



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat **hat über die Berufungen** des Bw als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Gemeinschuldnerin, AdrBwRA,

- a) vom 19. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 12. März 2010, zugestellt am 19. März 2010, mit dem der Antrag vom 19. Februar 2010 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde,
- b) vom 1. Juni 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 12. März 2010, zugestellt am 3. Mai 2010, mit dem der Antrag vom 19. Februar 2010 auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO abgewiesen wurde,

entschieden:

- a) Der Berufung vom 19. April 2010 gegen den Bescheid vom 12. März 2010, mit dem der Antrag auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 abgewiesen wurde, wird Folge gegeben und dieser Bescheid vom 12. März 2010 dahingehend abgeändert, dass er ausspricht: Der an Bw als Masseverwalter im Konkurs Gemeinschuldnerin erlassene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 wird gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben.
- b) Die Berufung vom 1. Juni 2010 gegen den Bescheid vom 12. März 2010, mit dem der Antrag auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 abgewiesen wurde, wird als unbegründet abgewiesen. Dieser abweisende Bescheid vom 12. März 2010 bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Das vorliegende Verfahren betrifft die Einkommensteuerveranlagung und die Umsatzsteuerveranlagung der Gemeinschuldnerin für das Jahr 2007. Über das Vermögen der Gemeinschuldnerin wurde im November 2007 unter GZ. gz1 der Konkurs eröffnet. Das Konkursverfahren läuft laut Abfrage in der Insolvenzdatei vom 8. Juli 2010 (UFS-Akt Bl 92) noch. Der berufungswerbende Masseverwalter (Berufungswerber, in Hinkunft abgekürzt: Bw) repräsentiert daher im Sinne von VwGH 2.3.2006, 2006/15/0087 die Gemeinschuldnerin Gemeinschuldnerin, und er ist die Partei der gegenständlichen Verfahren. Im Sinne der aufrechten Bezeichnung des Verfahrens in der Insolvenzdatei als Konkursverfahren und gemäß § 180 Abs 2 Insolvenzordnung idF BGBI I 29/2010 erscheint auch nach dem 1. Juli 2010 die Bezeichnung des Bw als „Masseverwalter“ und nicht als „Insolvenzverwalter“ angebracht.

Mit – an den Bw als Masseverwalter im Konkurs der Gemeinschuldnerin gerichtetem – Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit 31.585 € aufgrund eines Einkommens von 80.000 € (zur Gänze resultierend aus Einkünften aus Gewerbebetrieb in genau dieser Höhe) fest; die Bescheidbegründung lautete: „*Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.*“ (UFS-Akt Bl 42).

Mit – an den Bw als Masseverwalter im Konkurs der Gemeinschuldnerin gerichtetem – Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit 92.600 € aufgrund eines – mit 20% zu versteuernden Umsatzes von 463.000 € fest; die Bescheidbegründung lautete: „*Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.*“ (UFS-Akt Bl 41).

Mit Schreiben vom 19. Februar 2010 stellte der Bw als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Gemeinschuldnerin den Antrag, gemäß § 299 BAO den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 aufzuheben, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise, und die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit 0,- festzusetzen, allenfalls die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit einem wesentlich geringeren Betrag als 31.585 € festzusetzen.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2010 stellte der Bw als Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen der Gemeinschuldnerin den Antrag, gemäß § 299 BAO den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 aufzuheben, da sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweise, und die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit € 0,-- festzusetzen, allenfalls die

---

Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit einem wesentlich geringeren Betrag als 92.600 € festzusetzen.

In den beiden Anträgen vom 19. Februar 2010 wird zunächst zu jedem der aufzuhebenden Bescheide ausgeführt:

- Bescheidbegründung lediglich damit, dass wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt worden seien. Jegliche weitere Begründung fehle.
- Alle Umstände seien zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien. Einwandfreie Durchführung des Schätzungsverfahrens sowie schlüssige und folgerichtige Gedankengänge nötig. Das in den Besteuerungsgrundlagen bestehende Ergebnis müsse mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen. Das gewählte Verfahren müsse auf das Ziel gerichtet sein, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. (Verweis auf VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137)
- In Schätzungsfällen sei daher zu begründen, von welchen Ermittlungsergebnissen die Abgabenbehörde bei der Schätzung ausgegangen sei, auf welche Weise sie zu den Ermittlungsergebnissen gekommen sei, welche Schlussfolgerungen tatsächlicher Art aus den Ermittlungsergebnissen gezogen worden seien und aufgrund welcher Überlegungen. (Verweis auf VwGH 13.12.1985, 84/17/0034)
- Schreite die Behörde zur Schätzung, so müsse der Sachverhalt, welcher die tatbestandsmäßige Voraussetzung für eine Schätzung bilde, seinerseits stets in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen worden sein. Weiters sei in Schätzungsfällen stets zu begründen, von welchen Ermittlungsergebnissen die Abgabenbehörde bei der Schätzung ausgegangen sei, auf welche Weise sie zu den Ermittlungsergebnissen gekommen sei, welche Schlussfolgerungen tatsächlicher Art aus den Ermittlungsergebnissen gezogen worden seien und aufgrund welcher Überlegungen dies geschehen sei. (Verweis auf VwGH 23.9.1988, 85/17/0132)
- Bescheid und Begründung genügten dem nicht. Es sei auch keinerlei Ermittlungsverfahren durchgeführt worden; es fehle jegliche Begründung, wie die Behörde zu dem von ihr angenommenen Ergebnis gelangt sei. Inhaltlich sei der Bescheid nicht nachzuvollziehen.

Anschließend werden aus einer USt- und ESt-Prüfung betreffend die Jahre 2001 bis 2006 durch das Finanzamt X folgende Feststellungen zitiert:

- im Aufhebungsantrag betreffend Einkommensteuer das von der Gemeinschuldnerin in den Jahren 2004 bis 2006 bezogene Einkommen:

	2004	2005	2006
Einkommen	26.777,91 €	48.517,48 €	44.834,09 €
Abgabenschuld/Einkommensteuer	5.908,34 €	14.893,72 €	13.507,90 €

- im Aufhebungsantrag betreffend Umsatzsteuer die von der Gemeinschuldnerin in den Jahren 2004 bis 2006 bezogenen Umsätze:

	2004	2005	2006
Umsatz	146.639,27 €	194.888,24 €	136.769,11 €
Zahllast/Umsatzsteuer	24.088,51 €	24.086,50 €	39.651,69 €

[Aus der Aktenlage ist hierzu anzumerken, dass der Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 18. Dezember 2007 einen Umsatz („Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen“) iHv 336.769,11 € ausweist (UFS-Akt Bl 34)]

Weiters wird in beiden Anträgen vom 19. Februar 2010 mit den im Folgenden kenntlich gemachten Abweichungen ausgeführt:

„Es ist daher nicht nachvollziehbar, warum die Gemeinschuldnerin im Jahr 2007, in welchem Jahr wegen des schlechten Geschäftsganges und der dadurch bewirkten Zahlungsunfähigkeit über ihr Vermögen der Konkurs eröffnet worden war, ein

*Einkommen von € 80.000,-- [im Antrag betreffend ESt]*

*Umsatz von € 463.000,-- und einer Umsatzsteuer von € 92.000,-- [im Antrag betr USt]*

erzielt haben sollte. Ein derartiges Ergebnis steht im logischen Widerspruch zu den Ergebnissen der Vorjahre.

Gegen

*ein angebliches Einkommen von € 80.000,-- [im Antrag betreffend ESt]*

*einen angeblichen Umsatz von € 463.000,-- [im Antrag betreffend USt]*

im Jahr 2007 spricht auch die Tatsache, dass in diesem Jahr über das Vermögen der Gemeinschuldnerin der Konkurs eröffnet wurde. Es muss sich daher beim Jahr 2007 um ein wirtschaftlich schlechtes Jahr mit einem schlechten Betriebsergebnis, vermutlich mit einem Verlust gehandelt haben, andernfalls keine Insolvenz eingetreten wäre.

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass die Behörde ihrer Verpflichtung, ein einwandfreies Schätzungsverfahren durchzuführen, nicht nachgekommen ist. Sie hat nicht dargelegt, wie sie zu ihren Ergebnissen gekommen ist, es können die Gedankengänge nicht dahingehend geprüft werden, ob sie schlüssig oder folgerichtig sind und das Ergebnis widerspricht der Lebenserfahrung, zumal es zu den Ergebnissen der Vorjahre im krassen Widerspruch steht. Die Schätzungsergebnisse haben daher keinerlei Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich.“

---

zu a) Das Finanzamt erließ einen mit 12. März 2010 datierten Bescheid, mit dem der Antrag gemäß § 299 Abs 1 BAO vom 19. Februar 2010 betreffend den Einkommensteuerbescheid 2007 abgewiesen wurde (UFS-Akt Bl 6f)

zu b) Weiters erließ das Finanzamt einen mit 12. März 2010 datierten Bescheid, mit dem der Antrag gemäß § 299 Abs 1 BAO vom 19. Februar 2010 betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2007 abgewiesen wurde (UFS-Akt Bl 10f). [Dass dieser Bescheid erst am 23. April 2010 genehmigt worden ist, erklärt den zwischen der jeweiligen Zustellung der beiden Bescheide liegenden Zeitraum.]

Begründend führte das Finanzamt in beiden Bescheiden vom 12. März 2010 aus, dass der Bw selbst mit Schreiben vom 11. August 2008 erklärt habe, keine Steuererklärungen für 2007 abgeben zu können, da ihm keinerlei Unterlagen zur Verfügung stünden, weshalb er um Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ersuche.

Für die Bescheide vom 8. April 2009 habe das Finanzamt die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen mittels Hochrechnung der im Zuge der Umsatzsteuernachschaufür 1-6/2007 vom Bw vorgelegten Unterlagen geschätzt. Die Schätzung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage sei in Form einer Reingewinnschätzung erfolgt, wobei ein durchschnittlicher Reingewinnsatz von knapp 19% des Umsatzes zugrundegelegt worden sei. Dieser Reingewinnsatz habe sich aus den von der Abgabepflichtigen erklärten Betriebsziffern der Jahre 2004 bis 2006 ergeben.

Die am 15. Juli 2007 erhobene Berufung des Bw u.a. gegen den am 10. April 2009 zugestellten Einkommensteuerbescheid 2007 und Umsatzsteuerbescheid 2007 sei mit Bescheid vom 28. August 2009 als verspätet zurückgewiesen worden.

Unter Verweis auf VwGH 5.8.1993, 91/14/0127 bringt das Finanzamt vor, dass die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetze, wogegen die Möglichkeit der inhaltlichen Unrichtigkeit nicht ausreiche. Auch laut Rsp des UFS zur geltenden Rechtslage setze die Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO voraus, dass die inhaltliche Unrichtigkeit des Bescheides gewiss sei. Da jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent sei, reiche eine derartige Ungenauigkeit nicht zur Begründung der Unrichtigkeit des Bescheides aus (Verweis auf UFS 5.3.2009, RV/0598-L/08; UFS 14.3.2007, RV/0255-G/04).

Die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde an sich werde nicht bestritten.

Es würden keine Mängel der Schätzungsweise konkret aufgezeigt. Dazu reiche es nicht aus, dass die Festsetzung der

*Einkommensteuer mit Null bzw. die Festsetzung mit einem wesentlich geringeren Betrag als dem ursprünglich festgesetzten [in Bescheidbegründung betreffend ESt]*

*Umsatzsteuer von Null bzw. die Festsetzung der Umsatzsteuer mit einem wesentlich geringeren Betrag als dem ursprünglich festgesetzten [in Bescheidbegründung betr USt]*  
beantragt werde.

Gerade aus letzterem Begehr sei erkennbar, dass dem Bw der richtige  
*Einkommensteuerbetrag [in Bescheidbegründung betreffend ESt]*

*Umsatzsteuerbetrag [in Bescheidbegründung betr USt]*

auch nicht bekannt sei, weshalb er schlüssigerweise auch nicht darlegen könne, dass bzw warum sich die von der Abgabenbehörde festgesetzte

*Einkommensteuer für 2007 [in Bescheidbegründung betreffend ESt]*

*Umsatzsteuer für 2007 [in Bescheidbegründung betr USt]*

als unrichtig erweisen sollte.

Ein Aufhebungsantrag gemäß § 299 BAO solle die Behörde in die Lage versetzen, klar zu erkennen, welche Unrichtigkeit des Bescheides der Antragsteller für gewiss halte. Die Erklärung, welche Änderungen im gemäß § 299 Abs 2 BAO gleichzeitig zu erlassenden Ersatzbescheid durchgeführt werden sollten, müsse somit einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt haben, wobei sich die Bestimmtheit aus dem Aufhebungsantrag ergeben müsse. Um von einer Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches ausgehen zu können, müsse der Aufhebungsantrag einerseits die Fehler der aufzuhebenden Bescheide konkret aufzeigen und hinsichtlich der Abgabenhöhe oder der Bemessungsgrundlage ziffernmäßig bestimmte Angaben enthalten oder aufzeigen, wo der aufzuhebende Bescheid inhaltliche Unrichtigkeit aufweise. Dazu sei es etwa nicht ausreichend, darzulegen, dass bestimmte Tatsachen oder Beweismittel bislang nicht berücksichtigt worden seien. Vielmehr sei vom Antragsteller darzulegen, welche konkreten Auswirkungen sich auf Grund der neuen Sachlage ergäben.

Somit reiche es nicht aus, wenn ohne konkreten Nachweis behauptet werde, dass der Geschäftsgang der Gemeinschuldnerin im Jahr 2007 schlecht gewesen sei bzw dass auch die eingetretene Insolvenz ein Indiz hierfür sei. Konkrete diesbezügliche Angaben seien im gegenständlichen Aufhebungsantrag unterblieben und könnten vom Bw auf Grund der nicht vorhandenen Geschäftsunterlagen wohl auch gar nicht mehr gemacht werden.

Die Behauptung, dass der

*Einkommensteuerbescheid für 2007 [in Bescheidbegründung betreffend ESt]*

*Umsatzsteuerbescheid für 2007 [in Bescheidbegründung betr USt]*

nicht ausreichend begründet worden sei und damit der Bescheid bzw die Schätzung nicht nachvollziehbar sei, könne dem Aufhebungsantrag nicht zum Erfolg verhelfen.

Diese Einwendungen hätten allenfalls im Zuge einer Berufung gegen den *Einkommensteuerbescheid* [in Bescheidbegründung betreffend ESt] *Umsatzsteuerbescheid* [in Bescheidbegründung betr USt] geltend gemacht werden können bzw hätte ein Antrag gemäß § 245 Abs 2 BAO gestellt werden können.

Die Maßnahme des § 299 BAO gestatte Aufhebungen jedoch nur, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweise. Eine Aufhebung lediglich wegen Verletzung (wesentlicher) Verfahrensvorschriften sei seit 1.1.2003 nicht mehr zulässig. Allenfalls fehlende oder mangelhafte Bescheidbegründungen stellten eine Verletzung von Verfahrensvorschriften dar, die nicht im Wege des § 299 BAO sanierbar sei.

Die Abgabenbehörde treffe im vorliegenden Fall keine weitere Ermittlungspflicht.

zu a) Mit Schreiben vom 19. April 2010 (=auch Postaufgabe) erhab der Bw wegen Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung gegen den am 19. März 2010 zugestellten Bescheid vom 12. März 2010 unter Anfechtung des Bescheides seinem gesamten Inhalt nach mit dem Antrag, den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 aufzuheben und die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit 0 € festzusetzen, allenfalls die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit einem wesentlich geringeren Betrag als 31.585 € festzusetzen.

zu b) Mit Schreiben vom 1. Juni 2010 (=auch Postaufgabe) erhab der Bw wegen Umsatzsteuerbescheid 2007 Berufung gegen den am 3. Mai 2010 zugestellten Bescheid vom 12. März 2010 unter Anfechtung des Bescheides seinem gesamten Inhalt nach mit dem Antrag, den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 aufzuheben und die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit 0 € festzusetzen, allenfalls die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 mit einem wesentlich geringeren Betrag als 92.600 € festzusetzen.

Begründend wurde in beiden Berufungsschriften ausgeführt, dass der Inhalt eines Bescheides nicht richtig sei, wenn sein Spruch nicht dem Gesetz entspreche. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliege – etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, *bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes*, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden – sei für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Wie der Bw erfahren habe, habe zu gz2 des Landesgerichtes A ein gerichtliches Strafverfahren gegen die Gemeinschuldnerin wegen § 33 Abs 1 und 2 lit a FinStrG, § 13 Abs 1 FinStrG stattgefunden.

In der Anklageschrift sei der Gemeinschuldnerin unter Punkt III. vorgeworfen worden, sie hätte für die Monate Jänner bis November 2007 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von § 21 Umsatzsteuergesetz 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine

Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer iHv 92.600 € bewirkt und dies für gewiss gehalten. Damit sei die Anklageschrift dem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007 gefolgt, mit dem die Umsatzsteuer für 2007 mit 92.600 € festgesetzt worden sei.

Dem sei das Strafgericht in seinem Urteil jedoch nicht gefolgt, da es den Umsatzsteuerbescheid 2007 als für nicht richtig erachtet habe. Das Gericht sei für das Jahr 2007 von einer Umsatzsteuer von nur 60.000 € ausgegangen, und es sei der Verurteilung der Gemeinschuldnerin lediglich dieser Betrag von 60.000 € hinsichtlich des Anklagefaktums III zugrunde gelegt worden. Dieses Strafurteil des Landesgerichtes A vom 23. Februar 2010 sei in Rechtskraft erwachsen. [Anm: Dies kann aufgrund von Protokollsvermerk und gekürzter Urteilsausfertigung (UFS-Akt Bl 78ff) bestätigt werden, weil Beschuldigte, StA und FA-Vertreter auf Rechtsmittel verzichtet haben.]

In der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer wurde weiters ausgeführt: Wenn sich bereits der Umsatzsteuerbescheid für 2007 als inhaltlich unrichtig erweise, dann sei es zwangsläufig – wie bereits im Antrag vom 19. Februar 2010 dargelegt – auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007. Aus geringerem Umsatz im Jahr 2007 und daraus resultierender geringerer Umsatzsteuer folge zwangsläufig, dass auch ein geringeres Einkommen der Gemeinschuldnerin im Jahr 2007 vorliege.

Es sei klar ersichtlich, dass das Ergebnis der Schätzung für das Jahr 2007 unrichtig und wesentlich überhöht sei und daher der Einkommensteuerbescheid mit Gewissheit rechtswidrig sei. [Weiter wird ausgeführt wie im Antrag vom 19. Februar 2010.]

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

§ 299 BAO lautet: „*(1) Die Abgabenbehörde erster Instanz kann 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.*

*(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.*

*(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“*

Entscheidend ist nach dem Wortlaut des § 299 Abs 1 BAO nur, ob der Spruch des aufzuhebenden Bescheides sich als nicht richtig erweist. Eine unzureichende Begründung des aufzuhebenden Bescheides oder allfällige andere Mängel in dem Verfahren, das zur Erlassung des aufzuhebenden Bescheides führte, sind für sich allein kein Grund zur Aufhebung gemäß § 299 BAO. Freilich kann ein Verfahrensmangel zu einem Spruch des Bescheides geführt

---

haben, der sich als nicht richtig erweist. Grund für die Aufhebung ist aber auch in diesem Fall, dass der Spruch sich als nicht richtig erweist.

Soweit daher der Bw in den Aufhebungsanträgen gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 vorgebracht hat, dass sie unzureichend begründet und inhaltlich nicht nachvollziehbar seien und dass kein den Anforderungen genügendes Schätzungsverfahren durchgeführt worden sei, kann – mit Ausnahme des vorgebrachten Widerspruches zur Lebenserfahrung eines Spruchbestandteiles (vgl anschließend) – der Aufhebungsgrund des § 299 Abs 1 BAO nicht aufgezeigt werden.

Die durch Schätzung ermittelten Bemessungsgrundlagen – hier: (Gesamt)Umsatz und in gleicher Höhe der mit 20% zu versteuernde Umsatz; Einkommen (in gleicher Höhe wie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb) – sind Spruchbestandteile und das Ergebnis des Schätzungsverfahrens. Die Forderung des Verwaltungsgerichtshofes nach dem Einklang der geschätzten Besteuerungsgrundlagen mit der Lebenserfahrung betrifft daher das Schätzungsverfahren und den Spruch der auf dessen Grundlage erlassenen Abgabenbescheide.

In VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137 wird ausgeführt „*Ist eine Schätzung grundsätzlich zulässig, muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden. Die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge müssen schlüssig und folgerichtig sein und das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bestehende Ergebnis muss mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Dabei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung bedeutsamen Behauptungen eingehen*“.

Die Verfolgung des Ziels der größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit ist daher ein Thema während des Schätzungsverfahrens, wogegen dem Ergebnis des Schätzungsverfahrens idR kein bestimmter Prozentsatz der Wahrscheinlichkeit seiner Richtigkeit zugeordnet werden kann. Nur indem man einen fehlenden Einklang des Schätzungsergebnisses mit der Lebenserfahrung als eine Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit von Null ansieht, könnte eine konkrete Wahrscheinlichkeit zugeordnet werden. Jedenfalls zeigt das vorstehende Zitat, dass laut VwGH am Ende eines Schätzungsverfahrens das Schätzungsergebnis noch auf einen allfälligen Widerspruch mit der Lebenserfahrung zu untersuchen ist. Bei einem Schätzungsresultat, das auch Spruchbestandteil ist, kann der Nachweis der Unrichtigkeit iSd § 299 Abs 1 BAO daher auch an diesem Schätzungsergebnis ansetzen.

Wenn der Bw vorbringt, die Schätzungsergebnisse hätten keinerlei Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich, so macht er auch die Unrichtigkeit des Spruches geltend. Jedoch ist dieses Vorbringen gleichbedeutend mit dem vorgebrachten Widerspruch gegen die Lebenserfahrung: Erweist sich der Spruch des Umsatzsteuer- und/oder des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 8. April 2009 als in Widerspruch zur Lebenserfahrung stehend, so ist eben auch die Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit des jeweiligen Bescheidspruches nicht gegeben.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde steht ein Umsatz der Gemeinschuldnerin im Jahr 2007 iHv 463.000 €, welcher höher als im vorhergehenden Jahr war, trotz der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin am 23. November 2007 nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung, weil die vorgebrachte schlechte wirtschaftliche Lage der Gemeinschuldnerin nicht nur durch zu geringe Umsätze, sondern auch durch zu hohe Aufwendungen, die gesteigerten Einnahmen gegenüberstanden, verursacht worden sein kann. Somit hat das Vorbringen des Bw keine Unrichtigkeit des Spruches des Umsatzsteuerbescheides 2007 vom 8. April 2009 und folglich auch keine Gewissheit einer solcher Unrichtigkeit erwiesen.

Zum selben Ergebnis führt das Argument aus dem Rechtssatz zu UFS 14.3.2007, RV/0255-G/04, wonach jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, und diese Ungenauigkeit nicht ausreicht, die Unrichtigkeit des Bescheides zu begründen.

Zu dem erstmals in der Berufung vorgebrachten Urteil des Landesgerichtes A vom 23. Februar 2010 zur Zahl gz2:

- Die Gemeinschuldnerin wurde mit diesem Urteil (vgl Protokollsvermerk und gekürzte Urteilsausfertigung: UFS-Akt Bl 78ff) schuldig gesprochen, „.... *sie hat ... III) für die Monate Jänner bis November 2007 vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1972 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in Höhe von EUR 60.000,-- bewirkt und dies für gewiss gehalten.*“  
[Die Punkte I.) und II.) im Urteil werden vom Bw nicht vorgebracht. Da sie nicht das Streitjahr 2007, sondern die Jahre 2001 bis 2006 betreffen, sind sie ohne Belang für das Berufungsverfahren.]
- Es erscheint ungeklärt, ob die „Sache“ eines erstinstanzlichen Bescheides zur amtswegigen Verfügung einer Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO bzw zur Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO durch die mit dem amtswegigen Bescheid vom Finanzamt geltend gemachten Aufhebungsgründe bzw durch die im Antrag auf Aufhebung geltend gemachten Aufhebungsgründe derart begrenzt ist, dass zusätzliche Aufhebungsgründe im Berufungsverfahren nicht geltend gemacht werden

können. Denn ihre Berücksichtigung könnte die Abänderungsbefugnis der Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs 2 BAO überschreiten, wie dies etwa bei einer Austauschung des erstinstanzlichen Wiederaufnahmsgrundes in der Berufungsentscheidung (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 39) der Fall wäre.

Weiters erscheint ungeklärt, ob das über die Gemeinschuldnerin gefällte Strafurteil überhaupt Bindungswirkung im vorliegenden Verfahren des Bw als Masseverwalter haben könnte, weil auch die für eine Bindungswirkung nötige Parteienidentität zwischen Gemeinschuldnerin und Bw als Masseverwalter ungeklärt erscheint.

Diese Unklarheiten können aber hier dahingestellt bleiben, weil mit dem obzitierten Schulterspruch ohnehin kein geeigneter Aufhebungsgrund geltend gemacht wird:

- Die Abgabenbehörde ist an die im Spruch des die Partei betreffenden, verurteilenden rechtskräftigen Strafurteiles festgestellten Tatsachen bzw an die tatsächlichen Feststellungen, auf denen dieser Spruch beruht, gebunden; diese Bindung betrifft nur den festgestellten Sachverhalt, nicht jedoch dessen steuerliche Beurteilung (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 116 Tz 14).

In der o.a. Urteilsausfertigung wird zu den als erwiesen angenommenen Tatsachen verwiesen auf: „*siehe Spruch!*“

Somit hat die Gemeinschuldnerin für die Monate Jänner bis November 2007 hinsichtlich eines Betrages von 60.000 € sowohl Umsatzsteuervorauszahlungen voranmelden müssen als auch wissentlich durch Nichtanmeldung Umsatzsteuer verkürzt.

Damit bleibt aber offen, ob und für welchen Betrag darüber hinaus die Gemeinschuldnerin ohne Wissentlichkeit der Verkürzung an Umsatzsteuervorauszahlungen voranmelden hätte müssen. Und für den Monat Dezember 2007 kann überhaupt keine Bindung bestehen.

Sofern also überhaupt eine Bindung im Abgabenverfahren an den gegenständlichen Schulterspruch besteht, würde eine solche Bindung nur zu einem Mindestwert an festzusetzender Umsatzsteuer für 2007 führen; mit anderen Worten: gegen eine solche Bindung würde nur eine Umsatzsteuerfestsetzung von weniger als 60.000 € verstößen, wogegen Festsetzungen mit 60.000 € oder höheren Beträgen der Bindung entsprächen. Das Strafgericht hat weder im Urteil ausgesprochen, dass es den Umsatzsteuerbescheid 2007 als für nicht richtig erachte, noch wäre eine Relevanz eines derartigen Ausspruches für das Abgabenverfahren erkennbar. Das Thema der Un(Richtigkeit) des Umsatzsteuerbescheides 2007 ist keine Vorfrage, sondern Hauptfrage des vorliegenden Abgaben(berufungs)verfahrens.

Die Voraussetzung des § 299 Abs 1 BAO zur Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2007 vom 8. April 2009 ist daher nicht gegeben. Der zu b) angefochtene Bescheid, mit dem das Finanzamt den Antrag vom 19. Februar 2010 auf Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides

---

2007 abgewiesen hat, ist daher zu bestätigen und die gegen ihn gerichtete Berufung abzuweisen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde steht ein Einkommen der Gemeinschuldnerin im Jahr 2007 iHv 80.000 €, welches höher als im vorhergehenden Jahr war, wegen der Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin am 23. November 2007 im Widerspruch zur Lebenserfahrung.

Somit hat das Vorbringen des Bw die Unrichtigkeit des Spruchbestandteiles 'Einkommen' des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 8. April 2009 erwiesen. Damit besteht auch die Gewissheit dieser Unrichtigkeit, denn es ist nicht ersichtlich, warum an die von der Interpretation des § 299 BAO geforderten Gewissheit der Unrichtigkeit höhere Ansprüche gestellt werden sollten, als dass eben die Unrichtigkeit erwiesen ist.

Eine ebensolche Beurteilung des vorliegenden Falles hinsichtlich Einkommensteuer 2007 ergibt sich auch unter dem Blickwinkel der Argumentation aus dem Rechtssatz zu UFS 14.3.2007, RV/0255-G/04, wonach jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, und diese Ungenauigkeit nicht ausreicht, die Unrichtigkeit eines Bescheides zu begründen:

- Das Wort „gewiss“ hat in der Wortgruppe „eine gewisse Ungenauigkeit“ wohl kaum die Bedeutung von „sicher“ oder „bestimmt“, wie sie der „Gewissheit“ der Unrichtigkeit bei der Interpretation des § 299 BAO entspräche, sondern eher die Bedeutung, dass das genaue Ausmaß der Ungenauigkeit nicht angegeben wird bzw werden kann und dass das Ausmaß der Ungenauigkeit abgegrenzt und geregelt ist [vgl auch Deutsches Wörterbuch von Jacob und Wilhelm Grimm, wo neben vielen anderen Bedeutungen auch ausgeführt wird:  
*„gewiss hatte seine pronominalen functionen zunächst in der verbindung mit abstracten und sächlichen substantiven entwickelt und stand hier ganz unter dem einflusz des lat. certus in der bedeutung von abgegrenzt, geregelt“;*  
*„als contrastbegriffe kommen jetzt viel eher positive formen in betracht (gekennzeichnet, genannt), da gewiss jetzt einem negativen Begriffe zustrebt“;*  
*„wie der begriff des festbestimmten mehr und mehr die beziehung auf bekannte gröszen abstreift und zum deckmittel für die unterlassung näherer angaben wird“.*].
- In diesem Sinne ist das Schätzungsergebnis von 80.000 € nicht mehr als Ausfluss einer abgegrenzten und geregelten Ungenauigkeit anzusehen. Vielmehr steht dieses Schätzungsergebnis im Widerspruch zur Lebenserfahrung und entspricht daher nicht der Regel, wonach am Ende eines Schätzungsverfahrens das Schätzungsergebnis noch auf einen allfälligen Widerspruch zur Lebenserfahrung zu untersuchen ist.

---

Eine weitere Voraussetzung zur Bescheidaufhebung sehen Finanzamt und Rechtssatz 3 zu UFS 26.5.2009, RV/0438-L/07 darin, dass die Erklärung, welche Änderungen im gemäß § 299 Abs 2 BAO (im Fall der erstinstanzlichen Aufhebung) gleichzeitig zu erlassenden Ersatzbescheid durchgeführt werden sollen, einen bestimmten oder zumindest bestimmbaren Inhalt hat.

Diese Anforderung wird dadurch erfüllt, dass der Bw die Einkommensteuer für das Jahr 2007 mit 0,- festgesetzt haben will. Das Eventualbegehr (wesentlich geringerer Betrag als 31.585 €) ist unschädlich, wie auch in der vergleichbaren Situation des § 250 Abs 1 BAO ein mangelhaftes Eventualbegehr nicht zur Mängelhaftigkeit der Berufung führt (vgl UFS 31.7.2009, RV/4033-W/08-RS2).

Ein anderes, aufgrund des durch BGBl I 20/2009 an § 299 Abs 2 BAO angefügten zweiten Satzes in diesem zweitinstanzlichen Verfahren nicht zu entscheidendes Thema ist, mit welchem Inhalt das Finanzamt einen allfälligen neuen Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen wird und ob das Finanzamt überhaupt einen neuen Einkommensteuerbescheid 2007 erlassen wird, zumal mangels Einreichung einer Einkommensteuererklärung für 2007 keine Entscheidungspflicht über eine solche besteht.

Weiters stellt die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs 1 BAO („... kann ...“) – soferne die Voraussetzungen des § 299 Abs 1 BAO überhaupt erfüllt sind – eine Ermessensentscheidung dar; das Ermessen ist iSd § 289 Abs 2 BAO nunmehr vom UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu üben.

Aus Art 130 Abs 2 B-VG ist abzuleiten, dass die Behörde von dem ihr eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch zu machen hat.

§ 20 BAO bestimmt: „*Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.*“

Auch § 20 BAO wird so interpretiert, dass sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 20 Tz 5ff).

Die Grenzen des Ermessens und zugleich die beiden denkmöglichen Entscheidungsvarianten bilden einerseits die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 8. April 2009 und andererseits die Unterlassung einer solchen Aufhebung.

Der Sinn des § 299 Abs 1 BAO besteht darin, der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Dies ist hier das wichtigste Argument für die Verfügung der Bescheidaufhebung, weil der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 8. April 2009 unrichtig ist.

---

Die Billigkeit spricht ebenfalls für die Bescheidaufhebung, weil sie vom Bw beantragt wurde.

Andererseits ist die Bescheidaufhebung unzweckmäßig, denn sie verursacht Verwaltungsaufwand und – zumindest theoretisch – einen Einnahmenausfall für die Republik als Abgabengläubiger.

Insgesamt wird das Ermessen dahingehend geübt, dass die beantragte Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 bewilligt wird, und in Stattgebung der Berufung zu a) der diesbezügliche Bescheid so abgeändert wird, dass er die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 8. April 2009 ausspricht.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Wien, am 8. Juli 2010