



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 31. Juli 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 29. Juni 2009 betreffend Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung (§ 308 BAO) und betreffend Zurückweisung des gleichzeitig gestellten Antrages auf Berichtigung (§ 293 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) stellte mit Schreiben vom 7. Jänner 2009 "gemäß § 308 BAO den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Frist gemäß § 302 Abs. 2 lit. a BAO zur Stellung eines Antrages nach § 293 BAO auf Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2001 vom 23. Mai 2003, (der Bw.) zugestellt am 28. Mai 2003." Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, "diesen Körperschaftsteuerbescheid 2001 gemäß § 293 BAO zu berichtigen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit EUR -9.855.865,00 (entspricht ATS -135.619.645,40) festzustellen."

Das Finanzamt erließ am 29. Juni 2009 nachfolgenden Bescheid:

"Der Antrag (der Bw.) ... betreffend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO wird abgewiesen.

Der Antrag auf Berichtigung des Körperschaftsteuerbescheides 2001 gemäß § 293 BAO wird gemäß § 273 Abs. 1 zurückgewiesen.

Begründung:

Sachverhalt:

Die Körperschaftsteuererklärung 2001 wurde mittels Formular K1 beim Finanzamt am 15.05.2003 eingebracht. Am 23.05.2003 wurde ein Körperschaftsteuerbescheid 2001 erlassen (und wurde) auch der Gesamtbetrag der Einkünfte in der Höhe von -9.855.864 S festgestellt. Beantragt wurde, dass die ... Beträge Eurobeträge sind. Da keine Berufung eingebracht wurde, erlangte der Bescheid am 28.06.2003 Rechtskraft.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde dieser Mangel seitens der Großbetriebsprüfung festgestellt und dem steuerlichen Vertreter (der Bw.) am 28.11.2008 zur Kenntnis gebracht. Am 23.01.2009 brachte der steuerliche Vertreter einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ... ein. In diesem führte der steuerliche Vertreter an, dass die Sondersituation im Zuge der Umstellungsphase von Schilling- auf Eurowährung im Jahr 2001 sowohl ... Schilling als auch ... Euro als Währung verwendet werden konnte und die Festsetzung der Abgabe statt in Höhe von -9.855.864 Euro in der Höhe von -9.855.864 ATS veranlagt worden ist, ein unvorhergesehenes Ereignis darstellt. Dadurch ist ein geringer Grad des Versehens nach Ansicht des Abgabepflichtigen gegeben."

Am 31. Juli 2009 brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein und richtet sich dieses gegen die Abweisung mit dem bekämpften (am 2. Juli 2009 zugestellten) Bescheid.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Basis des Akteninhaltes ergeben sich im Hinblick auf die berufungsgegenständliche Antragstellung im Einzelnen folgende Sachverhaltsfeststellungen:

Die Körperschaftsteuererklärung für 2001, eingelangt im Finanzamt am 16. Mai 2003, wurde wie folgt eingereicht:

"Körperschaftsteuererklärung für unbeschränkt Steuerpflichtige, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Handelsrechtes verpflichtet sind und Privatstiftungen, die unter § 7 Abs. 3 KStG fallen.

Zutreffendes bitte ankreuzen

Die Körperschaftsteuererklärung kann auch in Euro erstellt und eingereicht werden.

Erklärung: Bei den folgenden Beträgen handelt es sich	ausschließlich um	Schilling -Beträge	X Euro Beträge.
--	--------------------------	---------------------------	------------------------

[Hervorhebungen laut Erklärung]

Bezeichnung der Gesellschaft oder der Körperschaft ...

Firmenbuchnummer ...

Gegenstand des Unternehmens ...

Anschrift und Telefonnummer der Geschäftsleitung ...

Sitz in ...

Die gesetzlichen Vertreter sind (Name, Anschrift und Telefonnummer) ...

Beginn des Wirtschaftsjahres 01.01.2001 Ende des Wirtschaftsjahres 31.12.2001

Einkünfte:		Betrag
Gewinn – Verlust laut beiliegender Bilanz zum 31.12.2001	622	-9.968.636,00
Davon ab ...		
Dazu folgende Beträge, soweit sie den Bilanzgewinn gemindert, bzw. davon ab folgende Beträge, soweit sie den Bilanzgewinn erhöht haben:		
a) ...		
b) Körperschaftsteuer	612	1.749,96
...		
f) Unzulässige oder zu hohe Absetzung für Abnutzung, Substanzverringerung, sonstige Abschreibungen, Rückstellungen 94.802,08	629	
l) Die Hälfte der Kosten einer Bewirtung für Werbezwecke, sowie nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen wie insbesondere Kosten einer Bewirtung 10.071,84		
Sonstige nichtabzugsfähige Steuern und Abgaben		104.873,92
SUMME		-9.862.012,12
Andere Abänderungen (außerbilanzmäßige Zu- und Abrechnungen, wie zB 1/7 Verrechnung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG) und Berichtigungen (Erläuterungen auf Seite 4, eventuell Beilage anschließen)	630	6.147,75
Davon ab ...		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Summe der Kennzahlen 622 ... 633	777	-9.855.864,37
Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden gewinnmindernd berücksichtigt: Investitionsfreibetrag 692 5.580,23		
Abfertigungsrückstellung	690	84.164,97

Die Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2001 wurde wie folgt erstellt und eingereicht:

"1. Jahresgewinn

"Bilanzverlust	-13.700.803,82		
Verlustvortrag aus dem Vorjahr	-3.753.665,07		
Auflösung unverteilter Rücklagen	21.497,46	-9.968.636,00	622

2. Nicht abzugsfähige Aufwendungen

Körperschaftsteuer		1.749,96	612
Rückstellung ...	...		
Bewirtungsaufwendungen	10.071,84	104.873,92	629
Hinzurechnung PKW ...	...		
vorzeitige Auflösung IFB	4.722,46	6.147,75	630
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-9.855.864,37	777

Sonderausgaben

Verlustvorträge ab 1991		-13.988.127,47	619
IFB Wartetastenverluste		-459.391,07"	

Mit dem Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 23. Mai 2003 wurde Körperschaftsteuer für 2001 in Höhe von € 1.749,96 festgesetzt:

"Die K ö r p e r s c h a f t s t e u e r
wird für 2001
festgesetzt mit
Bisher war vorgeschrieben

1.749,96 €
1.749,96 €

Das E i n k o m m e n

im Jahr 2001 beträgt	0,00 S	0,00 €
Berechnung der Körperschaftsteuer in Schilling:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-9.855.864 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		-9.855.864 S
Einkommen		0 S
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 19880,00 % von Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	0	0,00 S 24.080,00 S
Körperschaftsteuer		24.080,00 S
Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift in Euro		
Festgesetzte Körperschaftsteuer		1.749,96 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer		-1.749,96 €
Abgabennachforderung		0,00 €

Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 159.740,00 S
als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung.
Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 ...

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Rechtsmittelbelehrung: ..."

Die Umsatzsteuererklärung für 2001, eingelangt im Finanzamt am 16. Mai 2003, wurde wie folgt eingereicht:

Zutreffendes bitte ankreuzen

Die Umsatzsteuererklärung kann auch in Euro erstellt und eingereicht werden.

Erklärung: Bei den folgenden Beträgen handelt es sich	ausschließlich um	Schilling -Beträge	X Euro Beträge.
--	--------------------------	---------------------------	------------------------

[Hervorhebungen laut Erklärung]

Unternehmer ...

Art des Unternehmens ...

Ort der Leitung des Unternehmens ...

Zum Unternehmen gehören folgende Zweigstellen und Organgesellschaften ...

Auf Seite 1 der Erklärung wurde vom Finanzamt handschriftlich vermerkt:

"Lt. Rspr. mit Mag. Sp... ATS !"

		Bemessungsgrundlage
Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch:	000	202.758.585,66
Eigenverbrauch	001	
SUMME		202.758.585,66
Davon steuerfrei	020	-52.273.919,49
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch		150.484.666,17
Davon sind zu versteuern mit ...		

Die "Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2001" wurde wie folgt erstellt und eingereicht:

"Steuerbare Umsätze	202.758.585,66	
steuerbefreite Umsätze gem. § 6 (1) Z 28	-52.273.919,49	
steuerpflichtige Umsätze	150.484.666,17	
mit 20 % zu versteuernde Umsätze	150.394.051,68	30.078.810,34
mit 10 % zu versteuernde Umsätze	90.614,49	9.061,45
...		...
Summe der Umsatzsteuer		35.102.025,80
Gesamtbetrag der Vorsteuern		...
...		...
Summe		21.017.295,33
Umsatzsteuerschuld		14.084.730,47"

Auf dem Abgabensinformationssystemausdruck vom 22. Mai 2003 betreffend die Umsatzsteuer wurde vom Finanzamt handschriftlich vermerkt:

"Mag Sp... v. 1.Teil.d.Namens.d.Bw. 2.../3806

Bei den Beträgen handelt es sich um ATS und nicht wie bei den Erklg. angekreuzt um € !!

Richtig gestellt (Paraphe) 23.5.03".

Mit dem Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 23. Mai 2003 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 in Höhe von € 1.023.577,25 € festgesetzt:

Steuerfreie Umsätze	52.273.919,49 S	3.798.893,88 €
Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen Eigenverbrauch):		
20 % Normalsteuersatz	150.394.051,68 S	10.929.561,98 €
10 % ermäßigter Steuersatz	90.614,49 S	6.585,21 €
Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz sowie gemäß Art. 19 Abs. 1 Z 3 und Art. 25 Abs. 5	4.989.869,42	362.627,95 €
Innergemeinschaftliche Erwerbe		
20 % Normalsteuersatz	75.183,52 S	5.463,80 €
10 % ermäßigter Steuersatz	92.478,94 S	6.720,71 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	18.978.614,26 S	1.379.229,69 €
...		
Berechnung der Umsatzsteuer in Schilling:		
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)		202.758.585,66 S
Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug übrige steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug		52.273.919,49 S
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich Anzahlungen)		150.484.666,17 S
Davon sind zu versteuern mit:		
...		
Zahllast		14.084.730,00 S
Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift in Euro		
Festgesetzte Umsatzsteuer		1.023.577,25 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer		-1.021.506,25 €
Abgabennachforderung		2.071,00 €

Durch die Umrechnung der Beträge von Euro in Schilling bzw. von Schilling in Euro kann es zu geringfügigen Rundungsdifferenzen kommen.

Rechtsmittelbelehrung: ..."

Der Körperschaftsteuerbescheid 2001 wurde der Bw. - wie der Umsatzsteuerbescheid 2001 - am 28. Mai 2003 zugestellt (Seite 3 des Antragschreibens).

Der in Rede stehende Körperschaftsteuerbescheid wurde - wie der Umsatzsteuerbescheid - der Bw. (direkt) und nicht zu Handen des steuerlichen Vertreters zugestellt (Abgabensinformationssystem-Ausdruck).

Mit dem im Juni 2003 in Rechtskraft erwachsenen Körperschaftsteuerbescheid 2001 gelangten (dem oben wiedergegebenen Aktenvermerk des Finanzamtes folgend) Einkünfte aus Gewerbebetrieb und der Gesamtbetrag der Einkünfte abweichend von der eingereichten Körperschaftsteuererklärung statt in Höhe von "-9.855.864,37 €" in Höhe von "-9.855.864 S" in Ansatz (vgl. Seite 2 des Antragschreibens).

Entsprechend dem oben wiedergegebenen Vermerk auf Seite 1 der Umsatzsteuererklärung wurden mit dem Umsatzsteuerbescheid die auf den Seiten 2 und 3 der Erklärung angegebenen Beträge - entgegen dem auf Seite 1 der Erklärung angekreuzten Kästchen "**X Euro**-Beträge" - nicht als Euro-Beträge, sondern - wie tatsächlich richtig und nach erfolgter Bestätigung mittels eines Telefonates - als Schilling-Beträge erfasst.

Weder der Bw. noch dem steuerlichen Vertreter fiel - innerhalb der Berufungsfrist gemäß § 245 Abs. 1 BAO, innerhalb der Jahresfrist gemäß § 302 Abs. 2 BAO oder in den nachfolgenden Jahren - auf, dass der Bescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb und einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von "-9.855.864 S" statt in Höhe von "-9.855.864,37 €" ausweist (Seite 2 des Antragschreibens).

Im Zuge der betreffend die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten BP konfrontierte die Prüferin der Groß-BP die Bw. Ende November 2008 im Hinblick auf den zu berücksichtigenden Verlustabzug mit dem Umstand, dass die Verlustvorträge laut Bw. und laut Aktenlage nicht übereinstimmen; Grund war der Körperschaftsteuerbescheid 2001 (Seite 3 des Antragschreibens und Aktenvermerk des Finanzamtes vom 15.12.2008).

Auf Grund dieser Feststellungen ist nachstehende Antragstellung zu beurteilen:

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2009 stellte die Bw. "gemäß § 308 BAO den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand hinsichtlich der Frist gemäß § 302 Abs. 2 lit. a BAO zur Stellung eines Antrages nach § 293 BAO auf Abänderung des Körperschaftsteuerbescheides 2001 vom 23. Mai 2003, (der Bw.) zugestellt am 28. Mai 2003."

Gleichzeitig stellte die Bw. den "Antrag, diesen Körperschaftsteuerbescheid 2001 gemäß § 293 BAO zu berichtigen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit EUR -9.855.865,00 (entspricht ATS -135.619.645,40) festzustellen."

Der Umstand, dass weder der Bw. noch dem steuerlichen Vertreter auffiel, dass der Bescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb und einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von

"-9.855.864 S" statt in Höhe von "-9.855.864,37 €" ausweist, wird vom steuerlichen Vertreter im Antragschreiben und in der Berufung wie folgt erklärt:

"Die nach Erlassung des Bescheides durchgeführte Überprüfung durch unsere Mandantin und uns in unserer Funktion als steuerlicher Vertreter brachte die Verwechslung der Währungen bei Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht zu Tage.

Die Kontrolle der Bescheide wird bei unserer Klientin durch den erfahrenen Leiter des Rechnungswesens durchgeführt. Bei uns als steuerlichem Vertreter werden die Bescheide allgemein durch Mitarbeiter überprüft, die in die Erstellung der bezug habenden Steuererklärungen eingebunden sind und entweder über die Berufsbefugnis eines Steuerberaters oder über mehrjährige Erfahrung einschlägiger Tätigkeit und das erforderliche Wissen verfügen und zumindest den schriftlichen Teil der Zulassungsprüfung zum Steuerberater erfolgreich absolviert haben. ...

Erst im Laufe der steuerlichen Betriebsprüfung der Jahre 2004 bis 2006, die im Jahr 2008 stattfand, wurde dieses Versehen seitens der Mitarbeiterin der Großbetriebsprüfung Wien, Frau ..., in Vorbereitung der Schlussbesprechung bei Berechnung der Auswirkungen der Feststellungen der Betriebsprüfung auf die Veranlagungen der geprüften Jahre entdeckt und uns am 28. November 2008 zur Kenntnis gebracht. Die Schlussbesprechung fand am 3. Dezember 2008 statt. ...

Das für die Fristversäumnis maßgebende Ereignis besteht in der Sondersituation, dass im Zuge der Umstellungsphase von Schilling- auf Eurowährung in Österreich in den Körperschaftsteuerbescheiden für das Jahr 2001 abweichend von der üblichen Darstellung sowohl Schilling- als auch Eurowährung verwendet wurde. Konkret wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Körperschaftsteuer vom Einkommen in ATS ausgewiesen. Die Festsetzung der Körperschaftsteuer und die Abgabennachforderung bzw. Gutschrift erfolgte jedoch in EUR. Damit wurden in dem in Rechtskraft erwachsenen Körperschaftsteuerbescheid vom 23. Mai 2003 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2001 abweichend von der eingereichten Körperschaftsteuererklärung statt in Höhe von EUR -9.855.864,- in Höhe von ATS -9.855.864,00 ohne Begründung der Abweichung festgestellt.

Das Versäumnis der nicht rechtzeitigen Einbringung des Antrages auf Berichtigung gemäß § 293 BAO geht vor dem Hintergrund der Ausstellung des Körperschaftsteuerbescheides für das Veranlagungsjahr 2001 teilweise in Schilling- und teilweise in Eurowährung und das durch diese gleichzeitige Verwendung zweier Währungen in einem Bescheid bedingte irrtümliche Nichterkennen, dass die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragsmäßig ident mit der Körperschaftsteuererklärung aber in ATS anstatt in EUR erfolgt ist, anlässlich der nach Erlassung des Bescheides durchgeführten Überprüfung durch unsere Mandantin und uns in unserer Funktion als steuerlicher Vertreter nicht über einen minderen Grad des Versehens

hinaus.

Auffallende Sorglosigkeit ist im konkreten Fall gerade nicht vorwerfbar [Antrag] / Über den minderen Grad hinausgehende Sorglosigkeit liegt im konkreten Fall nicht vor [Berufung], weil – wie bereits oben ausgeführt – die mit dem in der Zwischenzeit in Rechtskraft erwachsenen Körperschaftsteuerbescheid vom 23. Mai 2003 festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, abweichend von der eingereichten Körperschaftsteuererklärung, statt EUR -9.855.864,00 ATS -9.855.864,00 betrugen, diese bescheidmäßige Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb also betragsmäßig genau mit dem Wert in der Körperschaftsteuererklärung – allerdings in der falschen Währung – ohne Begründung der Abweichung im Bescheid und ohne die Setzung weiterer Schritte im Zuge des Abgabenermittlungsverfahrens durchgeführt wurde. Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO wäre ein Bescheid, der einem Anbringen nicht vollinhaltlich Rechnung trägt, zu begründen. Das Fehlen dieser notwendigen Begründung führt zwar nicht zum Verlust der Bescheidqualität der Erledigung, lässt aber vermuten, dass im vorliegenden Fall die bescheiderlassende Behörde die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (betragsident) in der falschen Währung festgesetzt hat.

Ein Verschulden unserer Mandantin, welcher die Tätigkeit des steuerlichen Vertreters zuzurechnen ist, könnte überdies nur in mangelhafter Auswahl, unzureichender Ausbildung, Anweisung oder Kontrolle der Mitarbeiter oder darin liegen, dass den ausführenden Personen Aufgaben übertragen werden, denen diese wegen der Schwierigkeit oder Bedeutung der Aufgaben nicht gewachsen sind. Maßgebend ist daher, ob unserer Mandantin grobes Auswahlverschulden, grobe Organisationsmängel oder eine mangelhafte Überwachung und Kontrolle schuldhaft vorzuwerfen ist. Die befassten Mitarbeiter sind auf Grund ihrer Ausbildung und langjährigen Praxis sowohl von der fachlichen als auch von der persönlichen Qualifikation, betreffend Sorgfalt, Aufmerksamkeit, Qualität und Pünktlichkeit der ihnen übertragenen Aufgaben, für die ihnen übertragenen Arbeiten bestens geeignet. Auch im Zuständigkeitsbereich einer durchschnittlich sorgfältigen Vergleichsperson kann das Übersehen der Veranlagung in der falschen Währung vor dem Hintergrund der genannten besonderen Umstände nicht über einen minderen Grad des Versehens hinausgehen."

Die Berufung wurde mit folgenden Ergänzungen erstattet:

Das für die Fristversäumnis maßgebende Ereignis besteht darin, dass in der Sondersituation der Umstellungsphase von Schilling- auf Eurowährung in Österreich die von der Steuererklärung abweichende bescheidmäßige Feststellung des negativen Gesamtbetrages der Einkünfte im Zuge der Bescheidüberprüfung irrtümlich nicht entdeckt wurde. Dieser Irrtum stellt somit das ursächliche Ereignis im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu § 308 BAO für das Unterlassen der Einbringung eines Antrages auf Berichtigung nach § 293

BAO dar.

Das irrtümliche Nichterkennen der Abweichung der Veranlagung von der Erklärung betreffend die Währung geht vor dem Hintergrund der Ausstellung des Körperschaftsteuerbescheides für das Veranlagungsjahr 2001 teilweise in Schilling- und teilweise in Eurowährung und die durch diese gleichzeitige Verwendung zweier Währungen in einem Bescheid erhöhte Verwechslungsgefahr, da die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragsmäßig ident mit der Körperschaftsteuererklärung aber in ATS anstatt in EUR erfolgt ist, anlässlich der nach Erlassung des Bescheides durchgeführten Überprüfung durch unsere Mandantin und uns in unserer Funktion als steuerlicher Vertreter nicht über einen minderen Grad des Versehens hinaus.

Maßgebend ist daher, ob anlässlich der Überprüfung des Bescheides grobes Auswahlverschulden, grobe Organisationsmängel oder eine mangelhafte Überwachung und Kontrolle schuldhaft vorzuwerfen ist. Die Verpflichtung des Arbeitgebers, die mit der genannten Tätigkeit befassten Angestellten zu überwachen, kann jedoch nicht soweit gehen, dass von ihm eine das praktisch mögliche Ausmaß übersteigende bis ins einzelne gehende Überwachungstätigkeit gefordert wird. Wenn die befassten Mitarbeiter auf Grund ihrer Ausbildung und langjährigen Praxis sowohl von der fachlichen als auch von der persönlichen Qualifikation, betreffend Sorgfalt, Aufmerksamkeit, Qualität und Pünktlichkeit für die ihnen aufgetragenen Arbeiten bestens geeignet sind, kann im Hinblick auf die Art der unterlaufenen Fehler keine Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden (VwGH 18.12.1968, 401/67). Auch im Zuständigkeitsbereich einer durchschnittlich sorgfältigen Vergleichsperson kann das Übersehen der Veranlagung in der falschen Währung vor dem Hintergrund der genannten besonderen Umstände nicht über einen minderen Grad des Versehens hinausgehen. Zudem kann dem Arbeitgeber kein Auswahlverschulden angelastet werden, wenn der mit der Aufgabe befasste Mitarbeiter durch Jahre hindurch seine theoretischen Kenntnisse in der Kanzlei durch Besprechung einzelner schwieriger Fälle festigen und erweitern konnte (VwGH 27.3.1968, 703, 704/67). Der einmalige Irrtum bzw. Fehler eines sonst sorgfältigen Menschen (OGH 18.10.1995, 9ObA174/95) ist im Verhältnis zur Partei ein unvorhergesehenes Ereignis; nach den konkreten Umständen des Einzelfalles rechtfertigt es als entschuldbare Fehlleistung die Wiedereinsetzung (VwGH 14.10.1992, 92/12/0177, 0178, 0185).

1.

Strittig ist, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz mit Bescheid vom 29. Juni 2009 vorgenommene Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der versäumten Frist zur Einbringung eines Antrages auf Berichtigung gemäß § 293 BAO zu Recht erfolgte oder nicht.

Gemäß § 308 Abs. 1 BAO ist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einer Frist einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert dabei die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

Ziel der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist, Rechtsnachteile zu beseitigen, die einer Partei daraus erwachsen, dass sie eine Frist ohne grobes Verschulden versäumt hat (Ritz, BAO-Kommentar³, Tz. 1 zu § 308 mwN).

Das Institut der Wiedereinsetzung bezweckt demnach, ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder in Gang zu setzen und die Partei in jenen Stand des früheren Verfahrens zurückzusetzen, in dem es sich vor Ablauf der versäumten Frist befunden hat.

Ein Ereignis ist jedes Geschehen, also nicht nur ein Vorgang in der Außenwelt, sondern auch ein psychischer Vorgang wie Vergessen, Verschreiben, Sich irren usw. (Ritz, aaO, Tz. 8 zu § 308).

Zu den Voraussetzungen der Wiedereinsetzung zählt der Umstand, dass die Partei durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war.

Unvorhergesehen ist ein Ereignis, das die Partei nicht einberechnet hat und dessen Eintritt sie auch unter Bedachtnahme auf die ihr persönlich zumutbare Aufmerksamkeit und Vorsicht nicht erwarten konnte (Ritz, aaO, Tz. 9 zu § 308 mit Verweis auf Fasching und VwGH 17.2.1994, 93/16/0020; 25.1.1995, 94/13/0236).

Unabwendbar ist ein Ereignis dann, wenn es die Partei mit den einem Durchschnittsmenschen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten und Mitteln nicht verhindert werden konnte (Ritz, aaO, Tz. 10 zu § 308, mit Verweis auf Fasching und VwGH 31.10.1991, 90/16/0148; 25.1.1995, 94/13/0236).

Maßgebend für die Beurteilung ist also der durchschnittliche Ablauf der Ereignisse. Der Begriff "unabwendbar" stellt demgemäß auf die objektiven Hinderungsmöglichkeiten eines Durchschnittsmenschen ab (Stoll, BAO-Kommentar, Pkt. 4b zu § 308 BAO, S. 2983).

Die (seit jeher große Auslegungsschwierigkeiten bereitende) Wendung "unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis" ... geht auf § 146 ZPO zurück. Beim Versuch der Deutung dieser Begriffe muss vorweg geklärt werden, für "wen" das die Fristenwahrung hindernde Ereignis als "unvorhergesehen oder unabwendbar" gewirkt haben muss, nämlich ob für die konkrete Partei oder für einen Durchschnittsmenschen, womit der Maßstab der Fähigkeit zur Aufmerksamkeit, Einsicht und Sorgfalt angesprochen werden soll, nach dem diese Frage zu beurteilen und zu lösen ist.

Hierüber herrscht(e) in der Lehre Streit, auch die Judikatur zu den Wiedereinsetzungsbestimmungen der verschiedenen Verfahrensordnungen war nicht einheitlich. Die von Fasching ... vertretene Meinung dürfte sich nunmehr allgemein durchgesetzt haben. Demnach ist das Kriterium "unabwendbar" als Maßstab im objektiven Sinn, das Kriterium "unvorhersehbar" hingegen als solches im subjektiven Sinn zu betrachten. Es ist daher auch hier in dieser Richtung, der sich offenkundig die neuere Judikatur zu § 308 angeschlossen hat, zu folgen.

Liegt nur ein milderer Grad des Versehens vor, so schließt dies eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht aus.

Ein milderer Grad des Versehens ist leichter Fahrlässigkeit iSd § 1332 ABGB gleichzusetzen. Leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (Ritz, aaO, Tz. 13f zu § 308).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist weiters das über einen minderen Grad des Versehens hinausgehende Verschulden des Vertreters einer Partei an der Fristversäumnis dem Verschulden der Partei selbst gleichzuhalten (vgl. VwGH 10.9.1998, 98/15/0130).

Widerfährt ein derartiges Ereignis daher dem steuerlichen Vertreter der Partei, so gibt es dann einen Wiedereinsetzungsgrund für die Partei ab, wenn das Ereignis für den Vertreter selbst unverschuldetermaßen eingetreten ist und für ihn unvorhergesehen und unabwendbar im Sinne der obigen Ausführungen war (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, Seite 2985 zu § 308).

Schriftstücke sind anlässlich der Unterfertigung durch den Parteienvertreter zu kontrollieren (Ritz, aaO, Tz. 17 zu § 308).

Indem in der "Umstellungsphase von Schilling- auf Eurowährung" in Verbindung mit der (am selben Tag erfolgten) Einreichung einer Steuererklärung in Schilling-Beträgen (Umsatzsteuererklärung) und der anderen in Euro-Währung (Körperschaftsteuererklärung) auf beiden Erklärungen angekreuzt wurde, es handle sich um Euro-Beträge und die Beilagen zu den Steuererklärungen ohne jedwede Währungsangabe erstellt worden sind, hat man im Zuge der Erklärungseinreichung ein Verhalten gesetzt, welches die Gefahr einer Verwechslung hervorruft und daher besondere Sorgfalt hinsichtlich der Bescheidkontrolle von seiner Seite erfordert hätte. Die unzutreffende Angabe auf (einer der beiden gleichzeitig eingereichten Steuererklärungen, nämlich auf) Seite 1 der Umsatzsteuererklärung, wonach es sich bei den folgenden Beträgen ausschließlich um Euro-Beträge handelt, führte (wie oben im Einzelnen ausgeführt) zu einer Rücksprache. Von dieser Fallkonstellation ausgehend hätte es die dem Leiter des Rechnungswesens und dem steuerlichen Vertreter obliegende Sorgfaltspflicht

erfordert, sich bei der Kontrolle des Bescheides (bzw. der Bescheide) zu vergewissern, dass die Bescheide die Bemessungsgrundlagen bzw. Einkünfte in der jeweils richtigen Währung ausweisen. Ohne jedwede Darlegung von Details bzw. konkreten Geschehnisabläufen wird im Wiedereinsetzungsantrag (wie in der Berufung) bloß angegeben, dass die "Kontrolle der Bescheide bei unserer Klientin durch den erfahrenen Leiter des Rechnungswesens durchgeführt (wird)", und beim steuerlichen Vertreter "die Bescheide allgemein durch Mitarbeiter überprüft (werden), die in die Erstellung der bezughabenden Steuererklärungen eingebunden sind". Der Wiedereinsetzungsantrag enthält (wie die Berufung) insofern kein substantiiertes Vorbringen, wie es nach der zitierten Rechtsprechung zur Darlegung eines nicht über einen minderen Grad des Versehens hinausgehenden Verschuldens erforderlich gewesen wäre. Mangels Aufzeigen des der Bescheidzustellung nachfolgenden tatsächlichen Geschehens blieb auch im Dunkeln, aus welchem Grund bzw. welchen Gründen die nachstehenden Bescheidbestandteile – die allesamt im eine (1) Seite umfassenden Spruch vorhanden waren – trotz Kontrolle bzw. Überprüfung die Aufdeckung der verwechselten Währung nicht bewirkt haben:

Zu diesem Zweck werden die angesprochenen Bescheidbestandteile mittels Fettdruck hervorgehoben:

Die K ö r p e r s c h a f t s t e u e r
wird für 2001
festgesetzt mit
Bisher war vorgeschrieben

1.749,96 €
1.749,96 €

Das E i n k o m m e n

im Jahr 2001 beträgt	0,00 S	0,00 €
Berechnung der Körperschaftsteuer in Schilling:		
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-9.855.864 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		-9.855.864 S
Einkommen		0 S
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 19880,00 % von Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	0	0,00 S 24.080,00 S
Körperschaftsteuer		24.080,00 S
Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift in Euro		
Festgesetzte Körperschaftsteuer		1.749,96 €
Bisher festgesetzte Körperschaftsteuer		-1.749,96 €
Abgabennachforderung		0,00 €

Die jeweils mit einer unterbrochenen Linie deutlich abgegrenzten Teile des Bescheidspruches sind überschrieben mit:

- Berechnung der Körperschaftsteuer in Schilling: bzw.

- Berechnung der Abgabennachforderung / Abgabengutschrift in Euro und ragt *in der viertletzten Zeile* des Bescheidspruches ausschließlich das Wort Euro über den übrigen Zeileninhalt bzw. die Zeilengestaltung mit Punkten (.....) hinaus.

Hinzu kommt ferner, dass die drei Schilling-Beträge hinsichtlich der Positionen Einkünfte aus Gewerbebetrieb – Gesamtbetrag der Einkünfte – Einkommen wie in all den Jahren des Schillingzeitraumes gemäß § 204 Abs. 1 BAO idF *vor BGBl. I 2001/59* mit (gerundeten) vollen Schillingbeträgen ohne Nachkomma-Stellen (Groschenbeträge) erfasst sind. Betreffend den im Bescheid zweimal angeführten Betrag in Höhe von -9.855.864 fehlt es an den Nachkommastellen (die in der Erklärung gemäß § 204 Abs. 1 BAO idF BGBl I 2001/59 angeführt sind: -9.855.864,37).

Der Berufung kann auf Basis dieser Erwägungen nicht gefolgt werden.

2.

Dem Standpunkt der Bw. kann aus einem weiteren Grund nicht zum Durchbruch verholfen werden:

Zum gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag gestellten Antrag nach § 293 BAO:

Bezüglich der Antragstellung gemäß § 293 BAO lautet das Vorbringen

a) im Antragschreiben:

Die "mit dem in der Zwischenzeit in Rechtskraft erwachsenen Körperschaftsteuerbescheid vom 23. Mai 2003 festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (betrugen), abweichend von der eingereichten Körperschaftsteuererklärung, statt EUR -9.855.864,00 ATS -9.855.864,00, diese bescheidmäßige Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (wurde) also betragsmäßig genau mit dem Wert in der Körperschaftsteuererklärung – allerdings in der falschen Währung – ohne Begründung der Abweichung im Bescheid und ohne die Setzung weiterer Schritte im Zuge des Abgabenermittlungsverfahrens durchgeführt Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO wäre ein Bescheid, der einem Anbringen nicht vollinhaltlich Rechnung trägt, zu begründen. Das Fehlen dieser notwendigen Begründung führt zwar nicht zum Verlust der Bescheidqualität der Erledigung, lässt aber vermuten, dass im vorliegenden Fall die bescheiderlassende Behörde die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (betragsident) in der falschen Währung festgesetzt hat.

b) in der Berufung:

Die Einrichtung des § 293 BAO dient ... dazu, ein infolge bestimmter Fehlerquellen gegen den Willen der Abgabenbehörde entstandenes erkennbares Auseinanderklaffen von Bescheidinhalt und formeller Erklärung des Bescheidwillens zu beseitigen.

Die bescheidmäßige Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (iHv ATS -9.855.864,00) wurde betragsmäßig genau mit dem Wert in der Körperschaftsteuererklärung

(EUR -9.855.864,00) – allerdings nicht in der erklärten Währung festgestellt. Da eine von der Erklärung abweichende bescheidmäßige Festsetzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 93 Abs. 3 BAO zu begründen gewesen wäre, gehen wir davon aus, dass die abweichende bescheidmäßige Feststellung irrtümlich und gegen den Willen der Abgabenbehörde erfolgte. Nach den Richtlinien des BMF zur Berichtigung gemäß § 293 BAO liegt damit ein Fehler vor, der bei der Bescheiderlassung unterlaufen ist und daher der Berichtigung zugänglich ist.

Im Antragschreiben ist betreffend die in falscher Währung erfolgte Festsetzung ausdrücklich von einer Vermutung die Rede und wird in der Berufung angegeben: Die Bw. geht "davon aus, dass die abweichende bescheidmäßige Feststellung irrtümlich und gegen den Willen der Abgabenbehörde erfolgte." (Seite 2 der Berufung).

Damit im Einklang steht, dass weder im Antragschreiben noch in den nachfolgenden Eingaben angegeben ist, man habe Ermittlungshandlungen (Erkundigungen beim Finanzamt) zur Klärung der Frage vorgenommen, ob ein bloßer Ausfertigungsfehler passierte oder ein Fehler in der Willensbildung. Im ersten Fall ist gemäß § 293 BAO vorzugehen, im zweiten gemäß § 299 BAO.

§ 293 soll die Möglichkeit schaffen, Fehler zu berichtigen, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen.

Andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende Unrichtigkeiten sind Fehler, die Schreib- und Rechenfehlern sehr nahe kommen, also Fehler in der Ausdrucksweise, nicht hingegen Fehler im Bereich des Zustandekommens und der Gestaltung des Bescheidwillens.

Nicht nach § 293 berichtigbar sind Fehler, die der Abgabenbehörde im Zuge ihrer Willensbildung unterlaufen. Daher sind ... keiner Berichtigung gem. § 293 zugänglich; ebenso nicht durch Übersehen von Aktenanteilen entstandene Fehler (Ritz, aaO, Tz. 1, 6 und 8 zu § 293 mwN).

Vergessene, übersehene, sonst nicht berücksichtigte Sachverhalte (erklärte Besteuerungsgrundlagen, Erhebungsergebnisse, Mitteilungen an die Behörde, Prüferfeststellungen), obwohl diese Umstände der Behörde zunächst zur Kenntnis langten, aktenkundig sind, führen zu einer unrichtigen (von der Grundlage her unvollständigen) Willensbildung. Ihre Auswirkung auf den Bescheid (ihre Nichtberücksichtigung bei der Gestaltung des Bescheidwillens) ist aber nicht ein Fehler der Form des Willens, sondern ein inhaltlicher Fehler, und daher keiner Berichtigung nach § 293 Abs. 1 zugänglich (Stoll, BAO-Kommentar, 2818).

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (Ritz, aaO, Tz. 10 zu § 299).

Auf Basis der oben wiedergegebenen Sachverhaltsfeststellungen ist es zwar richtig, dass die abweichende bescheidmäßige Feststellung irrtümlich erfolgte, sie erfolgte jedoch nicht gegen den Willen der Abgabenbehörde. Das ergibt sich aus dem Aktenvermerk der die Veranlagung durchführenden Organwalterin des Finanzamtes: Dem Aktenvermerk, den sie auf Grund der telefonischen Rücksprache anfertigte, folgend: "Bei den Beträgen handelt es sich um ATS und nicht wie bei den Erklg. angekreuzt um € !!", war sie der unzutreffenden Meinung, auch auf Seite 1 der Körperschaftsteuererklärung habe man seitens der Bw. eine unzutreffende Angabe, es handle sich bei den folgenden Beträgen ausschließlich um Euro-Beträge, gemacht. Der Körperschaftsteuerbescheid entsprach daher dem Willen der Abgabenbehörde. Die Richtigstellung wäre dementsprechend gemäß § 299 BAO – und nicht *wie von der Bw. angezogen* gemäß § 293 BAO – vorzunehmen gewesen. Im Zuge der dem Berufungsverfahren zugrunde liegenden Antragstellung hätte man das tatsächliche Geschehen durch eine Rückfrage beim Finanzamt klären können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. Jänner 2011