzamtes wird dem auch nicht entgegen getreten.

Im Gegenteil, auf das Vorbringen des Bw. in der Gegenäußerung vom 14. Oktober 2004, dass „Frau Y. dieselbe Feststellung machte wie sie“, bzw. in der Berufung vom 13. Mai 2004 „dies stellte auch das Finanzamt fest, das in einer Umsatzsteuernachschau über die betroffenen Jahre feststellte, dass die Dienstleistungsrechnungen für im Ausland erbrachte Leistungen keine Umsatzsteuer enthalten dürfen, und mit dem Finanzamt XX vereinbart wurde, die bisherige Praxis zu belassen und in Zukunft die ausländischen Fremdleistungen umsatzsteuerfrei zu verrechnen“, wurde nichts von der Wiederaufnahmebehörde repliziert und dagegen eingewendet.

Laut VwGH vom 9.7.1997, 96/13/0185 bietet die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen.

Da keine Tatsachen und keine Beweismittel diesbezüglich neu hervorgekommen sind und der entscheidungswesentliche Sachverhalt vollständig bekannt war, bildet diese Feststellung in Tz 14 der Bp. keinen Wiederaufnahmegrund.

Aus **Tz 14 des Bp. Berichts** geht weiters hervor, dass die Vorsteuern für Inlandsdiäten bei Reisen an weitere Mittelpunkte der Geschäftstätigkeit nicht abzugsfähig sind. Es folgte eine Kürzung der Vorsteuerbeträge und es ergab sich dadurch ein Mehrbetrag an Umsatzsteuer bzw. eine Vorsteuerberichtigung in Höhe von 114 S im Jahr 1999 und in Höhe von S 234 im Jahr 2000. Da diese Tatsache nicht bekannt war, handelt es sich unbestritten um eine neu hervorgekommene Tatsache.

Im gegenständlichen Verfahren ist daher davon auszugehen, dass lediglich die in diesen Punkt - Vorsteuer für Inlandsdiäten bei Reisen an weitere Mittelpunkte der Geschäftstätigkeit - getroffene Feststellung eine unmittelbar neu hervorgekommen Tatsache ist. Die auf diese Feststellung entfallende Kürzung der Vorsteuer beträgt wie schon ausgeführt 114 S bzw. S 234, sodass sich die Umsatzsteuerzahllast um eben diese Beträge erhöht.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist weiters zwischen der **Rechtsfrage**, ob der Tatbestand eine Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist und der Frage der **Durchführung der Wiederaufnahme**, die im **Ermessen** der Behörde liegt, zu unterscheiden.

Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

Wie oben ausgeführt liegt ein sich unmittelbar auswirkender Wiederaufnahmegrund nämlich „Vorsteuer für Inlandsdiäten bei Reisen an weitere Mittelpunkte der Geschäftstätigkeit“ in Höhe einer Vorsteuerkürzung von S 114 im Jahr 1999 und von S 234 im Jahr 2000 vor.

Nach Rechtsprechung und Lehre besteht der Zweck des § 303 BAO darin, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt richtiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005, VfGH 30.9.1997, B 2/96; Ritz, BAO-Kommentar³, § 303, Tz 38).

Die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Behörde und die Behörde hat die Ermessensübung zu begründen. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen des Gesetzes nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist im Gesetzesbegriff „Billigkeit“ die Bedeutung von Angemessenheit im Bezug auf berechnigte Interessen der Partei und dem Begriff „Zweckmäßigkeit“ das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen.

Bei der Ermessensübung ist die **Geringfügigkeit** der steuerlichen Auswirkungen zu berücksichtigen.

Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind.

Eine Interessensabwägung im Sinne des § 20 BAO verbietet bei (absoluter bzw. relativer) Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit.

Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen, die in Folge Änderung aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wäre.

Je mehr die festgestellten Wiederaufnahmegründe in ihren steuerlichen Auswirkungen von jenen abweichen, die sich insgesamt als Folge der Wiederaufnahme ergeben, desto mehr Gewicht ist den rechtlichen Interessen des Abgabepflichtigen am Weiterbestand des bisher erlassenen rechtskräftigen Bescheides beizumessen.

Da eine geänderte rechtliche Beurteilung eines bereits bekannten Sachverhaltes bzw. eine geänderte Rechtsauffassung keinen Wiederaufnahmegrund darstellen, müssen die damit verbundenen steuerlichen Auswirkungen im Verhältnis zu jenen gesetzt werden, die unmittelbar auf das Hervorkommen von Wiederaufnahmsgründen zurückzuführen sind. Nur eine solche Interessensabwägung bezieht auch das schutzwürdige Vertrauen des Abgabepflichtigen in die Beständigkeit individueller normativer Akte in die Ermessensübung ein. Es wäre nach § 20 BAO unvereinbar und die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens würde auf eine unrichtige Ermessensübung zurückgehen, wenn die damit verbundenen Nachforderungen einerseits und die durch die Wiederaufrollung sich ergebenden Mehrsteuern insgesamt andererseits in ihrem zahlenmäßigen Ausdruck stark voneinander abweichen, der Wiederaufnahmegrund und seine steuerlichen Auswirkungen zur

Gesamtnachforderung also außer jedem Verhältnis stehen. Bei einem Missverhältnis der angeführten Art wird sohin im Allgemeinen das Gewicht der Erwägung der Billigkeit gegenüber denen der Zweckmäßigkeit stärker sein.

Im gegenständlichen Fall ergab der Umsatzsteuerbescheid eine Gutschrift in Höhe von - 554.710,00 S im Jahr 1999 und -543.040,00 S im Jahr 2000, die wiederaufgenommenen Umsatzsteuerbescheide ergaben jeweils eine Gutschrift in Höhe von -61.596,00 S im Jahr 1999, und von -84.246,00 S im Jahr 2000, sodass sich insgesamt eine Nachforderung in Höhe von 493.114 S im Jahr 1999 und 458.794,00 S im Jahr 2000 ergibt. Im gegenständlichen Fall sind die unmittelbaren Auswirkungen des Wiederaufnahmsgrundes bloß geringfügig und total vernachlässigbar, zumal die Umsatzsteuernachforderung infolge der Vorsteuerkürzung im Jahr 1999 114 S und im Jahr 2000 234 S beträgt. Der Wiederaufnahmegrund beträgt daher im Jahr 1999 seiner Höhe nach 0,023% und im Jahr 2000 seiner Höhe nach 0,05% der Gesamtforderung.

Der Wiederaufnahmegrund steht damit zweifellos außer jedem Verhältnis zur Gesamtänderung. Das betragsmäßige Missverhältnis zwischen dem Wiederaufnahmegrund einerseits und der übrigen Änderungen spricht zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft der Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000.

Nebenbei wird noch angemerkt, dass eine schlüssige Begründung der Ermessensmaßnahme im Bescheid überhaupt fehlt und diese nur in ihrer Allgemeinheit auf jeden in Wiederaufnahmsangelegenheiten ergehenden Bescheid übertragbare Formeln enthält. Die Begründung trägt somit nicht den konkreten individuellen Gegebenheiten Rechnung.

Zusammengefasst bedeutet dies und hat zur Folge, dass eine amtswegige Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen bzw. wegen Geringfügigkeit des unmittelbaren Wiederaufnahmegrundes zu unterbleiben hat.

Der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für 1999 und 2000 war daher stattzugeben und die beiden angefochtenen Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für 1999 und 2000 waren ersatzlos aufzuheben.

2) Zu den Umsatzsteuerbescheiden 1999 und 2000/Sachbescheide:

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

Das heißt, dass im Falle der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides - etwa, wie hier, im Berufungsverfahren - der neue Sachbescheid von Gesetzes wegen aus dem Rechtsbestand

ausscheidet und der alte Sachbescheid wieder auflebt (Ritz, Kommentar zur BAO, 3. Aufl., Wien 2005; VwGH 24.1.1990, 86/13/0146).

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass die vor der bekämpften Verfahrenswiederaufnahme in Geltung gestandenen Umsatzsteuerbescheide für 1999 und 2000 vom 14. Mai 2001 und 23. Jänner 2002 durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide automatisch wieder aufleben, während die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 vom 16. April 2004 von Gesetzes wegen ihre Gültigkeit verlieren, da ihnen ihre Rechtsgrundlage entzogen wurde.

Gemäß **§ 273 Abs. 1 lit. a BAO** *ist eine Berufung zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.*

Da mit Berufung nur Bescheide anfechtbar sind, ist eine solche auch unzulässig, wenn der Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (siehe Ritz, a.a.O., Tz 2 und 6 zu § 273).

Wie dargelegt, sind die Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 vom 16. April 2004 (Sachbescheide) durch die ersatzlose Aufhebung der am selben Tag ergangenen Wiederaufnahmebescheide gemäß § 307 Abs. 3 BAO von Gesetzes wegen aus dem Rechtsbestand ausgeschieden.

Die dagegen gerichtete Berufung wurde somit unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO zurückzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Jänner 2010