



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/1796-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Christine Riess als Masseverwalterin, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

A) Beim Bw. wurde im März und April 1999 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Im Zuge dieser Betriebsprüfung wurden laut Tz 13 des BP-Berichtes vom 17. Mai 1999 (OZ 38/1997) auch die Umsätze und die darauf entrichtete Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum 1. März 1998 bis 31. Jänner 1999 rechnerisch überprüft. Zu den

Umsatzsteuervoranmeldungen für März 1998 bis Jänner 1999 wurde unter Tz 14 die Prüfungsfeststellung getroffen, dass im Zusammenhang mit erhaltenen Anzahlungen Teil- und Schlussrechnungen gelegt worden seien, in denen die Umsatzsteuer jeweils vom Gesamtbetrag, somit inklusive der bereits früher verrechneten Anzahlungen, ausgewiesen worden sei. Die Umsatzsteuer sei daher für dieselbe Leistung mehrmals in Rechnung gestellt worden.

Daran anschließend wird § 11 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 angeführt: "Wird eine Endrechnung erteilt, so sind in ihr die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über die Teilentgelte Rechnungen im Sinne des zweiten Satzes ausgestellt worden sind."

Gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 schulde der Unternehmer die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer, wenn er sie gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung berichtige. Im Falle der Berichtigung gelte § 16 Abs. 1 UStG sinngemäß.

Unter Punkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. April 1999 (OZ 52/1997) wird darauf hingewiesen, dass im Prüfungszeitraum bis 1997 die jeweils vorher erstellte Teilrechnung seitens des Bw. durch eine Stornorechnung ersetzt worden sei. Im Nachschauzeitraum 1998 seien keine Rechnungsberichtigungen erfolgt.

Folgende Rechnungen an die Fa. A. wurden vom Prüfer als nicht berichtigt eruiert:

Rechnungs-datum		Rechnungsbetrag netto (in S)	ausgewiesene USt (in S)
10. 6. 1998	Teilrechnung	1.609.640,72	321.928,14
4. 8. 1998	Teilrechnung	1.260.923,60	252.184,72
19. 8. 1998	Schlussrechnung	1.525.808,30	305.161,66
19. 8. 1998	Teilrechnung	1.322.090,60	264.418,12
	Summe August 1998	4.108.822,50	821.764,50
14. 9. 1998	Teilrechnung	1.371.313,60	274.262,72
22. 10. 1998	Teilrechnung	1.580.427,60	316.085,52
28. 12. 1998	Teilrechnung	1.361.439,62	272.287,92
	Summe Umsatzsteuer		2.006.328,80

Diese Umsatzsteuerbeträge wurden dem Bw. mit Festsetzungsbescheiden für die Monate Juni, August, September, Oktober und Dezember 1998 vorgeschrieben (OZ 3, 4, 13, 14 und 16/USt-Akt 1998). Alle diese Festsetzungsbescheide wurden am 1. Juni 1999 erstellt.

Am 18. Mai 1999 erstellte der Prüfer zu Tz 14 des BP-Berichtes vom 17. Mai 1999 folgenden Aktenvermerk (OZ 54/1997): "Der Pflichtige hat im April 1999 berichtigte Rechnungen ... an seine Kunden ausgestellt Er wird demzufolge die aufgrund der im Rahmen der BP durchgeföhrten USt-NA vorgeschriebene USt gem. § 16 UStG berichtigen. Die UVA für April 1999 wird eine entsprechende Gutschrift ausweisen."

B) Am 17. Juni 1999 wurde vom Bw. die Umsatzsteuervoranmeldung für April 1999 beim Finanzamt eingereicht (OZ 3/USt-Akt 1999). Diese weist folgende Steuerbeträge auf:

Umsatzsteuer 20%:		S 76.067,65
Gesamtbetrag der Vorsteuern:	S 104.772,81	
Berichtigung gemäß § 16:	S 2.006.328,81	
Summe abziehbare Vorsteuer:	S 2.111.101,62	
Überschuss:		S 2.035.034,00

Diese Umsatzsteuervoranmeldung wurde am 21. Juni 1999 mit dem angeführten Überschuss auf das Steuerkonto des Bw. gebucht. Am 28. Juni 1999 wurde dem Bw. der verbleibende Betrag von S 114.851,75 zurückgezahlt.

C) Die steuerliche Vertretung des Bw. erstellte am 21. Juni 1999 die Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuern für die Monate 6/98, 8/98, 9/98, 10/98 und 12/98 (OZ 17 f./USt-Akt 1998).

D) Der am 9. März 2000 erstellte Jahresbescheid betreffend die Umsatzsteuer für 1998 (OZ 38/1998) erging erklärungsgemäß, d.h. ohne die Berücksichtigung der unter Tz 14 des BP-Berichtes angeführten Prüfungsfeststellungen [siehe Abschnitt A)]. Demnach ergab sich eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von S 1.947.216,00.

E) Am 14. März 2000 erstellte das Finanzamt zum Jahresbescheid gemäß Abschnitt D) einen Berichtigungsbescheid gemäß § 293 b BAO (OZ 40 f./1998). In diesem Bescheid wird die Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG in Höhe von S 2.006.328,80 berücksichtigt. Dieser Betrag ergab sich dann auch als Nachforderung aufgrund dieses Berichtigungsbescheides.

F) Die Berufung laut Abschnitt C) wurde mit Bescheid vom 10. August 2000 (OZ 24/USt-Akt 1998) gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen, weil hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 ein Jahresbescheid ergangen sei (Erstellungsdatum: 9. März 2000) und die Berufung sich gegen die Vorauszahlungsbescheide (wohl gemeint: Festsetzungsbescheide)

vom 1. Juni 1999 richte. Diese Bescheide würden jedoch zufolge des später ergangenen Jahresbescheides nicht mehr dem Rechtsbestand angehören.

G) Mit Schreiben vom 18. August 2000 (OZ 42 ff./1998) wurde seitens des Bw.

1. ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt;
2. Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid erhoben.

zu Punkt 1. wird im Wesentlichen ausgeführt:

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand werde beantragt, weil die Berufungsfrist gegen den Umsatzsteuer(berichtigungs)bescheid für das Jahr 1998 vom 14. März 2000 bereits abgelaufen sei. Dem Bw. würde durch das Versäumen der Berufungsfrist gegen den vorhin genannten Bescheid ein Rechtsnachteil entstehen, da über die Berufung gegen die Festsetzungsbescheide der Umsatzsteuer für 6/98, 8/98, 9/98, 10/98 und 12/98 nicht entschieden worden sei und ohne der Berufung gegen den Jahresumsatzsteuerbescheid für 1998 über diese Berufung nie entschieden werden würde.

Die Berufungsfrist gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 14. März 2000 sei durch ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis versäumt worden. Die Situation stelle sich wie folgt dar:

Gegen die oben genannten Festsetzungsbescheide sei am 21. Juni 1999 berufen worden. Da das Jahr 1998 spätestens im Frühjahr 2000 zu veranlagen gewesen sei, sei seitens des Bw. die Jahreserklärung für 1998 beim Finanzamt eingereicht worden. Mit Umsatzsteuerbescheid vom 9. März 2000 sei die (Umsatzsteuer-)Erklärung ohne Abweichung übernommen worden, was zu einer Gutschrift auf dem Finanzamtkonto des Bw. in Höhe von S 1.947.216,00 geführt habe. Frau R. B., Angestellte des steuerlichen Vertreters des Bw., habe mit der zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamtes telefoniert und auf die Gutschrift hingewiesen. Weiters habe Frau R. B. die noch offene Berufung gegen die Feststellungs- (wohl gemeint: Festsetzungs-)bescheide besprochen und gefragt, ob diese schon positiv erledigt sei, weil (mit dem Jahresbescheid) der (Umsatzsteuer-)Erklärung des Bw. gefolgt worden sei. Die Sachbearbeiterin verneinte diese Frage. In der Folge habe das Finanzamt mit dem Umsatzsteuerbescheid vom 14. März 2000 die Veranlagung für das Jahr 1998 gemäß der vorangegangenen Betriebsprüfung vorgenommen und das Finanzamtkonto des Bw. mit S 2.006.329,00 belastet. Frau R. B. habe die Bescheidkontrolle vorgenommen und die Belastung für richtig erkannt. Sie habe den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 14. März 2000 zu den Akten gelegt, weil sie der Meinung gewesen sei, dass die Berufung vom 21. Juni 2000 (wohl gemeint: 1999) noch offen sei.

Frau R. B. sei seit Jahren in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters für die Bescheidkontrolle und Fristenverwaltung zuständig und erledige diesen Aufgabenbereich zur vollsten Zufriedenheit, sodass eine Überwachung auf "Schritt und Tritt" nicht notwendig sei (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Wien 1994, § 308, Rz 17). Die Verwaltung von Fristen werde regelmäßig stichprobenweise kontrolliert, somit stelle sich seitens des steuerlichen Vertreters kein grobes Verschulden dar. Im Gegenteil: die Millionengutschrift vom Finanzamt sei durch die Aufmerksamkeit von Frau R. B. wieder storniert worden. Anscheinend habe auch das Finanzamt die Übersicht in diesem Fall verloren. Es sei mündlich auf die Berufung hingewiesen und diese bestätigt worden (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Wien 1994, § 85 Rz 9: "Es ist nicht ausgeschlossen, telefonische Mitteilungen in freier Beweiswürdigung zu berücksichtigen").

Das unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis sei einerseits das Irren von Frau R. B. gewesen, weil sie meinte, die Berufung sei noch aufrecht, andererseits das Verhalten des Finanzamtes, das Frau R. B. nicht eingerechnet habe und auch nicht habe erwarten können (Zurückweisung der Berufung, obwohl bei den Telefonaten die Berufung erwähnt und bekräftigt worden sei; vgl. Ritz, wie oben, § 308, Rz 12: "Rechtsirrtum kann einen Wiederaufnahmegrund darstellen, wenn die Behörde den Rechtsirrtum veranlasst hat": Die Behörde habe Frau R. B. veranlasst, zu denken, dass die Berufung noch offen sei. Dazu Ritz, wie oben, § 308, Rz 12: "Ein Irrtum über Rechtsvorschriften stellt nur dann keinen Wiedereinsetzungsgrund dar, wenn dem Wiedereinsetzungswerber grobes Verschulden trifft". Das grobe Verschulden sei jedoch bereits widerlegt worden).

Durch den Zurückweisungsbescheid vom 10. August 2000 (zur Berufung vom 21. Juni 1999) sei die Kanzleileitung auf die versäumte Frist (Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 14. März 2000) aufmerksam geworden. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei daher rechtzeitig gestellt worden. Am Rande werde darauf verwiesen, dass dieser Sachverhalt hätte vermieden werden können, wäre die Behörde ihrer Entscheidungspflicht gemäß § 311 BAO in Bezug auf die Berufung vom 21. Juni 1999 nachgekommen.

Die versäumte Handlung, nämlich die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 14. März 2000, werde nun gestellt:

Die Umsatzsteuern seien laut der Betriebsprüfung vom Bw. für dieselbe Leistung mehrmals in Rechnung gestellt worden. Es habe sich bei den beanstandeten Rechnungen um Aufsummierungen aller bisher gestellter Teilrechnungen gehandelt, welche vom Kunden so verlangt worden seien. Der Bw. habe die Rechnungen daher auch so ausstellen müssen. In der Beilage finde sich eine steuerlich richtige Rechnung, in welcher nur der zusätzliche

Leistungsteil fakturiert worden sei. Diese beiden Rechnungen hätten die gleiche Rechnungsnummer, daher könne der aufsummierte Rechnungsteil nur als Information für den Kunden gewertet werden und nicht als eigenständige Rechnung. Es werde ersucht, den Bw. nicht für eine mögliche, vom Rechnungsempfänger gar nicht begangene Abgabenverkürzung, die aus einem fiktiven Vorsteuerabzug hätte entstehen können, zu bestrafen. Im Übrigen handle es sich bis auf eine Ausnahme um keine Endrechnungen, sondern nur um weitere Teilrechnungen, d. h. die zitierte Gesetzesstelle des § 11 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 sei hier nicht anzuwenden.

Die Festsetzung der Säumniszuschläge sei insofern nicht billig, da diese in Bezug auf die berechtigten Interessen des Bw. nicht angemessen seien. Der Bw. habe einem Großkunden bessere Konditionen zu gewähren als einem "kleinen Häuslbauer", die Spannen seien daher niedriger. Würden jetzt die Säumniszuschläge noch endgültig verhängt, würden sich die Spannen auf nahezu null verringern; das hieße, der Auftrag würde nicht helfen, die Fixkosten zu decken, und das deshalb, weil der Kunde eine bestimmte Rechnungsausstellung verlange. Das berechtigte Interesse des Finanzamtes an der Einbringung der Abgaben sei durch den Bw. nicht verletzt worden, da die angeblich doppelt ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen worden sei. Andernfalls hätte der Bw. die fakturierten Beträge doppelt bezahlt bekommen müssen, weil sonst die Buchhaltung des Kunden des Bw. nicht stimmen würde. Es sei somit zu keiner Abgabenverkürzung gekommen, weshalb nach Meinung seitens des Bw. die Säumniszuschläge billigerweise nicht festzusetzen seien.

Außerdem hätte es die Möglichkeit gegeben, die Korrektur der laut Betriebsprüfung falsch ausgestellten Rechnungen bereits mit Wirkung für den Prüfungszeitraum zuzulassen (siehe Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12, Anm. 51d –52). Die Meinung der Betriebsprüfung, dass sich die Anm. 52 ("Rechnungsmängel, die im Rahmen einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt werden, können im Interesse der Praktikabilität innerhalb einer vom Prüfer zu setzenden angemessenen Frist auch mit Wirkung für den Prüfungszeitraum behoben werden") nur auf die Vorsteuer beziehe, könne nicht geteilt werden, da sich der erste Satz der Anm. 52 auf die Anm. 51d beziehe, in welcher eindeutig von Umsatzsteuerkorrekturen die Rede sei. So hätte eine Festsetzung von Säumniszuschlägen von vornherein vermieden werden können, weshalb die Stornierung der Säumniszuschläge mit anschließender Zurückziehung der Berufung angeregt werde.

Falls diesem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht stattgegeben werde, trete Punkt 2. in Kraft.

zu Punkt 2. wird im Wesentlichen ausgeführt:

Es werde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 10. August 2000 zur Berufung vom 21. Juni 1999 das Rechtsmittel der Berufung eingelegt. Zur Begründung wird ausgeführt, dass - wie unter Punkt 1. ausgeführt - mündlich auf die Berufung vom 21. Juni 1999 hingewiesen und die Berufung bestätigt worden sei (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, Wien 1994, § 85 Rz 9: "Es ist nicht ausgeschlossen, telefonische Mitteilungen in freier Beweiswürdigung zu berücksichtigen"), d.h. das Finanzamt habe von der Berufung gewusst. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 14. März 2000 sei daher telefonisch innerhalb offener Frist eingebracht worden.

H) Mit Bescheid vom 13. September 2000 (OZ 48 f./1998) hat das Finanzamt den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO [siehe Abschnitt G), Punkt 1.] abgewiesen. Begründend wird ausgeführt:

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung (Bericht vom 17. Mai 1999) seien die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Kalendermonate 6, 8 bis 10 und 12/1999 (richtig: 1998) festgesetzt worden. Am 9. März 2000 sei der Umsatzsteuerjahresbescheid für das Jahr 1998 gemäß der eingereichten Umsatzsteuer(jahres)erklärung ergangen, der nach telefonischer Mitteilung des Steuerberaters mit Bescheid vom 14. März 2000 gemäß § 293 b BAO berichtigt worden sei; die Feststellungen der Betriebsprüfung seien im Erstbescheid nicht berücksichtigt worden.

In Anbetracht der rechtlichen Kenntnisse hätte es dem steuerlichen Vertreter bekannt gewesen sein müssen, dass die Bescheide über die Festsetzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer grundsätzlich mit Berufung anfechtbar seien, diese aber nur eine zeitlich begrenzte Wirkung haben. Die Festsetzungsbescheide würden mit Erlassen des Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft gesetzt. Mit dem Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides könne daher der Vorauszahlungsbescheid keine Rechtswirkung mehr entfalten; er scheide aus dem Rechtsbestand aus (siehe Ruppe, USt-Kommentar, § 21, Rz 22).

Entgegen der Meinung des steuerlichen Vertreters handle es sich dabei um kein reines Versehen der Kanzleiangestellten, sondern um einen Rechtsirrtum. Es wäre Sache des Kanzleileiters gewesen, diese Rechtslage zu berücksichtigen und der Kanzleimitarbeiterin entsprechende Weisungen zu geben und die Angelegenheit genau zu verfolgen.

Da es sich somit um eine grobe Fahrlässigkeit gehandelt habe, könne dem (gegenständlichen) Antrag nicht stattgegeben werden.

I) Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. September 2000 (OZ 50 f./1998) wurde die Berufung vom 18. August 2000 gegen die Zurückweisung der Berufung betreffend Umsatzsteuer 6, 8 bis 10 und 12/1998 [siehe Abschnitt G), Punkt 2.] als unbegründet abgewiesen.

Begründend wird ausgeführt, dass durch den Umsatzsteuerjahresbescheid die genannten Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden seien. An dieser Tatsache ändere sich nichts, wenn behauptet werde, rechtzeitig eine Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 eingebracht zu haben. Die Berufung vom 21. Juni 1999 sei daher aus den im Zurückweisungsbescheid vom 10. August 2000 genannten Gründen gemäß § 273 (1) BAO als unzulässig zurückzuweisen (gewesen).

Diese Berufungsvorentscheidung erwuchs in Rechtskraft.

J) Mit Schreiben vom 18. September 2000 (OZ 36 ff./2000), zur Post gegeben am 6. Oktober 2000, wurde seitens des Bw.

1. Berufung gegen die Abweisung des Antrages auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 13. September 2000 erhoben;
2. die telefonische Berufung vom 14. März 2000 gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 14. März 2000 in schriftlicher Form nachgereicht.

zu Punkt 1. wird im Wesentlichen ausgeführt:

Dass es sich bei dem Versäumnis der Frist nicht um eine grobe Fahrlässigkeit handle, sei im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bereits ausführlich erläutert worden. Ergänzend werde festgehalten, dass eine Bescheidkontrolle nur bei Erkennen des Problems zur Chefsache werden könne. Frau R. B. sei aber wie bereist dargestellt der Meinung gewesen, dass die Berufung noch aufrecht sei und habe deshalb keinen Grund gesehen, den Umsatzsteuerbescheid für 1998 zur Chefsache zu machen.

Es werde nochmals darauf aufmerksam gemacht, dass ein Fehler des Finanzamtes durch ein Telefonat von Frau R. B. aufgedeckt und behoben worden sei; die Kommunikation sei seitens des steuerlichen Vertreters immer gesucht worden. Auch wenn die Millionengutschrift ohne die Hilfe von Frau R. B. nie rechtskräftig geworden wäre, die Hilfsmittel dazu wie z. B. die Wiederaufnahme (des Verfahrens) von Amts wegen oder Bescheidkorrektur gemäß § 293 ff. BAO seien nur beispielhaft genannt. Es werde daher um Waffengleichheit ersucht und im Sinne einer Gleichmäßigkeit der Besteuerung um Stattgabe des Antrages auf Wiederaufnahme (wohl gemeint: Wiedereinsetzung in den vorigen Stand).

zu Punkt 2. wird im Wesentlichen ausgeführt:

Die Ausführungen unter diesem Punkt decken sich wörtlich mit den Berufungsausführungen, die im Antrag vom 18. August 2000 als Begründung zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 angeführt worden sind. Ergänzend wird hinzugefügt, dass im Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vom 18. August 2000 erwähnt worden sei, dass telefonisch auf die Berufung vom 21. Juni 1999 hingewiesen und die Berufung im Hinblick auf den Umsatzsteuerbescheid für 1998 wieder bestätigt worden sei (vgl. Ritz, BAO Kommentar, Wien 1994, § 85, Rz 9: "Es ist nicht ausgeschlossen, telefonische Mitteilungen in freier Beweiswürdigung zu berücksichtigen"), d. h. dass auch das Finanzamt von der Berufung gewusst habe. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 1998 vom 14. März 2000 sei daher telefonisch innerhalb offener Frist eingebracht worden.

K) Am 12. Juli 2001 wurde der Umsatzsteuer(jahres)bescheid für 1999 erstellt. In diesem Bescheid wird unter der Rubrik "Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16" der Betrag von S 2.006.328,25 ausgewiesen, sodass sich unter Berücksichtigung der Umsatzsteuer und des Gesamtbetrages an Vorsteuern eine Gutschrift von S 1.573.042,00 ergab.

L) Mit Schreiben vom 27. Jänner 2003 stellte der steuerliche Vertreter des Bw. in Ergänzung zur Berufung vom 18. September 2000 gemäß § 323 Abs 12 BAO die Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO.

M) Mit Beschluss des Landesgerichtes St. Pölten vom 13. März 2003 wurde Frau Rechtsanwältin Dr. C. R. zur Masseverwalterin des Bw. bestellt.

N) Mit Telefax vom 7. Juli 2003 hat die Masseverwalterin die Anträge vom 27. Jänner 2003 [siehe Abschnitt K)] auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 308 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1998.

I) Sachverhalt:

a) Die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Juni, August bis Oktober und Dezember, jeweils 1998, wurden am 1. Juni 1999 erstellt [siehe Abschnitt A)]. Die Berufung gegen diese Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide wurde am 21. Juni 1999 erstellt, am 2. Juli 1999 zur Post gegeben und langte am 5. Juli 1999 beim Finanzamt ein.

- b) Am 9. Juni 1999 wurde seitens des Bw. die Umsatzsteuervoranmeldung für April 1999 erstellt. Darin wird der Betrag von S 2,006.328,81 unter der Rubrik "Berichtigung gemäß § 16" ausgewiesen. Der Überschuss dieser UVA in Höhe von S 2,035.034,00, der auch aufgrund dieser Berichtigung zustande gekommen war, wurde dem Finanzamtskonto des Bw. am 21. Juni 1999 gutgeschrieben.
- c) Am 9. März 2000 wurde der Umsatzsteuer(jahres)bescheid für 1998 erklärungsgemäß erstellt [siehe Abschnitt D)]. Nach Zustellung dieses Bescheides erfolgte ein Telefonat zwischen einer Angestellten des steuerlichen Vertreters des Bw. und der Sachbearbeiterin des Finanzamtes. Gegenstand dieses Telefonates war die Gutschrift in Höhe von S 1,947.216,00 aufgrund dieses Umsatzsteuerbescheides für 1998 sowie die anhängige, zu diesem Zeitpunkt noch nicht entschiedene Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide gemäß vorstehenden Punkt a). Daraufhin erstellte das Finanzamt am 14. März 2000 einen Berichtigungsbescheid gemäß § 293 b BAO zum Umsatzsteuerbescheid für 1998. Dieser Berichtigungsbescheid berücksichtigte die Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 laut Tz 14 des BP-Berichtes vom 17. Mai 1999 in Höhe von S 2,006.328,80.
- d) Mit Bescheid vom 10. August 2000 wurde die Berufung vom 21. Juni 1999 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Juni, August bis Oktober und Dezember 1998 gemäß § 273 Abs. 1 BAO als nicht zulässig zurückgewiesen, weil hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1998 am 9. März 2000 ein Jahresbescheid ergangen ist.
- e) Mit Schreiben vom 18. August 2000 wurde seitens des Bw. unter Punkt 1. ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt [siehe Abschnitt G)], der vom Finanzamt mit Bescheid vom 13. September 2000 abgewiesen wurde [siehe Abschnitt H)]. Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 18. September 2000, zur Post gegeben am 6. Oktober 2000 [siehe Abschnitt J)].
- f) Der Umsatzsteuer(jahres)bescheid für das Jahr 1999 wurde am 12. Juli 2001 erstellt. Dieser Jahresbescheid enthält ebenfalls den Berichtigungsbetrag gemäß § 16 UStG 1994 wie die Umsatzsteuervoranmeldung für April 1999 [siehe oben Punkt b)].

II) abgabenrechtliche Beurteilung:

§ 308 Abs. 1 BAO bestimmt, dass gegen die Versäumung einer Frist auf Antrag der Partei, die durch die Versäumung einen Rechtsnachteil erleidet, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu bewilligen ist, wenn die Partei glaubhaft macht, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten. Dass

der Partei ein Verschulden an der Versäumung zur Last liegt, hindert die Bewilligung der Wiedereinsetzung nicht, wenn es sich nur um einen minderen Grad des Versehens handelt.

§ 308 Abs. 3 BAO ordnet an, dass der Antrag auf Wiedereinsetzung binnen einer Frist von drei Monaten nach Aufhören des Hindernisses bei der Abgabenbehörde, bei der die Frist wahrzunehmen war, bei Versäumung einer Berufungsfrist oder einer Frist zur Stellung eines Vorlageantrages bei der Abgabenbehörde erster oder zweiter Instanz eingebracht werden muss. Spätestens gleichzeitig mit dem Wiedereinsetzungsantrag hat der Antragsteller die versäumte Handlung nachzuholen.

Seitens des Bw. wird im Schreiben vom 18. August 2000 eingangs ausgeführt, dass der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand deshalb gestellt werde, weil die Berufungsfrist gegen den Berichtigungsbescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 vom 14. März 2000 abgelaufen gewesen sei. Dem Bw. würde durch das Versäumen der Berufungsfrist gegen den vorhin genannten Berichtigungsbescheid ein Rechtsnachteil entstehen, da über die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide laut obigem Punkt a) noch nicht entschieden gewesen sei. Das unvorhergesehene oder unabwendbare Ereignis liege einerseits darin, dass sich Frau R. B. in ihrer Meinung, die Berufung vom 21. Juni 1999 sei noch aufrecht, geirrt habe; andererseits habe das Finanzamt diese Berufung mit Bescheid vom 10. August 2000 zurückgewiesen.

Zunächst wird festgehalten, dass das Finanzamt gemäß § 21 Abs. 3 erster Satz UStG 1994 berechtigt war, die Umsatzsteuer festzusetzen, wenn der Bw. als Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterlassen hat oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erwiesen hat. Der Prüfer hat anlässlich der im Jahr 1999 durchgeföhrten Betriebsprüfung auch die Umsätze für den Voranmeldungszeitraum 1. März 1998 bis 31. Jänner 1999 rechnerisch überprüft und dabei festgestellt, dass in einigen Monaten Umsatzsteuer mehr als einmal in Rechnung gestellt worden sei und daher eine Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung vorliegt. Diese Umsatzsteuer wurde daher mit den Bescheiden vom 1. Juni 1999 gesetzeskonform gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 festgesetzt. Dies gilt auch im Hinblick auf den zweiten Satz der oben angeführten Gesetzesstelle, wonach eine (Umsatzsteuer-)Festsetzung nur solange erfolgen kann, als nicht ein den Voranmeldungszeitraum beinhaltender Veranlagungsbescheid erlassen wurde. Dies deshalb, weil die Umsatzsteuererklärung für 1998 am 23. Februar 2000 beim Finanzamt einlangte und demgemäß der Jahresbescheid für das Jahr 1998 erst am 9. März 2000 erstellt wurde. Der am 14. März 2000 erstellte Berichtigungsbescheid trat ergänzend zum Jahresbescheid für 1998 hinzu und hat auch über die Höhe der sonstigen Berichtigungen,

die Gegenstand der oben angeführten Festsetzungsbescheide waren, abgesprochen. Damit war der Rechtsschutz des Bw. gewährleistet, auch wenn durch die Erlassung des Umsatzsteuer(jahres)bescheides für 1998 die Festsetzungsbescheide für die Monate Juni, August bis Oktober und Dezember 1998 außer Kraft gesetzt wurden (vgl. VwGH vom 13. 11.1989, 87/15/0101). Denn es wäre rechtlich geboten und damit zulässig gewesen, seitens des Bw. die Argumente in der Berufung gegen die erwähnten Festsetzungsbescheide nunmehr in einer Berufung gegen den Berichtigungsbescheid vorzubringen.

Daher war entsprechend der Gesetzeslage und der Rechtsprechung im Jahr 2000, als der Veranlagungsbescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1998 erging, die Berufung gegen die Festsetzungsbescheide für die Monate Juni, August bis Oktober und Dezember 1998 gesetzes- und rechtsprechungskonform als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO², Kommentar, Tz 14 zu § 273). Dabei ist auch hervorzuheben, dass die Berufung gegen die Festsetzungsbescheide schon mit Ergehen des Umsatzsteuer(jahres)bescheides für 1998 unzulässig geworden war, weil nach der Gesetzeslage im Jahr 2000 die angefochtenen Festsetzungsbescheide für die Monate Juni, August bis Oktober und Dezember 1998 schon mit Ergehen des Umsatzsteuer(jahres)bescheides vom 9. März 2000 aus dem Rechtsbestand ausgeschieden waren (vgl. Ritz, BAO², Kommentar, Tz 12 zu § 273).

Es war die Unkenntnis dieser Gesetzeslage und Rechtsprechung, die seitens des Bw. dazu führte, dass gegen den Berichtigungsbescheid vom 14. März 2000 keine Berufung erhoben und damit die Berufungsfrist versäumt wurde. Dieses Versäumnis wurde dem steuerlichen Vertreter des Bw. offenbar erst mit der Zustellung des Zurückweisungsbescheides vom 10. August 2000 bewusst, andernfalls wäre seitens des Bw. der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand schon vorher, spätestens drei Monate nach Ergehen des Berichtigungsbescheides, gestellt worden.

Damit ist aber auch das Argument im Wiedereinsetzungsantrag, dass Frau R. B. in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters seit Jahren für die Bescheidkontrolle und Fristenverwaltung zuständig gewesen sei und zur vollsten Zufriedenheit erledigt habe, nicht geeignet, dem Wiedereinsetzungsantrag zum Erfolg zu verhelfen. Denn die Bescheidkontrolle und die Fristenverwaltung hätte im Fall des Bw. nur dann korrekt vorgenommen werden können, wenn der betreffenden Kanzleimitarbeiterin die oben angeführte Gesetzeslage und Rechtsprechung bekannt gewesen wäre.

Im Erkenntnis vom 15. 6. 1993, 93/14/001, hat der VwGH ausgesprochen, dass Rechtsunkenntnis oder Rechtsirrtum keinen Wiedereinsetzungsgrund darstellen. Ebenso ist es nicht als leichte Fahrlässigkeit im Sinn des § 1332 ABGB zu verstehen, wenn die im Verkehr

mit Behörden und für die Einhaltung von Terminen und Fristen erforderliche und nach den persönlichen Fähigkeiten zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen wird. In dieser Hinsicht ist an rechtskundige Parteienvertreter ein strengerer Maßstab anzulegen als an rechtsunkundige Personen (vgl. Ritz, BAO², Kommentar, Tz 15 zu § 308).

Im Fall des Bw. hat zwar die Kanzleimitarbeiterin, Frau R. B., nach Ergehen des Umsatzsteuer(jahres)bescheides vom 9. März 2000 die Sachbearbeiterin im Finanzamt angerufen und mit ihr die ausgewiesene Gutschrift sowie die noch unerledigte Berufung vom 21. Juni 1999 gegen die erwähnten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide besprochen. Danach erging der Berichtigungsbescheid vom 14. März 2000, der die streitgegenständlichen Berichtigungen zum Spruchbestandteil hatte. Hält sich aber jemand den Spruch eines zu bekämpfenden Bescheides nicht vor Augen, so handelt er nach dem Erkenntnis des VwGH vom 23. 1. 1996, 95/14/0136, auffallend sorglos. Dem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kann daher auch aus diesem Grund nicht Folge gegeben werden.

Bemerkt wird, dass mit der Verbuchung der Umsatzsteuervoranmeldung vom April 1999 am 21. Juni 1999 (= der Tag, an dem die Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide laut obigem Punkt a) erstellt wurde) der streitgegenständliche Betrag dem Finanzamtkonto des Bw. gutgeschrieben wurde. Weiters wurde mit der Umsatzsteuererklärung für 1999 die streitgegenständliche Berichtigungssumme erklärt und vom Finanzamt im Jahresbescheid vom 12. Juli 2001 als "Berichtigung des Steuerbetrages gemäß § 16" berücksichtigt. Auch die Bescheidgutschrift anlässlich des Ergehens und Verbuchens des Jahresbescheides vom 12. Juli 2001 enthält die gegenständliche Berichtigungssumme.

Daraus erhellt zweierlei: Erstens wird damit ersichtlich, dass die Prüferfeststellungen unter Tz 14 des BP-Berichtes vom 17. Mai 1999 zutreffend waren, weil seitens des Bw. die Rechnungen berichtet wurden und die Berichtigungssumme zu dem dann gegebenen Zeitpunkt in der Umsatzsteuervoranmeldung für April 1999 und nachfolgend in der Jahreserklärung für 1999 geltend gemacht wurde. Daher kann auch gefolgert werden, dass die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Juni, August bis Oktober und Dezember 1998 sowie der Berichtigungsbescheid vom 14. März 2000 für das Jahr 1998 die Steuerschuld kraft Rechnungslegung gesetzeskonform ausgewiesen haben.

Zweitens ist daraus zu ersehen, dass dem Bw. die Berichtigung der unter Tz 14 aufgelisteten Rechnungen möglich war. Er war damit berechtigt, die streitgegenständliche Umsatzsteuer vom Finanzamt mit der Umsatzsteuervoranmeldung für April 1999 und nachfolgend mit der Jahreserklärung für 1999 zurückzufordern, wobei dem Bw. beim Jahresbescheid für 1999

jedenfalls das Rechtsmittel der Berufung zugestanden wäre. Des Wiedereinsetzungsantrages vom 18. August 2000 hätte es somit nicht bedurft.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 17. Juli 2003