



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Stb.ges, vom 12. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 25. Juni 2007 betreffend Berichtigung gemäß § 293 BAO des Umsatzsteuerbescheides 2003, nach der am 17. Februar 2010 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit 40.712,95 € festgesetzt wird, wobei die Bemessungsgrundlagen hiefür dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen sind und einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw) meldete am 4. März 2003 drei Gewerbe an – zwei Handwerke eingeschränkt auf Bürobetrieb und das Handelsgewerbe.

Am 30. Juni 2003 wurde die Umsatzsteuervorauszahlung des Bw für den Monat April 2003 mit 2.434,54 € auf seinem Steuerkonto verbucht. Weiters wurden für 2003 elektronisch folgende Umsatzsteuervoranmeldungen an das Finanzamt übermittelt:

	Kennzahl 000	Kennzahl 021	Kennzahl 022	Kennzahl 048	Kennzahl 060	Kennzahl 082
UVA 5/2003	4.212,37 €		4.212,37 €	566,92 €	1.829,76 €	566,92 €
UVA 6/2003	15.071,14 €		15.071,14 €	2.609,10 €	919,67 €	2.609,10 €
UVA 7/2003	41.795,08 €	6.500,00 €	35.295,08 €	7.353,58 €	142,27 €	7.353,58 €
UVA 8/2003	31.309,16 €	12.688,10 €	18.621,06 €	4.657,07 €	902,81 €	4.657,07 €
UVA 9/2003	54.797,86 €	7.700,71 €	47.097,15 €	11.279,30 €	1.120,58 €	11.279,30 €
UVA 10/2003	46.298,32 €	2.632,41 €	43.665,91 €	6.274,66 €	62,86 €	6.274,66 €
UVA 11/2003	48.629,87 €		48.629,87 €	9.101,39 €	143,01 €	9.101,39 €
UVA 12/2003	17.093,09 €	10.575,76 €	6.517,33 €	3.802,37 €	422,61 €	3.802,37 €

Der Bw reichte für 2003 keine Steuererklärungen ein.

Das Finanzamt schätzte die Besteuerungsgrundlagen des Bw für die Umsatzsteuer 2003 in einer handschriftlichen Berechnung auf BI 8/2003 des Veranlagungs(haupt)aktes (ESt-Akt) folgendermaßen:

<i>„Geschätzter Umsatz 20% incl. April keine UVA u. SiZu ca 10%“</i>	
<i>250.000,- x 20%</i>	50.000,00
<i>KZ 048 (Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a)</i>	45.644,39
<i>KZ 082 (Vorsteuern betr KZ 048)</i>	45.644,39
<i>KZ 021 (Umsätze, für die Steuerschuld auf Leistungsempfänger übergegangen ist)</i>	40.096,98
<i>Vorsteuer geschätzt</i>	6.000,00
<i>Zahllast</i>	<u>44.000,00</u>

Abweichend von dieser akteninternen handschriftlichen Schätzung wurden die Beträge der Kennzahlen 060 (Vorsteuern) und 095 (Zahllast laut Erklärung) beim Finanzamt vertauscht in den Computer eingegeben. Das Finanzamt erließ an den Bw zu Händen seiner steuerlichen Vertretung (Vollmachtsvorlage mit Schreiben vom 10. März 2003: ESt-Akt Dauerbelege) einen mit 1. Juli 2005 datierten, mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Umsatzsteuerbescheid 2003, der folgendermaßen begründet war: *„Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.“* In diesem Bescheid wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit 6.000 € festgesetzt und einem Vorsoll (bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer) iHv 40.712,95 € gegenübergestellt, sodass sich eine *„Abgabengutschrift“* iHv 34.712,95 € ergebe. Die Bemessungsgrundlagen wurden im Bescheid wie folgt angegeben:

<i>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)</i>		290.096,98 €
<i>Umsätze gemäß § 19 Abs 1a UStG (Bauleistungen)</i>		-40.096,98 €
<i>Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferun-</i>		

gen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)

	250.000,00 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage
20% Normalsteuersatz	250.000,00 €
Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a (Bauleistgn.)	45.644,39 €
Summe Umsatzsteuer	95.644,39 €
abzüglich Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	-44.000,00 €
abzüglich Steuern gemäß § 19 Abs. 1a UStG (Bauleistungen)	-45.644,39 €
Zahllast	6.000,00 €

Nach ca. zwei Jahren erließ das Finanzamt an den Bw zu Händen seiner steuerlichen Vertretung einen mit 25. Juni 2007 datierten, mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellten Bescheid, der mit den Überschriften „UMSATZSTEUERBESCHEID 2003“ und „Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 01.07.2005“ bezeichnet war und die Berichtigung mit einem Eingabefehler bei der abziehbaren Vorsteuer begründete. Infolge dieses Bescheides vom 25. Juni 2007 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2003 mit 44.000 € festgesetzt und einem Vorsoll von 6.000 € gegenübergestellt, sodass sich eine Nachforderung von 38.000 € ergebe, die bereits fällig gewesen sei. Im Bescheid wird ausgeführt: „Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 01.07.2005 sondern berichtigt diesen hinsichtlich eines Ausfertigungsfehlers betreffend folgender Punkte:

- Abziehbare Vorsteuer“.

Die Bemessungsgrundlagen wurden im Bescheid wie folgt angegeben:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)

290.096,98 €
Umsätze gemäß § 19 Abs 1a UStG (Bauleistungen)
-40.096,98 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)

Anzahlungen)	.....	250.000,00 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	250.000,00 €	50.000,00 €
Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a (Bauleistgn.)	.....	45.644,39 €
Summe Umsatzsteuer		95.644,39 €
abzüglich Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)	.....	-6.000,00 €
abzüglich Steuern gemäß § 19 Abs. 1a UStG (Bauleistungen)	.....	-45.644,39 €
Zahllast	.....	44.000,00 €

Mit Telefax vom 12. Juli 2007 wurde durch die steuerliche Vertretung des Bw Berufung u.a. gegen die Berichtigung des Umsatzsteuerbescheides mit Bescheid vom 25. Juni 2007,

zugestellt am 27. Juni 2007, Berufung erhoben (ESt-Akt BI 14f/2003). Man habe die steuerliche Vertretung des Bw mit Beginn seiner betrieblichen Tätigkeit im Jahr 2003 übernommen; die Buchhaltung sei damals von der Familienname KG mitbetreut und nicht von der Steuerberatungskanzlei durchgeführt worden.

Wegen des Konkurses der Firmenname, Familienname KG und Familienname GesmbH seien die Buchhaltungsunterlagen zur Überprüfung des Bescheides vom 1. Juli 2005 nicht vorgelegen bzw seien sie verschwunden. Die Schätzung laut Bescheid vom 1. Juli 2005 habe daher nur grob überprüft werden können; der aus 50.000 € USt und 44.000 € Vorsteuer resultierende Rohaufschlag von 13,64% sei schlüssig erschienen. Auch wenn bei der Schätzung – wie üblich – etwas höhere Umsätze angenommen worden seien, habe man wegen Beweisnotstandes keine Berufung erhoben.

Nunmehr werde das an sich schlüssige Schätzungsergebnis durch eine einfache Berichtigung geändert; das Ergebnis sei ein Abgabenrückstand, wie ihn das Unternehmen des Bw mit seinen nur mehr sehr geringen Umsätzen niemals verdienen könne.

Die Begründung sei nicht nachvollziehbar, denn mit dem Hinweis „Eingabefehler“ könne man nach Jahren alles berichtigen.

Da eine Berichtigung nur wegen offenkundiger Schreib- und Rechenfehler oder wegen ausschließlich auf dem Einsatz der EDV beruhenden Unrichtigkeiten nach § 293 BAO zulässig sei, werde der Antrag gestellt, den ursprünglichen Bescheid wieder in Kraft zu setzen.

Da die Buchhaltung für 2003 mangelhaft gewesen sei und die Daten teilweise nicht nachvollziehbar seien bzw in den Voranmeldungen 2003 offensichtlich auf die Vorsteuern aus den Handelswaren vergessen worden sei, weil die damalige Buchhalterin nur Bauleistungen verbucht habe, habe die steuerliche Vertretung des Bw die Buchhaltung ab 2004 übernommen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 29. August 2007 datierte Berufungsvorentscheidung.

Mit Telefax vom 18. September 2007 wurde dagegen durch die steuerliche Vertretung des Bw der Vorlageantrag gestellt und zusätzlich auf VwGH 25.6.2007, 2002/14/0100 zu § 293b BAO verwiesen sowie zusätzlich vorgebracht, dass die an den Bw als Einzelunternehmer weiterverrechneten Materialleistungen und Arbeitsleistungen anfänglich als reine Inenumsätze nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden seien, sodass in den Voranmeldungen auch nur geringe Vorsteuern ausgewiesen worden seien. Infolge des ggstdl Konkurses habe der Bw seine Tätigkeit von der seiner Familie getrennt. Das Finanzamt habe keine Berechnungsgrundlagen mitgeschickt, sodass im Jahr 2005 nicht ersichtlich gewesen sei, dass das Bescheidergebnis durch einen Fehler des Finanzamtes bei der Eingabe zustande gekommen

sei. Außerdem werde durch die Kontrollen bei der Eingabe ausreichend vorgesorgt, dass Eingabefehler vermieden würden. Es sei der steuerlichen Vertretung neu, dass das durch die EDV-Anlage zu berechnende Ergebnis, die Zahllast, als Kontrollsumme eingegeben werde, daher erscheine die diesbezügliche Begründung der Berufungsvorentscheidung nicht stichhaltig.

Man habe davon ausgehen müssen, dass das Finanzamt (im Bescheid aus 2005) die Leistungen der Familienname KG eben nicht als Innenumsätze, sondern mit 20% versteuert habe.

Der nunmehrige Vorwurf, der Bw hätte durch kleine Rückzahlungen vom Steuerkonto das Guthaben vertuschen wollen, sei entschieden zurückzuweisen. Neben der Zahlung ausständiger Honorarnoten der steuerlichen Vertretung seien nur einmal 6.500 € und einmal 6.000 € an den Bw rückgezahlt worden. Da die Familie des Bw in Konkurs gegangen sei, hätte er sich deren Begehrlichkeiten ausgesetzt gesehen, wenn er sich das gesamte Guthaben auf einmal auszahlen lassen hätte.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2009 hielt der Referent beiden Streitparteien vor:

*1.) Der angefochtene Bescheid vom 25. Juni 2007 berichtigt gemäß § 293 BAO den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 1. Juli 2005 hinsichtlich der Spruchbestandteile*

- *Zahllast = festgesetzte Umsatzsteuer: 44.000 € statt 6.000 €; und*
- *Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne solche aus § 19 Abs 1a): 6.000 € statt 44.000 €.*

*Weiters gibt der angefochtene Bescheid vom 25. Juni 2007 den gesamten Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2003 in berichtigter Fassung wieder.*

*Im Falle der Berufung gegen einen derartigen (Berichtigungs)Bescheid, wie hier demjenigen vom 25. Juni 2007, ist in der Regel nur die Zulässigkeit der Berichtigung anfechtbar, nicht jedoch andere Bestandteile des berichtigten Bescheides (hier: des Umsatzsteuerbescheides vom 1. Juli 2005).*

*Ausnahme: Ist erst aus der berichtigten Fassung des (USt)Bescheides zu erkennen, dass oder in welchem Ausmaß der (USt)Bescheid einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Betroffenen bedeutet, kann mit der Berufung gegen den Berichtigungsbescheid die Überprüfung des (USt)Bescheides in seiner berichtigten Fassung begehrt werden.*

*(Vgl Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 251 Tz 8, § 293 Tz 20 und Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, § 293 E 47).*

*Ein solcher Ausnahmefall könnte nach meiner Ansicht wegen der von 6.000 € auf 44.000 € berichtigten und somit um 38.000 € erhöhten USt-Festsetzung (Zahllast) hier vorliegen.*

*Somit wäre die Umsatzsteuerveranlagung 2003 in vollem Umfang anfechtbar und es wäre*

nicht nur auf das Berufungsvorbringen hinsichtlich Unzulässigkeit der Berichtigung, sondern auch auf das Berufungsvorbringen hinsichtlich Schlüssigkeit der Schätzung laut ursprünglichem Bescheid einzugehen. Damit könnte auch der im Bescheid vom 25. Juni 2007 zur Gänze wiedergegebene Spruch des Umsatzsteuerbescheides 2003 in berichtigter Fassung gemäß § 289 Abs 2 BAO nach jeder Richtung abgeändert werden.

Daher wird für den Fall, dass mit der Berufungsentscheidung die Zulässigkeit der Bescheidberichtigung bestätigt wird, zu den Schätzungsgrundlagen vorgehalten:

Das Finanzamt erhöhte im Rahmen seiner Schätzung die aus den Umsatzsteuervoranmeldungen hervorgehenden Bemessungsgrundlagen um einen Sicherheitszuschlag.

Das Vorbringen des Bw bedeutet, dass die aus den Umsatzsteuervoranmeldungen hervorgehenden Bemessungsgrundlagen zu einer höheren Umsatzsteuerfestsetzung (Zahllast) führen als den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

Meiner Ansicht nach wäre folgende Schätzung naheliegend:

Die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Mai bis Dezember 2003 sowie die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 2003 werden als richtig angesehen und kein Sicherheitszuschlag hinzugerechnet, zumal die Gewerbeberechtigungen erst vom März 2003 datieren. Aus der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 2003 iHv 2.434,54 € wird ein mit 20% steuerpflichtiger Umsatz von 12.172,70 € geschätzt, weil 20% davon 2.434,54 € sind. Für das gesamte Jahr ergäbe sich daraus folgende Berechnung:

	Kennzahl 000	Kennzahl 021	Kennzahl 022	Kennzahl 048	Kennzahl 060	Kennzahl 082
Schätzg. 4/03	12.172,70 €		12.172,70 €			
UVA 5/2003	4.212,37 €		4.212,37 €	566,92 €	1.829,76 €	566,92 €
UVA 6/2003	15.071,14 €		15.071,14 €	2.609,10 €	919,67 €	2.609,10 €
UVA 7/2003	41.795,08 €	6.500,00 €	35.295,08 €	7.353,58 €	142,27 €	7.353,58 €
UVA 8/2003	31.309,16 €	12.688,10 €	18.621,06 €	4.657,07 €	902,81 €	4.657,07 €
UVA 9/2003	54.797,86 €	7.700,71 €	47.097,15 €	11.279,30 €	1.120,58 €	11.279,30 €
UVA 10/2003	46.298,32 €	2.632,41 €	43.665,91 €	6.274,66 €	62,86 €	6.274,66 €
UVA 11/2003	48.629,87 €		48.629,87 €	9.101,39 €	143,01 €	9.101,39 €
UVA 12/2003	17.093,09 €	10.575,76 €	6.517,33 €	3.802,37 €	422,61 €	3.802,37 €
Schätzg. 2003	271.379,59 €	40.096,98 €	231.282,61 €	45.644,39 €	5.543,57 €	45.644,39 €

Daraus würde die Festsetzung der Umsatzsteuer 2003 mit der Berufungsentscheidung wie folgt resultieren:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	271.379,59 €
abzüglich Umsätze gemäß § 19 Abs 1a UStG (Bauleistungen)	-40.096,98 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenver-	

<i>brauch (einschließlich steuerpflichtiger</i>		
<i>Anzahlungen)</i>	.....	231.282,61 €
<i>Davon sind zu versteuern mit:</i>	<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>Umsatzsteuer</i>
<i>20% Normalsteuersatz</i>	231.282,61 €	46.256,52 €
<i>Steuerschuld gemäß § 19 Abs 1a (Bauleistgn.)</i>	.....	45.644,39 €
<i>Summe</i>		91.900,91 €
<i>abzüglich Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne</i>		
<i>nachstehende Vorsteuern)</i>	.....	-5.543,57 €
<i>abzüglich Vorsteuern gemäß § 19 Abs. 1a</i>		
<i>UStG (Bauleistungen)</i>	.....	-45.644,39 €
<b><i>festzusetzende Umsatzsteuer iSd vorgehaltenen Variante</i></b>		<b>40.712,95 €</b>

*(Diese 40.712,95 € entsprechen dem Vorsoll laut Bescheid vom 1. Juli 2005)*

**II.)** *Da es sich bei der Anwendung des § 293 BAO um eine Ermessensentscheidung handelt, ist das Ermessen – im Falle der Bestätigung der Zulässigkeit der Berichtigung – zu begründen. (Laut Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 10, wären etwa Fehler, die sich nur geringfügig auswirken, nicht gemäß § 293 BAO zu berichtigen. (Unzweckmäßigkeit iSd § 20 BAO))*

Das Finanzamt gab hierzu eine mit 8. Jänner 2010 datierte schriftliche Stellungnahme ab (UFS-Akt BI 34ff), welche vom UFS in Ablichtung der berufungswerbenden Partei mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung übermittelt wurde:

Unter 1) widersprach das Finanzamt dem Bw, wonach für diesen eine Vorsteuer iHv 44.000 € bei einem geschätzten Umsatz von 250.000 € schlüssig wäre – dies ergäbe ein Verhältnis von 17,6% des Umsatzes oder von 88% der Umsatzsteuer. Aus den eingereichten Umsatzsteuer-voranmeldungen ergebe sich ein Umsatz von 219.109,91 € (Kennzahl 022) und eine Vorsteuer von 5.543,57 € – dies sei lediglich ein Verhältnis von 2,53% des Umsatzes. Auch in den Folgejahren schwanke dieses Verhältnis zwischen 0,52% und 4,20%.

Unter 1.1) wurde für die Zulässigkeit der Bescheidberichtigung argumentiert.

Unter 1.2) wurde infrage gestellt, ob mit der Berufung die Schätzung an sich angefochten worden sei. Die Berufungsbegründung wende sich eher gegen die Erkennbarkeit des Versehens.

Der im Vorhalt angeführte Ausnahmefall liege nicht vor, weil dieser sonst zur Regel würde, zumal beinahe jede falsche und anschließend berichtigte Eingabe in eine EDV-Maske, die eine Änderung der Steuerlast bedinge, zu einer Überprüfung des Bescheides in der berichtigten Fassung führe.

Es wurde auf VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015, verwiesen.

Unter 1.3) wurde zur Schätzung vorgebracht, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei. Wer zur Schätzung Anlass gebe und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirke, müsse die mit jeder Schätzung verbundene

Ungewissheit hinnehmen. Für die Monate März und April lägen keine UVAs vor; für den Monat April sei lediglich eine Zahlung erfolgt, die stets eine Saldogröße sei. Das Finanzamt habe daher die Umsätze wie auch die Vorsteuern für diese beiden Monate geschätzt. Zusammen mit einem Sicherheitszuschlag von ca 10% ergäbe sich die Bemessungsgrundlage für die zu 20% steuerpflichtigen Umsätze von 250.000 €.

Die Anwendung eines Sicherheitszuschlages gehöre zu den Elementen einer Schätzung. Schätzung sei nicht ein Akt des Ermessens, sondern das Ergebnis von Überlegungen, die sich an einen bestimmten Tatbestand knüpften. Es liege im Wesen eines Sicherheitszuschlages, dass er nicht „berechnet“ werde, sondern pauschal dem Umstand Rechnung trage, dass das Ermittlungsverfahren zur Annahme berechtige, der Abgabepflichtige hätte nicht sämtliche Einnahmen erklärt. So gesehen solle mit dem Sicherheitszuschlag ein Schätzungsergebnis erreicht werden, das den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe komme.

Unter 2) wurde zur Ermessensübung vorgebracht, dass der Zweck des § 293 BAO die Beseitigung von Fehlern und das Erzielen eines insgesamt richtigen Besteuerungsergebnisses sei. Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Nicht zu berichtigen seien nur Fehler, die sich nur gering auswirkten, was hier nicht der Fall sei. Wenn der Bw offenbar seine berechtigten Interessen auf das Vertrauen in die Rechtsbeständigkeit stütze, so sei festzuhalten, dass § 293 BAO ausschließlich die Beseitigung von Behördenfehlern vorsehe. Zweck der Norm sei daher die Berichtigbarkeit von Fehlern, für die ausschließlich die Behörde verantwortlich sei. Dieser Umstand stehe einer Berichtigung schon auf Grund des Zweckes der Norm nicht entgegen.

In der am 17. Februar 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Seitens des Bw wurde der Argumentation und der Schätzung im Vorhalt des UFS zugestimmt. Auch die Umsatzsteuervoranmeldungen zeigten steigende Umsätze, weshalb die Schätzung auf Basis erst ab April zu erfolgen habe. Einem Sicherheitszuschlag werde nicht zugestimmt.

Seitens des Finanzamtes wurde darauf verwiesen, dass noch immer keine Unterlagen vorgelegt worden seien, und dass die KG erst 2006 in Konkurs gegangen sei. Weiters wurde vorgetragen wie in Pkt. 1.3 des Schreibens vom 8. Jänner 2010.

Seitens des Bw war man aktuell nicht über den Termin der Konkureröffnung der KG informiert. Dieser sei auch unerheblich, weil der Schätzungsberechtigung an sich nicht widersprochen, sondern der Sicherheitszuschlag abgelehnt werde.

Für den Sicherheitszuschlag wolle man eine Begründung haben.

Seitens des Finanzamtes wurde begründet, dass es sich hierbei um eine allgemeine Schätzungsmethode handele.

Seitens des Bw wurde vorgebracht, dass in der Judikatur des VwGH und in der Literatur vertreten werde, dass ein Sicherheitszuschlag nur dann gerechtfertigt ist, wenn über das Fehlen von Besteuerungsgrundlagen hinaus, weitere Mängel abgedeckt werden sollen. Nur der April 2003, für den keine Umsatzsteuervoranmeldung, sondern nur eine Umsatzsteuervorauszahlung aktenkundig ist, sei Gegenstand der Schätzung. Dieser werde pauschal geschätzt und dürfe nicht um einen Sicherheitszuschlag erhöht werden. Für März wäre aufgrund der Entwicklung während des Jahres eher mit einem Guthaben zu rechnen gewesen, aber mangels Unterlagen könne dazu nichts mehr vorgebracht werden.

Seitens des Finanzamtes wurde widersprochen, dass gerade im März hohe Umsätze hätten anfallen und eine Zahllast resultieren können.

Seitens des Bw wurde entgegnet, dass dies jeder Erfahrung und der Aktenlage widerspreche. Zum Ermessen werde vorgebracht, dass dieses durch die Anwendung eines Sicherheitszuschlages de facto überschritten würde.

Seitens des Finanzamtes wurde hierzu auf das Schreiben vom 8. Jänner 2010 verwiesen.

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

(Unter „Vorsteuern“ sind hier jeweils die Vorsteuern ohne gesondert ausgewiesene Vorsteuer gemäß § 19 Abs 1a UStG iVm § 12 Abs 1 Z 3 UStG zu verstehen.)

Relevanter Sachverhalt:

- Das Finanzamt wollte den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 1. Juli 2005 unter Ansatz von 6.000 € Vorsteuern und mit Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 in Höhe einer Zahllast von 44.000 € erlassen. Dies ergibt sich aus der am 1. Juli 2005 handschriftlich auf BI 8/2003 im ESt-Akt notierten Schätzung. Da der Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 1. Juli 2005 hingegen unter Ansatz von 44.000 € Vorsteuern und mit Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr in Höhe einer Zahllast von 6.000 € ausgefertigt und erlassen wurde, wichen der interne Bescheidwille des Finanzamtes und die Erklärung des Bescheidwillens nach außen voneinander ab. Die Ursache dafür war die Vertauschung der für die Kennzahlen 060 und 095 bestimmten Beträge durch den Veranlagungs-Bediensteten bei der sogenannten Direkteingabe in die EDV (UFS-Akt BI 14f), welche – wie amtsbekannt ist – den in früheren Jahrzehnten verwendeten „Umweg“ über Eingabebögen, die vom Veranlagungs-Bediensteten ausgefüllt und deren Inhalt von Bediensteten der Finanzkassa in die EDV eingegeben

worden war, ersetzt hat.

Als Kontrollmechanismus bei der Direkteingabe von Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuerveranlagung kann die Erfassung der in der Steuererklärung bzw hier in der handschriftlichen Schätzung ermittelten Zahllast dienen. Wenn aber eine Bemessungsgrundlage – wie im vorliegenden Fall die Vorsteuer – und die Zahllast vertauscht eingegeben werden, kann der Kontrollmechanismus nicht wirken, wenn wie hier die Berechnung mit der vertauschten Berechnungsgrundlage in sich wieder stimmig mit der vertauschten Kontrollsumme ist.

- Das Auseinanderklaffen von Bescheidwille und Bescheiderklärung war erkennbar, wobei hier die objektivierbare Erkennbarkeit gemeint ist:

Für das Finanzamt war dieses Auseinanderklaffen von Bescheidwille und Bescheiderklärung, d.h. die Unrichtigkeit der Bescheidausfertigung, durch die Diskrepanz zwischen den Notizen auf Bl 8/2003 des ESt-Papier-Aktes und der Bescheidzweitschrift im elektronischen Akt erkennbar, indem durch die der Behörde mögliche Einsichtnahme in diese Aktenteile die Erkennbarkeit gegeben war. (Nicht relevant ist hier das tatsächliche, subjektive Erkennen, welches freilich im vorliegenden Fall – amtswegige Berichtigung und nicht eine solche auf Antrag – jedenfalls vorlag.)

Für den Bw war die Unrichtigkeit der Bescheidausfertigung objektiv erkennbar, indem ein Bescheidwille, der bei einer Schätzung infolge Nichtabgabe der Jahressteuererklärung auf eine erheblich niedrigere Festsetzung der Umsatzsteuer gegenüber den aus Umsatzsteuervoranmeldungen bzw –vorauszahlungen resultierenden Beträgen abzielen würde, dem Finanzamt vernünftigerweise nicht zugesonnen werden kann. (Auch hier ist das subjektive Erkennen nicht relevant.)

- Der angefochtene Bescheid vom 25. Juni 2007 bewirkte zu Lasten des Bw eine Umsatzsteuer-Nachforderung von 38.000 €. Die Differenz zwischen der infolge des Bescheides vom 25. Juni 2007 festgesetzten Umsatzsteuer (44.000 €) und dem Vorsoll aus UVA/UVZ (40.712,95 €) beträgt 3.287,05 € zu Lasten des Bw.
- Die Schätzung ist ein Verfahren zur Sachverhaltsermittlung (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz 1), weshalb sie an dieser Stelle der Berufungsentscheidung erfolgt:  
Die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer des Jahres 2003 werden geschätzt wie im ha. Vorhalt vom 29. Dezember 2009 dargestellt, d.h. im Detail: Für die Monate Mai bis Dezember werden die Werte der Umsatzsteuervoranmeldungen addiert.  
Die Besteuerungsgrundlagen des Monats März 2003 werden mit Null geschätzt, wobei von einer Zahllast von Null ausgegangen wird.  
Die Besteuerungsgrundlagen des Monats April 2003 werden aufgrund einer Zahllast (Umsatzsteuervorauszahlung) iHv 2.434,54 € geschätzt, woraus sich ein rückgerechneter, zu 20% steuerpflichtiger Umsatz von 12.172,70 € ergibt. Die restlichen

Besteuerungsgrundlagen, insbesondere die Vorsteuer, werden mit Null geschätzt.

Begründung: Die von der Buchhalterin für den Bw ermittelten und über die steuerliche Vertretung des Bw an das Finanzamt übermittelte Bemessungsgrundlagen für Mai bis Dezember sowie Zahllasthöhen (Null für März 2003, 2.434,54 € für April), die zu einer Umsatzsteuervorauszahlung des Bw iHv 2.434,54 € für April führten, werden für richtig angesehen. Die Buchhalterin war den Berechnungsgrundlagen am nächsten. Mit einem Abweichen von deren Beträgen würde man sich von den wahren Besteuerungsgrundlagen wahrscheinlich eher entfernen als annähern.

Dem Einwand seitens des Bw, wonach die Buchhalterin nur Bauleistungen verbucht und auf die Vorsteuern aus den Handelswaren vergessen hätte, ist zu entgegnen, dass den Umsatzsteuervoranmeldungen die Verbuchung von Umsätzen ohne solche iSd § 19 Abs 1a UStG im Ausmaß von mehr als 200.000 € zugrundeliegt, und dass es mannigfaltige, zugleich zu erfüllende Voraussetzungen gibt, um gemäß § 12 UStG Vorsteuer abziehen zu können.

Auf die vom Finanzamt gewünschte Bestätigung des von ihm angesetzten Sicherheitszuschlages ist zu entgegnen, dass hier von der Richtigkeit der von der Buchhalterin ermittelten Beträge ausgegangen wird bzw hier gleichbedeutend davon, dass die Aufzeichnungen des Bw (damals) nicht mangelhaft waren. Da die Schätzungsmethode des Sicherheitszuschlages davon ausgeht, dass bei mangelhaften Aufzeichnungen wahrscheinlich nicht nur nachgewiesenermaßen unverbuchte Vorgänge, sondern auch weitere Vorgänge nicht aufgezeichnet wurden (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 184 Tz 18), ist hier kein Sicherheitszuschlag hinzuzurechnen.

Hier werden keine Vorsteuern für die Monate ohne aktenkundige Umsatzsteuervoranmeldungen geschätzt, weil ein solches Vorgehen erstens ein Nullsummenspiel wäre, indem mit jedem geschätzten Vorsteuerbetrag dessen Fünffaches dem zu 20% steuerpflichtigen Umsatz hinzuzuschätzen wäre, um wieder die gleiche Zahllast zu erzielen. Zweitens erscheint angesichts der mannigfaltigen, zugleich zu erfüllenden Voraussetzungen, um gemäß § 12 UStG Vorsteuer abziehen zu können, das Schätzen von Vorsteuern überhaupt als nicht zielführend.

Rechtliche Würdigung:

§ 293 BAO: *„Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.“*

Somit gibt es drei gemäß § 293 BAO berichtigbare Fehlerarten:

- erstens: *in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler;*

- zweitens: *andere offenbar auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche ... Unrichtigkeiten;*
- drittens: *ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten.*

Im Gegensatz zur zweiten Fehlerart braucht ein Fehler der ersten Art nicht „offenbar“ sein, um berichtigbar zu sein (VwGH 11.8.2004, 2004/17/0002 iVm *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 5).

Auch ein Fehler der dritten Fehlerart braucht nicht „offenbar“ sein, um berichtigbar zu sein, wie einerseits die Formulierung des § 293 BAO nahelegt und andererseits aus VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015 zu schließen ist, denn dort wird das Vorliegen eines Fehlers der dritten Art bestätigt, ohne dass thematisiert wird, ob er „offenbar“ war. (AA *Stoll*, BAO, 2819)

Die Abweichungen des internen Bescheidwillens des Finanzamtes von der Erklärung des Bescheidwillens nach außen, indem statt 6.000 € Vorsteuern und 44.000 € Zahllast in der Bescheidausfertigung 44.000 € Vorsteuern und 6.000 € Zahllast angesetzt waren, stellen unter dem Aspekt des ´Auseinanderklaffens von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens´ (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 1) Unrichtigkeiten iSd § 293 BAO dar. Weiters liegt hier auch eine materielle Unrichtigkeit der Bescheidausfertigung vom 1. Juli 2005 mit 44.000 € Vorsteuern und 6.000 € Zahllast gegenüber den mit der vorliegenden Berufungsentscheidung geschätzten 5.543,57 € Vorsteuern und 40.712,95 € Zahllast vor. Daher kann hier dahingestellt bleiben, ob eine Unrichtigkeit iSd § 293 BAO auch die materielle Unrichtigkeit zur Voraussetzung hat, denn ein allfälliges diesbezügliches Erfordernis wäre im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt.

Die Unrichtigkeiten des Bescheides vom 1. Juli 2005 sind im Sinne des zu einem teilweise vergleichbaren Fall ergangenen Erkenntnisses der VwGH vom 26.5.2004, 2002/14/0015 unter die dritte Fehlerart des § 293 BAO zu subsumieren. Aber auch eine Subsumtion unter die zweite Fehlerart erscheint möglich bzw ist die Ansicht *Stolls* zur notwendigen Offenbarkeit der dritten Fehlerart durchaus begründet, sodass hier untersucht wird, ob die Unrichtigkeit „offenbar“ ist: Wie aus den o.a. Sachverhaltsfeststellungen hervorgeht, war im vorliegenden Fall die Unrichtigkeit sowohl für das Finanzamt als auch den Bw „offenbar“ in einem objektivierten Sinne, von dessen Maßgeblichkeit hier ausgegangen wird (vgl auch *Stoll*, 2820 mit Verweis auf BFH 10.9.1982).

Gemäß § 251 BAO sind Bescheide, die an die Stelle eines früheren Bescheides treten, in vollem Umfang anfechtbar. § 251 BAO enthält keine ausdrückliche Aussage zu Berichtigungsbescheiden gemäß § 293 BAO. Inwieweit ein Umkehrschluss aus § 251 BAO auf Berichtigungen gemäß § 293 BAO zulässig ist, ist nach der Literatur samt Verweis auf

Rechtsprechung (*Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 251 Tz 8, § 293 Tz 20 und *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, § 293 E 47) zu beurteilen: Im Regelfall ist mit der Berufung gegen einen (Berichtigungs)Bescheid, wie hier demjenigen vom 25. Juni 2007, nur die Zulässigkeit der Berichtigung anfechtbar, nicht jedoch andere Bestandteile des berichtigten Bescheides (hier: des Umsatzsteuerbescheides vom 1. Juli 2005).

Ausnahme: Ist erst aus der berichtigten Fassung des (USt)Bescheides zu erkennen, dass oder in welchem Ausmaß der (USt)Bescheid einen Eingriff in die Rechte oder rechtlichen Interessen des Betroffenen bedeutet, kann mit der Berufung gegen den Berichtigungsbescheid die Überprüfung des (USt)Bescheides in seiner berichtigten Fassung begehrt werden.

Ein solcher Ausnahmefall liegt hier vor. Der Umsatzsteuerbescheid 2003 griff erstmals in der Fassung vom 25. Juni 2007 in die Rechte des Bw ein, indem die durch den Bescheid vom 25. Juni 2007 festgesetzte Umsatzsteuer (44.000 €) um 3.287,05 € höher ist als Summe bzw Saldo aus Umsatzsteuervoranmeldungen und –vorauszahlung des Jahres 2003 (40.712,95 €). Der Bw, dem die Schätzungsgrundlagen des Finanzamtes nicht vorgehalten worden waren, konnte vor der Zustellung des Bescheides vom 25. Juni 2007 nicht wissen, wie hoch die Umsatzsteuerfestsetzung nach dem tatsächlichen Bescheidwillen des Finanzamtes wäre, denn er konnte – wie bereits dargestellt – (nur) die Unrichtigkeit des Bescheides vom 1. Juli 2005 erkennen. Wie der Bescheid nach Meinung des Finanzamtes richtig lauten sollte, konnte der Bw im Gegensatz zum Beschwerdeführer in VwGH 26.5.2004, 2002/14/0015, der den dritten, vom Finanzamt ‘vergessenen’ Lohnzettel der Steuererklärung beigelegt hatte und daher selbst kannte, die richtige Umsetzung des Bescheidwillens nicht vorhersehen.

Somit kann in der Berufungsentscheidung über den angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuerveranlagung des Bw für das Jahr 2003 umfassend abgeändert werden, was einerseits iSd § 289 Abs 2 BAO von Amts wegen zulässig ist und andererseits spätestens seit der mündlichen Berufungsverhandlung durch den Bw gewünscht wird (selbst wenn dieser Wunsch sich im Sinne des Vorbringens des Finanzamtes – entgegen der Ansicht der Berufungsbehörde – aus dem vorherigen schriftlichen Vorbringen des Bw nicht ergeben hätte).

Dies geschieht hier unter Ansatz der im Vorhalt vom 29. Dezember 2009 (vgl auch oben) dargestellten Schätzung.

Die Voraussetzungen für die Schätzungsberechtigung und –verpflichtung sind hier unstrittig, und überdies mehrfach erfüllt: § 184 Abs 1, § 184 Abs 2 erster Fall, § 184 Abs 3 erster Fall BAO.

Der Zweck des § 293 BAO ist, dass Fehler berichtigt werden, die in einem Auseinanderklaffen von tatsächlichem Bescheidwillen und formeller Erklärung des Bescheidwillens bestehen (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 293 Tz 1). Ob dieser Zweck auch dann erfüllt wäre, wenn die zu berichtigende

formelle Erklärung des Bescheidwillens (zufällig) materiell richtig wäre, kann hier dahingestellt bleiben, denn – wie bereits dargestellt – liegt hier auch eine materielle Unrichtigkeit der Bescheidausfertigung vom 1. Juli 2005 vor. Durch die Berichtigung vom 25. Juni 2007 verbleibt nach der vorliegenden Berufungsentscheidung eine Nachforderung von 34.712,95 € in Bezug auf die Umsatzsteuerfestsetzung vom 1. Juli 2005 mit 6.000 €, weshalb die Berichtigung eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat und die Verwaltungsökonomie nicht gegen die Berichtigung spricht.

Die Vornahme der Berichtigung mit dem Bescheid vom 25. Juni 2007 ist daher zweckmäßig.

Die Umsatzsteuerveranlagung des Bw für 2003 ergibt infolge der vorliegenden Berufungsentscheidung eine Umsatzsteuerfestsetzung in einer Höhe, welche mit den Ergebnissen der von der Berufungsbehörde vorgenommenen Schätzung naturgemäß übereinstimmt. In dieser Festsetzung der Umsatzsteuer in der nach Ansicht der Berufungsbehörde richtigen Höhe vermag die Berufungsbehörde keine Unbilligkeit für den Bw zu erkennen.

Somit ist das Ermessen gemäß § 20 BAO so zu üben, dass die Vornahme der Berichtigung dem Grunde nach bestätigt wird.

Durch die Abänderung der Umsatzsteuerveranlagung für das Jahr 2003 wie im Vorhalt vom 29. Dezember 2009 dargestellt, ergibt sich insgesamt eine teilweise Stattgabe der Berufung.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 1. März 2010