



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hermann Aflenzer gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 – 1988; Verspätungszuschläge für die Jahre 1984 – 1988 hinsichtlich Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer; Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlungsbescheide für das Jahr 1991 vom 3.10.1990 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich der Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlung für das Jahr 1991 wird Folge gegeben. Die diesbezüglichen Vorauszahlungen sind mit einem Betrag von 0,00 ATS festzusetzen.

Die Berufung betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1985 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984, 1986, 1987 und 1988 wird als unbegründet abgewiesen. Die diesbezüglichen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>Umsatzsteuer 1984</b>	<b>ATS</b>	<b>EUR</b>
Gesamtbetrag der Entgelte	110.000,00	7.994,01
Zahllast	22.000,00	1.598,80
Verspätungszuschlag	2.200,00	159,88

<b>Einkommensteuer 1984</b>		
zu versteuerndes Einkommen	97.724,00	7.101,88
Tarifsteuer	18.279,00	1.328,39
Abgabenschuld	14.279,00	1.037,70
Verspätungszuschlag	1.428,00	103,78

<b>Gewerbesteuer 1984</b>		
Gewinn aus Gewerbebetrieb	66.000,00	4.796,41
Bundesgewerbesteuer	0,00	0,00
Verspätungszuschlag	0,00	0,00

<b>Umsatzsteuer 1986</b>	<b>ATS</b>	<b>EUR</b>
Gesamtbetrag der Entgelte	450.000,00	32.702,78
Zahllast	90.000,00	6.540,56
Verspätungszuschlag	9.000,00	654,06

<b>Einkommensteuer 1986</b>		
zu versteuerndes Einkommen	266.724,00	19.383,59
Tarifsteuer	91.017,00	6.614,46
Abgabenschuld	85.917,00	6.243,83

Verspätungszuschlag	8.592,00	624,4
---------------------	----------	-------

<b>Gewerbesteuer 1986</b>		
Gewinn aus Gewerbebetrieb	270.000,00	19.621,67
Bundesgewerbesteuer	41.820,00	3.039,18
Verspätungszuschlag	4.182,00	303,92

<b>Umsatzsteuer 1987</b>	<b>ATS</b>	<b>EUR</b>
Gesamtbetrag der Entgelte	321.000,00	23.327,98
Zahllast	64.200,00	4.665,60
Verspätungszuschlag	6.420,00	466,56

<b>Einkommensteuer 1987</b>		
zu versteuerndes Einkommen	189.324,00	13.758,71
Tarifsteuer	55.827,00	4.057,11
Abgabenschuld	47.367,00	3.442,29
Verspätungszuschlag	4.737,00	344,25

<b>Gewerbesteuer 1987</b>		
Gewinn aus Gewerbebetrieb	192.600,00	13.996,79
Bundesgewerbesteuer	27.486,00	1.997,49

Verspätungszuschlag	2.749,00	199,78
---------------------	----------	--------

<b>Umsatzsteuer 1988</b>	<b>ATS</b>	<b>EUR</b>
Gesamtbetrag der Entgelte	465.000,00	33.792,87
Zahllast	93.000,00	6.758,57
Verspätungszuschlag	9.300,00	675,86

<b>Einkommensteuer 1988</b>		
zu versteuerndes Einkommen	275.724,00	20.037,64
Tarifsteuer	95.787,00	6.961,11
Abgabenschuld	87.147,00	6.333,22
Verspätungszuschlag	8.715,00	633,34

<b>Gewerbsteuer 1988</b>		
Gewinn aus Gewerbebetrieb	279.000,00	20.275,72
Bundesgewerbsteuer	42.967,00	3.122,53
Verspätungszuschlag	4.297,00	312,28

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus den Buchungsmitteilungen zu ersehen.

## **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.

## **Entscheidungsgründe**

Die Besteuerungsgrundlagen des Berufungswerbers wurden in den berufsgegenständlichen Jahren (1984 – 1988) seitens des FA U mangels Abgabe von Abgabenerklärungen geschätzt (§ 184 BAO).

Dies, nachdem die Abgabenbehörde erster Instanz über Jahre hinweg versucht hatte, den Berufungswerber zur Abgabe von Steuererklärungen zu bewegen. Bereits am 19. Dezember 1986 wurden dem Bw. Steuererklärungen für die Jahre 1984 und 1985 zugesendet. Weiters sollte er einen Fragebogen (Verf 25) mit Angaben zu seinen Tätigkeiten in diesem Zeitraum retournieren. Die Abgabenbehörde hatte Kenntnis erlangt, dass Provisionszahlungen an den Bw. geleistet worden wären. Das FA U setzte die Frist zur Abgabe der Erklärungen und des Fragebogens mit 31.1.1987 fest.

Mit Eingabe vom 13.3.1987 gab der Bw. bekannt, dass er aufgrund beruflicher Auslandsreisen bisher nicht genügend Zeit gefunden hätte, die Steuererklärungen für die Jahre 1984 und 1985 vollständig abzuschließen. Er bitte daher um einen Aufschub bis zum April 1987. Zu diesem Zeitpunkt werde er die Unterlagen dem FA U zur Verfügung stellen. Das FA U stimmte dieser Bitte zu und gewährte eine letztmalige Fristverlängerung.

Am 29. Juli 1987 wurde ein Bescheid über die Festsetzung einer Zwangstrafe iHv. 1.000,-- ATS erlassen, mit dem gleichzeitig ersuchen, die geforderten Angaben (Erklärungen und Fragebogen) bis zum 15. August 1987 nachzureichen. Dieser Bescheid wurde allerdings mit Bescheid vom 20. August 1987 gem. § 293 BAO berichtigt (Zwangstrafe: festgesetzt mit 0,-- ATS), da der betreffenden Festsetzung keine Erinnerung vorausgegangen war. Die Zustellung dieser Bescheide erfolgte jeweils durch Hinterlegung beim zuständigen Postamt.

Mit Schriftsatz vom 20. Juni 1988 sendete das FA U dem Bw. neuerlich Steuererklärungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1987, sowie einen Fragebogen bezüglich seiner Tätigkeiten (Verf 24) zu. Da der Bw. innerhalb der gesetzten Frist weder die Steuererklärungen noch den Fragebogen retournierte, wurde er am 23. September 1988 seitens der Abgabenbehörde erster Instanz nochmals erinnert, die angeforderten Unterlagen bis 10. Oktober 1988 nachzureichen. Weiters sollte ein Pass und ein Meldezettel beigebracht werden. Dieses Erinnerungsschreiben wurde vom Bw. am 28. September 1988 persönlich entgegengenommen (Zustellung mittels RSb).

Bezugnehmend auf oben genannte Erinnerung, legte der Bw. am 11. Oktober 1988 die Kopie eines Lichtbildausweises sowie des Meldezettels an die Abgabenbehörde erster Instanz vor.

Am 24. Oktober 1989 wurde der Bw. neuerlich aufgefordert, (2. Erinnerung) die bereits mehrmals urgierten Unterlagen (Steuererklärungen sowie Fragebogen) nachzureichen. Als Frist dafür wurde der 15. November 1989 festgesetzt. Dieses Schriftstück, welches RSb zugestellt wurde, nahm die Mutter des Bw., die zu diesem Zeitpunkt ebenfalls an der Abgabestelle wohnhaft war, entgegen.

Am 13. Februar 1990 erfolgte seitens der Betriebsprüfung die Vernehmung der Geschäftsführerin der Firma H, Frau A.M.. Gegenstand der Befragung war die Tätigkeit des Bw., welche er für die Firma H im berufsgegenständlichen Zeitraum ausübte. Die Geschäftsführerin gab diesbezüglich an, dass der Bw. im Jahr 1979 eine Lehre als Bürokaufmann bei der gegenständlichen Firma begonnen hätte. Bis März 1984 sei er als Bürokaufmann tätig gewesen. Weiters teilte die Geschäftsführerin mit, dass der Bw. in der Zeit von 1984 bis 1989 als freier Mitarbeiter für die Firma H gearbeitet hätte. Diesbezüglich werde eine Bestätigung des Bw., datiert mit 1. August 1984, vorgelegt, aus der ersichtlich sei, dass der Bw. die aus dieser Tätigkeit bezogenen Einkünfte selbst versteuern würde. Die Arbeit für die Firma H hätte darin bestanden, fertige Malerarbeiten an Fassaden auszumessen und für die Abrechnung vorzubereiten. Der Bw. hätte für seine diesbezüglichen Leistungen Rechnungen inkl. Umsatzsteuer ausgestellt. Bei Bedarf würden diese vorgelegt werden. Weitere Angaben hätte die Geschäftsführerin nicht zu machen.

In einem Aktenvermerk der Abgabenbehörde erster Instanz vom 28. Februar 1990 wurde festgehalten, dass der damalige Finanzamtsvorstand anordnete, neuerlich Steuererklärungen zuzusenden. Dem Bw. sollte mitgeteilt werden, dass das FA U Kenntnis von Provisionszahlungen hätte und daher eine begünstigende Selbstanzeige ausgeschlossen sei.

Mit Datum 28. Februar 1990 wurden dem Bw. zum wiederholten Male Steuererklärungen zugesendet (diesmal die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1988). Als Abgabefrist wurde der 15. April 1990 bestimmt.

Mit Eingabe vom 1. März 1990 gab der Bw. unter der Bezeichnung 'Selbstanzeige' bekannt, dass er in der Zeit vom 31.1.1985 bis 24.11.1989 Einnahmen in Höhe von 1.737.220,40 ATS bei der Firma H bezogen hätte. Gleichzeitig beantragte er beim FA U eine Fristverlängerung von sechs Wochen zur Abgabe der Steuererklärungen; dies, um die Ausgabenaufstellung ebenfalls beibringen zu können.

In einem Erinnerungsschreiben, datiert mit 16. Mai 1990, wurde der Bw. unter Androhung einer Zwangsstrafe nochmals zur Abgabe der vorstehend angeführten Unterlagen unter gleichzeitiger Fristsetzung bis 31. Mai 1990 aufgefordert. Die Zustellung erfolgte durch Hinterlegung beim zuständigen Postamt.

Mit Bescheid vom 2. Juli 1990 wurde die bereits andgedrohte Zwangsstrafe iHv 1.000, -- ATS festgesetzt. Als weitere Frist zur Abgabe der Unterlagen wurde der 16. Juli 1990 angeführt.

Am 9. August 1990 wurde neuerlich mit Bescheid eine Zwangsstrafe in Höhe von 2.000, -- ATS vorgeschrieben.

Nachdem auch diese Maßnahmen zu keinem Ergebnis geführt hatten, schätzte die Abgabenbehörde erster Instanz die Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1984 bis 1988.

Die Schätzung wurde auf Basis der vorliegenden Unterlagen (Provisionszahlungen seitens der Firma H; Kontrollmitteilungen, Abfrage bei der Gebietskrankenkasse hinsichtlich weiterer Arbeitgeber des Bw.) durchgeführt. Als Schätzungsbegründung wurde die Nichtabgabe von zugesendeten Steuererklärungen angeführt.

Mit Ausstellungsdatum 10. September 1990 übermittelte die Firma AMC einen Lohnzettel für das Jahr 1984 betreffend den Bw.. Der Lohnzettel war mit dem Hinweis 'einkommensteuerpflichtig' versehen. Weiters erfolgte eine Aufstellung der Abrechnungen mit der Firma H. In der Zeit von April bis September 1984 seien insgesamt 204 Stunden an Arbeitszeitaufwand angefallen. Ein Betrag iHv. 29.580, -- ATS (aufgeteilt in 4 Teilbeträgen) sei bar entgegengenommen (Bestätigung mittels Unterschrift des Bw. auf der Abrechnung) worden.

Die von der Firma H an den Bw. geleisteten Provisionszahlungen beurteilte das FA U entsprechend der vom Bw. mit Datum vom 1.9.1984 ausgestellten Bestätigung, welche auch

von der Geschäftsführerin der Firma H erläutert worden ist, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Daher wäre neben der Einkommensteuer auch Umsatz- und Gewerbesteuer festzusetzen.

Bei seinen Schätzungen ging das FA U von folgenden Grundlagen aus:

**1984:**

Provisionszahlungen	ATS (inkl. 20% USt)
von der Firma H	69.040,--
von der Firma S	24.627,--
von der Firma AMC	7.188,11
<b>Gesamtprovision 1984</b> (brutto, ohne SZ und BA)	<b>100.855,--</b>
arbeitslos von 30.5. -7.10.1984	täglich 161,40 ATS
nichtselbständige Bezüge (Firma H)	45.000,--

Unter Berücksichtigung eines Sicherheitszuschlages und pauschaler Betriebsausgaben wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionszahlungen) mit einem Betrag von 200.000,-- ATS ermittelt. Die genaue Berechnung ist dem in der Anlage angefügten Berechnungsblatt zu entnehmen.

**1985:**

Provisionszahlungen	ATS (inkl. 20% USt)
von der Firma H	349.457,--
von der Firma S	6.273,--
von der Firma AMC	3.386,--
<b>Gesamtprovision 1985</b> (brutto, ohne SZ und BA)	<b>359.116,--</b>

Wie bereits für das Jahr 1984 angeführt, wurde auch hier ein Sicherheitszuschlag und pauschale Betriebsausgaben berücksichtigt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb



(Provisionszahlungen) wurden mit einem Betrag von 240.000,-- ATS festgesetzt (siehe dazu das beiliegende Berechnungsblatt).

#### 1986:

Provisionszahlungen	ATS (inkl. 20% USt)
von der Firma H	413.741,--
<b>Gesamtprovision 1986</b> (brutto, ohne SZ und BA)	<b>413.741,--</b>
nichtselbständige Bezüge seitens der Firma DS	40.000,--

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionszahlungen) wurden mit einem Betrag von 210.000,-- ATS unter Berücksichtigung eines Sicherheitszuschlages und von Betriebsausgaben festgesetzt.

- Die Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit stehen im Zusammenhang mit der in der Bilanz der Firma DS ausgewiesenen Lohnzahlungen, welche vom FA L festgestellt wurden. Aus der Bilanz der Firma DS geht hervor, dass der Bw. einen Betrag von 40.000,-- ATS für den Zeitraum 1. Oktober – 31. Dezember 1986 bezogen hätte. Der Bw war 1986 mit 25% an dieser Gesellschaft beteiligt.

#### 1987:

Provisionszahlungen	ATS
von der Firma H	250.000,--
<b>Gesamtprovision 1986</b> (netto, ohne BA)	<b>250.000,--</b>
nichtselbständige Bezüge seitens der Firma DS	100.000,--
Einkünfte aus selbst. Tätigkeit	20.000,--

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionszahlungen) wurden wie in den Vorjahren ermittelt.

Auch in diesem Jahr wurden Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach Angaben des FA L (in Anlehnung an die Bilanz der Firma DS) mit einem Betrag von 100.000,-- ATS festgesetzt.

Da der Bw. ab 6. November 1987 an dieser Firma wesentlich (75 %) beteiligt war, wurden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit einem Betrag von 20.000,-- ATS geschätzt. Auch dieser Betrag wurde der Bilanz der Firma DS entnommen.

**1988:**

Provisionszahlungen	ATS
von der Firma H	380.000,--
<b>Gesamtprovision 1986</b> (netto, ohne BA)	<b>380.000,--</b>
arbeitslos von 1.1. – 28.4.1988	täglich 65,30 ATS
Einkünfte aus selbst. Tätigkeit (Firma DS)	10.000,--

Wie in den Vorjahren wurde im Jahr 1988 ein Sicherheitszuschlag sowie pauschale Betriebsausgaben berücksichtigt.

Weiters wurde wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen ein Verspätungszuschlag iHv. 10 % der geschätzten Besteuerungsgrundlagen für jedes Jahr und jede Abgabenart festgesetzt.

Basierend auf den vorstehend dargestellten Besteuerungsgrundlagen wurden die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1984 bis 1988 mit Datum 3. Oktober 1990 erlassen.

Diese vorstehend angeführten Bescheide wurden mit Datum 8. Oktober - nach Ankündigung - beim Zustellpostamt hinterlegt. Datiert mit 30. Oktober 1990 wurden diese Bescheide wieder an das zuständige FA U mit der Vermerk 'nicht behoben' retourniert.

Nachdem Rechtsanwalt Dr. A eine Vollmacht beigebracht hatte, wurden die Bescheide der Jahre 1984 - 1988 durch das FA U diesem am 27. Dezember 1990 persönlich ausgehändigt.

Mit Schriftsatz vom 31. Dezember 1990 stellte der bevollmächtigte Vertreter des Bw. folgende Anträge:

1. Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand
2. Ersuchen um Bescheidbegründung und Offenlegung der gem. § 184 BAO herangezogenen Bemessungsgrundlagen zu Händen des angeführten Vertreters
3. Berufung gegen die Bescheide vom 3.10.1990

4. Antrag auf Fristerstreckung zur Ausführung der Berufung bis zum 15. Februar 1991.

Dies mit folgender Begründung:

Dr. A. wurde vom Bw. im gegenständlichen Abgabenverfahren mit der rechtsfreundlichen Vertretung betraut. Eine schriftliche Vollmacht ist am 27. Dezember 1990 vorgelegt worden. Am 21. Dezember 1990 sind dem Bw. insgesamt fünf Bescheide des FA U vom 28. November 1990, betreffend die Pfändung und Überweisung von Geldforderungen sowie des Arbeitseinkommens über angebliche Abgabenrückstände in einer Gesamthöhe von 947.937,-- ATS zugestellt worden. Jedoch hätte der Bw. erstmals davon erfahren, dass Steuerforderungen gegen ihn erhoben würden. Nach der Intervention des ausgewiesenen Vertreters am 27. Dezember 1990 bei der Abgabenbehörde erster Instanz, habe er erstmals Kenntnis erlangt, dass seitens des FA U am 3. Oktober 1990 mehrere Abgabenbescheide betreffend Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer samt Verspätungszuschlägen für die Jahre 1984 – 1988, sowie der Einkommensteuer- und Gewerbesteuervorauszahlungsbescheid für das Jahr 1991 an den Bw. erlassen worden seien. Diese wären jedoch nicht wirksam zugestellt worden, weil diese beim Postamt hinterlegt worden sind, sodass der Bw. ohne sein Verschulden weder von der Existenz noch vom Inhalt der Abgabenbescheide Kenntnis erlangt hätte. Die Zustellung durch Hinterlegung sei mangels Vorliegens der Voraussetzungen des § 17 Zustellgesetz einerseits unwirksam, sodass die genannten Bescheide nicht in Rechtskraft erwachsen seien, andererseits hätte der Bw., jedenfalls ohne sein Verschulden, von diesen Bescheiden keine Kenntnis erlangt. Die Voraussetzungen auf Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumnis der Berufungsfrist gem. § 308 ff BAO würden somit vorliegen. Die Zustellung durch Hinterlegung sei primär deshalb rechtsunwirksam, weil für den Zusteller kein Grund zur Annahme bestanden hätte, dass der Bw. sich regelmäßig an der Abgabenstelle aufhalten würde und der Bw. sei auch niemals durch die gem. § 17 Abs.2 Zustellgesetz erforderliche Verständigung über die beabsichtigte Hinterlegung informiert worden. Der Bw. sei in der Adresse 'Im L-Grund' gemeldet, dies sei das Wohnhaus der Eltern. Er hätte sich jedoch – aktenkundig – an der Abgabenstelle ab Frühjahr 1990 berufsbedingt nicht mehr aufgehalten. Er sei vielmehr als Dienstnehmer der Firma T-S auf Dienstreisen in ganz Österreich unterwegs gewesen, sodass er von den Zustellvorgängen keine Kenntnis erlangen hätte können. Erst durch Intervention des ausgewiesenen Vertreters hätte der Bw. dann erfahren, dass vor den gegenständlichen Bescheiden auch eine Reihe von Aufforderungen zur Abgabe von Steuererklärungen ergangen seien, wobei diese dem Bw. – aktenkundig – nicht zugestellt worden wären. Allein aus dem Steuerakt beim FA U wäre evident gewesen, dass sich der Bw.

keineswegs regelmäßig an der Abgabenstelle aufgehalten hätte. Auch hätte für den Zusteller kein Grund zu einer gegenteiligen Annahme bestanden. Es sei dem Bw. auch unverständlich, warum eine Zustellung nicht am Dienstort erfolgt sei (dieser ist gem. § 4 Zustellgesetz eine Abgabestelle). Eine wirksame Zustellung der Bescheide vom 3. Oktober 1990 sei sohin erst durch die Ausfolgung an den ausgewiesenen Vertreter mit 27. Dezember 1990 erfolgt, sodass die Rechtsmittelfrist erst mit diesem genannten Tage zu laufen begonnen habe. Da der Bw. jedenfalls ohne sein Verschulden daran verhindert gewesen sei, die Berufungsfrist einzuhalten und es aktenkundig sei, dass sich der Bw. an der Adresse 'Im L-Grund' nicht regelmäßig aufgehalten hätte, würde vorsichtshalber der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gegen die Versäumung der Berufungsfristen betreffend die Abgabenbescheide vom 3. Oktober 1990 gestellt werden. Allein deshalb, weil der Bw. die Weihnachtsfeiertage in seinem Elternhaus verbracht hätte, hätte er von den gegenständlichen Bescheiden erfahren. Zur weiteren Bescheinigung, dass der Bw. ohne sein Verschulden daran gehindert gewesen sei, die Berufungsfrist zu wahren, werde neben der Einvernahme des Bw. auch die Einvernahme des Zustellorgans beantragt.

Zugleich werde durch den ausgewiesenen Vertreter gegen die eingangs bezeichneten Bescheide des FA U vom 3. Oktober 1990 Berufung erhoben. Die vorliegenden Bescheide würden ihrem gesamten Inhalte nach angefochten. Mit den vorliegenden Umsatz-, Einkommen- sowie Gewerbesteuerbescheiden samt Verspätungszuschlägen, betreffend die Jahre 1984 – 1988, sowie den Vorauszahlungsbescheiden 1991, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer, seien bei weitem überhöhte Beträge vorgeschrieben worden. Bei der Schätzung gem. § 184 BAO sei nicht auf die tatsächlichen gesetzlichen Bemessungsgrundlagen Bedacht genommen worden. Auch wären abzugsfähige Aufwendungen in den fraglichen Zeiträumen nicht berücksichtigt worden. Den vorliegenden Bescheiden könne nicht entnommen werden, wie die Abgabenbehörde erster Instanz zu den vorgeschriebenen Beträgen gelangt sei. Sämtliche Bescheide würden lediglich nicht nachvollziehbare Zahlen ausweisen und seien nicht ausreichend begründet. Mangels Nachvollziehbarkeit der Bemessungsgrundlagen sei es derzeit nicht möglich, die Berufung detailliert zu begründen.

Es werde daher der Antrag gestellt, dem ausgewiesenen Vertreter die vorliegenden Bescheide unter Offenlegung der herangezogenen Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO schriftlich – oder zur Vermeidung eines übermäßigen Verwaltungsaufwandes – nach Vorladung, mündlich zu begründen. Eine detaillierte Ausführung der Berufungsgründe könne erst nach Kenntnis der herangezogenen Bemessungsgrundlagen erstellt werden. Es werde um eine

Fristerstreckung bis 15. Februar 1991 ersucht. Weiters werde der Antrag gestellt, der Berufung bereits jetzt, allenfalls im Rahmen der Berufungsvorentscheidung, vollinhaltlich Folge zu geben, die angefochtenen Bescheide zur Gänze aufzuheben und die Einkommen-, Gewerbe- sowie Umsatzsteuer nach Durchführung eines ordentlichen Ermittlungsverfahrens unter Wahrung des Parteiengehörs neu festzusetzen. In letzterem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass am 1. März 1990 eine Selbstanzeige erstattet worden sei und hiebei die Bruttoeinkünfte bei der Firma H offen gelegt worden wären. Der Bw. hätte in der Folge dem Steuerberater detaillierte Aufstellungen samt Belegen mit dem Auftrag zur Erstellung der Steuererklärungen überlassen. Er sei der Annahme gewesen, dass die Abgabenerklärungen durch den Steuerberater ordnungsgemäß durchgeführt würden und demgemäss auch Zustellungen an diesen erfolgen würden. Erst durch die Intervention des nunmehr ausgewiesenen Vertreters hätte der Bw. erfahren, dass aus bislang unerfindlichen Gründen weder eine Vollmachtsvorlage durch den Steuerberater erfolgt sei, noch durch ihn die Abgabenerklärungen eingereicht worden seien. Da der Bw. – bedingt durch die Weihnachtsfeiertage – die Unterlagen vom Steuerberater noch nicht zurückerhalten hätte, werde um Fristerstreckung im obigen Sinne ersucht. Hinsichtlich des Einkommen- und Gewerbesteuvorauszahlungsbescheides 1991 werde darauf verwiesen, dass der Bw. bereits ab 1989 ausschließlich unselbständig als Dienstnehmer der Firma T-S tätig gewesen wäre. Der Bw. hätte zwar an die Firma H noch im Jahr 1989 Leistungen verrechnet, diese Fakturen hätten jedoch storniert werden müssen, da die Leistungserbringung im Rahmen einer unselbständigen Tätigkeit für die Firma T-S erfolgt sei und daher vom Bw. nicht hätte verrechnet werden dürfen. Der Bw. sei auch im Jahr 1990 ausschließlich lohn- und nicht einkommensteuerpflichtig gewesen, sodass keine Grundlage für eine Einkommen- oder Gewerbesteuvorauszahlung bestehen würde.

In einer persönliche Vorsprache beim FA U am 25.3.1991 brachte der Bw. in Begleitung seines Anwaltes Folgendes vor:

Nach Ansicht des Bw. handle es sich bei der Tätigkeit für die Firma H um eine nichtselbständige Beschäftigung. Eine Ergänzung der Berufung werde auch in diesem Sinne erfolgen.

Das Ergebnis dieser Vorsprache wurde in einem Aktenvermerk festgehalten. Folgende Einigung wurde erzielt:

1. Das Ansuchen um Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wird abgewiesen, da der Bw. nicht durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert gewesen ist, die Berufung rechtzeitig einzubringen.

2. Die Berufung wird als rechtzeitig anerkannt, da der Abgabepflichtige zur Zeit der Hinterlegung auf Dienstreisen gewesen ist.

3. Bis zum 25. April 1991 wird eine Ergänzung zur Berufung nachgereicht.

Da der Bw. eine abweisende Berufungsvorentscheidung nicht akzeptieren würde, ersuche er um Vorlage an die Finanzlandesdirektion zur Klärung der Grundsatzfrage, ob von Einkünften aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit auszugehen sei.

Wie vereinbart, wies das FA U mit Bescheid vom 27. März 1991 das Ansuchen auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab.

Mittels Eingabe vom 25. April 1991 wurde obige Berufung wie folgt näher begründet: Der Bw. hätte bereits in der Berufung darauf verwiesen, dass sein Steuerberater damit beauftragt worden sei, nach Maßgabe der überlassenen Belege die vermeintlich erforderlichen Steuererklärungen einzureichen. Dies sei jedoch aus zunächst unerklärlichen Gründen unterblieben. Die Bestimmung des § 21 BAO sei dem Bw. zunächst nicht bekannt gewesen und er hätte erst im Nachhinein erfahren, dass die Tätigkeit bei der Firma H in den gegenständlichen Zeiträumen in Wahrheit als unselbständige Tätigkeit zu beurteilen wäre bzw. gewesen wäre. Es hätte also keine Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen bestanden. Der Bw. sei während der Tätigkeit für die Firma H in den Betriebsorganismus vollständig eingegliedert gewesen und wäre hinsichtlich der Art und des Umfanges der Tätigkeit voll den Anweisungen der Geschäftsleitung unterlegen gewesen. Der Bw. wäre damals wirtschaftlich völlig abhängig gewesen und hätte auch die übertragenen Aufgaben persönlich ausführen müssen. Es hätte sich hierbei vor allem um Aufmaßerstellungen bzw. die Erstellung von Kalkulations- und Abrechnungsgrundlagen für Teil- und Schlussrechnungen für verschiedenste Bauvorhaben des Dienstgebers gehandelt. Der Bw. sei nicht befugt gewesen, diese Tätigkeiten zu delegieren und es hätte ausschließlich persönliche Tätigkeits- und Anwesenheitspflicht bestanden. Weiters wäre die Tätigkeit an den allgemeinen Betriebsdienstzeiten orientiert gewesen. Der Bw. hätte auch über keine eigene Betriebsstätte verfügt, Büro- und Schreibmaterial sei vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt worden und die Abrechnung wäre nach Stunden und nicht nach Leistung erfolgt. Die Tätigkeit bei der Firma H hätte den Bw. völlig ausgefüllt und er hätte auch laufend Überstunden erbracht, dies bis zu 200 und mehr Arbeitsstunden pro Monat. In diesem Zusammenhang werde auf die exemplarisch beigezeichneten Kopien der Stundenaufzeichnungen, die auch von der Geschäftsleitung bzw. vom Dienstnehmer genehmigt worden seien, verwiesen. Zum Beweis der Ausführungen werde weiters auf die Einvernahme des Zeugen CD, von Beruf Angestellter, verwiesen. Zusammenfassend hätte sohin ein Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG

vorgelegen, sodass die Einkünfte als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 25 EStG zu beurteilen wären. Mangels jeglicher gewerblicher Tätigkeit oder Unternehmereigenschaft sei der Bw. auch weder umsatz- noch gewerbsteuerpflichtig gewesen. Vielmehr hätten die Einkünfte ausschließlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beurteilt werden müssen, wobei die den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegten Entgelte für den Bw. nach wie vor nicht nachvollziehbar seien. Im Übrigen werde beantragt, der Berufung Folge zu geben, die angefochtenen Bescheide zur Gänze aufzuheben und die Abgabensache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur korrekten Ermittlung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage zurückzuverweisen.

Es werde das Ansuchen gestellt, Einbringungsmaßnahmen gem. § 212 BAO zu unterlassen bzw. werde um Stundung der derzeit aufgrund eines bestehenden Rückstandsausweises in Exekution gezogenen Gesamtbeträge bis zur Entscheidung über die Berufung ersucht, da die sofortige Abgabeneinhebung der offenkundig zu Unrecht vorgeschriebenen Abgabebeträge eine unzumutbare Belastung darstellen und die weitere wirtschaftliche Existenz des Bw. ernstlich gefährden würde.

Mittels Schreiben vom 5. September 1996 wurde das FA U seitens der Finanzlandesdirektion für OÖ. gem. § 289 Abs. 1 BAO eingeladen, die gegenständliche Berufung mittels Berufungsvorentscheidung abzuweisen. Begründet wurde dies mit dem Hervorkommen neuer Umstände aufgrund einer durch das FA L durchgeführten Betriebsprüfung.

Das FA U folgte der Weisung der Abgabenbehörde zweiter Instanz und wies mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Oktober 1996 die Berufung gegen die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide 1984 – 1988 und die diesbezüglichen Verspätungszuschläge als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 15. Oktober 1996 wurde innerhalb offener Frist der Antrag gem. § 276 BAO gestellt, die Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

In einem telefonischen Auskunftersuchen beim ehemaligen Prokuristen der Firma H (Herr L.) versuchte der Unabhängige Finanzsenat nochmals Informationen hinsichtlich der Tätigkeit des Bw. zu erlangen (festgehalten in einem Aktenvermerk vom 17. März 2003). Soweit sich dieser noch erinnern konnte, teilte er mit, dass der Bw. als freier Dienstnehmer beschäftigt gewesen und auch als solcher behandelt worden sei. Seine Tätigkeit hätte Aufmessarbeiten und in weiterer Folge die Abrechnung von Projekten umfasst. Da bei Anboterstellung das endgültige Ausmaß der Tätigkeiten noch nicht genau feststehe, sei es erforderlich, nach Beendigung der Arbeiten genaue Abmessungen vorzunehmen. Eine genaue Kontrolle dieser Tätigkeiten hätte

es seitens der Firma H nicht gegeben. Der Bw. hätte diese Arbeiten nach eigener Einteilung durchgeführt und nach Stundenaufzeichnungen mit der Firma H abgerechnet. Auch bezüglich Urlaubseinteilungen hätte es keinerlei Vereinbarungen gegeben. Haftungsfragen hätten sich nicht ergeben, da der Bw. nicht an den tatsächlichen Arbeiten beteiligt gewesen wäre. Der Bw. sei je nach Auftragslage für diese Tätigkeiten herangezogen worden.

Um Auffassungsdifferenzen zu vermeiden, wurden dem Bw. seitens des Unabhängigen Finanzsenates mittels Schreiben vom 1. Oktober 2003 nochmals die Schätzungsgrundlagen und Schätzungsergebnisse der Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt. Weiters wurde der Bw. aufgefordert, jenen, in der Selbstanzeige vom 1. März 1990, dargestellten Gesamtbetrag iHv. 1.737.220,40 ATS (brutto) genauer aufzugliedern. Da die Schätzungsergebnisse seitens der Betriebsprüfung nicht wesentlich von diesem Betrag abweichen, werde um diesbezügliche Stellungnahme ersucht.

Mittels Antwortschreiben vom 21. Oktober 2003 wurde im Bezug auf obiges Schreiben Folgendes dargestellt:

Es sei auf die Selbstanzeige vom 1. März 1990 verwiesen worden, diese sei jedoch – wie aus dem Berufungsvorbringen zweifelsfrei zu entnehmen sei – insofern gegenstandslos, als der Bw. im Zeitraum 1984 bis 1988 lediglich Einkünfte aus unselbständiger Arbeit bei der Firma H bezogen hätte. Diesbezüglich werde auf die Ausführung der Berufungsgründe (Eingabe vom 25.4.1991) verwiesen. Ergänzend sei dazu auszuführen, dass sich der Bw. damals aus Rechtsunkenntnis lange Zeit des Umstandes nicht bewusst gewesen sei, dass die bei der Firma H verrichteten Tätigkeiten als unselbständige Tätigkeiten zu qualifizieren gewesen wären. Aufgrund der vorliegenden Aussage des Zeugen CD sowie der weiters vorgelegten Belege, sei ohne jeden Zweifel erwiesen, dass es sich damals um eine unselbständige Tätigkeit gehandelt hätte.

Aus oben angeführten Gründen sei die Fragestellung für den Bw. nicht nachvollziehbar. Sämtliche Bezüge im Zeitraum 1984 bis 1988 seien exakt erfasst worden. Einerseits aufgrund der vorliegenden Belege, andererseits aufgrund der Lohnunterlagen.

Es sei unstrittig, welche Beträge der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum von der Firma H bezogen hätte. Ebenso unstrittig seien die von der Firma S und der Firma AMC International bezogenen Beträge. Nicht nachvollziehbar wären sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, die offenbar erfolgten Zuschätzungen; vorwiegend betreffend die Jahre 1984 und 1985. Es sei nicht nachvollziehbar, wer und wann diese 'Zuschätzungen' vorgenommen hätte. Nicht nachvollziehbar sei auch, auf welcher Grundlage die für die Jahre



1986 und 1987 gemachten Zuschätzungen betreffend die Bezüge bei der Firma DS erfolgt seien. Soweit der Bw. Dienstnehmer bei der Firma DS gewesen sei, sei er als Dienstnehmer gemeldet gewesen. Die Lohnsteuer sei vom Bezug abgezogen worden. Nachdem die Firma DS - amtsbekannt 1987 - in Insolvenz verfallen sei, erscheine die Annahme bzw. Zuschätzung von Bezügen oder Beteiligungserträgen mit jeglicher Lebenswahrscheinlichkeit unvereinbar.

Gegen eine pauschale Berücksichtigung eines Aufwandes von 40%, bezogen auf die tatsächlichen Nettobezüge, bestehe im berufsgegenständlichen Zeitraum kein Einwand. Allerdings würden dies keine Betriebsausgaben sondern Werbungskosten darstellen. Die diesbezüglichen Belege seien aber beim vormaligen Steuerberater in Verstoß geraten.

Weitere Ausführungen würden sich erübrigen, da in jedem Fall davon auszugehen sei, dass die berufsgegenständlichen Abgaben im Hinblick auf § 209 Abs.3 BAO verjährt seien.

In einem weiteren Schreiben seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. aufgefordert, die oben genannte Zeugenaussage des Zeugen CD sowie weitere Belege zur Bestätigung über das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit vorzulegen.

Im Antwortschreiben vom 10.11.2003 wurde angeführt, dass der Zeuge CD nach Kenntnis des Bw. derzeit in Warschau tätig und auch in Warschau wohnhaft sei. Da die Zustellung von Ladungen trotz des künftigen EU-Beitritts nach wie vor Probleme bereite, werde um allfällige Terminvorschläge für den Fall ersucht, dass eine ergänzende Zeugenaussage benötigt werde.

Weiters wurde ausgeführt, dass der diesem Schreiben beigefügte Fragenkatalog vom 18.11.1993, welcher, lt. Stellungnahme vom 22.11.1993, vom steuerlichen Vertreter des Bw. selbst erstellt worden war, die Befragung des oben genannten Zeugen zum Inhalt gehabt habe. Dem Zeugen seien die Fragen per Post übermittelt worden und ließen jeweils drei Antwortmöglichkeiten zu (ja/nein/keine Antwort).

Im Folgenden wird der an den Zeugen CD gerichtete Fragenkatalog dargestellt. Die vom Zeugen gegebenen Antworten stehen in Klammer:

- "1. War der Bw. als Angestellter der Firma H tätig? (JA)
2. Sind Ihnen Vereinbarungen darüber bekannt, dass der Bw. ab April 1984 als freier Mitarbeiter für die Firma H tätig werden sollte? (NEIN)
3. War der Bw. verpflichtet, die ihm übertragenen Aufgaben persönlich auszuführen? (JA)
4. War der Bw. befugt, sich eigener Hilfskräfte zu bedienen? (NEIN)
5. Wurde dem Bw. von der Firma H ein Büro zur Verfügung gestellt? (JA)

6. Hat die Firma H Schreibmaterial zur Verfügung gestellt? (JA)
7. Stand von Seiten der Firma H für die Abfassung von Reinschriften bzw. Durchführung des Schriftverkehrs eine Sekretärin zur Verfügung? (JA)
8. War der Bw. an feste Dienstzeiten gebunden? (KEINE ANTWORT)
9. Hat der Gesamtstundenaufwand des Bw. die wöchentliche Normalarbeitszeit (40 Stunden) überschritten? (JA)
10. War der Bw. an Weisungen der Firma H gebunden? (JA)
11. Konnte der Bw. einen Urlaubsantritt selbst bestimmen? (NEIN)
12. Hat der Bw. über eine eigene Betriebsstätte verfügt? (NEIN)
13. War der Bw. in seinem wirtschaftlichen Fortkommen von den Einkünften von der Firma H abhängig? (JA)
14. War die Fertigstellung von Projektabrechnungen Voraussetzung für einen Entgeltanspruch? (NEIN)
15. War der Bw. als Abrechnungstechniker auch für eines oder mehrere andere Unternehmen tätig? (NEIN)"

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

*Gem. § 260 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, hat der unabhängige Finanzsenat über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden.*

Die Neufassung des § 260 leg.cit. tritt nach § 323 Abs.10 BAO mit 1.1.2003 in Kraft und ist auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die gegenständliche Berufung wurde am 25. November 1996 der Finanzlandesdirektion vorgelegt. Da bis zum 1.1.2003 die Berufung noch nicht erledigt war, ging die Zuständigkeit gem. oben genannter gesetzlichen Regelung auf den Unabhängigen Finanzsenat über.

*Gem. § 208 Abs.1 lit.a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs.2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.*

*Gem. § 209 Abs.1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit*

*Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.*

*Gem. § 209 Abs.3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehen des Abgabenanspruches (§ 4).*

*Gem. § 209a Abs.1 BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.*

Der Bw. wendet in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.10.2003 ein, dass die streitgegenständlichen Abgaben bereits verjährt seien.

Die ältesten, hier streitgegenständlichen Abgaben (Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer) betreffen das Jahr 1984. Die Verjährungsfrist dieser Abgaben beginnt also mit dem Ablauf des Jahres 1984. Die Festsetzung der Abgaben für die Jahre 1984 bis 1988 erfolgte mit Bescheiden vom 3. 10.1990, also bereits im sechsten Jahr nach Entstehen des Abgabenanspruches der ältesten Abgabe.

Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurden bereits vor dem Jahr 1990 zahlreiche Unterbrechungshandlungen getätigt. Eine Unterbrechung der Verjährung liegt dann vor, wenn eine Amtshandlung nach außen wirksam und einwandfrei nach außen erkennbar ist (vgl. VwGH 10.6.1991, 90/15/0115). Zum Beispiel wurden dem Bw. bereits am 19.12.1986 Abgabenerklärungen für die Jahre 1984 und 1985 zugesendet. Weiters erfolgte im Juli 1987 die Festsetzung einer Zwangstrafe. Im Juni 1988 wurden abermals Abgabenerklärungen zugesendet. Selbst wenn die getätigten behördlichen Schritte dem Abgabenschuldner nicht zur Kenntnis gelangt wären, würde ihnen Unterbrechungswirkung zukommen (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0036).

Gem. § 209a Abs.1 BAO kann trotz langer Verfahrensdauer keine Verjährung eintreten, wenn der Fall bei einer Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig ist. Diese gesetzliche Bestimmung ermöglicht auch Sachentscheidungen über Berufungen, die nach Ablauf der Verjährungsfrist eingebracht wurden, wenn zum Beispiel der angefochtene Bescheid etwa gem. Abs.2 leg.cit. zulässigerweise nach Eintritt der Verjährung erlassen wurde.

Eine Verjährung im Sinne des § 209 Abs.3 BAO kann also in den streitgegenständlichen Zeiträumen keinesfalls eingetreten sein, da die diesbezüglichen Bescheide bereits mit Datum 3.10.1990 erstmals festgesetzt worden sind.

*Gem. § 47 Abs.3 EStG 1972 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der*

*Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.*

In einer persönlichen Vorsprache beim FA U am 25. März 1991 wendete der steuerliche Vertreter des Bw. erstmals ein, dass es sich bei der Tätigkeit im Zusammenhang mit der Firma H um eine nichtselbständige Tätigkeit handeln würde.

Strittig ist daher, ob der Bw. seine Tätigkeiten im Rahmen eines Dienstverhältnisses (also als nichtselbständig Tätiger) oder als selbständig Tätiger (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) erbracht hat.

Nach Lehre und Rechtsprechung (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, § 47 Tz.14 ff.; VwGH 31.7.1996, Zl. 95/13/0220) liegt ein Dienstverhältnis liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dazu muss ein Arbeitnehmer unter der Leitung des Arbeitgebers stehen oder im geschäftlichen Organismus eingegliedert sein und dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sein.

Die wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sind demnach die Weisungsgebundenheit und die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers.

Eine Weisungsgebundenheit bedingt, dass der Arbeitnehmer verpflichtet ist, den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen. Die Stärke des geforderten Weisungsrechtes ist abhängig von der Art der Tätigkeit. Nicht jede Unterordnung unter den Willen eines anderen hat bereits die Arbeitnehmereigenschaft einer natürlichen Person zur Folge. Auch ein Unternehmer, der einen Werkvertrag erfüllt, ist in der Regel verpflichtet, Weisungen des Auftraggebers bezüglich der Tätigkeit einzuhalten, ohne dadurch seine Selbständigkeit zu verlieren (vgl. VwGH 16.2.1994, Zl. 92/13/0149; 9.7.1997, Zl. 95/13/0289). Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, innerhalb eines bestimmten örtlichen und zeitlichen Bereiches tätig zu werden, dann handelt es sich um eine sachliche Weisungsgebundenheit, welche auch bei einem Werkvertrag vereinbart werden kann. Ebenso ist die Verpflichtung, eine Arbeit sach- und termingerecht fertig zu stellen, bloß eine sachliche Weisungsgebundenheit. Dieses sachliche Weisungsrecht ist auf den Arbeitserfolg gerichtet.

Wie die Aussagen der ehemaligen Geschäftsführerin und des ehemaligen Prokuristen der Firma H bestätigen, wurden dem Bw. Objekte zur Abmessung und Abrechnung zugewiesen, die Art und Weise der Ausführung bestimmte jedoch ausschließlich der Bw.. Er war also nur verpflichtet die ihm zugewiesenen Arbeiten sach- und termingerecht fertig zu stellen. Es lag

also nur eine sachliche Weisungsgebundenheit vor, die – wie obenstehend ausgeführt – auch bei einem Werkvertrag vereinbart werden kann.

In den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist ein Arbeitnehmer insbesondere dann eingegliedert, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz und die Arbeitsmittel zur Verfügung stellt. Weiters ist das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit zu berücksichtigen, ebenso wie die Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden. Auch eine verhältnismäßig starke Eingliederung steht der Selbständigkeit nicht entgegen (vgl. VwGH 17.5.1989, Zl. 85/13/0110; 11.8.1993, Zl. 92/13/0022). Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers liegt auch dann nicht vor, wenn die Tätigkeit nur gewissen Bindungen an die Dienstzeit des Auftraggebers unterliegt, um etwa eine Abstimmung einzelner Projektphasen im Rahmen eines Gesamtprojektes zu ermöglichen und der Auftragnehmer den zeitlichen Umfang seiner Tätigkeit maßgeblich beeinflussen kann.

Wie die Stundenaufzeichnungen des Bw. beweisen, führte er die Tätigkeiten in einem weitgehend selbst festgelegten Zeitrahmen durch. Er war an keine wesentlichen Vorgaben in zeitlicher Hinsicht gebunden. Geschuldet wurde lediglich der Arbeitserfolg in Form der genauen Abmessungen und die Darstellung der Abrechnungen. Der Bw. versprach die Ausführung der einzelnen Arbeiten und nicht das Zur-Verfügung-Stellen seiner Arbeitskraft.

Auch die vom Bw. unterfertigten Abrechnungen über die geleistete Tätigkeit geben einen eindeutigen Hinweis auf das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit. Der Bw. legte für die Arbeiten Rechnungen, in denen er die Umsatzsteuer offen auswies; überdies sind diese Rechnungen mit dem Hinweis versehen, dass die Arbeiten von ihm als freier Mitarbeiter ausgeführt wurden. Diese Vorgangsweise stimmt auch mit den Aussagen der oben angeführten Personen (Geschäftsführerin, Prokurist) überein.

Wie aus dem Akt hervorgeht, absolvierte der Bw. eine kaufmännische Ausbildung (Bürokaufmann). Auch dies ist ein Hinweis darauf, dass sich der Bw. im Klaren gewesen sein musste, dass er mit der Unterfertigung der vorstehend angeführten Rechnungen, allein schon der Form, nach die Abrechnung selbständig erbrachter Leistungen bestätigte.

Ein weiteres Indiz für die gewerbliche Tätigkeit des Bw. ist in dem Umstand zu sehen, dass er weder einen Urlaubszuschuss noch eine Weihnachtsremuneration erhalten hat.

Es entspricht auch den allgemeinen Gepflogenheiten, dass ein selbständig Tätiger für das vom ihm erbrachte Werk bzw. für die von ihm durchgeführte Tätigkeit nach einem bestimmten Stundensatz honoriert wird (vgl. VwGH 17. Mai 1989, 85/13/0110).

In der Niederschrift vom 13.2.1990 wurde anlässlich einer Befragung der Geschäftsführerin der Firma H, Frau A.M. festgehalten, dass der Bw. bis März 1984 bei der Firma H als Bürokaufmann tätig war. In der Zeit von 1984 bis 1989 arbeitete er als freier Mitarbeiter. Der Bw. maß fertige Malerarbeiten ab und bereitete diese für die Abrechnung vor. Für diese Tätigkeiten stellte der Bw. Rechnungen inkl. Umsatzsteuer aus.

Diese Angaben wurden auch in einer weiteren Sachverhaltsermittlung vom 17.3.2003 – Befragung des ehemaligen Prokuristen der Firma H - bestätigt. Dieser gab bekannt, dass der Bw. als freier Dienstnehmer beschäftigt gewesen war und auch als solcher behandelt worden ist. Der Bw. musste die Abmessungen bei Fassadenarbeiten durchführen. Er erledigte diese Tätigkeiten nach eigener Einteilung und rechnete nach eigenen Stundenaufzeichnungen mit der Firma H ab. Eine genaue Kontrolle seitens der Firma H gab es nicht (*'... sonst würden ja mehr Beschäftigte kontrollieren als arbeiten ...'*). Auch gab es keine Urlaubseinteilung. Haftungsfragen hinsichtlich der Bauausführungen kommen nicht zum Tragen, da der Bw. nicht selbst an den Arbeiten beteiligt war, sondern nur die Abmessungen und Abrechnungen durchführte. Der Bw. ist je nach Auftragslage für diese Tätigkeiten herangezogen worden, was auch der Grund für die Beschäftigung als freier Mitarbeiter gewesen ist.

In der Berufungsergänzung vom 25.4.1991 wird die Einvernahme des Zeugen CD beantragt.

Unter Beachtung der eindeutigen Aussagen der ehemaligen Geschäftsführerin und des ehemaligen Prokuristen erübrigt sich nach Ansicht des Referenten eine weitere Einvernahme des beantragten Zeugen CD. Dies vor allem deshalb, weil der Zeuge bereits durch den steuerlichen Vertreter des Bw. – und zwar in Form eines von diesem erstellten Fragebogens – einvernommen wurde. Die von CD gemachten Aussagen geben größtenteils lediglich die Ansichten des Bw. wieder. Die Antworten lassen darauf schließen, dass der Zeuge die tatsächlichen Verhältnisse nicht näher erläutern kann. So führt der Zeuge beispielsweise in der Beantwortung des Fragenkataloges aus, dass ihm eine Vereinbarung vom April 1984, in der über die Tätigkeit des Bw. als freier Mitarbeiter für die Firma H abgesprochen wurde, unbekannt sei. Lt. den im Akt befindlichen Unterlagen ist diese Vereinbarung jedoch existent. Dies wurde auch vom Bw. nicht in Abrede gestellt. Weiters existieren auch Abrechnungen als freier Mitarbeiter. Beispielsweise für den Zeitraum April bis August 1984 (insgesamt 204 Stunden) und in weiterer Folge jeweils monatliche Abrechnungen. Daraus, dass sich die weiteren Angaben des Zeugen mit den Angaben des Bw. decken, kann für das Berufsbegehren nichts gewonnen werden. Dies deshalb, da der Zeuge die Frage, ob der Bw. an feste Dienstzeiten gebunden war, nicht beantworten konnte. Es ist also davon auszugehen, dass der Bw. entsprechend seinen eigenen Aufzeichnungen entlohnt wurde.

Diese Aufzeichnungen weisen die unterschiedlichsten Zeitangaben auf; z.B.: 14.00-18.00; 8.00-18.00; 9.30-14.30; 10.30-18.00; usw.. Daher ist sehr wohl von einer freien Zeiteinteilung auszugehen. Zumal die freie Zeiteinteilung des Bw. auch von der ehemaligen Geschäftsführerin und vom ehemaligen Prokuristen der Firma H bestätigt wurde. Eine Abrechnung ist laut deren Aussagen ausschließlich anhand der vom Bw. vorgelegten Stundenaufzeichnungen erfolgt. Übereinstimmend wurde von diesen ausgesagt, dass es keine Zeitvorgaben gegeben hat. Die einzigen Zeitangaben waren Terminvorgaben, bis zu denen eine Abmessung durchgeführt werden musste, mit dem Hintergrund, die einzelnen Projektphasen zu koordinieren. Vereinbarte Anwesenheitsstunden hat es dagegen nicht gegeben.

Abschließend ist festzuhalten, dass aufgrund der vorstehend gemachten Ausführungen nicht vom Vorliegen einer nicht selbständigen Tätigkeit des Bw. für die Firma H ausgegangen werden kann. Die von ihm erzielten Einnahmen sind vielmehr im Rahmen eines gewerblichen Tätigwerdens für die Firma H zugeflossen.

*Gem. § 184 Abs.1 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt, die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*Gem. Abs.2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, 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.*

Im gegenständlichen Berufungsfall wurde der Bw. seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mehrmals aufgefordert, Steuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1988 einzureichen bzw. Angaben über seine Provisionseinkünfte zu machen. Der Bw. behauptet, dass er von den Aufforderungen keine Kenntnis erlangt hätte, dies deshalb, da er auf Dienstreisen gewesen sei.

Laut Aktenlage hat der Bw. am 28. September 1988 aber die Erinnerung, datiert mit 23. September 1988 (Verf30), hinsichtlich der Abgabe der Steuererklärungen (Einkommensteuer für die Jahre 1984 bis 1987; Fragebogen Verf 24) persönlich entgegengenommen. Er hat somit nachweislich von Ermittlungsschritten seitens des FA U gegen ihn Kenntnis erlangt. Selbst dieser Aufforderung ist der Bw. nur in der Weise nachgekommen, dass er eine Ablichtung eines Lichtbildausweises und des Meldezettels mit der Anschrift 'Im L-Grund' dem FA U übermittelt hat. Angaben hinsichtlich der Einnahmen in den berufsgegenständlichen Jahren unterließ er neuerlich. Nachdem durch Vollmachtserteilung vom 27. Dezember 1990 ein Zustellbevollmächtigter namhaft gemacht

worden war, wurden diesem vom FA U die Bescheide für die Jahre 1984 bis 1988 ausgehändigt. Auch wurde im Rahmen einer persönlichen Vorsprache des steuerlichen Vertreters am 25.3.1991 mit diesem vereinbart, dass aufgrund der aktenkundig bekannten Zustellproblematik, die Berufung rechtzeitig eingebracht worden ist. Von dieser Rechtzeitigkeit geht auch der nunmehr zuständige Unabhängige Finanzsenat aus. Im Folgenden ist daher über die Berechtigung zur Schätzung und die Grundlagen dieser abzusprechen.

*Gem. § 42 Abs.1 EStG1972 hat der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Steuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum abzugeben, wenn*

- 1. er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder*
- 2. das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften im Sinne des § 2 Abs.3 Z.1 bis 3 bestanden hat und der Gewinn auf Grund eines Betriebsvermögensvergleiches zu ermitteln war oder ermittelt worden ist oder*
- 3. das Einkommen mehr als 43.000, -- ATS betragen hat und darin Einkünfte im Sinne des § 41 Abs.1 Z.1 von mehr als 10.000, -- ATS enthalten sind oder*
- 4. in dem Einkommen steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen von mehr als 7.000, -- ATS enthalten sind.*

*Gem. § 133 Abs.1 BAO bestimmen die Abgabenvorschriften, wer zur Einreichung einer Abgabenerklärung verpflichtet ist. Zur Einreichung ist ferner verpflichtet, wer hiezu von der Abgabenbehörde aufgefordert wird. Die Aufforderung kann auch durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen erfolgen.*

*Gem. § 21 Abs.1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*

Der Zufluss von Provisionszahlungen seitens der Firma H wurde durch den Bw. nicht bestritten. Vielmehr wurden diese Zahlungen in der sogenannten 'Selbstanzeige' vom 1. März 1990 von ihm selbst ziffernmäßig dargestellt. Durch die ursprüngliche Nichtangabe der Zahlungen und Nichtabgabe der zugesendeten Erklärungen war das FA U jedenfalls berechtigt, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Da der Bw. nachweislich von Ermittlungsschritten Kenntnis erlangt hat, wäre es an ihm gelegen gewesen, dem FA U rechtzeitig Daten zur Verfügung zu stellen und somit einer Schätzung im Sinne des § 184 BAO aus dem Wege zu gehen.



Eine Schätzung ist unter anderem jedenfalls dann berechtigt, wenn der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (vgl. VwGH 30. September 1998, 93/13/0258).

Dass der Bw., wie in der Berufungsschrift vom 30. Dezember 1990 (Eingang FA U am 2. Jänner 1990) angeführt, einen Steuerberater beauftragt hätte, die Steuererklärungen zu erstellen, vermag dem Berufungsbegehren ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, da bei der Abgabenbehörde erster Instanz jedenfalls keinerlei Erklärungen eingelangt sind.

Die Darstellungen in der Berufungsschrift sind weiters ein Indiz dafür, dass dem Bw. sehr wohl bewusst war, dass er Erklärungen einzureichen gehabt hätte. Zumal einem steuerlichen Vertreter gegenüber keine Vollmacht vorlag, wäre es an ihm gelegen gewesen, rechtzeitig die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen zur Verfügung zu stellen.

In der Berufungsergänzung vom 25. April 1991 gab der bevollmächtigte Vertreter des Bw. an, dass dem Bw. die Bestimmung des § 21 BAO zunächst nicht bekannt gewesen sei. Da in den gegenständlichen Zeiträumen in Wahrheit eine unselbständige Tätigkeit vorliegen würde, hätte für ihn keine Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen bestanden.

Auch hier widerspricht sich der Bw. gegenüber seinen früheren Angaben selbst. In einer Bestätigung, welche der Firma H vorgelegt wurde (datiert mit 1.9.1984), gab der Bw. ausdrücklich bekannt, dass er die Einkünfte bei der Firma H im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit erziele und eine entsprechende Erklärung beim Finanzamt abgeben werde.

Wie bereits obenstehend ausgeführt, ist im gegenständlichen Berufungsfall von einer selbständigen (gewerblichen) Tätigkeit auszugehen. Aber selbst wenn vom Vorliegen einer nicht selbständigen Tätigkeit auszugehen gewesen wäre, hätte dies den Bw. von der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen nicht entbunden. Dies deshalb, da die Erklärungen vom FA U an ihn zugesendet worden sind und er so gemäß § 133 Abs.1 BAO jedenfalls zur Abgabe der Erklärungen verpflichtet war.

Diese Verpflichtung war dem Bw. sehr wohl bekannt. Dies geht eindeutig aus dem Schreiben vom 13.3.1987 hervor, in welchem der Bw. mitteilte, dass er die zugesendeten Abgabenerklärungen für die Jahre 1984 und 1985 erst Ende April 1987 einreichen könne. Somit ist für die Frage der Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen vollkommen belanglos, welche rechtliche Qualität den zugeflossenen Einnahmen zukommt.

In der Selbstanzeige vom 1. März 1990 gab der Bw. bekannt, im Zeitraum vom 21. Jänner 1985 bis 24. November 1989 einen Gesamtbetrag von brutto 1.737.220,40 ATS von der Firma H bezogen zu haben.

Dem FA U standen allerdings Unterlagen zur Verfügung, die an den Bw. geleistete Zahlungen bereits im April 1984 nachweisen.

Die den Abgabenbehörden vorliegenden Abrechnungen mit der Firma H wurden vom Bw. eigenhändig unterfertigt. Auch bestätigt er auf diesen die Bezahlung an ihn mit folgender Formel: 'Betrag dankend erhalten'. Somit ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass diese bestätigten Zahlungen auch tatsächlich geflossen sind.

Der Bw. führt weiters an, dass sämtliche Bescheide lediglich nicht nachvollziehbare Zahlen ausweisen würden und nicht ausreichend begründet seien. Diese Behauptung des Bw. würde allenfalls einen Bescheidmangel darstellen, ändert aber nichts an der Schätzungsberechtigung der zuständigen Behörde.

Dem Bw., sowie seinem Vertreter, wurde in einer persönlichen Vorsprache beim FA U am 25. März 1991 die Gelegenheit gegeben, sämtliche Besteuerungsgrundlagen nachzuvollziehen.

Hinsichtlich der Schätzungsgrundlagen ist anzuführen, dass dem FA U einerseits Abrechnungen der Firma H zur Verfügung gestanden sind, andererseits auch Kontrollmitteilungen, wie beispielsweise jene vom 15. Juli 1986 und 19. Jänner 1989, hinsichtlich der Tätigkeit für die Firma S.

Hauptziel einer Schätzung ist es, die Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht an Hand der Unterlagen des Abgabepflichtigen, auf Grund seiner Bücher und Aufzeichnungen sowie der Abgabenerklärungen zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen. Ist eine Schätzung zulässig, was gegenständlich – wie oben stehend ausgeführt – außer Zweifel steht, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode im allgemeinen frei. Im gegenständlichen Fall konnten zahlreiche Zuwendungen an den Bw. eindeutig ermittelt werden. Doch aufgrund der mangelhaften Mitwirkung des Bw. besteht noch immer die Möglichkeit, dass einzelne einkünftebringende Tatbestände nicht erfasst wurden. Unter Berücksichtigung dieser Gegebenheiten erscheint die gewählte Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages als am geeignetesten. Ohne gegen Denkgesetze zu verstoßen, kann angenommen werden, dass bei mangelhaften, vor allem unvollständigen Aufzeichnungen, nicht nur die nachgewiesenen Vorgänge, sondern auch noch weitere Vorgänge gleicher Art, nicht aufgezeichnet worden sind. Im gegenständlichen Fall wurden durch den Bw. keine vollständigen Unterlagen beigebracht. Das FA U hat nur jene Unterlagen verwertet, die es selbst beschaffen konnte. Dass es dem FA U gelungen ist, alle Zahlungen zu ermitteln, ist in berechtigten Zweifel zu ziehen. Somit ist die Zurechnung eines Sicherheitszuschlages nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls geboten.

Die Höhe des Sicherheitszuschlages hat sich nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Mängeln zu richten. Der Bw. gibt in einer Vorhaltsbeantwortung vom 21.10.2003 an, dass die geschätzten Betriebsausgaben in Höhe von 40% der Einnahmen durchaus den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen. Bezüglich der weiteren Zahlen wird seitens des Bw. nur wiederholend angeführt, dass die Zahlungen durch die Firma H der Lohnsteuer unterworfen worden wären.

Diese Ausführungen des Bw. gehen schon deshalb in Leere, da die Firma H im berufsgegenständlichen Zeitraum keine Lohnzettel für den Bw. ausgestellt hatte. Warum er zu der Ansicht gelangte, dass Lohnsteuer durch die Firma H abgeführt worden sei, ist nicht nachvollziehbar. Aufgrund der Vereinbarung mit dem Bw. und den Gegebenheiten der Tätigkeit sah sich die Firma H richtigerweise auch nicht veranlasst, Lohnsteuer ihrerseits einzubehalten und abzuführen.

Abweichend von der Schätzung des FA U führte der Unabhängige Finanzsenat eine geringfügig andere Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch. Das FA U ging bei seiner Schätzung von in den berufsgegenständlichen Jahren variierenden Sicherheitszuschlägen aus. Nach Ansicht des Referenten erscheint ein Sicherheitszuschlag in einem Ausmaß von 30% für die Jahre 1984 bis 1988 als richtige Größe. Aufgrund der mangelnden Mitwirkung des Bw. musste man sich an den vorliegenden Fakten orientieren. Zu diesen Fakten zählt der vom Bw. in der Selbstanzeige vom 1.9.1990 (1.737.220,40 ATS) selbst bekannt gegebene Betrag. Unter Berücksichtigung oben gemachter Ausführungen, ergibt die nunmehr vorgenommene Schätzung vor Abzug der pauschalen Betriebsausgaben von 40% einen Betrag von 1.746.000, -- ATS; also ein Betrag der nahezu ident ist mit dem vom Bw. angezeigten Betrag. Schon allein dieser Näherungswert lässt den Schluss zu, dass die nunmehr gewählte Schätzungsmethode auf jeden Fall geeignet war, jene Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die der Realität am nächsten kommen.

Aufgrund des Vorbringens des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 21.10.2003 konnte sich der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz nicht anschließen und ließ folgende geschätzten Bezüge der Firma DS außer Ansatz, da deren tatsächlicher Zufluss nicht nachgewiesen werden konnte:

1986: 40.000,-- (nsA)

1987: 100.000,-- (nsA) und 20.000,-- (sA)

1988: 10.000,-- (sA)

*Gem. § 135 BAO kann die Abgabenbehörde einen Zuschlag von bis zu 10% der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn Abgabepflichtige, die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren und die Verspätung nicht entschuldbar ist.*

Der Verspätungszuschlag ist eine Sanktion für die verspätete Einreichung bzw.

Nichteinreichung einer Abgabenerklärung. Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. VwGH 29.11.1994, 94/14/0094). Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen (vgl. VwGH 15.9.1993, 91/13/0125).

Aufgrund folgender Ausführungen ist der Ansatz eines Verspätungszuschlages nicht zu beanstanden:

**1.) Ausmaß der Fristüberschreitung:**

Der Bw. hat bereits am 28. September 1988 nachweislich (Verf30 wurde persönlich entgegengenommen) von Ermittlungen im Zusammenhang mit Steuererklärungen Kenntnis erlangt. Bereits über ein Jahr vorher (am 13.3.1987) erbat der Bw. in einem Schreiben an das FA U betreffend die Einkommensteuererklärungen 1984 und 1985 einen Aufschub der Abgabenerklärung bis Ende April 1987. Er versicherte damals, verlässlich bis zu diesem Zeitpunkt sämtliche Unterlagen nachzureichen.

**2.) Höhe des finanziellen Vorteils durch die Nichtabgabe der Erklärungen:**

In der Selbstanzeige vom 1.3.1990 bezifferte der Bw. die Höhe der bezogenen Zahlungen seitens der Firma H mit einem Betrag von 1.737.220,40 (brutto für den Zeitraum von 1/1985 bis 11/1989). Hierin kann ein nicht unbeträchtlicher finanzieller Vorteil gesehen werden.

**3.) Steuerliches Verhalten des Bw.:**

Trotz Kenntnis von Ermittlungen fand es der Bw. über Jahre hinweg nicht der Mühe wert, das zuständige Finanzamt von seinen Tätigkeiten zu informieren.

**4.) Grad des Verschuldens:**

Ein hoher Grad des Verschuldens ist eindeutig im Ignorieren von Ermittlungsschritten des Finanzamtes zu sehen; weiters in Ankündigungen die dann nicht eingehalten wurden. In Erinnerung gerufen wird hier nochmals das Schreiben vom 13.3.1987, worin der Bw. versichert, die Einkommensteuererklärungen für 1984 und 1985 bis spätestens Ende April 1987 nachzureichen. Die ersten Angaben wurden 3 Jahre später nachgereicht (Selbstanzeige vom 1.3.1990): Auch hier kann jedenfalls von einem sehr hohen Grad des Verschuldens ausgegangen werden.

Da der Bw. im Jahr 1991 keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte mehr erzielte, war dem entsprechend die Einkommen- und Gewerbesteuervorauszahlung mit einem Betrag von Null festzusetzen.

In Anbetracht all dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 7 Berechnungsblätter

Linz, 19. Dezember 2003