



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr1, vom 4. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes A. vom 26. März 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2002 sowie über die Festsetzung der Verspätungszuschläge betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Da der Bw. für das Jahr 2002 weder eine Umsatz- noch eine Einkommensteuererklärung abgegeben hatte, erfolgte seitens des Finanzamtes für das strittige Jahr eine Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege auf Basis des Jahres 2001.

Im Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 26. März 2004 wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen - unter Anwendung eines Sicherheitszuschlages - iHv € 250.000,00 mit 20 % der Umsatzbesteuerung unterzogen, was eine Umsatzsteuer von € 50.000,00 ergab. Im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. März 2004 erfolgte die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung aller der Abgabenbehörde bekannten Umstände nach dem inneren Betriebsvermögensvergleich. Ausgehend von den ermittelten Umsätzen wurde unter Beachtung der tatsächlichen Verhältnisse und sämtlicher ergebnisrelevanter Gegebenheiten

(Betriebsumfang, wirtschaftliche Verhältnisse, Beschäftigungsgrad etc.) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 25.000,00 der Einkommensbesteuerung unterzogen. Es wurde Einkommensteuer iHv € 6.082,31 festgesetzt.

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 erfolgte wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen iHv 10 % aufgrund der Bestimmung des § 135 BAO.

In den Berufungen vom 4. Mai 2003 wendet der Bw. ein, im Jahr 2002 keinerlei Umsätze mehr getätigt zu haben, weil sämtliche Gewerbeberechtigungen aus krankheitsbedingten Gründen zurückgelegt worden seien, dies den Gewerbebehörden auch mitgeteilt worden sei und seit diesem Zeitpunkt keinerlei Einkünfte – weder aus selbständiger noch aus unselbständiger Tätigkeit - erzielt worden seien. Er erhalte auch keine staatlichen Bezüge und sei ausschließlich auf die Unterstützung seiner Familie angewiesen.

Bereits im Berufungsverfahren zu GZ. RV1 betreffend die Jahre 1994 bis 1998 wurde gegen eine schätzungsweise Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen erfolglos vorgebracht, dass in diesen Jahren weder Umsätze noch Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall einerseits die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen für das Jahr 2002 im Schätzungswege und andererseits die Festsetzung eines Verspätungszuschlages.

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2002

Die Besteuerungsgrundlagen des Bw. wurden bereits vor dem Streitjahr 2002 für die Jahre 1994 bis 2001 (ausgenommen das Jahr 1999) wegen Vorliegens belastenden Kontrollmaterials oder Nichtabgabe der Steuererklärungen geschätzt, nach dem die übermittelten Steuererklärungen mit dem Vermerk „keine Umsätze, keine Einkünfte“ vom Bw. rückgesendet wurden. Sämtlichen Steuerbescheiden dieser Jahre wurden dabei gewerbliche Einkünfte aus Bauleistungen zugrunde gelegt. Das Vorliegen dieser Steuerquelle beim Bw. gelangte dem Finanzamt u.a. durch Erhebungen des Gendarmeriepostens B. anlässlich einer am 16.12.1998 durchgeführten fremdenpolizeilichen Kontrolle am Standort B., Adr2, zur Kenntnis, bei der insgesamt 5 Schwarzarbeiter aufgegriffen und unter Beiziehung eines Dolmetschers als Zeugen einvernommen wurden.

Als Ermittlungsergebnis steht fest, dass der Bw. in den Jahren 1994 bis 1998 durch illegale Ausländerbeschäftigung gewerbliche Aktivitäten in der Baubranche entfaltete. Als Beweis für

eine illegale Ausländerbeschäftigung dienen die Niederschriften über die Vernehmung von Zeugen vom 17. Dezember 1998, das Straferkenntnis der Bezirkshauptmannschaft C. vom 25. März 1999 und die Berufungsentscheidung des UVS D. vom 30. Oktober 2001.

Trotz dieser Beweisergebnisse wurde auch in der gegen die Schätzungsbescheide der Jahre 1994 bis 1998 erhobenen Berufung – wie auch im gegenständlichen Fall - lediglich angeführt, dass keine Umsätze getätigt und keine Einkünfte erzielt wurden.

Weiters wurde der Bw. im Urteil des Landesgerichtes E. vom 26. Mai 2003 (111) schuldig gesprochen, im Zeitraum von April bis Dezember 2000 unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem gemäß § 21 UStG 1994 entsprechenden Voranmeldungen Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer iHv ATS 1.220.000,00 bewirkt und hiedurch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung begangen zu haben.

Gleichzeitig gibt der Bw. mit Schreiben vom 30. Juli 2003 dem Finanzamt aber bekannt, dass er aus Krankheitsgründen mit September 2002 sein Unternehmen aufgegeben und seine Gewerbeberechtigungen zurückgelegt habe. Über die Höhe der Umsätze werden keine Aussagen getroffen.

Da die Gewerbeberechtigungen erst mit Stichtag 19. September 2002 zurückgelegt wurden, stellt sich somit die Frage, welche Umsätze bis zu diesem Zeitpunkt getätigt wurden. Dass überhaupt keine Umsätze getätigt wurden, erscheint im Hinblick auf die Vorjahresumsätze und die oben angeführten Umstände (wie festgestellte Ausländerbeschäftigung in den Vorjahren) nicht glaubwürdig.

Zu einer allfälligen Schätzungsberechtigung und der Höhe der geschätzten Bemessungsgrundlage wird Folgendes ausgeführt:

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2). Nach Abs. 3 dieser Gesetzesstelle ist ferner u.a. zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt. Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der

Besteuerungsgrundlagen (*Stoll*, BAO-Kommentar, 1912). Globalschätzungen werden vorgenommen, wenn keine Abgabenerklärungen eingereicht und keine Bücher vorgelegt werden.

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

Ziel der Schätzung ist es, für den Fall, dass andere Mittel (Ermittlungs-, Beweis- und Erkenntnisverfahren) nicht mehr greifen, den rechtswirksamen Sachverhalt anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen und Wahrscheinlichkeitsschlüssen sowie durch begründetes Einbeziehen und Ausschließen von Möglichkeiten, die sachverhaltsbezogen den tatsächlichen Gegebenheiten und Ergebnissen näher oder ferner liegen, so genau wie möglich zu ermitteln. Die Schätzungsbefugnis erstreckt sich neben dem Sachverhalt der Höhe nach auch den Sachverhalt dem Grunde nach (VwGH vom 10.11.1995, 92/17/0177). Bei der Schätzung ist die zusammenfassende Gesamtschau der Dinge bzw. sind die abgabenrechtlich relevanten Wirtschaftsvorgänge von Bedeutung. Die Annahme des Schätzungsgrundes muss zutreffend und berechtigt sein, die Gedanken und Folgerungen müssen schlüssig begründet und rational nachvollziehbar sein. Durch die Schätzung wird es der Steuerbehörde ermöglicht, tatsächliche Verhältnisse gleich zu beurteilen, unabhängig davon, ob sie offen gelegt wurden oder nicht. Besteht Grund zur Annahme des Vorhandenseins einer Steuerquelle oder ist die nicht vollständige Offenlegung zu vermuten, ist die Behörde zur schätzungsweisen Feststellung der Bemessungsgrundlage verpflichtet, um Art und Größe des tatsächlichen Sachverhalts festzustellen.

Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Das bedeutet, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründeten Anlass gibt, die mit der Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss. Schätzungsgründe stellen mangelnde (keine) Mitwirkungspflicht bei der Sachaufklärung (§ 184 Abs. 2 BAO) und Unzulänglichkeiten bei Büchern und Aufzeichnungen (§ 184 Abs. 3 BAO) dar, wobei es sich hierbei um eine demonstrative Aufzählung handelt. Kommt der Abgabepflichtige einem zumutbaren und erfüllbaren Auftrag der Behörde nicht nach, wirkt er an der Sachverhaltsermittlung also nicht im gebotenen Ausmaß, gibt er zur Schätzung Anlass.

Ist eine Schätzung dem Grunde nach zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das

Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, ZI. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Es ist jene Schätzungsmethode zu wählen, die im Einzelfall zur Erreichung des Ziels, nämlich diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, am geeignetsten erscheint.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung für das Jahr 2002, die als Basis das Jahr 2001 heranzog, unterstellt, dass die Tätigkeit mit September 2002 – wie im Schreiben des Bw. vom 30. Juli 2003 angekündigt - aufgegeben wurde. Im Jahr 2001 wurde eine Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von S 4.650.000,00 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 465.000,00 angenommen. Die Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 gilt gemäß Zurücknahmebescheid vom 10. November 2003 als zurückgenommen. Da gemäß Verständigung gemäß § 365f GewO der Bezirkshauptmannschaft C. der Bw. u.a. seine Baumeistertätigkeit mit 19. September 2002 beendet hat, kann daher bis zu diesem Zeitpunkt von entsprechenden Umsätzen ausgegangen werden, was bis zum 19. September 2002 einen Umsatz von ungefähr 70 % eines Jahresumsatzes entspricht. Es wurden daher – in Anlehnung an die Bemessungsgrundlage 2001 - für das Rumpfbjahr 2002 Umsätze iHv € 250.000,00 (S 3.440.075,00) und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 25.000,00 (S 344.007,50) angesetzt.

Der Bw. negiert in seiner Berufung vom 4. Mai 2004 im Streitjahr 2002 einerseits das Vorhandensein von Einkünften, weil aus Krankheitsgründen sämtliche Gewerbeberechtigungen zurückgelegt wurden. Andererseits hat er mit Schreiben vom 30. Juli 2003 bekannt gegeben, dass er mit September 2002 seine Unternehmen aufgegeben und seine Gewerbeberechtigungen zurückgelegt habe.

Angesichts dieser Einwände bleibt somit zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall die gesetzlichen Voraussetzungen zur Schätzung der Umsatz- und Einkommensteuerbemessungsgrundlagen für 2002 vorlagen, und das Finanzamt demgemäß berechtigt war, auf Basis global geschätzter gewerblicher Einkünfte aus Bauleistungen iHv € 25.000,00 Einkommensteuer für 2002 von € 6.82,31 und bei angenommenen Umsätzen iHv € 250.000,00 eine Umsatzsteuer von € 50.000,00 vorzuschreiben.

Im Hinblick auf § 184 BAO und die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung war dies nur dann zulässig, wenn im Bescheiderlassungszeitpunkt hinreichende Anhaltspunkte zur Annahme vorlagen, dass der Bw. im Streitjahr erklärungsspflichtige Einkünfte und Umsätze aus einer konkreten Steuerquelle erzielt hat, die er unter Missachtung der einschlägigen Bestimmungen jedoch nicht offen gelegt hat (VwGH vom 14.6.1989, 85/13/0206; VwGH vom 23.2.1994, 90/13/0075).

Im Berufungsfall ergibt sich aus der Veranlagungs- und Finanzstrafaktenlage, dass der Bw. Tätigkeiten im Zusammenhang mit Bauausführungen bereits in der Vergangenheit gegenüber der Abgabenbehörde vorerst überhaupt verschwiegen und selbst nach Aufdeckung im Jahr 1998 durch eine fremdenpolizeiliche Kontrolle und Aufforderung zur Erklärungsabgabe für 1994 bis 1998 in diesen Jahren erzielte Erlöse und Einnahmen selbst nach bereits ergangenen Schätzungsbescheiden zwecks Reduzierung der Abgabenberträge nicht offen gelegt hat. Weiters ist aktenkundig, dass auch die Steuerbemessungsgrundlagen für die Folgezeiträume 2000 und 2001 wegen Nichteinreichung entsprechender Erklärungen geschätzt werden mussten und diese im Schätzungsweg ergangenen Bescheide letztlich rechtskräftig wurden. Einnahmen aus einer Bautätigkeit wurden vom Bw. lediglich im Jahr 1999 durch Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen dem Finanzamt bekannt gegeben.

Für den streitgegenständlichen Zeitraum 2002 ist daher eine Schätzungsberechtigung gegeben, als Schätzungsmethode wird ein innerer Betriebsvermögensvergleich angeführt und sind die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen - und daraus ableitbar auch die Berechnungsgrundlagen für die geschätzten gewerblichen Einkünfte bzw. die Umsätze - dargelegt worden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Verspätungszuschlag

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vg. Ritz, BAO³, § 135 Tz. 4 und 10). Der Verspätungszuschlag ist u.a. die Sanktion für die Nichteinreichung einer Abgabenerklärung.

Unbestritten ist, dass der Bw. die Frist zur Abgabe der Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 nicht gewahrt hat. Die Umsätze bzw. die Besteuerungsgrundlagen mussten wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO geschätzt und Verspätungszuschlagsbescheide erlassen werden. Bezüglich der Entschuldbarkeit der Verspätung bleibt der Bw. nähere Ausführungen schuldig. Aber auch aus

der Aktenlage sind Umstände, die für eine Entschuldbarkeit sprechen würden, nicht erkennbar.

Bei Zweifeln über die Gesetzeslage und die Richtigkeit einer rechtlichen Beurteilung ist von einer Verpflichtung, sich fachkundig informieren und beraten zu lassen, auszugehen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, S 1530). Das Finanzamt hat dem Bw. Steuererklärungsformulare bereits am 17. Dezember 2002 zugesandt und ihn damit bereits über seine Verpflichtung zur Erklärungsabgabe in Kenntnis gesetzt.

Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Verhängung eines Verspätungszuschlages sind daher gegeben.

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Als Kriterien für die Ermessensübung zur Festlegung der Höhe des Verspätungszuschlages von maximal 10 Prozent der festgesetzten Abgabe sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen sowie der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen (Ritz, BAO³, § 135 Tz. 13).

Tatsache ist, dass der Bw. – nicht nur im Berufungsjahr 2002 – sondern auch in den Vorjahren 2000 und 2001 (ausgenommen das Jahr 1999) keine Steuererklärungen abgegeben hat und daher die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO geschätzt werden mussten.

Da der Gesetzeszweck des Verspätungszuschlages darin liegt, die Abgabepflichtigen zur Erfüllung der ihnen gesetzlich obliegenden Pflichten zur rechtzeitigen Einreichung von Abgabenerklärungen anzuhalten (vgl. u.a. VwGH-Erkenntnis vom 17.5.1999, 98/17/0265,0266), ist die Auferlegung eines Verspätungszuschlages aufgrund der wiederholten Pflichtverletzungen der Bw. im Zusammenhang mit der Einreichung ihrer Abgabenerklärungen jedenfalls geboten.

Durch die vorsätzliche Nichtabgabe der Steuererklärungen über einen längeren Zeitraum liegt der höchste Grad des Verschuldens vor, der die Verhängung eines Verspätungszuschlages nicht nur dem Grunde nach rechtfertigt, sondern auch – wie den folgenden Ausführungen zu entnehmen ist – auch in der Höhe des Verspätungszuschlages seinen Niederschlag findet.

Der Verspätungszuschlag dient dazu, den rechtzeitigen Eingang der Steuererklärungen und damit auch die rechtzeitige Festsetzung und Entrichtung der Steuer sicherzustellen. Er hat insoweit zugleich repressiven und präventiven Charakter und ist ein Druckmittel eigener Art. Ausschlaggebend für die Höhe des Verspätungszuschlages ist somit allein das Verhalten des

Bw. und die besonderen Umstände des konkreten Falles sowie die Höhe der Nachforderung aufgrund der endgültigen Steuerbescheide. Auch aus generalpräventiven Gründen erscheint in derartigen Fällen die Verhängung eines hohen Verspätungszuschlages geradezu geboten.

Es war daher auch hinsichtlich des Verspätungszuschlages wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2008