



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder HR Dr. Ploner, KR Franz Schrimpl und Gerhard Raub im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die **Berufung** des Bw., vertreten durch Steuerberater, vom 15. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 7. Dezember 2005 betreffend **Umsatzsteuer 2003** nach durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung

entschieden:

Die **Berufung** wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge auch bloß: Bw.) betreibt seit vielen Jahren ein Tanzstudio in Ö-Stadt.

Mangels Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie fristgerechter Einreichung der Jahreserklärung ermittelte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2003 im Schätzungswege und unterwarf die angenommenen Umsätze zur Gänze dem Normalsteuersatz.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung vom 15. Februar 2006 verwies der Bw. auf die beigelegte Umsatzsteuerjahreserklärung, in der die Entgelte im Verhältnis 49,7% zu 50,3% auf den begünstigten und den normalen Steuersatz aufgeteilt waren, und ersuchte um entsprechende Veranlagung.

Im Zuge einer ab März 2006 durchgeführten und auch das Jahr 2003 umfassenden Betriebsprüfung bestätigte das Prüfungsorgan die Ansicht des Finanzamtes, wonach keine dem begünstigten Steuersatz unterliegenden Umsätze in diesem Kalenderjahr ausgeführt worden wären.

Das Finanzamt änderte daher im Anschluss an die Betriebsprüfung u.a. den angefochtenen Bescheid mittels Berufungsvorentscheidung dahingehend ab, dass es zwar die Einnahmen laut Erklärung ansetzte, jedoch den Normalsteuersatz auf alle Umsätze anwendete. Begründend führte das Finanzamt aus, die Veranlagung wäre unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, erfolgt.

Seine dagegen erhobene "Berufung", die im Hinblick auf den Verfahrensgang als Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 15. Februar 2006 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten ist, begründete der Bw. damit, die vom Finanzamt eingeschlagene Vorgangsweise, nämlich sämtliche Umsätze mit 20% zu versteuern, verletze den Grundsatz von Treu und Glauben insofern, als der bisher angewendete Mischsatz von teilweise 20% und teilweise 10% im Zuge mehrerer Betriebsprüfungen und Umsatzsteuernachschauen nicht angezweifelt worden wäre. Die durch die Prüfung entstandene Umsatzsteuernachforderung könne er nachträglich nicht mehr auf die Kunden überwälzen und würde ihm daher ein nicht wieder gutzumachender Schaden entstehen. Außerdem fehle in den Bescheiden sowie im Prüfungsbericht eine Begründung, warum vom bisherigen Mischsatz abgegangen werde. Das Umsatzsteuergesetz selbst sehe die Möglichkeit der Trennung der Umsätze nach Steuersätzen bei gemischten Verträgen vor, was auch in den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR), Tz 891, 895, so verankert sei. Bei einem Tanzstudio würden mehrere Komponenten aufeinandertreffen, und zwar Gebäudemiete, Gerätemiete und eine künstlerische Tätigkeit, da nach dem Kurs eine Aufführung bzw. Abschlussprüfung stattfinde. Bei den bisherigen Prüfungen wäre auf diese Komponenten eingegangen und ein Kompromiss in Form eines Mischsatzes erarbeitet.

Zur Berufung Stellung nehmend führte der Prüfer aus, im Unternehmen des Bw. würden die erzielten Erlöse getrennt nach Tanzkursen, Weitervermietung des Tanzstudios und Eintrittskarten für Künstlerauftritte aufgezeichnet werden. Obwohl die Erlöse aufgrund dieser Trennung einwandfrei dem jeweiligen Umsatzsteuersatz zugeordnet werden könnten, seien die Einnahmen aus dem Tanzstudio und der Weitervermietung desselben einem Mischsteuersatz (Hinweis auf Tz 2 des Berichtes) unterzogen worden, was nicht anerkannt werden könne. Dieser Mischsteuersatz könne weder unter eine Bestimmung des UStG 1994 subsumiert werden noch seien die zitierten Randzahlen der UStR auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar. Dem Argument von Treu und Glauben konnte deshalb nicht gefolgt

werden, da aus den genannten Bp-Berichten Hinweise auf einen Mischsteuersatz nicht ersichtlich wären.

In seiner Gegenäußerung vom 31. Oktober 2007 wendete der Bw. ein, der Mischsatz wäre einvernehmlich mit dem Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung (Umsatzsteuernachschau) vor etwa 15 Jahren festgelegt und jahrelang beibehalten worden. Es sei leicht erkennbar, dass bei mehreren Betriebsprüfungen keinerlei Feststellungen wegen des Mischsatzes getroffen worden wären, da dieser ja mit dem Finanzamt abgesprochen wurde. Dass die letzte (Anm.: gemeint die hier verfahrensgegenständliche) Betriebsprüfung diese (Anm.: älteren) Unterlagen nicht mehr finden hätte können, sei kein Grund, andere Feststellungen zu treffen. Schließlich wurde nochmals betont, dass aufgrund der auf dem Mischsatz basierenden innerbetrieblichen Kalkulation durch die Umsatzsteuernachbelastung eine Gefährdung der Liquidität des Unternehmens darstelle.

Mit Eingabe an das Finanzamt vom 14. November 2007 wies der Bw. unter Bezugnahme auf einen in Ablichtung beigelegten Auszug aus einem die Jahre 1998 bis 2000 betreffenden Prüfungsbericht wiederholend darauf hin, dass der ehemals vereinbarte und in den (Steuer-) Erklärungen "eingereichte" Mischsatz von 59% bzw. 41% bei der Hinzurechnung der Umsätze (Anm.: durch den Prüfer) genauso übernommen worden sei. Der rückwirkende Ansatz eines anderen Aufteilungssatzes würde den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen.

Zum Vorlagebericht (Vordruck Verf 46) des Finanzamtes, worin dieses als Streitpunkt die Nichtanwendung eines (bis dahin angewendeten) "Umsatzsteuer-Mischsatzes" trotz eindeutig zurechenbarer Umsätze anführte, brachte der Bw. mit Schriftsatz vom 4. Februar 2008 noch vor, bei den eindeutig zuordenbaren Umsätzen 10% habe es sich um Umsätze aus Eintrittskarten (§ 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994) im Zuge des "AB-Dance Festivals" gehandelt. Dies sei eine einzige Veranstaltung pro Jahr gewesen und hätte mit der "normalen" Tätigkeit des Bw. nichts gemeinsam gehabt. Da die Eintrittskarten schon wegen der AKM extra verrechnet werden müssten, seien die Einnahmen sohin leicht zuzuordnen gewesen.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter aus, sein Mandant würde einen Teil der Tätigkeit in der Tanzschule als unter § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 fallend betrachten, dass also Umsätze als Künstler zum ermäßigten Steuersatz vorliegen würden. Der Bw. bilde zum Teil auch Tänzer künstlerisch aus, die dann mit dem Abschlusszeugnis der Tanzschule an Bewerben, wie etwa dem AB-Dance Festival, teilnehmen könnten. Das Finanzamt habe dies so gewürdigt, dass eben ein Teil der Umsätze dem ermäßigten Steuersatz unterzogen wurde. Der im Lauf der Jahre schwankende und in unterschiedlicher Höhe erklärte Anteil dieser Umsätze sei aufgrund der vom Bw. vorgelegten Aufzeichnungen ermittelt und vom Finanzamt bis zum Prüfungszeitraum unbeanstandet

anerkannt worden. Über mögliche gesonderte Auftritte des Bw. als Künstler außerhalb seiner Tanzschule habe der steuerliche Vertreter keine Kenntnis. Die Tätigkeit des Bw. könne aufgrund seiner Künstlereigenschaft zur Erzielung von begünstigt besteuerten Umsätzen führen. Diesbezüglich verwies der steuerliche Vertreter auf das Beispiel eines ausgebildeten Opernsängers, der auch als Friedhofsänger tätig gewesen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe diesen Sänger sogar in seiner Gesamtheit als Künstler betrachtet. Über Befragen, ob der Berufungswerber eigene Choreografien verkauft habe oder die Tanzschule als solche bei künstlerischen Veranstaltungen aufgetreten sei, verwies der steuerliche Vertreter auf den Akteninhalt und die dort befindlichen Einnahmenaufgliederungen.

Die Amtsvertreterin hielt dem entgegen, dass aus der Homepage des Unternehmens des Bw. keine Umstände erkennbar wären, welche die Tanzschule von anderen gleichartigen Tanzschulen unterscheiden und das Vorliegen von zum Teil begünstigt zu steuernden Tätigkeiten als Künstler erlauben würden. Leistungen und Veranstaltungen wie sie der Bw. anbiete bzw. ausrichte, wie etwa Pilates, Jazz Dance, Ausdruckstanz u.ä. würden sogar schon von Fitnessstudios organisiert und angeboten werden. Laut Internet liege der Schwerpunkt bei der gegenständlichen Tanzschule auf der Freude an der Bewegung sowie der Stärkung der Muskulatur, wie dies beispielsweise bei Pilates als eine Form von Gymnastik der Fall wäre. Der angebotene Latin- Dance würde nach Meinung der Amtsvertreterin ebenso wie der Jazz Dance nicht unter eine künstlerische Leistung fallen. Einen Konnex zwischen dem Beispiel des Friedhofsängers und dem vorliegenden Berufungsfall konnte die Amtsvertreterin nach ihren Angaben nicht herstellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ausgehend vom Inhalt der angeforderten Verwaltungsakten sowie dem Ergebnis der mündlichen Berufungsverhandlung stellen sich der steuerliche Verfahrensverlauf und der entscheidungsrelevante Sachverhalt wie folgt dar:

Der Berufungswerber betreibt seit dem Jahr 1987 als Einzelunternehmer ein Studio für Tanz und Bewegung.

Eine Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Februar bis Juni 1987 ergab keine erwähnenswerten Beanstandungen.

Mit Eingabe vom 30. Dezember 1988 stellte der Bw. an das zuständige Finanzamt den Antrag, die Entgelte gemäß § 18 Abs. 7 UStG 1972 ab 1. Jänner 1989 aufgrund der tatsächlichen und üblichen Aufschlagsätze nach dem Wareneingang zu trennen, da Registrierkassen mit mindestens zwei Zählwerken nicht vorhanden wären und daher die Entgeltstrennung nach

Steuersätzen nur sehr schwer durchführbar wäre. Mit Bescheid vom 12. Jänner 1989 wurde dem Bw. die nachträgliche Trennung der Entgelte dergestalt bewilligt, dass die Entgelte für die mit 20% zu versteuernden Umsätze anhand des Wareneinganges und der tatsächlichen und üblichen Aufschläge zu errechnen wären.

Aufgrund von Mängeln der Buchhaltung, von mangelhaften Lösungsaufzeichnungen sowie von hohen Privateinlagen 1992, die nicht ausreichend nachgewiesen werden konnten, wurden im Rahmen einer die Jahre 1992 bis 1994 betreffenden Betriebsprüfung nachfolgende Nettobeträge, nämlich S 900.000 für 1992 und jeweils S 100.000 für 1993 und 1994, den bisherigen Umsätzen hinzugerechnet. Die Aufteilung auf die Steuersätze erfolgte seitens der Betriebsprüfung bzw. des deren Ansicht übernehmenden Finanzamtes ohne weitere Prüfung entsprechend den erklärten Umsätzen, also zu 25,50% auf den begünstigten Steuersatz von 10%, zu 74,50% auf den Normalsteuersatz von 20% entfallend. Die Kürzung von Vorsteuern in allen Prüfungsjahren ist für das gegenständliche Verfahren nicht weiter relevant.

Die Umsatzsteuerveranlagung für 1995 wurde erkennbar erklärungsgemäß vorgenommen, das aus dem Bescheid rückrechenbare Aufteilungsverhältnis betrug – geht man von den erklärten Nettoentgelten aus – 28,32% zu 71,68%. Wenn man indes die aus dem Bescheid ableitbaren Bruttoeinnahmen heranzieht, errechnet sich das Verhältnis mit 26,59% zu 73,41%.

Gleiches gilt für das Veranlagungsjahr 1996. Dabei wurde das erklärte Verhältnis von 27,10% zu 72,90% ohne nähere Befassung damit übernommen.

Im Frühjahr 2002 nahm das Finanzamt, nicht zuletzt wegen eines Anfang 1999 mit Zwangsausgleich beendeten Insolvenzverfahrens, eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 bis 2000 vor.

Für das Jahr 1997 ergab sich lediglich eine Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern aus Kosten der Lebensführung. Das erklärte Aufteilungsverhältnis bezüglich der Entgelte von 34,90% zu 65,10% wurde vom Prüfungsorgan – erkennbar ungeprüft – unbeanstandet übernommen.

Hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 stellte der Prüfer fest, dass trotz Berücksichtigung aller relevanten Umstände eine Deckung der Lebenshaltungskosten nicht gegeben war, weshalb den Umsätzen Bruttobeträge zugeschätzt wurden. Die Aufteilung dieser Bruttozurechnungen in 10%ige und 20%ige Umsätze erfolgte nach den diesbezüglichen Ausführungen im Prüfungsbericht im Verhältnis der bis dahin erklärten, nämlich – gerundet – von 41% zu 59% für 1998 und 1999, sowie im Verhältnis von 42% zu 58% für das Jahr 2000. Festgestellt wird dazu seitens der Berufungsbehörde, dass sich dem Arbeitsbogen keine Hinweise entnehmen

lassen, dass die Erlöse oder gar die angewendeten Steuersätze einer Prüfung unterzogen worden wären.

Da trotz mehrfacher Fristverlängerung die Steuererklärungen nicht abgegeben wurden, musste das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2001 im Wege einer Schätzung ermitteln, wobei es die Entgelte nach dem für das Jahr 2000 erklärten Schlüssel von 42% den 10%igen, zu 58% den 20%igen Umsätzen zurechnete. Nach Erklärungseingang führte das Finanzamt den Angaben in der Steuererklärung folgend die Veranlagung mittels einer stattgebenden Berufungsvorentscheidung durch, wobei die Aufteilung laut Erklärung exakt dem Verhältnis des Vorjahres und der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung entsprach.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer 2002 erfolgte erklärungskgemäß wiederum unter Anwendung des bereits bekannten Aufteilungsschlüssels von 42% zu 58%.

Mangels Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der fristgerechten Einreichung der Jahreserklärung schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer 2003 und unterwarf alle angenommenen Umsätze dem Normalsteuersatz. Die dagegen unter Beifügung der Umsatzsteuerjahreserklärung, in der die Entgelte im Verhältnis 49,7% zu 50,3% auf den begünstigten und den normalen Steuersatz aufgeteilt waren, erhobene Berufung ist nunmehr Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Im Betriebsprüfungsbericht über das hier relevante Prüfungsverfahren für die Jahre 2001 bis 2004 ist dazu unter den steuerlichen Feststellungen in der Tz. 2 angeführt, dass die erzielten Tageslosungen im Prüfungszeitraum zu rd. 60% mit dem Normalsteuersatz (20%) sowie zu rd. 40% mit dem ermäßigten Steuersatz (10%) versteuert worden wären. Mit Ausnahme der aus den "AB-Dance Veranstaltungen" (Anm.: erstmals im Jahr 2004) erzielten Entgelte seien die vom Berufungswerber ausgeübten Tätigkeiten (verschiedene Tanzkurse, etwa Ballett, Hip-Hopp, Jazz, Bodywork, Modern Jazz, Ethnic-Dance, sowie Pilates) nicht solche, die unter die Bestimmung des § 10 Abs. 2 UStG 1994 zu subsumieren wären.

Im Berufungsverfahren hatte der Prüfer – unwidersprochen geblieben und vom erkennenden Senat als zutreffend erachtet – auch dargelegt, dass die im Prüfungszeitraum im Unternehmen des Bw. erzielten Erlöse getrennt nach Tanzkursen, Weitervermietung des Tanzstudios und Eintrittskarten für Künstlerauftritte aufgezeichnet worden wären. Die Einnahmen aus den Tanzkursen und der Weitervermietung waren dann in immer wieder wechselndem Verhältnis den mit dem Normalsteuersatz und den mit dem begünstigten Steuersatz von 10% zu versteuernden Umsätzen zugerechnet worden, in welcher Weise dann auch die jeweiligen Veranlagungen erfolgten.

Im Arbeitsbogen des Prüfers findet sich weiters ein Vermerk, wonach laut Angaben des steuerlichen Vertreters die Aufteilung der Erlöse in 10%ige und 20%ige Umsätze in Anlehnung an eine Betriebsprüfung für die Jahre 1992 bis 1994 erfolgte sei, da davon ausgegangen wäre, dass eine Raumvermietung (20% USt) und eine begünstigte Leistung vorliege. Eine gesetzliche Bestimmung dafür konnte nach Ansicht des Prüfers nicht gefunden werden, da Tanzschulen nicht der USt-Befreiung gemäß § 6 UStG 1994 unterliegen würden. Die 10%igen Umsätze würden unter dem Hinweis auf "Künstler" angesetzt worden sein.

Weiter hinten im Arbeitsbogen, im Rahmen der Erlösüberprüfung, hat der Prüfer festgehalten, dass die Weitervermietung des Tanzstudios in den Prüfungsjahren zu Unrecht dem begünstigten Steuersatz von 10% unterzogen worden sei. Für die in den Prüfungsjahren erfolgte Aufteilung der Umsätze auf 10%ige und 20%ige Erlöse, die überdies noch im Prüfungszeitraum dem Verhältnis nach unterschiedlich vorgenommen wurde, konnte der Prüfer keine gesetzliche Grundlage und auch keine Hinweise in den UStR finden. Nach Auskunft des Steuerberaters würden die 10%igen Erlöse aufgrund diverser Künstlervorstellungen angesetzt, und wäre der Prozentsatz auch bei der Vorprüfung berücksichtigt worden.

Schließlich liegt im Arbeitsbogen noch ein Schriftsatz des Steuerberaters ein, wonach in einem älteren Umsatzsteuerkommentar die Ansicht vertreten werde, bei Fitness- und Tanzstudios könne ein Umsatzsteuermischsatz, zusammengesetzt aus den Komponenten Raummiete mit 10% und Gerätemiete (bei Fitnesscenter 20%), zur Anwendung gelangen. Beim Bw. käme noch eine künstlerische Komponente hinzu, da die Kurse in einem Tanzstudio als künstlerische Tätigkeit mit 10% zu versteuern sei, wenn im Anschluss daran eine Aufführung bzw. Abschlussprüfung stattfinde. Aus diesem Grund wäre daher seinerzeit ein derartiger Mischsatz gemeinsam mit dem Finanzamt ermittelt worden.

Die obigen Feststellungen und die Darstellung des Verfahrensablaufes gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten und ab dem Jahr 1998 in Papierform vorhandenen Steuerakt des Berufungswerbers. Weiters hat der Berufungssenat Einsicht genommen in die Prüfungs- und Nachschauberichte betreffend den Zeitraum Februar bis Juni 1987 und die Jahre 1992 bis 1994 samt dem Zeitraum Jänner 1995 bis Oktober 1996 sowie in die Arbeitsbögen bezüglich der Prüfungen über die Jahre 1997 bis 2000 und nunmehr von 2001 bis 2004.

Seitens des erkennenden Senates wird zunächst klarstellend bemerkt, dass es den bereits öfter genannten (Umsatzsteuer-) Mischsatz bzw. Mischsteuersatz als eine bloß ziffernmäßige, aus den gesetzlich normierten Steuersätzen rechnerisch abgeleitete, Größe schon ex lege nicht geben kann. Sollte daher eine dieser vom steuerlichen Vertreter verwendeten und vom Finanzamt übernommenen Bezeichnungen herangezogen werden, so handelt es sich um die

bei sogenannten gemischten Verträgen mögliche und zulässige Besteuerung von Teilen des Gesamtentgeltes einerseits mit dem Normalsteuersatz und andererseits mit dem begünstigten Steuersatz von 10%.

In den im vorletzten Absatz angeführten und vom Senat als unbedenklich erachteten Unterlagen lässt sich indes weder eine Vereinbarung des Berufungswerbers bzw. dessen steuerlichen Vertreters mit dem Finanzamt über eine bestimmte oder zumindest bestimmbare verhältnismäßige Zuordnung von Erlösen zu unterschiedlichen Steuersätzen finden noch kann nach Meinung des Berufungssenates das Vorliegen einer solcherart akkordierten Vorgangsweise aus den genannten Unterlagen – und auch nicht aus dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung – abgeleitet werden. Eine Überprüfung der Erlöse der Jahre vor 2001 auf ihre Zuordnung zu den verschiedenen Umsatzsteuersätzen hat weder durch die Bediensteten der Prüfungsabteilung noch im Zuge der jeweiligen Veranlagungen durch die Innendienstorgane stattgefunden. Aus den maßgeblichen Unterlagen erhellt vielmehr, dass sich die Prüfungsorgane mit den von ihnen getroffenen Feststellungen (Buchführungsmängel, fehlende Vermögensdeckung) und den daraus abgeleiteten Konsequenzen in Form von nicht unerheblichen Hinzuschätzungen offenkundig begnügt und auf eine zusätzliche Überprüfung der Richtigkeit der herangezogenen Umsatzsteuersätze verzichtet hatten. Die Tatsache, dass in den Prüfungsberichten betreffend die Jahre 1992 bis 1994 und 1997 bis 2000 ausdrücklich festgehalten ist, die Aufteilung der Hinzuschätzungen würde im gleichen Verhältnis wie in den eingereichten Steuererklärungen erfolgen, bedeutet für den Berufungssenat lediglich, dass dies eben dann so geschehen ist. Indizien für eine mit dem Finanzamt über einen allfälligen Aufteilungsmaßstab getroffene Vereinbarung indes lassen sich entgegen der diesbezüglichen Auffassung des Bw. daraus nicht ableiten, zumal eine solche Abrede jedenfalls für Zeiträume nach 1994 gänzlich unzutreffend und daher unzulässig wären.

So hat der Steuerberater des Bw. auf eine ältere Literaturmeinung (Anm.: vermutlich *Caganek-Kallina-Eitler*, Das Umsatzsteuergesetz, Stand 1.1.1992, DE-USt, Abschn. 59 zu § 10 Abs. 2 Z 5) gestützt die Ansicht vertreten, ein aus den Komponenten Raummiete mit 10% und Gerätemiete mit 20% zusammengesetzter Mischsteuersatz könne bei Tanzschulen ebenfalls zur Anwendung gelangen. Dazu käme beim Berufungswerber noch eine künstlerische Komponente, weil im Anschluss an die Tanzkurse eine Abschlussprüfung bzw. eine Aufführung stattfinde.

Nach Dafürhalten des Berufungssenates liegt eine denkmögliche Erklärung für die seitens des Berufungswerbers vorgenommene Aufteilung der Erlöse am ehesten in seiner unzutreffenden Auslegung der letztangeführten Literaturmeinung. Zwar konnte im Geltungszeitraum des Umsatzsteuergesetzes 1972 dieser herrschenden Auffassung zufolge bei gemischten

Verträgen, die sowohl Elemente von Bestandverträgen über Grundstücke als auch andere Leistungskomponenten aufwiesen, das Entgelt in einen dem ermäßigten Steuersatz (Anm.: von 10% für die Grundstückskomponente) und einen dem Normalsteuersatz unterliegenden Anteil aufgespalten werden. Allerdings waren schon bei der damaligen Rechtslage gemischte Verträge, bei denen der Grundstückskomponente eine gänzlich untergeordnete Bedeutung zukam, wie etwa bei Fitnessstudios, Freibadeanlagen, Kunsteislaufplätze, Bräunungsstudios und Tanzveranstaltungen, zur Gänze dem Normalsteuersatz zu unterwerfen (*Caganek-Kallina-Eitler*, a.a.O.; *Caganek* in ÖStZ 1990, 167; *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, Tz 388 zu § 6 UStG 1994; Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 6. März 1989, 86/15/0007, vom 12. November 1990, 90/15/0043, vom 26. November 1990, 90/15/0062, vom 23. Februar 1994, 94/13/0003, und vom 21. Juli 1998, 98/14/0100). Es erscheint daher äußerst fraglich, ob die vom Bw. gewählte Aufteilung schon damals rechtskonform war.

Im Geltungsbereich des UStG 1994, also ab 1. Jänner 1995, werden die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nicht mehr generell dem begünstigten Steuersatz unterzogen, sondern primär als unecht steuerfreie Umsätze mit der Option auf Besteuerung zum Normalsteuersatz behandelt. Lediglich die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für Wohnzwecke, Beherbergung und Campingzwecke unterliegt noch dem ermäßigten Steuersatz von 10%, wovon im gegenständlichen Fall wohl nicht die Rede sein kann. Eine Besteuerung von Entgeltsanteilen mit dem begünstigten Steuersatz von 10% mit der Begründung, bei Umsätzen aus dem Betrieb einer Tanzschule würden auch Komponenten einer Grundstücksanmietung zu berücksichtigen sein, ist ab dem Jahr 1995 jedenfalls völlig unzutreffend und daher unzulässig. Warum das Finanzamt dieser unrichtigen Vorgangsweise des Bw. jahrelang ungeprüft gefolgt ist, bleibt für den erkennenden Senat indes unerfindlich.

Zusammengefasst wird sohin als Zwischenergebnis festgehalten, dass eine wie immer geartete Vereinbarung zwischen der Amtspartei und dem Berufungswerber bzw. seinem steuerlichen Vertreter über eine Aufteilung der Entgelte auf die hier maßgeblichen Umsatzsteuersätze seitens des Berufungssenates nicht festgestellt werden konnte. Der Umstand, dass bei einem Tanz- und Fitnessstudio (siehe unten) die zum Normalsteuersatz zu versteuernden Umsätze anhand des Wareneinganges und der tatsächlichen und üblichen Aufschläge seit 1989 offenkundig unwiderrufen geblieben zu errechnen wären, wird vom erkennenden Senat nicht kommentiert.

Zu beurteilen ist zudem, ob die vom Berufungswerber erbrachten Leistungen eine mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% zu besteuernde künstlerische Komponente beinhalten, wie dies vom Bw. behauptet wird. Begründet wird diese Ansicht vom Bw. damit, dass nach den (Tanz-) Kursen eine Abschlussprüfung bzw. eine Aufführung stattfinde. Durch die bei ihm zum

Teil empfangene künstlerische Ausbildung könnten Tänzer/innen mit dem Abschlusszeugnis der Tanzschule an Bewerben, wie etwa dem "AB-Dance Festival", teilnehmen. Von eigenen Auftritten des Bw. in seiner behaupteten Eigenschaft als Künstler hatte nicht einmal der steuerliche Vertreter Kenntnis, weshalb diesbezügliche Feststellungen durch den Senat nicht erfolgen konnten. Der Verweis des Steuerberaters auf die Frage, ob der Bw. eigene Choreografien verkauft oder die Tanzschule als solche bei künstlerischen Veranstaltungen aufgetreten sei, auf den Akteninhalt und die dort befindlichen Einnahmenaufgliederungen vermag dem Berufungsbegehren insofern nicht zum Erfolg zu verhelfen, als sich die Einnahmenaufgliederung bloß auf jeweils zwei Positionen beschränkt, nämlich auf die unkommentierte Unterteilung auf mit 10% und 20% zu versteuernde Entgelte. Ein wenn auch noch so dürftiger Hinweis auf eine künstlerische Leistung fehlt gänzlich.

Nach dem Internetauftritt des Berufungswerbers, abrufbar unter [www. hopp hopp.at](http://www.hopp hopp.at) *ist das hopp-hopp dancecenter für alle Tanz- und Bewegungsbegeisterten längst zur beliebten Institution geworden. Angeboten werden klassisches Ballett, Modern-, Jazz- und Latin- -Tanz als elementarer Ausdruck von Lebensfreude und Energie, weiters das oft kopierte, aber nie erreichte corpusfittus™, ein ultimativ ganzheitliches Körpertraining, mit dem Ziel, Wohlbefinden, Beweglichkeit und gute Form zu erreichen, das vom Bw. entwickelt wurde. Bei corpusfittus™ folgen einem sorgfältigen warm-up ein wohldosiertes stretching und ein fordernder workout-Teil. Den Abschluss bildet ein durchdachtes Bodentraining mit Übungen für Rücken, Beine und Bauch. Als perfekt ausgewogenes Körpertraining verhindert corpusfittus™ auch Überlastungsschäden durch Beruf und andere Sportarten. Zusätzlich finden sich im Angebot corpus-et-animo mit seinen temporeichen Choreografien, be-we-tics™, ein innovatives Programm, um die Balance und gute Haltung (wieder-) zu finden und den Rückenbeschwerden entgegenzuwirken, dann relax-nix, ein Programm, welches Atmung, Beckenbodentraining, Stretching, Spannung und Entspannung verbindet, und schließlich Faids-Tanz, eine Tanzausbildung für den Nachwuchs, bei der ausschließlich mit qualifizierten und hochmotivierten Lehrern zusammengearbeitet werde.*

Im angeschlossenen hopp-hopp pilates studio erfahren die Kunden das allumfassende Training aus der Körpermitte heraus, mit Konzentration, Bewegungsfluss, Koordination, Präzision und bewusster Atmung. An den Original Gratz-Geräten nach Joseph H. Pilates trainieren die Kunden mit geprüften Instruktoren, die ihre Ausbildung bei Tatjana Pilatova, beste aller master teacher und Schülerin von Joseph H. Pilates, absolviert haben. Durch Pilates werden die Figur gestrafft, die Haltung verbessert, Bauch-, Beckenboden-, Gesäß- und Rückenmuskulatur gekräftigt, bei Rückenschmerzen und Verspannungen geholfen, der Körper flexibler und geschmeidiger gemacht, die Koordination und Kondition gefördert, die Konzentrationsfähigkeit gesteigert sowie das Immunsystem gestärkt.

Der Berufungswerber *selbst als Inhaber und Leiter des erfolgreichen Tanzstudios hopp-hopp dance center absolvierte ein Studium mit Abschluss in Politikwissenschaften mit Schwerpunkt ius in Ausland sowie ein weiteres Studium in Betriebswirtschaften und Tourismus an der X-Uni Ö-Stadt. Der Bw. verfügt über ein Tanzdiplom der academy of arts and music in Über-See und erhielt eine Ausbildung unter Hadschi Ha- Lef und Ali Baba sowie Trainings an den Ananas dance studios A-L-Stadt und Ananas studios main street Ü-S-Stadt.*

Entsprechend dem Inhalt der Website und in Übereinstimmung mit den Arbeitsbögen der Betriebsprüfung werden die angebotenen Leistungen zu einem weitaus überwiegenden Anteil unter Zuhilfenahme von anderen (Gast-) Lehrern, Trainern und Instruktoren (Anm.: womit selbstredend auch Personen weiblichen Geschlechts gemeint sind) erbracht. Der Bw. selbst unterrichtet corpusfittusTM, be-we-ticsTM, relax-nix, corpus-et-animo, Latin- und jazz dance.

Hält man sich nun diese umfassende Beschreibung der seitens des Unternehmens des Berufungswerbers angebotenen Leistungen vor Augen, so handelt es sich um ein Angebot, welches sich von anderen Tanzschulen, Fitnessstudios und Wellness- und ähnlichen Einrichtungen zur körperlichen Ertüchtigung allenfalls in Randbereichen, etwa dem Latin-dance, unterscheidet. Der Schwerpunkt des Leistungsspektrums liegt klar erkennbar in der Vermittlung von Freude an der Bewegung und dem Aufbau bzw. der Verbesserung des körperlichen Wohlbefindens durch die Teilnahme an den angebotenen Tanzkursen sowie Fitness- und Gymnastikprogrammen.

In rechtlicher Hinsicht wird betreffend die Frage, ob eine umsatzsteuerlich gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 mit einem Steuersatz von 10% zu versteuernde Tätigkeit als Künstler vorliegt, auf die übereinstimmende herrschende Ansicht von Lehre und Rechtsprechung verwiesen, wonach als Künstler anzusehen ist, wer eine persönliche und eigenschöpferische Tätigkeit in einem umfassenden Kunstfach (zB. Malerei, Bildhauerei, Architektur) aufgrund künstlerischer Begabung entfaltet und sich nicht darauf beschränkt, Erlernbares oder Erlerntes wiederzugeben (*Ruppe/Achatz*, a.a.O., Tz 91, mit mehreren Judikaturhinweisen, etwa VwGH vom 27. September 1995, 92/15/0086). Künstlerische Leistungen müssen die individuelle Anschauung und Gestaltungskraft widerspiegeln und eine künstlerische Gestaltungshöhe erreichen (VwGH vom 18. März 1987, 85/13/0089) beziehungsweise dürfen einen gewissen Qualitätsstandard nicht unterschreiten (VwGH vom 23. Oktober 1984, 84/14/0083). Die Mitarbeit von Hilfskräften ist der Anwendung der Begünstigung nicht schädlich, sofern sie nicht überwiegt und die Produkte selbst letztlich die persönliche und eigenschöpferische Note des Unternehmers tragen (*Ruppe/Achatz*, a.a.O., VwGH vom 20. November 1989, 89/14/0142).

Bei Betrachtung dieser Kriterien gelangt der erkennende Senat zur Auffassung, dass aus mehreren Gründen nicht von einer den begünstigten Steuersatz rechtfertigenden künstlerischen Tätigkeit des Berufungswerbers ausgegangen werden kann:

Zum einen deshalb, da der Zweck des Unternehmens durch die Veranstaltung von Tanzkursen sowie Gymnastik- und Fitnesstrainings einerseits darin besteht, den Kunden selbst das Ausüben bestimmter Tätigkeiten, nämlich das Tanzen und die körperliche Ertüchtigung, zu ermöglichen und diesen andererseits Fähigkeiten zu vermitteln bzw. zu lehren. Da der Sinn dieser Kurse und Trainings darin liegt, den Kunden etwas beizubringen, also etwas zu lehren, wird somit etwas Erlernbares durch die Lehrer, Trainer und Instrukturen zunächst wiedergegeben und dann versucht, den Kunden diese erlernbaren Fähigkeiten beizubringen. Darin kann nach der gerade oben dargestellten herrschenden Rechtsmeinung eine künstlerische Leistung nicht gelegen sein.

Überdies ist zu beachten, dass die Weitergabe von Fähigkeiten überwiegend nicht durch den Berufungswerber selbst, sondern durch für ihn tätige Lehrer, Trainer und Instrukturen erfolgt. Die so weitergegebenen Fähigkeiten tragen dann aber letztlich nicht die persönliche und eigenschöpferische Note des Bw., sondern wohl eher jene der jeweiligen Ausbilder. Auch unter diesem Blickwinkel kann im Lichte der obigen Rechtsausführungen eine künstlerische Leistung des Bw. nicht erkannt werden.

Selbst wenn man dem Berufungswerber eine gewisse künstlerische Begabung zubilligen könnte, wofür die von ihm auf dem Gebiet des Tanzes absolvierte Ausbildung ein wichtiges Indiz darstellen würde (*Ruppe/Achatz*, a.a.O., Tz 92; VwGH vom 12. Dezember 1988, 87/15/0002), darf nicht übersehen werden, dass nicht sämtliche Umsätze begünstigt sind, sondern nur jene Umsätze aus der Tätigkeit als Künstler selbst. Es würde aber jeder Lebenserfahrung widersprechen, ginge man davon aus, die Kunden würden die Kursbeiträge oder die sonst wie auch immer bezeichneten Entgelte dafür leisten, um im Gegenzug dafür eine künstlerische Leistung des Berufungswerbers dargeboten zu erhalten. Vielmehr sollen damit der Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten im Rahmen der Kurse und Trainingsprogramme abgegolten werden. Von gesonderten eigenen entgeltlichen Auftritten des Bw. als Künstler hatte nicht einmal sein steuerlicher Vertreter Kenntnis. Ebenso wenig ließ sich ein Auftritt der Tanzschule bei künstlerischen Veranstaltungen aus dem Akteninhalt ableiten.

Die unterrichtende Tätigkeit eines Künstlers, auch wenn der Unterricht auf der Grundlage des Kunstverständnisses erteilt wird, ist hingegen nicht begünstigt (*Ruppe/Achatz*, a.a.O.; VwGH vom 24. September 1981, 81/15/0089, und vom 27. September 1984, 83/15/0159). Im Hinblick darauf, dass die Tätigkeit des Bw. im Rahmen seines Unternehmens in der

Weitergabe bzw. Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten, noch dazu überwiegend unter Zuhilfenahme von anderen Ausbildungspersonen, erfolgt, handelt es sich dabei nach Auffassung des Berufungssenates eindeutig um eine unterrichtende und sohin nicht begünstigte Tätigkeit.

Nicht zu überzeugen vermag auch der Einwand des Bw., nach Ende der (Tanz-) Kurse würden eine Abschlussprüfung bzw. eine Aufführung stattfinden. Diesbezüglich drängt sich dem erkennenden Senat der Vergleich mit einer Fahrschule auf, wo die Kurse ebenfalls mit einer Fahrprüfung und einer in diesem Rahmen stattfindenden Prüfungsfahrt enden. Auch in einem solchen Fall kann in der Erteilung des Fahrunterrichtes wohl schwer von einer künstlerischen Leistung gesprochen werden.

Auch eine allenfalls mögliche Teilnahme von Absolventen der Tanzschule an Bewerben wie etwa dem "AB-Dance Festival" vermögen die Tätigkeit des Berufungswerbers nicht zu einer künstlerischen zu qualifizieren, da die Absolventen doch nur etwas Erlerntes wiedergeben können, was nach der oben dargelegten Rechtsansicht für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nicht ausreicht. Eigene künstlerische Akzente der ausgebildeten Personen als Gegenpol zu ihren erlernten Fähigkeiten indes führen nicht zu einer eigenen künstlerischen Leistung des Berufungswerbers.

Unverständlich bleibt für den Berufungssenat schließlich, aus welchem Grund vom Berufungswerber die bloße und zur Gänze erfolgte Weitervermietung des Tanzstudios an Vereine oder andere Personengruppen einem Mischsatz, gemeint also zum Teil mit dem begünstigten Steuersatz besteuert, unterworfen wurde, wie dies vom Prüfer unbestritten geblieben festgestellt worden ist. Eine auch nur anteilige künstlerische Leistung kann der Senat bei derartigen Vorgängen nirgends erkennen.

Zu der vom Bw. mehrfach ins Treffen geführten Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben wird ausgeführt, dass dieser auch im Abgabenrecht beachtliche Grundsatz nach herrschender Auffassung bei Ermessensentscheidungen und bei der Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen zu beachten ist, sohin also einen Vollzugsspielraum für die Behörde voraussetzt (*Ritz*, BAO, Bundesabgabenordnung, Kommentar⁴, Tz 8 zu § 114; VwGH vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0054, vom 29. Juli 2010, 2006/15/0217, und vom 23. September 2010, 2010/15/0135). Da aber das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker ist als der Grundsatz von Treu und Glauben (*Ritz*, a.a.O., Tz 7; VwGH vom 3. November 2005, 2003/15/0136), ist die Behörde *verpflichtet*, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nur wenn besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen, kann sich ein Steuerpflichtiger auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen (idS *Ritz*, a.a.O., Tz 9; VwGH vom

28. Oktober 2009, 2008/15/0049). Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt (Ritz, a.a.O.; VwGH vom 22. März 2010, 2007/15/0256).

Im gegenständlichen Fall konnte keine Vereinbarung über die Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf einen Teil der Umsätze festgestellt werden. Noch viel weniger ist eine konkludente oder gar ausdrückliche Aufforderung, den begünstigten Steuersatz solcherart anzuwenden, erkennbar. Im Gegenteil findet die unrichtige Vorgangsweise nach Ansicht des Berufungssenates ihre Wurzel im Antrag des Berufungswerbers auf nachträgliche Trennung der Entgelte, der offenkundig ungeprüft bewilligt und in der Folge auch so – wiederum ungeprüft – verwirklicht worden ist. Es war daher das Finanzamt sogar verpflichtet, von der jahrelang unrichtig geübten Praxis, die Umsätze zum Teil auch dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen, nach deren Erkennen abzugehen.

Daran schlägt auch nicht, dass im Zuge mehrerer Betriebsprüfungen und auch bei der Veranlagung durch die Innendienstorgane diese Vorgangsweise unbeanstandet geblieben war, da die Behörde dessen ungeachtet nicht gehindert ist, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (Ritz, a.a.O., VwGH vom 2. Oktober 2004, 2000/13/0179, vom 21. Dezember 2005, 2002/14/0148, und vom 29. Juli 2010, 2007/15/0248). Schwerpunkt und Feststellungen in den Prüfungsverfahren waren einerseits die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und Aufzeichnungen und andererseits betreffend die Prüfung der Jahre 1997 bis 2000 die Frage der Vermögensdeckung, nicht jedoch die angewendeten Steuersätze.

Zusammengefasst wird daher nochmals festgehalten, dass eine Vereinbarung zwischen dem Berufungswerber und dem Finanzamt nicht festgestellt werden konnte, ebenso wenig wie eine seitens der Amtspartei ergangene Aufforderung zur oder ausdrückliche Mitteilung über die Richtigkeit der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes durch den Berufungswerber. Vielmehr hat das Finanzamt im Vertrauen auf die Richtigkeit der Angaben des Bw. dessen gesetzwidrige steuerliche Beurteilung und Behandlung ungeprüft übernommen.

Im hier streitgegenständlichen Jahr 2003 konnte der erkennende Senat keine Leistungen, deren Entgelte dem ermäßigten Steuersatz von 10% aus welchem Titel auch immer unterliegen, feststellen, insbesondere nicht solche aus einer künstlerischen Tätigkeit des Berufungswerbers. Der Berufung war sohin ein Erfolg zu versagen.

Insoweit der Berufungswerber in der Vorgangsweise der Amtspartei Probleme bezüglich seiner Liquidität und einen möglicherweise nicht wieder gutzumachenden wirtschaftlichen

Schaden befürchtet, wird bemerkt, dass derartige Umstände bei der Abgabenbemessung ohne Belang sind und allenfalls bei der Einbringung ordnungsgemäß festgesetzter Abgaben Berücksichtigung finden könnten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Dezember 2012