



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat nach am 16. Dezember 2003 über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide vom 2. April 2002 des Finanzamtes Graz-Stadt, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000, sowie Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1998 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen 6 Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Verspätungszuschlag hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Der Verspätungszuschlag wird für das Jahr 1998 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung mit 3,70 v.H. von S 84.944,00 festgesetzt mit S 3.142,93 (= € 228,41).

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlungen an Einkommensteuer für das Jahr 2002 und Folgejahre wird stattgegeben.

Die Vorauszahlungen werden mit Null festgesetzt.

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

Gegen die vom Finanzamt unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung (Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002 betr. Kalkulationsdifferenz und Tz 23 betr. die Ermittlung des Sanierungsgewinnes 1999) erlassenen Sachbescheide hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da 40 % des gesamten Tabakumsatzes mit Automaten in der Kr.gasse, H.gasse, Kö.gasse und G.straße erzielt würde, sei die damit naturgemäß verbundene höhere Fehl- und Schadensfrequenz in Höhe von S 40,00/Tag zu berücksichtigen, zumal ständig Schadensregulierungen an Kunden und Falschgeldschädigungen (Bandenunwesen) - "3-4 kg Falschgeld der Polizei G.straße übergeben / Verfahren AZ.....bei der Staatsanwaltschaft Graz war anhängig" - hätten hingenommen werden müssen. Überdies sei sie auf Grund ihres eigenen und des schlechten Gesundheitszustandes ihres Ehegatten besonders in den Jahren 1998 und 1999 speziell bei der Automatenbetreuung und der Besorgung der Parkscheine, Marken usw. oft auf fremde Hilfe angewiesen gewesen. Ihr Ehegatte habe für seine Hilfstätigkeit zwar keinerlei Lohn bezogen, aber in den Jahren 1998 bis November 1999 durchschnittlich 2 Packungen/Tag an Rauchwaren konsumiert. Bei der Kalkulation der Nebenartikel sei zu berücksichtigen, dass 40-45 % der Bestände und des Zukaufes von den Firmen P. und M. stammten und mit einem durchschnittlichen Nettoaufschlag von 20 % vorgegeben und verrechnet würden. Somit werde um Anerkennung der unter Bedachtnahme auf die vorhin geschilderten Umstände der in der Beilage 1 dargestellten "Kalkulationsgrundlagen" ersucht.

Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes sei gesetzlich festgelegt und als Tarifvorschrift gefasst. Die Voraussetzung der Sanierungsbedürftigkeit und der Sanierungsfähigkeit sowie die Sanierungsmaßnahmen lägen im vorliegenden Fall vor. Des Weiteren verweise sie auf die Änderung der EStR 2000 durch den BMF-Erlass vom 28. Dezember 2001, GZ. 06 0104/11-IV/6/01. Überdies sei der vom Betriebsprüfer ermittelte Sanierungsgewinn um S 169.721,60

im Zusammenhang mit den Verbindlichkeiten bei der S. zu kürzen, da der Kontostand per 31. Dezember 1998 S 635.297,40 betragen habe. Schließlich sei die Ausgleichszahlung an die R.S. in Höhe von S 356.082,00 anzuerkennen und von einer anteiligen Kürzung abzusehen. Im Übrigen seien bei der Ermittlung des Sanierungsgewinnes irrtümlich auch nichtbetriebliche Schulden in Höhe von insgesamt S 537.955,00 (davon bei der R.G. S 266.902,00 und bei der Ö.W. S 271.053,00) - Kindermoden und Hausbau - berücksichtigt worden.

Außerdem werde bezüglich des Streitjahres 1999 die Berücksichtigung der Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 (Topfsonderausgaben) und die Anrechnung der gesamten Verlustvorträge begehrte.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvorentscheidung im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Das als Beweis für die Schadensfälle ins Treffen geführte Verfahren bei der Staatsanwaltschaft sei weder im Betriebsprüfungs- noch im Berufungsverfahren entsprechend (Aktenzahl der Anzeige, Kopie der Anzeige oder sonstiges Beweisstück) dokumentiert worden. Dasselbe treffe auf die behauptete Übergabe von Falschgeld an die Polizei zu. Da demnach der behauptete Schaden nicht erwiesen sei, sei er steuerlich auch nicht zu bewerten. Die Beschäftigung von Aushilfskräften sei jedenfalls nichts Außergewöhnliches und führe als solche jedenfalls zu keinem Schadensfall. Im Übrigen sei ohnedies der branchenübliche Schwund berücksichtigt worden. Bezuglich des Eigenverbrauches, der nicht beantragt worden sei, sei festzuhalten, dass darüber keine Aufzeichnungen vorgelegt worden seien.

Der durchschnittliche Rohaufschlag bei den Nebenartikeln sei entgegen der Branchenerfahrung im Rahmen der kalkulatorischen Verprobung nicht mit 100 %, sondern nur mit 70 % angesetzt worden, um dem diesbezüglichen Einwand gerecht zu werden. Die kalkulatorische Verprobung des Jahres 2000 ergebe keine Differenzen, was auch für die Richtigkeit der Verprobung der Streitjahre spreche.

Bezüglich der Ermittlung des Sanierungsgewinnes sei festzustellen, dass der Schuldenstand per 31. Dezember 1998 vom Rechtsanwalt in einem Schreiben mit S 3.847.709,00 beziffert werde. Die Herrn H. zurechenbaren Schulden bei der R.S. seien von der Betriebsprüfung ohnedies in Abzug gebracht worden, sodass sich ein Betrag von S 2.950.090,00 ergebe. Würden davon noch die nichtbetrieblichen Schulden in Höhe von S 537.955,00 abgezogen, ergebe sich ein offener Betrag in Höhe von S 2.412.135,00, welcher in etwa dem Schuldenstand zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 entspreche. Ob diese Schulden als

Betriebsvermögen erfasst gewesen seien, könne ohne geeignete Unterlagen nicht verifiziert werden.

Dagegen hat die Bw. fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Zur Ermittlung des Sanierungsgewinnes werde bezüglich des Gesamtschuldenstandes auf den beigeschlossenen Status zum 31.12.1998 (Beilagen 6-8) verwiesen. Das Konto bei der R.G. habe ausschließlich das Kindermodengeschäft betroffen und jenes bei der Ö.W. sei ein reines Privatkonto gewesen. Mit dem beigeschlossenen Kontoauszug 031/01 der S. werde unter Beweis gestellt, dass der Kontostand per 31. Dezember 1998 S 635.297,40 betragen habe.

In dem vor der Wiederaufnahme des Verfahrens ergangenen Einkommensteuerbescheid 1998 sei ein Verlustvortrag in Höhe von S 1.026.389,00 berücksichtigt worden.

In der Falschgeldangelegenheit werde der zuständige Beamte, der aus dem Urlaub zurückerwartet werde, erforderlichenfalls als Zeuge aussagen. Bedauerlicherweise sei die Staatsanwaltschaft nicht in der Lage, ohne Aktenzahl der Polizei die Akten zu finden bzw. herauszugeben.

Bezüglich der Nebenartikel (Feuerzeug, Zigarettenpapier, Ansichtskarten, Gasfüllungen, Perl Filter und Ucar Batterie) ergebe sich unter Bedachtnahme auf den jeweiligen Einkaufs- und Verkaufspreis ein Rohaufschlagskoeffizient zwischen 1,72 und 1,80.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) EINKOMMEN- und UMSATZSTEUER 1998 - 2000

1) Kalkulationsdifferenzen (Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002 und Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. März 2002)

Hinsichtlich der im Wege einer Umsatzverprobung der Rauchwaren und Nebenartikel festgestellten Erlösdifferenzen hat die Bw. unter Vorlage von "Kalkulationsgrundlagen" nachstehende Einwendungen erhoben:

a) Berücksichtigung einer Schadensregulierung

Zu der in diesem Zusammenhang in der Berufung aufgestellten Behauptung, dass "ständig Schadensregulierungen an Kunden und Falschgeldschädigungen (Bandenunwesen) hingenommen hätten werden müssen" ist Folgendes festzustellen:

Die Bw. hat dazu während des gesamten Verfahrens weder Aufzeichnungen noch andere Beweismittel vorgelegt. Die angebliche Übergabe von 3-4 kg Falschgeld an die Polizei und eine diesbezügliche Anzeige an die Staatsanwaltschaft ist bereits in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf fehlende Beweismittel (Aktenzahl der Anzeige, Kopie der Anzeige, Niederschrift oder sonstiges Beweisstück) als unglaubwürdig und damit im Rahmen der Verprobung als nicht berücksichtigungsfähig gewürdigt worden. Selbst der Vorlageantrag lässt dazu konkrete Ausführungen vermissen, sondern begnügt sich mit der Feststellung, dass der zuständige Polizeibeamte aus dem Urlaub zurückerowartet werde und erforderlichenfalls als Zeuge aussagen werde. Abgesehen davon, dass die Bw. den angeblichen Zeugen nicht einmal namentlich nennt, erweist sich eine Einvernahme bereits deshalb als entbehrlich, da über die unter Beweis zu stellenden Tatsachen - Übergabe von Falschgeld und Anzeige gegen unbekannte Täter - ohnedies ein polizeiliches Protokoll bzw. eine Niederschrift existieren müsste. Weshalb die Bw. an der Vorlage eines derartigen Beweismittels gehindert ist, wird von ihr nicht dargetan. Somit kann dieser Einwendung keinesfalls entsprochen werden. Hinzu kommt, dass dieser Abschlag in Höhe von S 40,00/Tag von der Bw. in den der Berufung beigeschlossenen "Kalkulationsgrundlagen" nur im Streitjahr 1998 berücksichtigt wird, während bezogen auf jeweils 365 Tage im Streitjahr 1999 S 50,68/Tag und im Streitjahr 2000 S 32,88/Tag vom kalkulierten Wareneinsatz in Abzug gebracht werden. Abgesehen davon, dass wie oben ausgeführt, ein derartiger Abschlag ohne entsprechende Nachweise nicht berücksichtigt werden kann, entbehrt diese Differenzierung ohne nähere Begründung jeglicher Schlüssigkeit.

Zur aktenkundigen Bestätigung der Bundespolizeidirektion Graz vom 13. Dezember 1999, wonach die Bw. eine Anzeige folgenden Inhaltes - "Es sei ihr zwischen 7.12.1999 und 10.12.1999 in Graz, H.-C.-Gasse durch unbekannte Täter - Verdacht des versuchten Diebstahles durch Einbruch ein Schaden in der Höhe von derzeit unbekannt zugefügt worden. Am dortigen Gebäude ist ein Zigarettenautomat angebracht, wo das Zylinderschloss zur genannten Zeit beschädigt wurde" - erstattet habe, ist Folgendes auszuführen:

Abgesehen davon, dass sich die Anzeige nur auf das Streitjahr 1999 bezieht und überdies nicht einmal die Schadenshöhe beziffert, ist zu bemerken, dass nach den Angaben der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auch die Versicherung keine Schadensrefundierung geleistet habe. Damit kann nicht einmal von einer Glaubhaftmachung der in allen Streitjahren behaupteten Schäden durch Falschgeld ausgegangen werden.

b) Beschäftigung von fremden Arbeitskräften

Bedingt durch den schlechten Gesundheitszustand der Ehegatten H., besonders in den Jahren 1998 und 1999, sei man "speziell bei der Automatenbetreuung auf fremde Hilfe angewiesen gewesen. Für die Besorgung der Parkscheine, Marken usw. musste ebenfalls oft Hilfe in Anspruch genommen werden". Die dafür im Rahmen der Kalkulation vorgenommenen Abschläge werden für die Jahre 1998 mit S 40.265,00 (2 Helfer); 1999 mit S 38.605,00 (2 Helfer) und 2000 mit S 6.900,00 (1 Helfer) beziffert. Dazu ist bereits in der Berufungsvorentscheidung festgestellt worden, dass die Beschäftigung von Aushilfskräften nichts Außergewöhnliches sei und als solche jedenfalls zu keinen Schadensfällen führe. Dazu hat die Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung ausgeführt, dass es sich bei den Aushilfskräften um den Sohn der Bw., ihren Ehegatten, sowie ihre Mutter handle. Die dafür zum Ansatz gebrachten Beträge stellten den Naturalersatz an Tabakwaren für geleistete Dienste dar. Dazu ist Folgendes festzustellen:

Während die Bw. noch in der Berufung insbesondere ihren schlechten Gesundheitszustand und auch jenen ihres Ehegatten als Begründung für die Inanspruchnahme fremder Hilfe ins Treffen führt, behauptet sie nunmehr, ihr Ehegatte habe Leistungen gegen entsprechenden Naturalersatz an Tabakwaren erbracht. Dieser Widerspruch lässt jedenfalls erhebliche Zweifel an der Glaubwürdigkeit auftreten. Überdies wird die Ermittlung der ziffernmäßigen Ansätze überhaupt nicht dargelegt und ist somit nicht nachvollziehbar und im Rahmen der Umsatzverprobung der Rauchwaren nicht berücksichtigungsfähig.

c) Eigenverbrauch

Zur Behauptung in der Berufung, dass der Ehegatte als Abgeltung für seine Mithilfe im Zeitraum 1998 bis November 1999 durchschnittlich 2 Packungen Rauchwaren täglich konsumiert habe, ist Folgendes festzustellen:

Die in der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung, dass während des Betriebsprüfungsverfahrens keine Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch vorgelegt worden seien, ist im Vorlageantrag unwidersprochen geblieben. Festzuhalten ist, dass im Rahmen der Verprobung die von der Bw. in den Umsatzsteuererklärungen bekanntgegebenen Eigenverbrauchsansätze - 1998: S 8.000,00; 1999: S 4.000,00 und 2000: S 8.000,00 - obwohl unbestritten keine Aufzeichnungen vorgelegt worden sind, berücksichtigt worden sind (vgl. Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002). Einen Nachweis für den in der "Beilage I. Rauchwaren" mit S 14.000,00 in allen Streitjahren - Erhöhung um S 6.000,00 (1998); S 10.000,00 (1999) und S 6.000,00 (2000) gegenüber den jeweiligen Umsatzsteuererklärungen - bezifferten Eigenverbrauch ist die Bw. auch im Verfahren vor der

Abgabenbehörde zweiter Instanz schuldig geblieben. Überdies ist bezüglich der Glaubwürdigkeit zu bemerken, dass der Erstangabe im Wege der jeweiligen Steuererklärung jedenfalls mehr Glauben zu schenken ist, als den im Berufungsverfahren gewählten ziffernmäßigen Ansätzen, deren Anerkennung ja eine entsprechende Verminderung der Erlösdifferenzen bewirken würde.

d) Rohaufschlag betr. Nebenartikel

Das diesbezügliche Vorbringen im Vorlageantrag beschränkt sich auf die Darstellung der Rohaufschlagskoeffizienten einiger Nebenartikel (Piczofeuerzeug, Zigaretten Papier Job R., Zigaretten Papier Marie, Ansichtskarten, Gasfüllungen, Perl Filter und Ucar Batterien), die sich zwischen 1,72 und 1,80 bewegen. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung hat die Bw. jedoch unter Vorlage von Einkaufsrechnungen argumentiert, dass 40 % der Nebenartikel mit einem Aufschlag von 20 % und die verbleibenden 60 % der Nebenartikel mit einem Aufschlag von 70 % verkauft werden. Dem Begehrten, diese Aufschlagsätze der Erlösverprobung zu Grunde zu legen, hat der Vertreter der Amtspartei beigeplichtet. Die im Rahmen der kalkulatorischen Verprobung von der Bw. in allen Streitjahren zum Abzug gebrachten Abschläge für "Diebstahl - Schwund - Eigenverbrauch" in Höhe von jeweils S 3.000,00 und für "Werbung - Verschmutzung" in Höhe von jeweils S 4.000,00 können ohne entsprechende Nachweise nicht berücksichtigt werden. Überdies ist zu bemerken, dass der Schwund, der übliche Verschleiß und Kleindiebstähle im Rahmen des in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigten Schwundansatzes in Höhe von 0,5 % des Gesamtumsatzes hinlänglich berücksichtigt worden ist.

Unter Bedachtnahme auf diese Ausführungen ergeben sich bezüglich der kalkulatorischen Verprobung der Nebenartikel folgende Änderungen gegenüber den angefochtenen Bescheiden (Beträge in Schilling):

	1000	1000	2000
VAT	10 070,00	10 000,00	21 017,00
10%	24 001,00	25 176,00	49 700,00
mit DAK 1,20	20 707,00	20 211,00	16 487,00

	1990	1990	2000
--	------	------	------

Nettoverkaufspreis (DAK 1.00)	20.707,00	20.211,00	17.187,00
Nettoverkaufspreis (DAK 1.70)	12.220,00	11.107,00	9.504,00
Gehaltsaufschluss Nettoverkaufspreis (DAK 1.00)	20.117,00	19.400,00	17.501,00
Gehaltsaufschluss Nettoverkaufspreis (DAK 1.70)	10.552,00	11.151,00	9.000,00
Gehaltsaufschluss Nettoverkaufspreis (DAK 1.00)	10.445,00	17.100,00	16.017,00

e) Tabakmonopolabgabe 1998 - 2000 - Tabakmonopolgesetz 1996

Welche Relevanz sich aus dem Tabakmonopolgesetz, das ua. die Kleinverkaufspreise, zu denen die Tabaktrafikanten Tabakerzeugnisse im Monopolgebiet verkaufen dürfen und die Handelsspannen der Tabaktrafikanten - Berechnungsbasis der Nettohandelsspannen (ohne Umsatzsteuer) ist gemäß § 38 Abs. 2 TabMG 1996, BGBl. Nr. 830/1995, der Kleinverkaufspreis der gelieferten Tabakerzeugnisse abzüglich der Tabaksteuer und der Umsatzsteuer (Nettopreis) - regelt, für die Erlösverprobung ergeben sollte, wird von der Bw. nicht näher aufgezeigt und ist auch für den unabhängigen Finanzsenat völlig unerfindlich. Daran ändert auch das im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Informationsschreiben des Bundesremiums der Tabaktrafikanten vom 24. November 2003, wonach zum 1. Jänner 2004 der feste Steuersatz für Zigaretten erhöht werde, mit der Folge der Erhöhung der Einkaufspreise für Tabakfachgeschäfte und Tabakverkaufsstellen, nichts. Denn abgesehen davon, dass sich dieses Schreiben nicht auf die Streitjahre bezieht, kommt darin eindeutig zum Ausdruck, dass sich durch eine Erhöhung der Tabaksteuer die Einkaufspreise für Tabakfachgeschäfte und Tabakverkaufsstellen erhöhen. Da die der Verprobung der Rauchwaren zugrundeliegenden Nettoverkaufspreise (S 3.439.410,00/1998; S 3.470.341,00/1999 und S 3.112.489,00/2000) ohnedies unbestritten sind (vgl. Beilage I. "Rauchwaren" und Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002) erübrigen sich jedenfalls weitere Ausführungen.

Zur Schlüssigkeit der von der Bw. als "Beilage I. Rauchwaren" in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Kalkulationsgrundlagen ist allgemein Folgendes festzustellen:

Die von der Bw. bezüglich der Rauchwaren unter Bedachtnahme auf den Einkauf, sowie den jeweiligen Anfangs- und Endbestand ermittelten Nettoverkaufspreise in Höhe von S 3.439.410,00 (1998); S 3.470.341,00 (1999) und S 3.112.489,00 (2000) entsprechen exakt jenen der Betriebsprüfung (vgl. Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002). Die von der Bw. eingeschlagene Methode der Umsatzverprobung, wonach sie ausgehend vom Nettoverkaufspreis unter Berücksichtigung der Handelsspanne den kalkulierten

Wareneinkaufswert ermittelt, der um die vorhin dargestellten Abzugsposten vermindert wird, um schlussendlich zu einem verminderter kalkulierten Wareneinkaufswert zu gelangen, der mit einem gewogenen durchschnittlichen Rohaufschlagskoeffizienten von 1,21 zum kalkulierten Umsatz hochgerechnet wird, erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als nicht geeignet, die strittigen Umsatzdifferenzen zu entkräften:

Im Zuge einer Umsatzverprobung von Rauchwaren, die einen gesetzlich festgelegten Verkaufspreis haben, ist es für Zwecke der Kontrolle der vollständigen Erfassung der Umsätze jedenfalls entbehrlich auf den Wareneinkaufswert rückzurechnen, um dann im Wege der Aufschlagsrechnung unter Berücksichtigung der gesetzlich festgelegten Handelsspanne den kalkulierten Umsatz zu ermitteln. Denn die unbestrittenen Nettoverkaufspreise stellen bereits die maßgebliche Umsatzgröße dar, die noch um den branchenüblichen Schwund in Höhe von 0,5 % des Umsatzes gekürzt worden ist.

Dem Begehr in der mündlichen Berufungsverhandlung, auf Grund der besonderen Gegebenheit von 5 Tabakautomaten in einem Umkreis von rd. 0,5 km², sowie auf Grund der Tatsache, dass die Trafik der Bw. in den Streitjahren unter den zehn umsatzstärksten Automatenverkaufstrafiken rangiere, einen höheren Schwundansatz - S 30.000,00/Streitjahr - zu berücksichtigen, kann aus folgenden Gründen nicht entsprochen werden:

In den angefochtenen Bescheiden ist im Rahmen der Umsatzverprobung auf Grund von Branchenerfahrungen ein Schwund in Höhe von 0,5 % des Gesamtumsatzes berücksichtigt worden. In absoluten Beträgen sind demnach S 23.639,56 (1998); S 23.100,00 (1999) und S 20.781,14 (2000) von den kalkulierten Umsätzen in Abzug gebracht worden. Weshalb die Tatsache, dass rd. 40 % des Gesamtumsatzes über Automatenverkäufe erzielt werde, einen höheren Schwundansatz rechtfertige, wird von der Bw. nicht näher dargetan. Vielmehr wird der von der Bw. begehrte ziffernmäßige Ansatz nicht näher begründet und ist daher nicht geeignet, den auf Branchenerfahrungen der Betriebsprüfung beruhenden Ansatz von 0,5 % des Umsatzes zu erschüttern.

2) Sanierungsgewinn 1999

Bezüglich der von der Bw. unter Bezugnahme auf den Einkommensteuerkommentar von Pucharski gemachten rechtlichen Ausführungen, wonach die "Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes gesetzlich festgelegt und als Tarifvorschrift gefasst sei" ist festzustellen, dass im Rahmen des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, die zuvor in § 36 EStG 1988 vorgesehene gesetzliche Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen mit Wirkung

ab der Veranlagung für 1998 entfallen ist (zufolge § 124b Z 14 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 201/1996 ist § 36 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBI. Nr. 201/1996 letztmals bei der Veranlagung für 1997 anzuwenden).

Bezüglich des Hinweises auf die Änderung der EStR 2000 durch den BMF-Erlass vom 28. Dezember 2001, GZ. 06 0104/11-IV/6/01 (geänderte Rz 1023: "Die Finanzlandesdirektionen sind befugt, in Sanierungsfällen außerhalb eines gerichtlichen Ausgleichs oder Zwangsausgleichs in Einzelfällen die Finanzämter iSd § 206 BAO anzuweisen, von der Abgabenfestsetzung in einer diesem Abschnitt vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen") würde es somit genügen, das diesbezüglich einschlägige Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139, zu zitieren.

In diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof unter Bedachtnahme auf den Entfall des § 36 EStG 1988 durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBI. Nr. 201/1996, mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 1998, wodurch Sanierungsgewinne ab 1998 daher wie laufende Gewinne zu behandeln und dem Tarif zu unterwerfen sind und unter Bezugnahme auf den von der Bw. zitierten "Änderungserlass 2001" Folgendes zu Recht erkannt:

"Ob die eingangs angeführten Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen mit § 206 BAO in Einklang stehen oder - wie der Beschwerdeführer meint - die Sanierungseignung des Schuld nachlasses nicht verlangt werden dürfe, kann ebenso dahingestellt bleiben wie der an die belangte Behörde gerichtete Vorwurf, sie habe zu Unrecht die Sanierungseignung des gegenständlichen Schuld nachlasses verneint. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vermögen Erlässe der Finanzverwaltung nämlich keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen zu begründen (vgl. für viele das Erkenntnis vom 22. September 1999, 97/15/0005). Bei den Einkommensteuerrichtlinien 2000, in welche die genannten Erlässe eingearbeitet wurden, handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den Verwaltungsgerichtshof beachtliche Rechtsquelle".

Da im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1999 unter Bezugnahme auf § 206 lit. b BAO die Einkommensteuer aber ohnedies nur entsprechend der von der Betriebsprüfung ermittelten und unbestrittenen Quote - vgl. Punkt 3 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. März 2002 - in Höhe von 39 % der sich lt. Tarif ergebenden Einkommensteuer festgesetzt worden ist, erweist sich der Hinweis auf die geänderten EStR 2000 als völlig unverständlich und unberechtigt.

Im gegenständlichen Verfahren ist somit lediglich zu prüfen, ob den von der Bw. gegen die Ermittlung des Sanierungsgewinnes (vgl. nähere Darstellung unter Punkt 3 der Niederschrift

über die Schlussbesprechung vom 27. März 2002) in Streit gezogenen, im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz noch strittigen Punkten, eine Berechtigung zukommt.

Dazu ist im Einzelnen Folgendes auszuführen:

a) S. - Kontostand

Das Konto mit der Nr. 3400 804351 weise lt. Kontoauszug 031/01 per 31. Dezember 1998 einen Schuldenstand von S 635.297,40 aus.

Diesbezüglich hat das Finanzamt in der abweisenden Berufungsverentscheidung auf ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. G.H. Bezug genommen, wonach der Schuldenstand per 31. Dezember 1998 S 805.019,60 und nicht wie in der Berufung behauptet, S 635.297,40 betragen habe.

Da die Bw. den behaupteten Kontostand nunmehr durch Vorlage des oa. Kontoauszuges unter Beweis gestellt hat, war dem Begehrten, den im Rahmen der Ermittlung des Sanierungsgewinnes mit S 805.019,60 zum Ansatz gelangten Schuldenstand auf S 635.297,40 zu vermindern, zu entsprechen, wodurch sich der Sanierungsgewinn lt. angefochtenem Bescheid um S 169.722,00 vermindert.

b) R.G.

Aus den Veranlagungen der Vorjahre sei ersichtlich, dass dieses Konto mit der Kontonummer 70.292 ausschließlich ein Betriebsmittelkonto für das im Jahre 1992 aufgelöste Kindermodengeschäft gewesen sei. Überdies hat die Bw. mit der Eingabe vom 4. Dezember 2003 eine Bestätigung der R.G. vom 25. November 2003 vorgelegt, wonach das gegenständliche Konto als Betriebsmittelkonto für den Geschäftsbetrieb des Kindermodengeschäftes in G. gedient habe.

Da der Vertreter des Finanzamtes diesen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung nichts entgegenhalten konnte, war das Begehrte als glaubhaft gemacht anzuerkennen, mit der Folge, dass der diesbezügliche Schuldenstand in Höhe von S 266.902,00 vom strittigen Sanierungsgewinn in Abzug zu bringen war.

c) Ö.W.

Dieses Konto mit der Kontonummer 31458569006 sei ein reines Privatkonto aus dem Jahre 1985 gewesen, was auch ihrem Rechtsanwalt bekannt gewesen sei. Denn dieser Kredit sei zum Zwecke des Erwerbes eines Genossenschaftsanteiles der Liegenschaft K.-M.-St. aufgenommen worden und damit privat veranlasst.

Da der Vertreter des Finanzamtes auch diesen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung nichts entgegenhalten konnte, war das Begehren als glaubhaft gemacht anzuerkennen, mit der Folge, dass der diesbezügliche Schuldenstand in Höhe von S 271.053,00 vom strittigen Sanierungsgewinn in Abzug zu bringen war.

Bezüglich des in der Eingabe vom 4. Dezember 2003 geäußerten Begehrens der Bw., dass die im Zuge des "stillen Ausgleiches" auch eingeflossenen Vermögenswerte ihres Ehegatten und ihrer Mutter bei der Ermittlung des Sanierungsgewinnes Berücksichtigung zu finden hätten, da diese gegen sie nunmehr eine entsprechende Forderung hätten, ist lediglich festzustellen, dass der Sanierungsgewinn aus einer Betriebsvermögenserhöhung durch den betrieblich bedingten Wegfall von Verbindlichkeiten entsteht, wobei die Verbindlichkeiten durch einen Schulderlass der Gläubiger erloschen. Damit bleibt für eine Saldierung mit allfälligen privaten Forderungen, die ihrerseits erst den Schuld nachlass ermöglicht haben, kein Raum.

Bezüglich der in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Februar 2003, 98/14/0151; 31. März 2003, 98/14/0128 und 15. April 1997, 93/14/0075, die die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes zum Gegenstand haben, ist Folgendes festzustellen:

Durch den Entfall der Bestimmung des § 36 EStG 1988 durch das Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 1998, wodurch Sanierungsgewinne ab 1998 daher wie laufende Gewinne zu behandeln sind, erübrigts sich jede weitere Auseinandersetzung mit den zitierten Erkenntnissen, die zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 ergangen sind.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen ändert sich der steuerpflichtige Sanierungsgewinn (Beträge in Schilling) wie folgt:

1.000.000,-	
1.000.000,-	1.000.000,-
1.000.000,-	271.053,-
1.000.000,-	707.677,-
	1.592.241,-

Somit vermindert sich der steuerpflichtige Gewinn aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1999 um S 707.677,00 und beträgt lt. Berufungsentscheidung S 884.564,00 (steuerpflichtiger Gewinn lt. angefochtenem Bescheid S 1.592.241,00 abzüglich S 707.677,00).

Die für die Festsetzung der Einkommensteuer maßgebliche Quote ermittelt sich demnach wie folgt:

Gehaltsentnahmen Brutto	2.250.000,-
Differenz	110.700,-
DO	22.000,-
ÖWW	271.050,-
Gehaltsentnahmen BE	2.018.412,-

Gehaltsentnahmen	2.250.000,-
SS Gehaltsentnahmen BE	2.018.412,-
SS Löhne Gehaltsentnahmen BE	1.945.205,-
Nettobrutto	775.000,-

Somit ergibt sich aus dem Verhältnis der geleisteten Zahlungen zu den effektiv offenen Schulden eine für die Festsetzung der Einkommensteuer maßgebliche Quote in Höhe von 61 %.

3) Verlustabzug 1999 (Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002)

Dem Begehr auf "Anrechnung der gesamten Verlustvorträge im Jahre 1999" kann aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Zufolge § 117 Abs. 7 Z 1 (Verfassungsbestimmung) EStG 1988 sind in den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen.

Da lt. Tz 24 des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002 im Streitjahr 1999 auf Grund der vorhin zitierten Bestimmung ohnedies ein Fünftel der in den Jahren 1989 und 1990 entstandenen Verluste (das erste Fünftel gelangte im Streitjahr 1998 zum Abzug) - die rechnerische Ermittlung ist unbestritten - und die aus den Jahren 1991 bis einschließlich 1993, sowie aus 1997 stammenden Verluste in Höhe von insgesamt S 621.857,00 nach entsprechendem Verlustabzug im Jahr 1998 - S 144.359,00 (im höchstmöglichen Ausmaß: das steuerpflichtige Einkommen beträgt nach Verlustabzug S 0,00) - zur Gänze und damit ebenfalls im höchstmöglichen Ausmaß - S 477.498,00 - in Abzug gebracht worden sind, erweist sich das Berufungsbegehr als völlig unbegründet.

4) Berücksichtigung der Topfsonderausgaben im Jahr 1999

Dem Begehr, die Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 EStG 1988 (Topfsonderausgaben) bei der Veranlagung des Jahres 1999 zu berücksichtigen, kann unter Hinweis auf

§ 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988, wonach sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von S 700.000,00 kein absetzbarer Betrag mehr ergibt, nicht entsprochen werden. Denn der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 1999 beträgt lt. Berufungsentscheidung S 867.440,00, wodurch sich der Ausschluss des Abzuges von Topfsonderausgaben ex lege zwingend ergibt.

Somit ändern sich unter Bedachtnahme auf die Ausführungen unter A) 1) d) - Verprobung der Nebenartikel - die Umsätze und Gewinne der Streitjahre wie folgt (Beträge in Schilling):

Umsatzsteuer

	1000	1000	0000
Gesamtumsatz 1999 S.D.	1.710.070,04	1.100.010,70	1.110.441,00
Gewinn 1999 S.D.	10.445,00	17.100,00	1.017,00
Gesamtumsatz 2000 S.D.	1.100.025,14	1.500.700,00	1.110.570,00

	1000	1000	0000
Gesamtumsatz 1999 S.D. + 1	2.510.500,71	2.557.014,70	2.001.050,00
Gewinn 1999 S.D.	10.445,00	17.100,00	1.017,00
Gesamtumsatz 2000 S.D.	2.507.174,14	2.510.700,00	2.010.000,10

Einkommensteuer

	1000	1000	0000
Einkommen 1999 S.D.	245.004,00	1.500.041,00	200.707,00
Gewinn 1999 S.D.		707.677,00	
Einkommen 2000 S.D.	10.445,00	17.101,00	1.017,00
Einkommen 2001 S.D.	000.000,00	0.7.440,00	010.070,00

B) EINKOMMENSTEUERVORAUSZAHLUNGEN für 2002 und Folgejahre

Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 sind Vorauszahlungen, deren Jahresbetrag S 4.000,00 (€ 300,00) nicht übersteigen würde, mit Null festzusetzen.

Da sich infolge teilweiser Stattgabe der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2000, auf der die Festsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für 2002 und Folgejahre beruht, eine Abgabenschuld in Höhe von S 59,00 (€ 4,29) ergibt, waren die Einkommensteuervorauszahlungen für 2002 und Folgejahre gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 mit Null festzusetzen.

C) VERSPÄTUNGSZUSCHLAG betreffend UMSATZSTEUER für das Jahr 1998

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.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung von Verspätungszuschlägen setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist.

Zufolge § 134 Abs. 1 BAO sind die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag und dem Gewerbekapital und die Umsatzsteuer bis zum Ende des Monates März jedes Jahres einzureichen. Diese Frist kann vom Bundesminister für Finanzen allgemein erstreckt werden.

Nach Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle kann im Einzelfall auf begründeten Antrag die in Abgabenvorschriften bestimmte Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung verlängert werden.

Der Verspätungszuschlag ist die Sanktion für die verspätete Einreichung einer Abgabenerklärung.

Eine Verspätung ist nicht entschuldbar, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits der leichteste Grad der Fahrlässigkeit (*culpa levissima*) schließt die Entschuldbarkeit aus (vgl. Rz 4 und 10 zu § 135 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999 und VwGH 14.3.1986, 84/17/0135).

Da im vorliegenden Fall die Bw. die Umsatzsteuererklärung für 1998 erst am 26. Juli 1999 und damit nahezu vier Monate verspätet - ein Antrag auf Fristverlängerung ist nicht aktenkundig und wird auch nicht behauptet - eingereicht hat, hat das Finanzamt mit Bescheid vom 20. Oktober 1999 einen Verspätungszuschlag in Höhe von S 1.170,00 (= 2,2 % der festgesetzten Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 53.215,21) festgesetzt.

Der im gegenständlichen Verfahren angefochtene Verspätungszuschlag in Höhe von S 3.233,95 (= 3,7 % der im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens festgesetzten Umsatzsteuerzahllast in Höhe von S 87.427,00) erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als grundsätzlich rechtmäßig:

Da im Rahmen der Ermessensübung ua. auch die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils zu berücksichtigen ist und sich die als Basis für den Verspätungszuschlag maßgebliche Umsatzsteuerzahllast lt. Berufungsentscheidung gegenüber dem Erstbescheid vor Wiederaufnahme des Verfahrens

von S 53.215,21 auf S 84.944,00 und damit um rd. 60 % erhöht hat, erweist sich die Erhöhung des Verspätungszuschlages von 2,2 auf 3,7 % (= Erhöhung um rd. 68 %) durchaus als rechtmäßig. Da die Ermessensübung nicht substantiiert gerügt wird und sich diese auf Grund der Aktenlage als gesetzeskonform erweist, konnte der Berufung nur insofern ein Erfolg beschieden sein, als infolge Verminderung der dem Verspätungszuschlag zugrundeliegenden Umsatzsteuerzahllast im Rahmen der Berufungsentscheidung eine entsprechende Anpassung zu erfolgen hatte (3,7 % von S 84.944,00).

Zu den einzelnen in der Eingabe vom 4. Dezember 2003 gestellten Anträgen ist im Einzelnen Folgendes festzustellen:

1) Antrag auf Erstellung der Niederschrift gemäß § 285 Abs. 7 BAO unter unterstützender Zuhilfenahme eines Tonaufzeichnungsgerätes

Die Bestimmung des § 287 Abs. 7 BAO normiert die Verpflichtung zur Aufnahme einer Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung, wobei diese ua. zwingend "das Parteienvorbringen und die Anträge der Parteien" zu enthalten hat.

Gemäß Abs. 5 leg.cit. sind Tonaufnahmen nur zulässig, soweit sie für die Abfassung der Niederschrift (§ 87 Abs. 6) gestattet sind.

Nach § 87 Abs. 6 BAO kann die Behörde sich für die Abfassung der Niederschrift eines Schallträgers bedienen oder die Niederschrift in Kurzschrift abfassen, wenn weder von der vernommenen noch von einer sonst beigezogenen Person dagegen Einwand erhoben wird.

Da demnach die Bw. keinen Anspruch auf den Einsatz eines Tonaufzeichnungsgerätes für die Abfassung der Niederschrift hat und im Übrigen das Vorbringen der Parteien ohnedies simultan in Langschrift protokolliert wird, war dem Antrag nicht zu entsprechen.

2) Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat

Zufolge § 323 Abs. 12 erster Satz BAO können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für am 1. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden.

Da demnach der Gesetzgeber die Antragsmöglichkeit mit 31. Jänner 2003 befristet hat, konnte dem verspäteten Antrag vom 4. Dezember 2003 nicht entsprochen werden.

3) Eventualantrag auf Nachsicht gemäß § 236 iVm § 238 BAO der Abgabenschuldigkeit auf Grund einer Unbilligkeit der Einhebung

Dazu ist lediglich festzustellen, dass im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens betr. die Rechtmäßigkeit der Abgabenfestsetzung über diesen Antrag, der in die Entscheidungsgewalt der Abgabenbehörde erster Instanz fällt, nicht zu befinden ist.

4) Diverse Beweisanträge

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Zu den im Einzelnen namhaft gemachten Zeugen ist Folgendes auszuführen:

Dr. G.H. "über den Verlauf der Verhandlungen über den stillen Ausgleich und über die Tatsache der Fälligstellung seitens der Banken".

Da die damit unter Beweis zu stellenden Tatsachen vom unabhängigen Finanzsenat ohnedies als richtig anerkannt werden erübrigert sich die zeugenschaftliche Einvernahme.

Herr F., R.S. "über die Widmung und die Verwendung der Kredite".

Da mit den Ausführungen "das ebenfalls vom stillen Ausgleich betroffene Konto bei der R.P., Kto-Nr. 13.074.480 iHv ATS 744.070,70 ist als ausschließlich gewerbliches Konto anzusehen" in der Eingabe vom 4. Dezember 2003 (vgl. Seite 5, vorletzter Absatz) der betriebliche Bezug ausdrücklich anerkannt wird, erübrigert sich jede weitere Beweisaufnahme.

Herr M.S., B.A. über den Verlauf der Verhandlungen des Abschlusses des "stillen Ausgleiches".

Diesbezüglich ist auf die Ausführungen zu Dr. G.H. zu verweisen.

Überdies ist festzustellen, dass im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung unbestritten festgestellt worden ist, dass bei der Ermittlung des Sanierungsgewinnes von einem betrieblichen Schuldenstand in Höhe von S 2,242.413,00 auszugehen ist.

Die weiteren beantragten Zeugen betreffen das Nachsichtsansuchen und sind daher für das gegenständliche Abgabenfestsetzungsverfahren ohne Relevanz.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, 22. Dezember 2003