



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die Vertreter, vom 10. März 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 13. Februar 2006 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 und Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie über die Berufung vom 3. Juli 2006 gegen den Bescheid vom 7. Juni 2006 betreffend die Abweisung der Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000, entschieden :

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 und 2003 sowie gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 und 2003 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Bescheid des Finanzamtes für den 12./13./14. Bezirk und Purkersdorf vom 7. Juni 2006 mit dem die Anträge auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für das Jahr 2000 abgewiesen wurde, wird ersatzlos aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber, in der Folge Bw. genannt, erzielte im gegenständlichen Zeitraum aus seiner Tätigkeit bei der Firma AG nichtselbständige Einkünfte sowie als Handelsagent Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Beim Bw. fand eine die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils die Jahre 2001, 2002 und 2003 betreffende Betriebsprüfung statt. Unter Tz 1 des BP-Berichtes stellte die BP fest, dass die Buchhaltung der Firma des Bw. bis zum Wirtschaftsjahr 2000 durch einen selbständigen Buchhalter durchgeführt worden sei. Ab dem Jahre 2001 sei die Bilanzierung der Geschäftsfälle durch die Vertr.GmbH vorgenommen worden: Mit Ausnahme von „*Offenen Postenlisten*“ betreffend Rechnungen, Lieferanten und Konten hätten über den ehemaligen Buchhalter keine Informationen über den zu übernehmenden Datenbestand eruiert werden können. Diese offenen Posten seien ohne weitere Überprüfung erfolgswirksam auf Grund von Umbuchungen in der Bilanz 2001 sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich berichtigt worden.

Hinsichtlich der offenen Postenliste „*Rechnungen*“ führte die BP aus, dass anhand der Umbuchungen erkennbar sei, dass es sich bei dem Betrag von ATS 1,823.635,76 zuzügl. ATS 364.727,14 Umsatzsteuer um berichtigte Geschäftsfälle der Jahre 1998 bis 2000, die textmäßig den Hinweis „*Saldo Vorperioden*“ sowie den Zusatz des betreffenden Monats beinhalteten, handle. Darüberhinaus sei eine „*Offene Postenliste Kunden per 2001/12/31*“ vorgelegt worden. Diese sei nach Adresse EK (Einmalkunde) und den entsprechenden Monat unterteilt und enthalte Eröffnungsbilanzstände von ziffernmäßig angeführten Rechnungsnummern für die ein Saldo ermittelt worden sei. Dieser Saldo (ATS 1,823.635,76 und ATS 364.727,14) sei in der Folge auf Grund von Umbuchungen im Jahre 2001 berichtigt worden. Nach Meinung der steuerlichen Vertretung seien mit dieser Vorgangsweise die Mängel im Rechnungswesen vor der Übernahme der Buchführung beseitigt worden. Die Forderungs- und Verbindlichkeitsstände des zu übernehmenden Datenbestandes seien zu hoch gewesen. Diesem Argument habe die Betriebsprüfung nicht folgen können. Dies deshalb, da diese Geschäftsfälle nicht das Wirtschaftsjahr 2001 betroffen hätten und somit auf Grund nicht periodenreiner Buchung nicht erfolgswirksam anzusetzen gewesen wären. Daher habe auch die Umsatzsteuer nicht berichtigt werden dürfen.

Ob es sich in diesen Einzelfällen um abzuschreibende Forderungen gehandelt habe, sei von der steuerlichen Vertretung nicht überprüft worden.

Die BP habe gemeinsam mit zwei Angestellten des Bw. die das Jahr 2000 betreffenden Rechnungen im Hinblick auf die Zahlungseingänge sowie Forderungsausfälle überprüft. Dabei habe festgestellt werden können, dass mit Ausnahme von zwei Geschäftsfällen – Rechnung 15565 aus 2000 in Höhe von ATS 49.543,74 und Rechnung 15378 aus 2000 in Höhe von ATS 2.328,00 jeweils brutto – keine Forderungsausfälle nachgewiesen werden hätten können. In diesen beiden Fällen handle es sich um uneinbringliche Forderungen aus

Konkurssachverhalten. Diese seien im Jahre 2001 ertrag- und umsatzsteuerrechtlich erfolgswirksam zu berichtigen.

Bei der Belegprüfung hätten ausser den bereits genannten durchaus abgeschlossene, bereits im Wirtschaftsjahr 2000 bezahlte Rechnungen eingesehen werden können. In zwei Fällen seien auch bereits durchgeführte Umsatzsteuerüberrechnungen in der „*Offenen Postenliste*“ vermerkt. Wie es daher zu dieser gekommen sei, habe nicht festgestellt werden können, da für das Jahr 2000 keine Buchungskonten zur Verfügung gestellt hätten werden können. Die Buchungen dieses Jahres sowie auch jene der Vorjahre seien von einem Buchhaltungsbüro und nicht vom derzeitigen Steuerberater abgewickelt worden.

Die in der Bilanz 2001 berichtigten Erlöse in Höhe von ATS 1,823.635,76 seien auf Grund des oben Gesagten abzüglich der uneinbringlichen Forderungen von ATS 43.226,45 dem Gewinn 2001 hinzuzurechnen. Es handle sich hierbei um Geschäftsfälle des Jahres 2000 sowie der Vorjahre. Diese seien periodenmäßig den Vorjahren zuzurechnen. Auf Grund der eingesehenen Belege sei kein Anlass zur Berichtigung von Erlösen gegeben. Ebenso sei die Umsatzsteuer in Höhe von ATS 364.727,14 abzüglich von ATS 8.645,29 wieder vorzuschreiben. Es sei daher im Wirtschaftsjahr 2001 ein Nettoumsatz von ATS 1,780.409,31 wieder hinzuzurechnen. Die darauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von ATS 356.081,86 sei ebenfalls im Jahr 2001 vorzuschreiben.

Der Ansicht der BP, dass den als offenen Rechnungen dargestellten und gebuchten Salden (Saldo Vorperioden) keine Zahlungen gegenübergestellt und gegengebucht worden seien, habe die steuerliche Vertretung des Bw. entgegengehalten, dass auch die Verbindlichkeitskonten nicht stimmen könnten und dass auch diese im Jahr 2001 berichtigten Stände aus den Vorjahren ab dem Jahr 2000 wieder zu neutralisieren seien. Diesem Argument habe sich die BP anschließen können. Es sei erkennbar, dass aufgrund der gebuchten außerordentlichen Erträge auch die Vorsteuern in Höhe von ATS 113.869,30 berichtigt worden seien. Dieser Vorsteuerbetrag sei der bisher erklärten und veranlagten Vorsteuer wieder hinzuzurechnen. Der als ausserordentlicher Aufwand gebuchte Betrag in Höhe von ATS 564.675,38 sei dem Gewinn 2001 hinzuzurechnen und der bisher als außerordentlicher Ertrag gebuchte Betrag von ATS 1,385.577,37 sei vom Gewinn 2001 wieder abzuziehen. Die BP gelangte auf diese Weise im Jahre 2001 zu einer Gewinnerhöhung im Ausmaß von ATS 959.507,32.

Unter Tz 3 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung fest, dass im Jahre 2003 mit Hilfe der Prüfungssoftware ACL Lücken bei der Nummerierung der Ausgangsrechnungen aufgetreten seien. Die fehlenden Ausgangsrechnungsnummern seien daraufhin dem Unternehmen mitgeteilt worden. Folgende Ausgangsrechnungen hätten nicht nachvollzogen werden können:

217328, 217359, 217377, 217414, 217424, 217433, 217669, 217682, 217683, 217684.

Nach Überprüfung und Nachforschung über den Verbleib dieser zehn Ausgangsrechnungen habe festgestellt werden müssen, dass diese nicht auffindbar gewesen seien und daher im Rechenwerk gefehlt hätten. Es handle sich daher diesbezüglich um einen schwerwiegenden Buchführungsmangel der einen berechtigten Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Buchführung nach sich ziehe und gemäß § 184 BAO die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen rechtfertige.

Das Fehlen jeglicher Belege begründe jedenfalls eine Schätzungsbefugnis des Finanzamtes. Dabei mache es keinen Unterschied, ob die Belege mit oder ohne Zutun des Abgabepflichtigen vernichtet worden seien. Überhaupt sei es für das Abgabenverfahren bedeutungslos, auf Grund welcher Umstände der Schätzungstatbestand eingetreten sei; ein schuldhaftes, allenfalls vorsätzliches Verhalten des Steuerpflichtigen sei hierfür nicht erforderlich.

Bei der Schätzung stellte die BP der Anzahl der Einzeltatbestände (372) der Ausgangsrechnungen die fehlenden Ausgangsrechnungen (10) gegenüber und gelangte auf diese Weise zu einer prozentuellen Differenz von ca. 2 % um die sie die erklärten Nettoumsätze - € 723.704,84 – erhöhte und so zu einem Jahresnettoumsatz in Höhe von € 738.178,93 gelangte. Für den hinzuzurechnenden Umsatz in Höhe von € 14.474,10 wurden 20 % Umsatzsteuer - € 2.894,82 – vorgeschrieben.

Das Finanzamt nahm am 13. Februar 2006 die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 2001 und 2003 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus seien auch die Begründungen für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Die Wiederaufnahmen seien unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, die Auswirkungen könnten nicht als geringfügig angesehen werden. Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2001 und 2003 sowie Einkommensteuer der Jahre 2001 und 2003 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend.

In der mit Schreiben vom 7. März 2006 gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2001 eingebrachten Berufung führte der Bw. begründend aus, dass die gemäß dem Ergebnis der Außenprüfung vorgenommene Korrektur der Erlösberichtigung 2000 gegen das Prinzip der persönlichen Leistungsfähigkeit verstoße. Es sei unbestritten, dass durch die doppelte

Erfassung von Teilrechnungen und Schlussrechnungen im Jahre 2000 durch den Vorgänger als Buchhaltungsverantwortlichem Doppelerfassungen erfolgt seien. Diese hätten auf Grund des Umstandes, dass in der Folgeperiode keine Zahlungseingänge für Forderungen an Kunden sowie Verbindlichkeiten an Lieferanten zu registrieren gewesen seien, ausgebucht werden müssen. Im Umsatzsteuerrecht sei insbesondere wegen § 1 UStG nur umsatzsteuerpflichtig, was gegen Entgelt stattfinde weshalb die Umsatzsteuerbasis zu korrigieren gewesen sei. Verstöße ein Umsatz gegen das Entgeltprinzip so sei auch die Umsatzsteuerpflicht wegen der genannten Bestimmung nicht gegeben.

Der Bw. stellte den Antrag, den Umsatzsteuerbescheid vom 13. Februar 2006 wieder aufzuheben und die bisher vorgeschriebenen € 121.049,40 wieder festzusetzen. In eventu beantragte der Bw. den Umsatzsteuerbescheid vom 18. Juni 2002 gemäß § 303 wie folgt wieder aufzunehmen:

Bemessungsgrundlage Normalsteuersatz 20 % ATS 11.400.301,90 oder € 828.292,25, Vorsteuerberichtigung ATS 113.869,30, was für 2000 eine Vorsteuer von ATS 1.033.203,03 oder € 75.085,79 ergebe. In keinem Fall dürfe es zu einer doppelten Besteuerung ein und desselben Vorganges kommen.

In der mit gesondertem Schriftsatz vom 7. März 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass die gemäß Betriebsprüfungsbericht wieder aufgehobene Erlösberichtigung in Höhe von ATS 1.050.065,-- oder € 76.311,20 zu Unrecht erfolgt sei, da die Erlösberichtigungsbuchung nur eine Korrektur zu hoher Umsätze und Wareneinsätze 2000 darstelle und daher eine nochmalige Erfassung im Jahre 2001 einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip darstelle.

Der Bw. stellte den Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 13. Februar 2006 wieder aufzuheben und die Einkommensteuer 2001 wie bisher mit € 10.391,05 festzusetzen. In eventu beantragte der Bw. den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 18. Juni 2002 gemäß § 303 BAO wieder aufzunehmen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2000 mit minus ATS 755.497,-- oder € 54.904,11 neu festzusetzen und die gesamte anrechenbare Lohnsteuer von ATS 204.530,10 oder € 14.863,78 gutzuschreiben. In keinem Fall dürfe es aber schon auf Grund der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zur doppelten Erfassung von Umsätzen und Einkäufen in den Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 kommen.

In der mit Schreiben vom 9. März 2006 eingebrachten Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 brachte der Bw. vor, dass die Schätzung gemäß § 184 BAO für die vermeintlich fehlenden Ausgangsrechnungen aus mehreren Gründen entbehrlich sei. So stelle die im Prüfungsbericht zitierte Rechnungsnummer 217328 einen Beweis dafür dar, dass,

obwohl diese Pro Forma Rechnung dem prüfenden Organ vorgelegt worden sei, die zweifellos vorhandenen Beweismittel nicht entsprechend gewürdigt worden seien. Diese Rechnung zeige auch, dass die Annahme, dass alle fehlenden Rechnungsnummern auch Umsatzsteuerverbindlichkeiten nach sich gezogen hätten, eine Fehlannahme darstelle. Stoll habe auf Seite 1906 ausgeführt, dass die Schätzung im Besteuerungsverfahren darin bestehe, Besteuerungsgrundlagen, bei denen trotz Bemühens um Aufklärung eine sichere Feststellung ihrer Höhe nicht möglich sei, mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln und festzulegen. Auch die anderen im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Beweise hätten kein Indiz dafür, dass selbst bei Fehlen bestimmter Rechnungsnummern materielle Steuerfolgen gegeben seien, ergeben. Der Bw. betrachte daher die Schätzung gem. § 184 BAO sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach als unangemessen und stelle daher den Antrag, von einer Schätzung der Umsätze 2003 in Höhe von € 14.474,10 abzusehen und die 20 % Umsatzsteuer von € 2.894,82 wieder gutzuschreiben.

In der mit gesondertem Schriftsatz vom 9. März 2006 gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 eingebrachten Berufung verwies der Bw. auf die Begründung in der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003, führte weiters aus, dass eine Schätzung entbehrlich sei und stellte den Antrag, von einer Erlösberichtigung 2003 in Höhe von € 14.474,10 abzusehen und entsprechend der höchsten Steuerprogression € 7.237,05 Einkommensteuer wieder gutzuschreiben.

Die Betriebsprüfung nahm mit Schreiben vom 5. Mai 2006 zu den o. a. Berufungen des Bw. Stellung und führte hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2001 aus, dass bezüglich der Behauptung des Bw., dass im Jahre 2000 Doppelumsatzerfassungen aufgrund von doppelter Erfassung von Teil- und Schlussrechnungen, stattgefunden hätten, auf den im Detail begründeten Prüfungsbericht verwiesen werden müsse. Es hätten aufgrund von Überprüfungen von Ausgangsrechnungen des Jahres 2000 keine diesbezüglichen Buchungswidrigkeiten festgestellt werden können. Dies vor allem auch deshalb, da keinerlei Buchungskonten der Vorjahre zur Verfügung gestellt worden seien und auch nicht zur Verfügung gestellt hätten werden können. Daher bestehe auch keinerlei Anlass, diese Umsätze im Wirtschaftsjahr 2001 zu berichtigen. Es entspreche auch nicht dem Wesen der doppelten Buchführung, Umsätze, die ein anderes Wirtschaftsjahr beträfen, im gegenwärtigen Jahr erfolgswirksam zu berichtigen sofern kein nachgewiesener Anlass, wie beispielsweise eine Forderungsabschreibung, bestehe. Die Buchungen hätten periodenrein zu erfolgen. Ob daher die vorgenommene Korrektur der Erlösberichtigung 2000 und Vorjahre gegen das Prinzip der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit verstoße sei daher äußerst fraglich und habe in diesem Fall auch keinerlei Einfluss auf das umzusetzende Steuerrecht.

Hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2003 führte die BP aus, dass es sich bei der in der Berufung zitierten Rechnungsnummer 217328 um eine Proforma-Rechnung, gehandelt habe. Diese und die neun anderen im Prüfungsbericht zitierten Ausgangsrechnungen seien am 16. November 2005 im Betrieb des Bw. mit Hilfe der Mitarbeiterin Frau G auf deren Verbleib hinterfragt worden. Dabei habe festgestellt werden können, dass die anderen neun Rechnungen nicht auffindbar gewesen seien. Richtig sei daher, dass diese Rechnung irrtümlich im BP-Bericht genannt werde. Dass jedoch zweifellos vorhandene Beweismittel nicht entsprechend gewürdigt worden seien, davon könne keine Rede sein. Es sei stets dem Antrag, den Sachverhalt am Betriebsort zu ermitteln, entsprochen worden. Ausserdem werde in der Berufungsbegründung bestätigt, dass Rechnungsnummern fehlten. Diese Eingabe allein rechtfertige die Schätzungsberechtigung der Behörde, da der Gegenbeweis des Abgabepflichtigen für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung betreffend des Fehlens der Ausgangsrechnungen im Jahre 2003 bisher nicht erbracht habe werden können.

Es seien auch in den Vorjahren Stichprobenüberprüfungen von Rechnungsnummernlücken am Betriebsort mit Hilfe von Herrn H – Angestellter des Bw. – durchgeführt worden. Dabei habe festgestellt werden können, dass das Rechnungssystem Mitte des Jahres 2002 umgestellt worden sei und vor Mitte 2002 auch Lieferscheine, Auftragsbestätigungen und Gutschriften in einem System numeriert worden seien und es diesbezüglich zu Lücken gekommen sei, da dieses System nicht jahresübergreifend angewandt worden sei. Bei den genommenen Stichproben hätten keine fehlenden Ausgangsrechnungen festgestellt werden können. Ab dem neuen Rechnungssystem seien allerdings nur noch Ausgangsrechnungsnummern vergeben worden.

Gemäß § 11 Abs 1 Z 6 UStG müssten Rechnungen u. a. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben werde, enthalten. Daher sei die Hinzuschätzung auch in der begründeten Höhe zu Recht erfolgt.

Das Finanzamt forderte den Bw. mit Bescheid vom 5. Mai 2006 auf, die in den beiden Anträgen vom 7. März 2006 auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2000 und den Einkommensteuerbescheid 2000, festgestellten Mängel – es seien die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit der Anträge notwendig seien, bekannt zu geben, es sei die Bezeichnung der Umstände gem. § 303 Abs 1 lit a-c BAO die es dem Finanzamt ermögliche, festzustellen, ob ein Wiederaufnahmegrund iSd § 303 Abs 1 BAO vorliege, bekanntzugeben, vor allem sei darzulegen und nachzuweisen, inwiefern Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien und ohne Verschulden der Partei im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien – gemäß § 303 a Abs 2 BAO

bis zum 26. Mai 2006 zu beheben. Der Bw. wurde darauf aufmerksam gemacht, dass dessen Eingabe bei Versäumnis dieser Frist als zurückgenommen gelte.

In Beantwortung dieses Mängelbehebungsauftrages führte der Bw. mit Schreiben vom 24. Mai 2006 aus, dass Herr S für die ordnungsgemäße Erstellung der Buchhaltung zuständig gewesen sei. Dieser sei jedoch auf Grund strafrechtlicher Verurteilung nicht zur Verfügung gestanden. Wie auch in der Stellungnahme der Betriebsprüfung richtig festgestellt worden sei, seien die Buchhaltungskonten 2000 im Zuge der Betriebsprüfung nicht vorgelegen. Nunmehr sei Herr S Freigänger und habe dem Bw. mit Datum 3. April 2006 die Buchhaltungskonten ausgedruckt. Diese lägen nunmehr seit April zur Prüfung und Rechtfertigung der Wiederaufnahme vor. Da die Beweismittel, die ohne grobes Verschulden des Steuerpflichtigen nicht hätten geltend gemacht werden können und da der Wiederaufnahmeantrag gemäß § 302 Abs 2 BO binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an ab dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe, gestellt worden sei, nunmehr vorlägen, sei der Wiederaufnahmeantrag rechtzeitig erfolgt. Wären die Buchhaltungskonten bereits im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegen, hätte bereits zu diesem Zeitpunkt der Beweis angetreten werden können, dass Umsätze doppelt erfasst worden seien. Die Korrektur des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2000 hätte spätestens im Zuge der Betriebsprüfung eingebracht werden können. In Ermangelung von Buchhaltungskonten 2000 sei die Berichtigung im Jahr 2001 erfolgt, da insbesondere was die Umsatzsteuer betreffe, kein Entgelt vorgelegen sei (§ 1 UStG 1994) und daher die Korrekturbuchungen vorgenommen worden seien. Nunmehr sei der Bw. im Besitz der Buchhaltungskonten 2000. Mit diesen neuen Tatsachen und Beweismitteln könne die Wiederaufnahme für das Jahr 2000 vorgenommen werden.

Das Finanzamt wies den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 2000 mit Bescheid vom 7. Juni 2006 ab und führte begründend aus, dass es zu den wesentlichen Pflichten eines Unternehmers gehöre, seine Buchhaltung so zu organisieren, dass diese geeignet sei, über sämtliche Geschäftsvorfälle Aufschluss zu geben. Ein Rechenwerk in dem mögliche Fehlbuchungen durchgeführt worden seien, entspreche nicht der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Buchführung. Ein unverschuldeter Irrtum könne in einem solchen Verhalten nicht erblickt werden. Ein allfälliges Verschulden des Parteienvertreters ändere ebenfalls nichts daran, da dessen Verschulden als ein solches der Partei zu beurteilen sei.

Das Hervorkommen von Gründen, die in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt – das Jahr 2000 – eine abweichende Beweiswürdigung oder auch eine andersartige Beweiswürdigung als jene, die im abgeschlossenen Verfahren vorgenommen und dem rechtskräftigen Bescheid



zugrunde gelegt worden sei, zur Folge haben könne, sei bei gleicher Tatsachenlage – Geschäftsfälle des Wirtschaftsjahres 2000 – noch keine neu hervorgekommene Tatsache und daher kein Wiederaufnahmegrund. Später zu Stande gekommene Beweismittel stellten ebensowenig einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar wie die nach Rechtskraft der Bescheide erlangte Vermutung über eventuelle Fehlbuchungen der Buchhaltung des Jahres 2000.

Es gelte nämlich ganz allgemein, dass ein Steuerpflichtiger, der im vorangegangenen Verfahren Gelegenheit gehabt habe, die ihm bekannten Tatsachen oder ihm zur Verfügung stehenden Beweismittel für seinen Anspruch vorzubringen oder auf diese hinzuweisen und diese anzubieten (eine solche Möglichkeit biete sich im Allgemeinen spätestens im Rechtsmittelverfahren), diese Gelegenheit jedoch zufolge Fehlbeurteilung oder mangelnder Obsorge versäumt habe, die Folgen daraus zu tragen habe und sich wegen Verwirklichung des Verschuldenstatbestandes nicht auf den Wiederaufnahmegrund des § 303 Abs 1 lit b BAO berufen könne (Erkenntnis des VwGH vom 22. Oktober 1980, ZI. 695/80).

Mangelnde Obsorge sei jedenfalls anzunehmen, wenn dem Steuerpflichtigen die Buchhaltungskonten 2000 erst mit Datum 3. April 2006 zur Verfügung stünden nachdem die Bescheide des entsprechenden Jahres 2000 bereits am 18. Juni 2002 erlassen worden seien.

In der mit Schreiben vom 3. Juli 2006 gegen den Abweisungsbescheid vom 7. Juni 2006 eingebrachten Berufung führte der Bw. aus, dass Erlösberichtigungen im Jahre 2001 auf die doppelte Erfassung von Umsätzen im Jahre 2000 von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden seien und es deshalb zu erheblichen Einschränkungen dessen Leistungsfähigkeit gekommen sei. Zwar seien die Bescheide 2001 wohl, was die Einkommensteuer als auch die Umsatzsteuer betreffe, durch Rechtsmittel in der Berufung bekämpft. Da der Ausgang dieser Rechtsmittel allerdings ungewiss sei, sei die Wiederaufnahme für die Veranlagung 2000 vorsorglich beantragt worden. Die Korrektur der Betriebsprüfung hätte aus Sicht des Bw. bereits zu einer amtswegigen Änderung der Bescheide 2000 führen müssen um dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu entsprechen.

Mangelnde Obsorge sei dem Bw. im konkreten Fall nicht vorzuwerfen, da es in den besonderen Umständen der Person des selbständigen Buchhalters gelegen gewesen sei, dass dem Bw. Tatsachen nicht früher bekannt geworden seien und der Zugriff auf die Buchhaltungskonten erst jetzt möglich gewesen sei. Dadurch seien nunmehr Beweismittel neu hervorgekommen. Eine Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO sei deshalb zulässig.

Abschließend stellte der Bw. für den Fall, dass dessen Rechtsmittel gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide des Jahres 2001 nicht stattgegeben werde, die Wiederaufnahme der Veranlagung für das Jahr 2000 zuzulassen.

Die Vorlage der Berufungen des Bw. an den UFS erfolgte am 30. August 2006.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 12. September 2006 forderte das Finanzamt den Bw. auf, mit Hilfe der Buchhaltung 2000 den Nachweis zu erbringen, dass behauptete Doppelerfassungen bzw. Falschbuchungen erfolgt seien. Dieser Nachweis habe unter Vorlage der Buchungskonten und der Buchungsbelege zu erfolgen. Darüber hinaus seien die doppelt erfassten Umsätze bzw. Falschbuchungen belegmäßig und übersichtlich in einem Vergleich zu den bisher gebuchten Erlösen darzustellen.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab der Bw. mit Schreiben vom 15. November 2006 bekannt, dass die Wiederaufnahme mit dem Kontenausdruck nicht beweisbar gewesen sei. Deshalb übersende er dem Finanzamt sämtliche Vorgänge in Kopie mit allen zur Verfügung stehenden Unterlagen.

Vom UFS wird diesbezüglich angemerkt, dass bereits aus dem im letzten Absatz erwähnten Schreiben hervorgeht, dass die Wiederaufnahme der Veranlagung 2000 laut Kontenausdruck nicht beweisbar sei. Die vom Bw. dem im letzten Absatz erwähnten Schreiben beigelegten Unterlagen entsprachen den mit Ergänzungsersuchen vom 12. September 2006 abverlangten in keiner Weise. Es wurden weder die zum Nachweis, dass im Jahre 2000 Doppelerfassungen bzw. Falschbuchungen tatsächlich erfolgt seien, erforderlichen Buchungskonten noch eine übersichtliche Darstellung der Fehlbuchungen vorgelegt. Der Bw. brachte lediglich „*Offene Postenlisten*“ und Rechnungen, die bereits im Betriebsprüfungsverfahren der Jahre 2001 bis 2003 eingesehen wurden, bei.

Mit weiterem Schreiben vom 1. Dezember 2006 übersandte der Bw. dem Finanzamt weitere Unterlagen und führte aus, dass er hoffe, dass diese sowie die bereits übergebenen beweiskräftig seien und entweder die von der Betriebsprüfung nicht anerkannten Korrekturbuchungen 2001 oder die von ihm beantragte Wiederaufnahme 2000 entsprechend belegen könnten.

Anzumerken ist diesbezüglich, dass der Bw. mit diesem Schreiben vom 1. Dezember 2006 die Kopien weiterer Rechnungen und „*Offener Postenlisten*“ übersandte. Diese sind allerdings wiederum ident mit den bereits von der Betriebsprüfung eingesehenen bzw. nachgesandten Listen bzw. Belegen. Diese Unterlagen enthielten keine Beweise für die behaupteten Doppelerfassungen. Außerdem wurden diese wiederum nicht in einer diesbezüglichen Darstellung offengelegt.

Der steuerliche Vertreter wurde vom Referenten am 14. Jänner 2009 unter Bezugnahme eines mit diesem am 30. Juli 2008 geführten Telefonates in dem dieser ausführte, dass sich im Akt sämtliche entscheidungsrelevanten Unterlagen befänden, telefonisch befragt, ob noch weitere Unterlagen existierten. In Beantwortung dieser Frage gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass er über keine weiteren Unterlagen mehr verfüge. Weiters führte er diesbezüglich aus, dass in der Zwischenzeit weder etwas dazugekommen noch etwas abhanden gekommen sei.

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

#### **Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:**

Die Buchhaltung des Bw. wurde bis einschließlich des Jahres 2000 von einem selbständigen Buchhalter durchgeführt. Die Aufbewahrung der Bücher und Aufzeichnungen des Bw. erfolgte bei diesem. Im Jahre 2001 übernahm die nunmehrige steuerliche Vertretung die Vornahme der Buchhaltung des Bw. An Büchern und Aufzeichnungen wurden dieser vom ehemaligen Buchhalter lediglich eine Reihe von sogenannten „*Offenen Postenlisten*“ und einige wenige Rechnungs- und Zahlungsbelegskopien übergeben. Bücher iSd Abgabenvorschriften wurden der nunmehrigen steuerlichen Vertretung im Zuge der Übernahme der Buchhaltung keine übergeben und auch nicht im Betriebsprüfungsverfahren vorgelegt. Deren Vorlage erfolgte auch nicht im Berufungsverfahren, obwohl der Bw. im Schreiben vom 3. Juli 2006 behauptete, dass der Zugriff auf die Buchhaltungskonten „*erst jetzt*“ möglich gewesen sei. Sowohl im Betriebsprüfungsverfahren als auch im Berufungsverfahren wurden nur die im dritten Satz dieses Absatzes erwähnten Unterlagen zur Verfügung gestellt. Es existieren keine weiteren Bücher oder Aufzeichnungen.

Da die steuerliche Vertretung des Bw. die in den „*Offenen Postenlisten*“ aufscheinenden Forderungs- und Verbindlichkeitsstände als zu hoch ansah, nahm diese in der Bilanz 2001 erfolgswirksame Berichtigungen – sowohl von Forderungen als auch von Verbindlichkeiten – ohne diesbezügliche Überprüfungen anzustellen nach eigenem Gutdünken vor und berichtigte außerdem die bezug habenden Umsatzsteuerbeträge. Die BP erkannte die diesbezüglich erfolgten Umbuchungen mit Ausnahme der beiden oben erwähnten Geschäftsfälle nicht an, da der Bw. keine Nachweise dafür vorlegte, dass es in seinem Unternehmen im Jahre 2001 zu weiteren Forderungsausfällen kam. Doppelerfassungen, wie in der Berufung vorgebracht, fanden keine statt.

Im Jahr 2003 fanden die aus neun Ausgangsrechnungen – Summe der Ausgangsrechnungen dieses Jahres gesamt: 372 - resultierenden Beträge keinen Eingang in das Rechenwerk des

Bw. Die BP setzte hinsichtlich der vom Bw. in diesem Jahr erklärten Umsätzen einen Sicherheitszuschlag im Ausmaß von rund 2 % fest.

Einem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 5. Mai 2006 betreffend seines Antrages auf Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 2000 kam der Bw. nur unzureichend nach. Angemerkt wird, dass das Finanzamt den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 am 18. Juni 2002 gemäß der Erklärung des Bw. erließ.

**Bezüglich des festgestellten Sachverhaltes wurde folgende Beweiswürdigung angestellt:**

Bereits aus dem Umstand, dass der Bw. weder im Betriebsprüfungs- noch im Berufungsverfahren Nachweise dafür erbrachte, dass den „*Offenen Postenlisten*“ reale Geschäftsfälle zugrunde liegen, geht klar und deutlich hervor dass die behaupteten Doppelerfassungen nicht erfolgt sind. Dazu kommt, dass der steuerliche Vertreter des Bw. dem UFS telefonisch bestätigte, dass diesbezüglich mit Ausnahme der oben erwähnten sogenannten „*Offenen Postenlisten*“ und Rechnungs- und Zahlungsbelegskopien keine weiteren Unterlagen existieren. Diese stellen keine tauglichen Beweismittel für die im vorletzten Satz erwähnte Behauptung des Bw. dar. Dass die betreffend das Jahr 2001 vorgenommenen erfolgswirksamen Berichtigungen auf unbewiesenen Vermutungen basierten, ist auch daraus abzuleiten, dass der steuerliche Vertreter im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens bekannt gab, dass diese Berichtigungen ohne Überprüfung ob es sich bei den offenen Posten um abzuschreibende Forderungen gehandelt habe, vorgenommen wurden.

Für die Willkürlichkeit der bei der Vornahme der gegenständlichen Berichtigungen an den Tag gelegten Vorgangsweise des steuerlichen Vertreters des Bw. spricht auch die Tatsache, dass diese (Berichtigungen) nicht nur hinsichtlich der Forderungen sondern auch hinsichtlich der Verbindlichkeiten erfolgswirksam vorgenommen wurden. Dieser Umstand spricht für sich und bedarf keiner weiteren Erläuterungen. Außerdem hätte der Bw. als Geschäftsherr jederzeit über Forderungsausfälle Bescheid wissen müssen.

Somit war im vorliegenden Fall in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) auf Grund

des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks davon auszugehen, dass in den vor dem Jahr 2001 liegenden Zeiträumen keine Rechnungen doppelt erfasst wurden und dass die gegenständlichen Umbuchungen und Berichtigungen im Rechenwerk des Jahres 2001 willkürlich vorgenommen wurden.

Jedenfalls erscheint nach Auffassung des UFS diese Variante, wonach den in Rede stehenden Berichtigungen keine realen Geschäftsvorfälle zu grundlagen, bei weitem wahrscheinlicher als die im Zuge des Berufungsverfahrens vorgebrachte Behauptung, dass durch die doppelte Erfassung von Teil- und Schlussrechnungen im Jahre 2000 durch den ehemaligen Buchhalter des Bw. Doppelerfassungen stattgefunden hätten.

### **Rechtliche Würdigung:**

#### *1.) Einkommensteuer 2001:*

Gemäß § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Nach Abs 2 leg. cit. ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet jedoch dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 25. Oktober 1995, ZI. 94/15/0131).

Es lag somit im Rahmen der Mitwirkungspflicht des Bw. jene Umstände darzulegen, aus denen die vorgebrachte doppelte Erfassung von Teilrechnungen und Schlussrechnungen im Jahre 2000 als erwiesen anzunehmen ist.

Der amtswegigen Ermittlungspflicht (beherrscht von der Offizialmaxime, gerichtet auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit) steht als Korrelat die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des Abgabepflichtigen gegenüber (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1271).

Gemäß § 119 Abs 1 BAO sind vom Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgaberechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabevorschriften vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen.

Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung

maßgeblichen Umständen zu verschaffen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 20. September 1989, Zl. 88/13/9972, und vom 25. Jänner 1999, Zl. 90/16/0231). Durch die Nichtvorlage der entsprechenden und mehrfach abgeforderten Nachweise betreffend die von ihm behaupteten Forderungsausfälle hat der Bw. diesen Anforderungen nicht entsprochen.

Nach § 138 Abs 1 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung der in § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen und deren Richtigkeit zu beweisen oder glaubhaft zu machen. Nach Abs 2 leg. cit. sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit diese für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Ganz allgemein werden Aufträge nach § 138 vor allem dann als geboten – damit als zulässig und für den Abgabepflichtigen als verpflichtend – zu beurteilen sein, wenn die behördlichen Mittel der gesicherten Sachverhaltsdarstellung – durch die Besonderheiten des beim Abgabepflichtigen gelegenen und von ihm wesentlich gestalteten Sachverhaltes bedingt – in ihren Einsatzmöglichkeiten entscheidend vermindert erscheinen. Handelt es sich hiebei beispielsweise um Sachgegebenheiten, die nur der Partei bekannt sein können (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 26. September 1990, Zl. 89/13/0239), oder etwa um solche, die im Ausland gelegen sind bzw. dort ihre Wurzeln haben, so besteht die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen in eben dem höheren Maße, als die Pflicht der Behörde zur amtswegigen Erforschung des Sachverhaltes wegen des Fehlens der ihr zu Gebote stehenden Ermittlungsmöglichkeiten geringer wird (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1558).

Eine weitere Bedeutung des Auftrages nach § 138 BAO liegt zudem im Folgenden: Das Bewiesensein einer Tatsache besteht darin, dass sich das erkennende Organ von ihrem Vorliegen oder Nichtvorliegen auf Grund seiner Ermittlungen eine Überzeugung bilden kann, sodass mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit ein bestimmtes Sachgeschehen angenommen werden kann.

Wenn die Behörde den Abgabepflichtigen im Verfahren nach § 138 BAO zum Beweis der Richtigkeit seiner Tatsachenbehauptungen auffordert

- und der Abgabepflichtige dieser Aufforderung nicht, nicht mit gebotenem Einsatz und Bemühen, jedenfalls nur unzulänglich nachkommt

- und es sich zudem bei der fraglichen Tatsache um eine solche handelt, die anspruchsvernichtend oder anspruchsmindernd wirkt,

- wenn es sich ferner um eine Tatsache handelt, der die Partei näher steht als die Behörde und ihr die Beschaffung von Aufklärungsmaterial zumutbar ist,
- wenn es sich schließlich – voraussetzungsgemäß – bei der von der Partei behaupteten Tatsache nach dem Verfahrensstand um eine solche handelt, für die eine geringere oder gleichbedeutende Möglichkeit ihrer Ereignung besteht, wie die Möglichkeit, die dem einwandfrei gebildeten, objektiv gerechtfertigten Überzeugungsstand der Behörde entspricht, dann wird es angesichts der Verletzung der Mitwirkungspflicht die Überzeugung der Behörde fördern (freie Beweiswürdigung), der Sachverhalt sei nicht derart eingetreten, wie ihn die Partei (letztlich beweislos) behauptet hat, sondern es sei von der Möglichkeit des Sachverhaltes auszugehen, die der Behörde als naheliegender erschienen ist, und wie sie von der Partei im Verfahren nach § 138 BAO nicht entkräftet wurde (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1567).

Die vom Bw. vorgenommenen Erlösberichtigungen stellen anspruchsmindernde Tatsachen dar, die dessen Mitwirkungspflicht begründet und mittels entsprechender Unterlagen nachzuweisen gewesen wären. Entsprechende Nachweise legte der Bw. jedoch nicht vor. Da dessen Mitwirkung somit im vorliegenden Fall nicht gegeben war, dies insbesondere deshalb, da der Bw. sowohl im Betriebsprüfungs- als auch im Berufungsverfahren an Büchern und Aufzeichnungen lediglich eine Reihe von sogenannten „*Offenen Postenlisten*“ und einige wenige Rechnungs- und Zahlungsbelegskopien vorlegte, war in freier Beweiswürdigung von dem Sachverhalt auszugehen, der dem UFS naheliegend erscheint, nämlich, dass die gegenständlichen Umbuchungen und Berichtigungen im Rechenwerk des Jahres 2001 willkürlich vorgenommen wurden und dass diesen keine realen Geschäftsvorfälle zu grundelagen. Deren Nichtanerkennung durch die Betriebsprüfung erfolgte daher zu Recht.

Das Vorbringen in der Berufung, wonach die von der Betriebsprüfung vorgenommene Korrektur der Erlösberichtigungen einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip darstelle, geht auf Grund der obigen Ausführungen ins Leere.

Der Vollständigkeit halber ist der Bw. darauf zu verweisen, dass sich eine Bilanzberichtigung und der insoweit berichtigte Gewinn nur dann auf die Steuerbemessungsgrundlage auswirken kann, wenn die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist, oder die Rechtskraft aufgehoben werden kann und dass der Bescheid betreffend Einkommensteuer des Jahres 2000 im Jahr 2002 in formelle Rechtskraft erwuchs. Aus dem Grundsatz der Periodengewinnabgrenzung ergibt sich, dass die Berichtigung einer unrichtigen Bilanz niemals durch eine periodenfremde Nacherfassung eines Betriebsvorfalles vorgenommen werden kann, sondern nur durch eine Berichtigung der fehlerhaften Bilanz selbst. Dieses sogenannte Nachholverbot hat zur Folge,

dass die Auswirkung eines auf Grund vernachlässigter Sorgfalt unrichtigen Bilanzansatzes nicht mit steuerlicher Wirkung für ein späteres Wirtschaftsjahr nachgeholt werden kann.

Mit Erkenntnis vom 27. Mai 1987, Zl. 84/13/0270 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es dem im Einkommensteuerrecht herrschenden Grundsatz der Periodenbesteuerung entspricht, dass der einer bestimmten Periode zuzuordnende Aufwand das steuerliche Ergebnis einer anderen Periode nicht beeinflussen darf. In

*Doralt*, EStG<sup>11</sup>, § 4 Tz 173 wird unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 26. November 2002, Zl. 99/15/0176, sowie vom 21. Oktober 1966, Zl. 349/66, 1967, 17, ausgeführt, dass unterlassene Abschreibungen uneinbringlicher Forderungen nicht gewinnmindernd in späteren Jahren nachgeholt werden können und unterlassene Aktivierungen von Forderungen nicht den Gewinn in einem späteren Jahr erhöhen können. Auf die obigen, die willkürliche Vornahme der Umbuchungen und Berichtigungen im Rechenwerk des Jahres 2001 betreffenden Ausführungen wird verwiesen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2001 war daher der Erfolg zu versagen.

## *2.) Umsatzsteuer 2001:*

Gemäß § 16 Abs. 1 UStG 1994 haben, wenn sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 geändert hat, sowohl der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat den dafür geschuldeten Steuerbetrag, als auch der Unternehmer an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

Gemäß § 16 Abs. 3 Z 1 UStG 1994 gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist. Wird das Entgelt nachträglich vereinnahmt, so sind Steuerbetrag und Vorsteuerabzug erneut zu berichtigen.

Da den vom Bw. hinsichtlich der Umsatzsteuer des Jahres 2001 vorgenommenen Berichtigungen, w. o. ausgeführt, keine realen Geschäftsfälle zugrunde lagen und da dieser nicht nachwies, dass im genannten Jahr Forderungen über das von der Betriebsprüfung festgestellte Ausmaß hinaus uneinbringlich wurden, war die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 als unbegründet abzuweisen.

## *3.) Umsatz- und Einkommensteuer 2003:*



Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1912).

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, ZI. 96/16/0143).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, ZI. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, ZI. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, ZI. 94/15/0011, vom 22. April 1998, ZI. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, ZI. 96/15/0183).

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden zählt auch jene bei der die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages (auch Gefährdungs- oder Risikozuschlag genannt) ermittelt werden. Diese gehört zu den Elementen der Schätzung (siehe die Erkenntnisse des VwGH vom 5. Oktober 1987, ZI. 85/15/0178 und vom 13. September 1989, ZI. 88/13/0042), denn es kann - ohne gegen die Denkgesetze zu verstoßen - angenommen werden, daß bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen nicht nur die nachgewiesenermaßen nicht verbuchten Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art nicht aufgezeichnet wurden (vgl. das Erkenntnis des

VwGH vom 25. März 1980, 1187 f/79). Die Höhe des jeweiligen Sicherheitszuschlages hängt davon ab, in welchem Ausmaß sich die eben angeführte allgemeine Annahme im konkreten Fall rechtfertigen lässt, sich geradezu „aufdrängt“ (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 11. Februar 1983, ZI. 82/14/0255). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden. Der Sicherheitszuschlag hat nicht Strafcharakter. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1941). .

Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Februar 1999, ZI. 96/15/0050).

Auf Grund der oben dargestellten Umstände – insgesamt waren neun Ausgangsrechnungen nicht auffindbar, selbst im Berufungsschreiben vom 9. März 2006 wurde ausgeführt, dass diese Rechnungsnummern fehlen – war das Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, im gegenständlichen Fall nur im Wege der Vornahme einer solchen mittels eines Sicherheitszuschlages zu erreichen. Als Maß dazu diente die Anzahl der vorgelegten 372 Ausgangsrechnungen. Diesen wurden die fehlenden zehn Ausgangsrechnungen gegenübergestellt und so eine prozentuelle Differenz im Ausmaß von ca. 2 % ermittelt. Da diese selbst bei der Berücksichtigung von lediglich neun fehlenden Rechnungen – die Rechnungsnummer 317328 wurde im Zuge der Betriebsprüfung irrtümlich als belegmäßig nicht nachvollziehbar beurteilt – rund 2,42 % beträgt, erweist sich der angewandte Sicherheitszuschlag von 2 % als gemäßigte Schätzung. Dieser ist daher jedenfalls als angemessen zu betrachten.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, ZI. 97/17/0140).

Das Vorbringen in der Berufung, wonach die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Beweise kein Indiz ergeben hätten, dass selbst bei Fehlen bestimmter Rechnungsnummern

materielle Steuerfolgen, die durch eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorzunehmen seien, gegeben seien, geht auf Grund der obigen Ausführungen ins Leere.

Die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 war daher der Erfolg zu versagen.

#### *4.) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000:*

Nach § 303 a Abs. 1 BAO hat ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens folgende Angaben zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des Verfahrens, dessen Wiederaufnahme beantragt wird (lit. a) ;
- b) die Bezeichnung der Umstände, auf die der Antrag gestützt wird (lit. b) ;
- c) die Angaben, die zur Beurteilung der Rechtzeitigkeit des Antrags notwendig sind (lit. c) ;
- d) bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b gestützten Antrag (sog. "Neuerungstatbestand") weiters Angaben, die zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig sind (lit. d ).

Nach Abs 2 leg. cit. hat die Abgabenbehörde dem Antragsteller für den Fall, dass der Wiederaufnahmsantrag nicht den in Abs 1 leg. cit. umschriebenen Erfordernissen entspricht, die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass der Antrag nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Hinsichtlich Mängelbehebungsauftrag, Frist, Zurücknahmebescheid und Rechtsschutz gilt dasselbe wie für Mängelbehebungsverfahren gemäß § 275 BAO (siehe Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303a, Tz 6).

Wird einem berechtigten Mängelbehebungsauftrag nicht, nicht zeitgerecht oder unzureichend entsprochen, so ist die Abgabenbehörde verpflichtet, einen Bescheid zu erlassen, mit dem die vom Gesetzgeber vermutete Zurücknahme der Berufung festgestellt wird (Erkenntnis des VwGH vom 15. November 1995, ZI. 95/13/0233).

Unbeschadet des Umstandes, dass die Abweisung des Wiederaufnahmeantrages sachlich richtig ist, hätte ein Abweisungsbescheid hinsichtlich des Wiederaufnahmeantrages vom 7. März 2006 nicht erlassen werden dürfen. Der Bw. hat dem gemäß § 303a Abs 2 BAO erlassenen Mängelbehebungsauftrag nicht entsprochen. Es fehlen jegliche Angaben, die eine Beurteilung des Verschuldens des Bw. ermöglichen würden. Außerdem fehlen Angaben weshalb der Bw. Forderungsausfälle über die er als Geschäftsherr jederzeit hätte Bescheid wissen müssen und deren mögliche unrichtige buchhalterische Unrichtigkeit ihm zur Kenntnis gelangt sein hätte müssen, nicht bekannt waren.

Was den Inhalt des Schreibens vom 24. Mai 2006 betrifft, so irrt der Bw. insoweit, als er meint, ein seinem ehemaligen Buchhalter unterlaufener Fehler könne nicht ihm als grobes Verschulden angelastet werden. Der Bw. hat gegenüber der Abgabebehörde nicht nur seine eigenen, sondern auch die Handlungen und Unterlassungen jener Personen zu vertreten, deren er sich zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (vgl das Erkenntnis des VwGH vom 17. Juni 1955, 13/53). Daß der ehemalige Buchhalter im abgeschlossenen Verfahren Tatsachen ohne dessen grobes Verschulden noch nicht habe geltend machen können, etwa weil ihm diese noch nicht bekannt gewesen seien, behauptet der Bw. hingegen nicht. Da der Bw. im Schreiben vom 24. Mai 2006 somit keine Tatsachen genannt hat, die auch aus der Sicht seines ehemaligen Buchhalters neu hervorgekommen wären, hat der Bw. dem Mängelbehebungsauftrag vom 5. Mai 2006 bereits hinsichtlich der Bestimmung des § 303a Abs 1 lit d nicht entsprochen.

Die vom Bw. im im letzten Absatz erwähnten Schreiben erstellten Angaben hinsichtlich der Rechtzeitigkeit des Wiederaufnahmeantrages reichen nicht hin um die Abgabebehörde in die Lage zu versetzen, diese eindeutig und zuverlässig beurteilen zu können. Dies bereits deshalb, da der Bw. gegenüber der Abgabebehörde, w. o. ausgeführt, auch für die Handlungen und Unterlassungen seines Vertreters einzustehen hat. Dem in Rede stehenden Mängelbehebungsauftrag wurde daher auch hinsichtlich § 303a Abs 1 lit c BAO nicht entsprochen.

Der Antrag auf Wiederaufnahme der o. a. Verfahren hätte daher vom Finanzamt gemäß § 303 a Abs 2 BAO mittels Bescheid als zurückgenommen erklärt werden müssen.

Demzufolge war der o. e. Abweisungsbescheid des Finanzamtes vom 7. Juni 2006 wegen Nichtbeachtung der in § 303a Abs 2 BAO für eine nicht ordnungsgemäße Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vorgesehenen Rechtsfolge seitens des UFS ersatzlos aufzuheben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Februar 2009