



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der c und des D E, Saunaclub, W, vertreten durch Jupiter Wirtschaftstreuhand GmbH, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1210 Wien, Pius Parschplatz 2, vom 3. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22, vom 25. Juni 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 sowie gegen die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2002

1) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 werden aufgehoben.

2) beschlossen:

- a) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.
- b) Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) betreiben einen sog. „Saunaclub“. Anlässlich einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gem. den §§ 147 ff BAO wurden folgende Feststellungen getroffen:

„GEWINNERMITTLUNG

Tz 22: Steuersatz Einnahmen ex Swingerclub:

Die Erlöse aus dem Swingerclub wurden bis dato mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% verustet.

Von der BP wurde festgestellt, dass es sich beim geprüften Unternehmen um einen Swingerclub (laut Internetseite www.xxx.at) handelt.

Im Pauschalpreis von S 780,00 bzw. EURO 60,00 pro Pärchen bzw. S 200,00 (EURO 15,00) pro Singledame sind neben der Benützung der Sauna die Konsumation aller Speisen und Getränke bzw. die Benützung der im Swingerclub zur Verfügung gestellten Einrichtungen (u.a. Garderoben, Duschen, WC, Ruheräumlichkeiten, Schaukel, Massageliege, Gynostuhl, TV etc.) inkludiert.

Da im Pauschalpreis nicht nur der Saunaeintritt, sondern auch die o.a. zusätzlichen Leistungen enthalten sind, kann der ermäßigte Steuersatz keine Anwendung finden.

Die Erlöse werden von der BP mit 20% versteuert.

	2000	2001	2002
USt-Nachforderung			

EÄ lt. BP	~41.471,22	~41.016,30	~3.070,14
-----------	------------	------------	-----------

Tz 23: Schätzung gem. § 184 BAO:

In den aus den Erträgen des Swingerclubs erwirtschafteten Einkünften aus Gewerbebetrieb am Standort D-Str. sind auch Einkünfte aus der Vermietung einer am Betriebsort gelegenen Boutique enthalten. Bereinigt um die Einnahmen aus der Vermietung der Boutique wurden in den Jahren seit Betriebseröffnung des Swingerclubs im Jahr 1994 mit Ausnahme des Jahres 2002 nur Verluste erwirtschaftet.

Zwecks Klärung der Lebenshaltungskosten der Gesellschafter wurde eine BP vorgenommen. Auf Befragen gaben die Gesellschafter an, einen sehr bescheidenen Lebenswandel zu führen (keine Reisen, keine aufwändige Bekleidung, nur ein Auto, ein Leichtmotorrad, Essen im Swingerclub etc.). Außer einem Kreditkonto zur Finanzierung der Liegenschaft D-Str., bei dem im Prüfungszeitraum keine Rückzahlungen geleistet wurden, gaben die Gesellschafter an, kein Konto bei einer Bank zu haben. An monatlichen Fixkosten nannten die Gesellschafter die Eigentumswohnung in der S-Str. (ca. EURO 350,00) bzw. ein Leasingauto Chrysler Bj. 99 (ca. EURO 318,00 Leasingrate exkl. Versicherung, Leasing-Sonderzahlung und Depotzahlung 1999 gesamt S 111.400,00). Weiters wurde im Jahr 1999 das gebrauchte Leichtmotorrad der Marke "Honda Shadow" (AK ca. S 25.000,00) angeschafft.

Von der BP wurde weiters festgestellt, dass die Gesellschafter zwei Kinder (A, geb. xxx, B, geb. yyy) zu versorgen hatten, wobei A bis zumindest 1998 in einem Lehrverhältnis stand (Anschaffung eines Pkw Chrysler PL, Anmeldung 3.4.98 = Erstzulassung) und B bis 2002 keine nennenswerten Einkünfte hatte (Anschaffung BMW 316i Bj. 9/95, Anmeldung 16.10.01). Auf Befragen gab Frau c E an, dass die Kinder von ihrer Oma großzügig unterstützt wurden und dass A, der im Zeitraum 2000 bis 2002 ein Nettoeinkommen von S 386.289,00, das sind durchschnittlich ca. S 129.000,00 p.a., ebenfalls einen Beitrag zur Bestreitung der Wohnungskosten geleistet hatte.

Die Lebenshaltungskosten werden wie folgt zusammengefasst:

	2000	2001	2002
Gewinn lt. Erkl.	38.746,00	84.732,00	10.992,00
AfA	66.260,00	64.597,00	4.574,00
Eigenverbrauch	-20.411,00	-20.500,00	-1.489,00
Adaptierter Gewinn	84.595,00	128.829,00	14.077,00
Familienbeihilfe	+61.775,00	+37.802,00	+1.374,00

Wohnungskosten	-60.000,00	-60.000,00	-4.400,00
Leasing Chrysler	-52.560,00	-52.560,00	-3.820,00
Vers., BK Chrysler	-20.000,00	-20.000,00	-1.500,00
BK, Vers. Motorrad	-5.000,00	-5.000,00	-350,00
Anschaffung BMW Tochter	0,00	-120.000,00	0,00
Vers., BK BMW	0,00	-5.000,00	-1.500,00
Einkünfte Tochter	+14.644,00	950,00	0,00
Lebenshaltungskosten geschätzt	-120.000,00	-120.000,00	-8.700,00
Verbleiben	-96.546,00	-214.979,00	-4.819,00

In den angesetzten Lebenshaltungskosten von S 120.000,00 bzw. EURO 8.700,00 sind die Lebenshaltungskosten der beiden Gesellschafter D und c E sowie die der Tochter B E (Taschengeld, Verpflegung etc.) enthalten.

Weiters wurde von der BP festgestellt, dass in das Betriebsgebäude D-Str. im Zeitraum 1988 bis 1999 ca. ATS 5 Mio. investiert wurden, wobei die Finanzierung dieser Investitionen im Wesentlichen durch Grundstücksverkäufe und Erbschaften aufgeklärt werden konnte.

Da es jedoch nicht glaubwürdig erscheint, in einem Betrieb im Zeitraum von 9 Jahren (Ausnahme 2002) bei ca. gleich bleibendem Umsatz keinen Überschuss zu erwirtschaften und die Lebenshaltungskosten anhand von Geldflüssen nicht nachgewiesen werden konnten, wurde von der BP eine Verprobung anhand des Wasserverbrauches vorgenommen und diese dem Steuerberater sowie der Gesellschafterin des geprüften Unternehmens zur Kenntnis gebracht.

Den Wasserabrechnungen wurde in den Jahren 2000 bis 2002 folgender Wasserverbrauch entnommen:

	2000	2001	2002
Wasserverbrauch			
(in Liter)	376.000,00	364.000,00	396.000,00

Der Wasserverbrauch wurde von den Gesellschaftern und vom Steuerberater wie folgt erklärt:

Boutique (100 l x 5 Tage x 45 Wochen)	22.500 l
Waschmaschine (59 l x 14 Waschvorgänge x 50 Wochen)	41.300 l
Gläserspüler (24 l x 4 Tage x 50 Wochen)	4.800 l
Waschbecken (10 l x 15 Füllungen x 4 Tage x 50 Wochen)	30.000 l
WC-/Bodenreinigung (25 Kübeln á 8 l x 200 Tage)	40.000 l

Duschenreinigung mit Schlauch (14 min á 15 l x 200 Tage)	42.000 l
Dienstwohnung (Baden, WC; 1 Zimmer, Bad/WC im Club)	20.000 l
Reinigung Hof / Blumengießen (33 Einheiten á 75 l)	2.475 l
Garten gießen (150 Tage á 225 l = 15 min tägl. mit 15 l Durchfluss)	33.750 l
Blumen gießen händisch (300 Tage á 15 l)	4.500 l
Postmix (Getränke) (200 Tage x 4 Pers. x 4 Getränke. x 0,25 l)	800 l
Küche (Salat waschen etc: 5 mal täglich 10 l x 200 Tage)	10.000 l
Kaffeemaschine, Eiswürfler (5 l x 200 Tage)	1.000 l
Kärcher (Fliesen in Dusche abspritzen: 14 x 15 x 8)	1.680 l
Dach abspritzen, betonieren	225 l
Summe vorläufiger Verbrauch	255.030 l

(kein Ansatz für Bar reinigen, durchspülen, Undichtheit,
Rinnen lassen, Heizung nachfüllen)

Bei einem Verbrauch von 376.000 l verbleiben für den Gästebetrieb 120.970 l, was bei einem durchschnittlichen Verbrauch pro Gast von 75 l für Duschen und WC einen Besuch von 1.613 Personen ergeben würde (806 Paare x S 709,00 Erlös = kalk. Umsatz S 571.454,00 ---> keine wesentliche Abweichung lt. Steuerberater und Gesellschafter).

Von der BP wurde erhoben (www.wien.gv.at/ma31/wasweg5.htm), dass in Österreich ein Gesamtverbrauch von durchschnittlich 150 l Wasser pro Tag pro Person sich wie folgt aufgliedert:

Toilettenspülung: 48 l

Baden, Duschen: 43 l

Wäsche waschen: 18 l

Sonstiges: 14 l

Körperpflege: 9 l

Geschirr spülen: 6 l

Gartenbewässerung: 6 l

Autowaschen: 3 l

Trinken, Kochen: 3 l

Von der BP werden folgende Positionen als nicht glaubwürdig und nachvollziehbar angesehen:

- Boutique:

In der Boutique befinden sich ein WC und ein Waschbecken. Es werden keine Dienstnehmer beschäftigt, sodass von der BP davon ausgegangen wird, dass nur die Unternehmerin für Kaffee/Tee, eventuell Geschirr abwaschen und WC - Besuche Wasser entnommen hat. Der Wasserverbrauch wird daher wie folgt errechnet: $50 \text{ l} \times 270 \text{ Tage} = 13.500 \text{ l}$ pro Jahr. Gegenüber dem Ansatz laut Erklärung ergibt sich daher ein Minderverbrauch von 9.000 l.

- Reinigung der Betriebsräumlichkeiten und Geschirr:

Für die Reinigung des Geschirrs und der Betriebsräumlichkeiten (Waschbecken ---> Geschirreinigung, WC/Bodenreinigung mit Kübeln, Duschreinigung: Abspritzen mit Schlauch) wird ein Wasserverbrauch von 112.000 l bekannt gegeben, der sich wie folgt aufgliedert:

Im Waschbecken wird unter Fließwasser Geschirr abgewaschen. Es wurden pro Tag 15 Füllungen á 10 l (4 Tage pro Woche, 50 Wochen pro Jahr) angenommen.

Die WC/Bodenreinigung erfolgt mit Kübeln, wobei 25 Kübeln pro Tag á 8 l verwendet werden.

Die Reinigung der Duschen erfolgt in der Weise, dass zuerst die Duschen mit dem Schlauch abgespritzt werden, dann händisch gereinigt und danach das Putzmittel wieder abgespritzt wird, wobei das Abspritzen der Duschen mit dem Schlauch 15 Minuten (bei einer Durchflussstärke von 15 l/min) dauert.

Diese Angaben erscheinen der BP völlig unglaubwürdig, denn die Reinigung von Geschirr, WC/Böden und Duschen würde somit täglich (bei 200 Öffnungstagen im Jahr; 4 x pro Woche x 50 Wochen) 560 l Wasser in Anspruch nehmen.

Von der BP wird von einem täglichen Wasserverbrauch für die Reinigung von rund 150 l ausgegangen ($200 \text{ Tage} \times 150 \text{ l} = 30.000 \text{ l}$ Jahresverbrauch).

Gegenüber dem erklärten Wasserverbrauch ergibt sich daher ein Minderverbrauch von 81.000 l.

- Küche:

Der Wasserbedarf für Küche (Kochen, Salat waschen etc., jedoch keine Reinigung!) wurde mit 50 l pro Tag beziffert.

Von der BP wird ein Wert von 25 l pro Tag angenommen.

Gegenüber dem erklärten Wasserverbrauch ergibt sich ein Minderverbrauch von 5.000 l.

In Summe wird daher von der BP ein Wasserverbrauch von 95.000 l in Frage gestellt, wobei dazu angemerkt wird, dass der Ansatz für die Dienstwohnung im Swingerclub in Höhe von 20.000 l ebenfalls unrealistisch erscheint (Benützung von WC bzw. Bad; umgerechnet bei 200

Betriebstagen 100 | Wasserverbrauch pro Tag!!! ----> Pro Person durchschnittlich 150 l laut Statistik).

Von der BP wird davon ausgegangen, dass der Gast durchschnittlich für Duschen und WC 80 l Wasser pro Besuch verbraucht.

Es wird daher folgende Rechnung angestellt:

Strittiger Wasserverbrauch	95.000 l
Durchschnittlicher Verbrauch pro Gast	80 l
Nicht in Erlösen enthaltene Gäste	1.187
Ergibt Paare	593

Von der BP wird eine Umsatz- und Gewinnzuschätzung wie folgt vorgenommen:

Nicht in Erlösen enthaltene Paare	580,00
durchschnittlicher Erlös pro Paar	650,00
Kalkulatorischer Mehrerlös laut BP	377.000,00

	2000	2001	2002
Zuschätzung laut BP			
20% netto	377.000,00	377.000,00	27.397 66
USt-Nachforderung	75.400,00	75.400,00	5.479,53

....."

Das FA verfügt in der Folge die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 und folgte in den gem. § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden sowie den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften von Einkünften gemäß § 188 BAO 2002 den Feststellungen der Betriebsprüfung.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. folgendes vor:

1. betreffend Umsatzsteuersatz:

Bei gegenständlichem Gewerbebetrieb handle es sich um einen Saunabetrieb, für welchen gemäß § 10 Abs. 2 Zif. 6 UStG 1994 der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung komme. Einrichtung und Gestaltung ihres Betriebes entsprächen durchaus einem eventuell etwas exklusiveren Saunabetrieb. Saunakabinen, Duschen, Garderoben, Ruhe- und Aufenthaltsraum,

Buffet u.ä. gebe es schließlich in jeder Sauna. Lediglich 4 „Einrichtungsgegenstände“ entsprächen nicht der herkömmlichen Ausstattung, sodass keinesfalls von einem Überwiegen gesprochen werden könne. Die unselbstständige Nebenleistung teile umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung. Dieser Grundsatz komme auch bei „All-inclusive-Angeboten“ zur Anwendung.

2. Deckung der Lebenshaltungskosten:

Diesbezüglich sei festzuhalten, dass dieser Punkt nicht Gegenstand der Schlussbesprechung gewesen sei, sondern die diesbezüglichen Fragen innerhalb des Prüfungszeitraumes aufgeklärt worden seien. Es seien Unterlagen bis zurück in das Jahr 1984 vorgelegt worden. Im Verlaufe der Prüfungshandlungen sei dieser Punkt ausdrücklich für erledigt erklärt worden. Zur Berechnung sei Folgendes anzumerken:

- a) Es seien weder vorhandene Ersparnisse, noch der Beitrag des Sohnes zum Haushaltsbudget berücksichtigt worden.
- b) ebenfalls unberücksichtigt sei die Unterstützung der Großmutter für die Kinder geblieben.
- c) der Eigenverbrauch sei beim adaptierten Gewinn nicht in Abzug zu bringen bzw. sei dieser wieder hinzuzurechnen. Schließlich handle es sich beim Eigenverbrauch gerade um einen Verbrauch für private Zwecke bzw. um eine Privatentnahme von Sachen (anstatt von Geld). Das heißt, was aus dem Betrieb entnommen werde, müsse nicht noch einmal privat gekauft werden. Dies erhöhe also das Privatbudget.
- d) Betriebskosten des Motorrades beliefen sich auf maximal 300,00 € pro Jahr. Es werde damit kaum gefahren.
- e) der Leasingvertrag für den PKW sei im Oktober 2002 ausgelaufen
- f) die Tochter habe im Jahr 2002 seitens des AMS rund 2.200,00 € erhalten
- g) da die Bw ihr Leben überwiegend aus dem Betrieb bestreiten (Verpflegung) und in diesem auch verbringen würden, erschienen die von der Betriebsprüfung geschätzten Lebenskosten als viel zu hoch.

Somit könne nicht von nicht nachgewiesenen privaten Geldflüssen gesprochen werden.

Hinsichtlich ihrer Glaubwürdigkeit verwiesen die Bw darauf, dass auch sie gerne höhere Einnahmen und Gewinne erzielen würden. Es sei jedoch zu bedenken, dass ihr Betrieb ja von „Null“ begonnen worden sei, weshalb eine entsprechend lange Anlaufphase zu berücksichtigen sei. Der Betrieb sei erst 1995 eröffnet worden. Weiters müsse bedacht

werden, dass auf das Niveau der Gäste geachtet bzw. ein solches vorausgesetzt werde. Soloherrn würden zum Beispiel nicht eingelassen. Auch liege in Zeiten wie diesen sicher kein Wachstumsmarkt vor, sondern handle es sich eher um einen gleich bleibenden, stagnierenden Markt, in dem der Umsatz eben nicht beliebig steigerbar sei. Auch sei eher eine große Kundentreue zu unterstellen, was einem starken Wachstum ebenfalls nicht förderlich sei. Weiters sei zu berücksichtigen, dass auch die Herabsetzung der Promillegrenze und die Zunahme der privaten Saunas der Umsatzentwicklung nicht förderlich gewesen seien.

3. Verprobung/Wasserverbrauch:

Diesbezüglich müsse vorerst erwähnt werden, dass den Bw keine Zahlen bzw. Daten von vergleichbaren Betrieben vorgehalten worden seien. Der Vergleich mit dem durchschnittlichen Pro/Kopfverbrauch eines Haushaltes könne nicht nachvollzogen werden. Weiters müsse darauf hingewiesen werden, dass der Wasserverbrauch anlässlich der Betriebsprüfung überhaupt nicht zur Sprache gekommen sei, weswegen diesbezüglich vor Ort auch keine Erhebungen hätten durchgeführt werden können. Außerdem sei auf die Saunaregeln so wie die strengen hygienischen Vorschriften hinzuweisen. Aber auch im Gästebuch können man lesen: „ein blitzsauberer Betrieb, aber leider nicht viel los“. Vergleichsmessungen an einzelnen Tagen hätten schließlich ebenfalls den Jahresverbrauch bestätigt. Auch der Installateur habe gemeint, dass der Wasserverbrauch durchaus im üblichen Bereich liege. Dieser könne auch als Zeuge genannt werden.

Zu den einzelnen Punkten im Betriebsprüfungsbericht werde folgendes ausgeführt:

a) Boutique

Die Mieterin habe bei mehreren Rückfragen angegeben, dass sie mit 50 Litern pro Tag keinesfalls das Auslangen finden könne, sondern der Verbrauch mehr als doppelt so hoch liegen müsse. Neben der Toilettenspülung, Händewaschen und Teekochen sei noch dazu das Gießen des Blumenstocks und umfangreiche Reinigungsarbeiten zu berücksichtigen. Insbesondere in der Winterzeit müsse das Lokal mehrmals täglich aufgewaschen und die Auslage täglich gereinigt werden. Auch werde der Gehsteig täglich mehrmals gereinigt. Die Toilette sei jahrelang geronnen. Laut Auskunft der MA 31 ergebe sich daraus alleine ein jährlicher Mehrverbrauch von bis zu 100.000 Liter.

b) Reinigung der Betriebsräumlichkeiten und des Geschirrs

Hier werde seitens der Betriebsprüfung überhaupt nicht auf die Argumente der Bw eingegangen, sondern lediglich deren Unglaubwürdigkeit behauptet und irgendeine Zahl

angesetzt. Sämtliches Geschirr würde unter Fließwasser abgewaschen. Hierzu komme die Mikrowelle, die Möbel, die Schankanlage und vieles mehr. Die heißen Gläser aus dem Geschirrspüler müssten gekühlt werden, für Trinkwasser (ebenfalls nicht berücksichtigt) müsse das Wasser eine Zeit lang rinnen, die Toilettenspülung müsse wegen Fettresten öfters betätigt werden.

- Der Gang- und Eingangsbereich müsse bei Schlechtwetter mehrmals pro Abend gereinigt werden (Die Gäste gingen oft barfuss am Eingangsbereich vorbei zum Buffet). Überhaupt sei fast der gesamte Bereich mit Fliesen ausgestattet, was zwar die Reinigung erleichtere, den Wasserverbrauch aber in die Höhe treibe.
- Gänzlich unberücksichtigt bei den Berechnungen sei auch der voll verflieste Keller geblieben, welcher im Übrigen auch nicht besichtigt worden sei.
- Ebenfalls nicht berücksichtigt sei die Reinigung der großen Gartenjalousie, der acht Glas- bzw. Lichtkuppeln, des Gartengrills, des Gehsteiges vor dem Betrieb, die regelmäßige Erneuerung des Wassers (einschließlich Reinigung) des Dekorwassersprudlers und des Wasserbettes, die Reinigung der Gartenterrasse mittels Hochdruckreiniger u.v.m. Eine Füllung des Wasserbettes umfasse rund 1,5 m³, das Wasserbett müsse 6x jährlich gewechselt werden.
- Die Toilette in der Dienstwohnung sei ebenfalls jahrelang defekt gewesen und sei erst Ende 2003 repariert worden.

c) Küche

Auch hier sei der von den Bw. angegebene Wasserverbrauch einfach ohne Angabe von Gründen halbiert worden, was nicht nachvollziehbar sei. Es werde nur beispielsweise festgehalten: Kartoffelkochen, Eierkochen, Salat und Geflügel waschen, Kaffeemaschine, natürlich auch Hände und Arbeitsplatte nach jedem Arbeitsgang waschen.

d) weitere Argumente:

Es herrsche sowohl beim Buffet als auch bei den Getränken Selbstbedienung, was auch nicht zum Wassersparen animiere.

Die Duschanlagen würden auch während des Betriebes öfter gereinigt.

Da die Bw über kein Tauchbecken verfügten, werde dies zweifellos durch oftmaliges und längeres Duschen ausgeglichen. Schließlich sei in diesem Fall das Duschen gleichzeitig Pflicht und Vergnügen.

Hinsichtlich der Sauberkeit und des Reinigungserfordernisses werde nochmals auf die Hausordnung und die Betriebsanlagengenehmigung verwiesen.

Bei einem Duschgang seien bei zwei Duschkabinen gleichzeitig drei Brauseköpfe in Betrieb. Auch habe das Warmwasser einen weiten Weg, die automatische Armatur müsse zwei- bis dreimal betätigt werden, bevor warmes Wasser komme.

Auch Ölmassagen seien unter den Gästen sehr beliebt, würden aber einen stark erhöhten Duschbedarf mit sich bringen, Gäste hielten sich bis zu 9 Stunden im Club auf.

Es habe im Prüfungszeitraum jedes Jahr Bauarbeiten gegeben, welche naturgemäß auch einen entsprechenden Wasserverbrauch mit sich brächten (Dachabspritzen, Betonieren der Terrasse, einer Dusche, einer großen Brunnenwanne, Reinigen der Werkzeuge).

Auch Neupflanzungen (große Brunnenwanne, Tuihecke) hätten einen zusätzlichen Wasserverbrauch zur Folge.

Die Kochwäsche verursache einen höheren Wasserverbrauch als Buntwäsche und der Betrieb habe sehr viel Kochwäsche (aus Hygienegründen).

Laut MA 31 sei der Wasserdruck während der Nachtstunden um ca 5 % höher als tagsüber, auch dies habe Auswirkungen auf den Wasserverbrauch

Generell müsse gesagt werden, dass auf den Wasserverbrauch nie geachtet worden sei. Die Bw hätten diesen vielmehr – auch im Hinblick auf das Kundenservice – als notwendige fixe Größe erachtet. Was wäre eine Sauna mit Wassermangel?

e) Eigenverbrauch:

Die Betriebsräumlichkeiten inklusive Garten und Sauna würden an den rund 165 Nichtbetriebstagen von den Bw auch privat genutzt, wobei natürlich auch eine entsprechende Wassermenge verbraucht werde. Diesbezüglich werde – was bisher verabsäumt worden sei – ein entsprechender Eigenverbrauch anzusetzen bzw. eine Kürzung der Betriebsausgaben vorzunehmen sein.

Es werde beantragt, die Bescheide aufzuheben und die Jahre 2000 bis 2002 erklärungsgemäß zu veranlagern.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung wird Folgendes ausgeführt:

1. Umsatzsteuersatz: Bei gegenständlichem Gewerbebetrieb handle es sich um einen Swingerclub und nicht – wie in der Berufung behauptet – um einen Saunabetrieb. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in

wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform als Sachverhalt maßgebend. Im gegenständlichen Fall handle es sich eindeutig um einen Swingerclub, wobei diese Tatsache nicht durch die Betriebsanlagengenehmigung bzw. den Gewerbeschein als Saunabetrieb in Abrede gestellt werden könne.

2. Hinsichtlich der Einrichtung des Betriebes müsste, abgesehen von den für Swingerclubs typischen Betriebsmitteln, festgehalten werden, dass die Ruheräume in einer Sauna mit Liegen ausgestattet und so beleuchtet seien, dass z.B. auch Lesen möglich wäre, wogegen die in der Berufung offensichtlich als Ruheräume bezeichneten Matratzenlager dürftig beleuchtet und sicher nicht zum Lesen gedacht seien.

Weiters sei in der Berufung angeführt, dass die unselbstständige Nebenleistung umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung teile. Hauptleistung sei nach Ansicht der Berufungswerber der Betrieb einer Sauna. Dem werde von der Betriebsprüfung folgendes entgegengehalten:

Im Pauschaleintrittspreis sei neben der Benützung der Sauna die Nutzung sämtlicher im Betrieb vorhandener Betriebsmittel sowie Verpflegung (Essen und Getränke) in unbeschränktem Ausmaß enthalten. Der Pauschaleintrittspreis beziehe sich auf Pärchen und auf Singledamen, Soloherrn hätten keinen Eintritt.

Gegenüber einem herkömmlichen Saunabetrieb, wo es durchaus gemischte Saunaanlagen (für Damen und Herren) sowie für beide Geschlechter getrennte Saunaanlagen gäbe, bestehe der wesentliche Unterschied im Eintrittspreis, der in einer herkömmlichen Sauna mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit geringer sei; weiters sei es nicht üblich, dass in einem herkömmlichen Saunabetrieb der Eintrittspreis für Paare zu bezahlen sei. Darüber hinaus werde ergänzend festgehalten, dass in einem Saunabetrieb sehr wohl die Möglichkeit der Konsumation von Speisen und Getränken gegeben sei, diese jedoch separat zu bezahlen und nicht im Eintrittspreis inkludiert seien.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass der Hauptzweck eines Besuches im Swingerclub sicher nicht im Besuch der Sauna zu sehen sei, sondern dass diese als unselbstständige Nebenleistung zur Abrundung des Leistungsangebotes zur Verfügung gestellt werde und somit das Schicksal der Hauptleistung teile. Die Steuerpflicht und der Steuersatz für die Nebenleistung richteten sich daher nach der Hauptleistung. Als Hauptleistung stehe nach Ansicht der Betriebsprüfung eindeutig der Betrieb des Swingerclubs und nicht der Sauna im Vordergrund. Die Erlöse seien daher zur Gänze mit 20 % zu versteuern.

3. Deckung der Lebenshaltung: Sinn der Betriebsprüfung sei gewesen, die Lebenshaltungskosten der Gesellschafter zu klären. Dabei seien von der Betriebsprüfung Unterlagen hinsichtlich Finanzierung der Anschaffung des Betriebsgebäudes und der Investitionen abverlangt worden. Die Auswertung der Unterlagen habe ergeben, dass sowohl für die Anschaffung des Betriebsgebäudes als auch für die getätigten Investitionen die erforderlichen Geldmittel durch Grundstückverkäufe vorhanden gewesen seien. Für den Zeitraum 2000 bis 2002 (=Prüfungszeitraum) sei die Bestreitung der Lebenshaltungskosten strittig, was zum einen in der Vorbesprechung Thema gewesen sei und vom Vertreter des Abgabepflichtigen nicht bestritten worden sei und zum anderen sehr wohl im Betriebsprüfungsbericht dargestellt sei. Die in der Berufung angestellte Behauptung, dass dieser Punkt ausdrücklich für erledigt erklärt worden sei, habe sich lediglich auf die Jahre 1994 bis 1999 bezogen und dürfte wohl missverständlich aufgefasst worden sein.

Zu den im Detail angeführten Punkten werde wie folgt Stellung genommen:

Ad a) Ersparnisse hätten nicht berücksichtigt werden können, da im Zuge der Prüfung bekannt gegeben worden sei, dass außer dem Kreditkonto betreffend Finanzierung des Betriebsgebäudes kein Konto bei einer Bank existent sei, und ein Sparbuch nicht vorgelegt worden sei. Ein Beitrag zum Haushaltsbudget durch den Sohn der Bw. sei aus folgenden Gründen nicht zum Ansatz gebracht worden: Mit 3.4.1998 sei von diesem ein PKW Crysler angeschafft und laut Angabe von Frau c E mittels Leasing finanziert worden. Bei einer Leasingdauer von angenommenen 48 Monaten (diesen Zeitraum sei auch der Leasingvertrag für die Mutter c E abgeschlossen worden) sei das KFZ im April 2002 zur Gänze/zum Teil ausfinanziert. Bringe man Leasingraten in Höhe von ca. 4.000 S monatlich in Ansatz, wären pro Jahr Fixkosten (inklusive Versicherung, Treibstoff und Reparaturen) von ca. 70.000 S zu bestreiten. Für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten würden ca. 60.000 S verbleiben. Dass von diesem Betrag von den Eltern ein Beitrag zum Haushaltsbudget in namhafter Höhe abverlangt worden sei, scheine ungewöhnlich. Auf eine Zeugeneinvernahme des Sohnes sei im Hinblick auf die Bestimmungen des § 171 BAO verzichtet worden.

Ad b) Da die Großmutter nicht namhaft gemacht worden sei, hätten die diesbezüglichen Angaben nicht verifiziert werden können.

Ad c) Für die Geldflussrechnung sei der Eigenverbrauch in Abzug zu bringen.

Ad d) Von der Betriebsprüfung seien für Versicherungen und Betriebskosten für das Motorrad € 350 in Ansatz gebracht worden. Gegenüber den Angaben in der Berufung in Höhe von

€ 300 stelle dies eine geringfügige Differenz iHv. € 50 dar, die seitens der Abgabepflichtigen nicht belegmäßig nachgewiesen werden könne.

Ad e) Da der Leasingvertrag nicht vorgelegt worden sei, könne seitens der Betriebsprüfung eine Abschlusszahlung nicht ausgeschlossen werden. Es seien daher für die Vermögensdeckungsrechnung 12 Monate in Ansatz gebracht worden.

Ad f) Laut telefonischer Auskunft des Herrn U (Mitarbeiter AMS A-Str.) sei für das Jahr 2002 zwar ein Antrag auf Arbeitslosengeld gestellt worden, dieser aber mangels Vorliegens der Voraussetzungen abgewiesen worden, sodass im gesamten Jahr 2002 keine Leistungen seitens des AMS an die Tochter der Bw. ausbezahlt worden seien.

Ad g) In den zum Ansatz gebrachten Lebenshaltungskosten in Höhe von 120.000 S p.a (= 8.700 €) seien die Lebenshaltungskosten für die beiden Gesellschafter sowie deren Tochter, die im Prüfungszeitraum über keine wesentlichen Einkünfte verfügt hätte, enthalten.

Abschließend werde angemerkt, dass es den Gesellschaftern des geprüften Unternehmens freistehe, die in der Berufung angeführten Behauptungen durch Belege zu untermauern. Allein das Anführen der Argumente reiche nicht aus, davon auszugehen, dass alle privaten Geldflüsse nachgewiesen worden seien.

Dem Argument der Glaubwürdigkeit einer längeren Anlaufphase werde entgegengehalten, dass die Umsätze im Zeitraum 1996 bis 2003 zwischen rund 450.000 und 550.000 S inklusive Einnahmen aus Vermietung der Boutique lägen. Von einem kontinuierlichen Wachstum könne daher nicht ausgegangen werden. Vielmehr wären seitens der Gesellschaft Maßnahmen gefordert, die in der Anlaufphase bis 2002 erwirtschafteten Verluste aus dem Swingerclub in Höhe von 464.000 S aufzuholen und ein Konzept zu erarbeiten, wie in Zukunft entsprechende Gewinne zu erwirtschaften seien.

Verprobung Wasserverbrauch:

Vorausgeschickt werde, dass der der Verprobung zugrunde gelegte Wasserverbrauch nicht strittig sei. Es liege im Entscheidungsbereich der Betriebsprüfung, eine probate Verprobung der Umsätze durchzuführen.

Da beim geprüften Unternehmen als einziger umsatzabhängiger Parameter der Wasserverbrauch aufscheine, sei diese Methode gewählt worden. Pro Einwohner würden in Österreich durchschnittlich 150 Liter Wasser verbraucht, von denen auf Baden und Duschen 43 Liter entfielen. Diese 43 Liter seien als Ansatz für den Wasserverbrauch beim Duschen herangezogen worden. Die Verprobung sei im Detail dem Steuerberater im Zuge einer Vorbesprechung erstmalig zur Kenntnis gebracht worden. Bis zur Besprechung am

7. Juli 2004, bei der auch die Gesellschafterin anwesend gewesen sei, sei von der Betriebsprüfung genügend Zeit eingeräumt worden, den Wasserverbrauch dementsprechend zu analysieren. Im Zuge dieser Besprechung sei in die von der Gesellschafterin gemeinsam mit ihrem steuerlichen Vertreter ausgearbeiteten Positionen genauestens besprochen und – wenn nötig – zusätzliche Informationen eingeholt und entsprechend ausgewertet worden.

Hinsichtlich der durchgeführten Vergleichsmessungen und der folgenden Namhaftmachung des Installateurs als Zeugen werde nochmals darauf hingewiesen, dass der Wasserverbrauch im Gesamten nicht strittig sei.

Zu den einzelnen Ausführungen werde wie folgt Stellung genommen:

Ad a) Bei der Boutique handle es sich um ein kleines Gassenlokal, eine Zeugeneinvernahme der Mieterin sei durchaus möglich. Die Behauptung, dass die Toilette jahrelang geronnen sei und ein Mehrverbrauch von bis zu 100.000 Liter verursacht habe, würde bedeuten, dass 25 % des gesamten Wasserverbrauchs des Swingerclubs und der Boutique nur für die defekte Klospülung verwendet worden sei. In weiterer Folge wären die anderen Angaben hinsichtlich des Wasserverbrauchs seitens der Gesellschafter neu zu würdigen, wobei deren Glaubhaftigkeit nachhaltig in Zweifel gezogen werden müsse.

Ad b) Auf die detaillierte Begründung im BP Bericht werde verwiesen. Ergänzend werde angemerkt, dass die Behauptung, der Schwimmer in der Toilettenanlage in der Dienstwohnung sei ebenfalls jahrelang defekt gewesen, als Schutzbehauptung für eventuell nicht glaubwürdige Angaben für die anderen Verbrauchsparameter herangezogen würde.

Es erscheine der Betriebsprüfung nicht den Gepflogenheiten des täglichen Lebens entsprechend, eine Reparatur, deren Kosten verschwindend gering sei, nicht zeitnah durchzuführen, sondern jahrelang mit der Reparatur zuzuwarten.

Ad c) und d) Die in der Berufung angeführte Behauptung, dass sich Gäste bis zu 9 Stunden im Club aufhielten, würde bei den festgestellten Öffnungszeiten (MI 17:00 bis 2:00 Uhr = 9 Stunden, DO 19:00 bis 2:00 Uhr = 7 Stunden, FR 17:00 bis 2:00 = 9 Stunden, SA 19:00 bis 3:00Uhr = 8 Stunden) bedeuten, dass am Mittwoch und am Freitag die Gäste von Beginn bis Ende im Betrieb verweilen würden, was vollkommen unglaublich erscheine. Des Weiteren würden die Gäste nicht während ihrer gesamten Anwesenheitszeit Wasser verbrauchen. Diese Behauptung könne ebenfalls nur als Schutzbehauptung angesehen werden.

Ad e) Im Zuge der Betriebsbesichtigung sei vom Gesellschafter D E über Befragen angegeben worden, dass er die Tage, an denen der Club geschlossen sei, größtenteils durchschlafe, um sich von den Anstrengungen des Clubbetriebes zu erholen. Die Behauptung, dass auch die Freizeit

teilweise im Club verbracht werde, sei der Betriebsprüfung im Zuge des Prüfungsverfahrens nicht zur Kenntnis gebracht worden und müsse daher ebenfalls als Schutzbehauptung angesehen werden. Es erscheine nicht glaubwürdig, im Laufe der Betriebsprüfung nicht daran zu denken und diese Tatsache auch rechtzeitig bekannt zu geben.

Abschließend werde nochmals angeführt, dass den Gesellschaftern zur Aufklärung des strittigen Wasserverbrauchs eine großzügige Frist eingeräumt worden sei. Die nach der Schlussbesprechung vorgebrachten Angaben hinsichtlich des strittigen Anteils am Wasserverbrauchs seien dementsprechend zu würdigen.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung halten die Bw Folgendes fest:

Der als Zeuge genannte Installateur solle bestätigen, dass der Wasserverbrauch durchaus angemessen sei.

Die verlangten Aufzeichnungen würden – soweit in verständlicher Form vorhanden – beigelegt. Das Ablesen sei äußerst mühsam und kompliziert und erst im Zuge der Betriebsprüfung zur Thema geworden.

1. Zur Stellungnahme des Betriebsprüfers

Es handle sich sehr wohl um einen Saunabetrieb, dieser stelle den Hauptbetrieb dar, aus diesem Grund kämen die Gäste in den Betrieb der Bw. Die Saunakammer habe eine Leistung von 21 KW und biete bei 26 m³ Rauminhalt 16 Personen Platz. In diesem Zusammenhang müsse auch die Definitionsfrage gestellt werden, was unter einem Swingerclub (Swinger = lebenslustiger Mensch) zu verstehen sei bzw. worin die Leistung der Bw. erblickt werde.

Jedenfalls müsse aber den Ausführungen hinsichtlich der Ruheräume energisch entgegengetreten werden: Entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung seien die Ruheräume sehr wohl mit Liegen, Tagesliegen und künstlicher Beleuchtung ausgestattet. Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass es sich um Ruheräume und nicht um Lesesäle handle. Diesbezüglich sei eine nochmalige Betriebsbesichtigung zu überlegen, offenbar habe der Betriebsprüfer nicht alles besichtigt oder nicht mehr in Erinnerung.

Weiters müsse festgehalten werden, dass eine vom Üblichen differenzierte Betriebsführung wohl gestattet sein müsse. Spezialisierung und Abhebung von Konkurrenten sei heute wohl ein Muss. Die Bw. hätten sich eben für eine Sauna für Paare mit luxuriösem Ambiente und exklusiver Ausstattung entschieden. Diese rechtfertige vielleicht auch etwas höheren Preis als im Durchschnitt üblich.

Auch „All-inclusive-Angebote“ seien wohl nichts Exotisches mehr, sondern entsprächen dem Trend der Zeit. Trotzdem: Sauna bleibe Sauna!

Den Ausführungen der Betriebsprüfung könne somit nicht gefolgt werden, weshalb solle die Sauna nicht die Hauptleistung sein? Worin sollte diese bestehen?

2. Deckung der Lebenshaltung:

Möglich, dass hier tatsächlich ein Missverständnis vorliege. Im Übrigen sei dieser Punkt in der Schlussbesprechung kurz gestreift worden, sei aber ursprünglich nicht auf der Tagesordnung gewesen, sodass auch keine diesbezügliche Vorbereitung erfolgt sei. Auch in der Niederschrift sei darüber nichts enthalten.

Im Einzelnen:

Außer den bereits vorgelegten Unterlagen betreffend Grundstücksverkäufe würden zwei weitere vorgelegt. Diese seien im Zuge der Überprüfung nicht vorgelegt worden, weil einerseits erst Kopien beim Notarnachfolger organisiert hätte werden müssen, andererseits diese zum Nachweis der Finanzierung der Investitionen nicht benötigt worden seien. Daraus ergebe sich aber jedenfalls, dass sehr wohl noch Ersparnisse vorhanden gewesen seien (auch wenn sie nicht auf einem Konto gelegen seien).

Der Leasingvertrag des Sohnes A E werde vorgelegt. Daraus sei ersichtlich, dass die Leasingraten unter 4.000 S gelegen seien und der Betrag im August 2001 abgerechnet worden sei. Es sei nicht ersichtlich, wieso es unüblich sein sollte, dass bei einem laut Betriebsprüfung verbleibenden Nettoeinkommen iHv. 60.000 S kein Beitrag zum Haushaltsbudget zu leisten sei. Auch wenn es vielleicht unüblich sei, sei es ja nicht ausgeschlossen. Im Zweifel sei jedenfalls der Sohn der Bw zu vernehmen.

Die Zuwendungen seitens der Großmutter würden sowohl den Tatsachen als auch den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, auch wenn dieser aus Alters- und Gesundheitsgründen eine Zeugeneinvernahme nicht mehr zugemutet werden könne.

Für die Geldflussrechnung sei der Eigenverbrauch in Abzug zu bringen, für die Ermittlung der für die privaten Zwecke zur Verfügung stehenden Mittel sei dieser jedoch wieder hinzuzurechnen; schließlich handle es sich ja um eine Privatentnahme! Man könnte ihm aber auch vom geschätzten Privatbedarf in Abzug bringen, zu berücksichtigen sei er jedenfalls!

Hinsichtlich des Motorrades werde nochmals darauf verwiesen, dass mit diesem kaum gefahren werde.

Die Abrechnung des Leasingvertrages von Frau c E vom 21. Oktober 2002 werde ebenfalls vorgelegt. Daraus sei ersichtlich, dass keine Abschlusszahlung zu leisten gewesen sei.

Die telefonische Aussage des Mitarbeiters vom AMS sei zwar richtig, die Tochter habe aber im Jahr 2000 2.388 € Sozialhilfe seitens der Stadt Wien erhalten.

Hinsichtlich der Lebenshaltungskosten werde auf die bisherigen Ausführungen verwiesen. Im Wesentlichen würden die Bw. Geld lediglich für die Wohnung benötigen, die Verpflegung erfolge größtenteils im Betrieb und Kleidung würden sie auch nicht viel benötigen. Auch die Urlaube hätten sie zu Hause bzw. im Betrieb verbracht.

Wasserverbrauch: Auch diesbezüglich werde auf die bisherigen Argumente verwiesen. Gerade der Wasserverbrauch erlaube keine „probate Verprobung“! Außerdem sei offenbar gerade (bei einer vorgegebenen Besucheranzahl) der Wasserverbrauch strittig. Im Übrigen sei ein Monat für eine solche Analyse nicht ein üppig bemessener Zeitraum. Es werde darauf verwiesen, dass die Auskunft hinsichtlich der Toilette vom Wasserwerk stamme. Auf die übrigen Argumente der Bw. sei im Rahmen der Stellungnahme der Betriebsprüfung nicht eingegangen worden.

Hinsichtlich der Eigennutzung werde darauf hingewiesen, die Bemerkung, dass der Gesellschafter Franz Böhm außerhalb der Öffnungszeiten größtenteils schlafe, habe sich ausschließlich auf den Sonntag nach einem langen Samstag bezogen. Außerdem sei diese Feststellung in einem anderen Zusammenhang getroffen worden, damit sollte unterstrichen werden, dass privat wenig Geld benötigt werde.

Es widerspreche doch wohl doch jeder Erfahrung des täglichen Lebens, dass jemand von Sonntag bis Dienstag durchschlafe bzw. dass ein großer ruhiger Garten – insbesondere in der warmen Jahreszeit – samt Duschen und anderen Annehmlichkeiten nicht genutzt werde.

Des Weiteren werde nochmals darauf hingewiesen, dass den Bw nicht genügend Zeit eingeräumt worden sei, sämtliche Bedenken der Betriebsprüfung auszuräumen.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 Abs. 6 BAO dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2001:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Jene die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide enthalten folgende Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellung der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichung vom bisherigen Bescheid zu ersehen.“

Unter Tz. 26 des BP-Berichten („Wiederaufnahme des Verfahrens“) führte der Prüfer aus, hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume seien Feststellungen getroffen worden, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderliche machen: Umsatzsteuer 2000 bis 2001 Hinweis auf Tz 18 bis 19, einheitliche und gesonderte Feststellung 2000 bis 2001 Hinweis auf Tz 25.

Unter TZ 18 und 19 erfolgt die Berechnung der Bemessungsgrundlage und Steuer betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001.

Unter TZ 25 erfolgt die Gewinnaufteilung zwischen den beiden Gesellschaftern.

Der festgestellte Sachverhalt ist den im Akt abgehefteten Bescheiden sowie dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen und in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens eine im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens steht gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat. Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als solche herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme von Amts wegen die gemäß § 305 Abs. 1 leg. cit. zuständige Behörde.

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß § 305 Abs. 1 BAO zuständige Finanzamt ist die Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat. Unter Sache ist in diesem Zusammenhang

die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde erster Instanz gebildet hat. Bei einem verfahrensrechtlichen Bescheid, wie dem der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens von Amts wegen, wird die Identität der Sache, über die abgesprochen wurde, durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidungen über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme durch ein Finanzamt ist es daher, zu prüfen, ob dieses Verfahren aus den vom Finanzamt gebrauchten Gründen wieder aufgenommen werden durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre. Liegt der vom Finanzamt angenommene Wiederaufnahmegrund nicht vor (oder hat dieses die Wiederaufnahme tatsächlich auf keinen Wiederaufnahmegrund gestützt), muss die Berufungsbehörde den vor ihr bekämpften Wiederaufnahmebescheid des Finanzamtes ersatzlos beheben. Am Finanzamt liegt es dann, ob es etwa von der Berufungsbehörde entdeckte andere Wiederaufnahmegründe aufgreift und zu einer (neuerlichen) Wiederaufnahme heranzieht.

Das Finanzamt hat in seinen Wiederaufnahmebescheiden mit dem Verweis auf die im Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen ausschließlich die im Prüferbericht dargestellten Wiederaufnahmegründe herangezogen. Im Betriebsprüfungsbericht wird unter Tz 26 als Wiederaufnahmegrund für die Umsatzsteuer ausdrücklich auf Tz 18 – 19 und für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung auf Tz 25 verwiesen. In diesen Tz werden einerseits die Berechnung der Umsatzsteuer und andererseits die Gewinnverteilung behandelt. Neu hervorgekommene Tatsachen, die als Wiederaufnahmegrund herangezogen werden könnten, werden darin jedoch nicht dargestellt. Sich gegebenenfalls als Wiederaufnahmegrund eignende neu hervorgekommene Tatsachen werden lediglich in den Tz. 22 und 23 dargelegt. Auf diese Tz wird jedoch bei der Begründung der Wiederaufnahme nicht verwiesen.

Damit ist aber den angefochtenen Bescheiden nicht zu entnehmen, welcher der Wiederaufnahmegründe von der für die Wiederaufnahme des Verfahrens zuständigen Abgabenbehörde erster Instanz zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde. Werden aber in den die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheiden die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigenden Gründe nicht angeführt, so ist im Rahmen des Berufungsverfahrens eine Beurteilung, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Gründe eine

Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen, nicht möglich. Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO erweisen sich daher als inhaltlich rechtswidrig und sind im Sinne der obigen Ausführungen ersatzlos aufzuheben.

2. Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 2000 bis 2001

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit den Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides, die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides tritt nach § 307 Abs. 3 BAO das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat.

Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides scheidet somit ex lege der neue Sachbescheid aus dem Rechtsbestand aus, der alte Sachbescheid lebt wieder auf (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 307 Tz 8 die dort angeführte Judikatur des VwGH).

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist auch dann unzulässig, wenn der angefochtene Bescheid vor Erledigung der Berufung aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

Da infolge der Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide die gleichzeitig erlassenen neuen Sachbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden sind, ist die Berufung gegen diese als unzulässig geworden zurückzuweisen.

3. Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 und 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für 2002:

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist die Abgabenbehörde zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabeberechnung berechtigt, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Welche Bücher und Aufzeichnungen Abgabepflichtige in welcher Form zu führen haben, richtet sich nach den Bestimmungen der §§ 124 bis 131 BAO.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgehalten werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, das heißt, sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes und trotz unzureichender Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Band 2, Seite 1903 ff).

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 14.12.1998, 94/17/0101).

Dieser Aufgabe ist das Finanzamt im streitgegenständlichen Fall nur unzureichend nachgekommen.

Zunächst wird die Schätzungsbefugnis damit begründet, dass die Deckung der Lebenshaltungskosten durch die Bw nicht nachgewiesen habe werden können. Eine Lebenshaltungskostendeckungsrechnung wurde jedoch lediglich für das Jahr 2002 nicht aber auch für das Jahr 2003 angestellt. Auf die diesbezüglichen teilweise auch durch vorgelegte Unterlagen belegten Einwendungen der Bw. wurde nicht eingegangen. Rechnet man jedoch zu der von der Betriebsprüfung im Jahr 2002 festgestellten Unterdeckung iHv 4.819 €, das der Tochter der Bw. nachweislich zugekommene Einkommen iHv 2.388 € sowie die Differenz der von der Betriebsprüfung angesetzten Leasingraten iHv 3.800 € zu den tatsächlich entstandenen Aufwendungen iHv 450,57 € hinzu, so ergibt sich bereits aus dieser Rechnung ein Überschuss der vorhandenen Mittel gegenüber den geschätzten Lebenshaltungskosten. Von einer Unterdeckung der Lebenshaltungskosten kann daher im Rahmen der von der Betriebsprüfung aufgestellten und durch die Einwendungen der Bw. widerlegten Vermögensdeckungsrechnung für das Jahr 2002 nicht ausgegangen werden. Für das Jahr 2003 wurde - wie bereits oben ausgeführt - keine angestellt.

Die für das Jahr 2002 durchgeführte Berechnung ist aber auch insofern unzulänglich, als weder konkret nachvollziehbare Feststellungen darüber getroffen werden, von wie vielen dem gemeinsamen Haushalt der Bw. angehörenden Personen nun tatsächlich ausgegangen werden kann, d.h. wie viele Personen zur Deckung der Lebenshaltungskosten beigetragen und wie viele Personen aus diesem gemeinsamen Haushaltseinkommen zu versorgen gewesen sind. Es wird auch keine Aussage darüber getroffen, ob beide Kinder der Bw. noch dem Haushalt der Bw. oder einem anderen Haushalt angehörten bzw. bereits einen eigenen Haushalt führten. Darüber hinaus wurden auch keine konkreten Feststellungen darüber getroffen, welche Kosten den Bw in ihrem Haushalt nun tatsächlich erwachsen sind. Diesbezüglich erfolgte lediglich eine griffweise Schätzung in Höhe von 120.000 S jährlich. Eine Begründung, warum im Hinblick auf die Lebens- und Haushaltsführung der Bw. gerade von Kosten in dieser Höhe auszugehen ist, kann den von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen nicht entnommen werden. Damit lässt sich aber mangels nachvollziehbarer Feststellungen hinsichtlich der Höhe der tatsächlichen Lebenshaltungskosten der Bw. die daran anknüpfende Aussage, die Deckung des Lebensaufwandes der Bw sei ungeklärt, nicht verifizieren. Aus den diesbezüglich im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Feststellungen lässt sich eine Schätzungsbefugnis im Sinne des § 184 BAO nicht ableiten.

Formelle oder materielle Mängel der Bücher und Aufzeichnungen der Bw. wurden nicht aufgezeigt. Soweit von der Betriebsprüfung Vermutungen dahin gehend angestellt werden, dass es unglaublich erscheine, dass innerhalb von neun Jahren kein Überschuss aus dem Betrieb zu erzielen sei, sowie dass auf Grund des festgestellten Wasserverbrauchs auf eine höhere Anzahl von Besuchern als von den Bw erklärt geschlossen werden müsse, bleibt sie diesbezüglich Feststellungen schuldig, mit denen diese Vermutungen untermauert werden könnten. Der Versuch einer Berechnung der Besucherzahl anhand des festgestellten Wasserverbrauchs muss schon am Mangel an verfügbaren Erfahrungswerten scheitern. Soweit von der Betriebsprüfung in Haushalten erhobene Durchschnittswerte herangezogen werden, fehlt diesen jeglicher Aussagewert für den Betrieb der Bw. Darüber hinaus bleibt der Betriebsprüfer auch eine nachvollziehbare Erklärung für die von ihm angenommenen Werte schuldig. Seinen Ausführungen kann nicht entnommen werden, warum die von ihm herangezogenen Werte plausibler sein sollten, als die von den Bw. angegebenen. Im Übrigen hängt der Wasserverbrauch von einer derart großen Anzahl verschiedener Faktoren ab, dass daraus keine Aussage über die Anzahl der Besucher des Betriebes getroffen werden kann. Lediglich unter der Voraussetzung, dass die Gegebenheiten in den einzelnen Jahren im Großen und Ganzen unverändert blieben, kann aus den Schwankungen des Wasserverbrauchs auf Schwankungen der Besucherzahl geschlossen werden, eine bestimmte Anzahl von Besuchern kann daraus aber nicht errechnet werden.

Dem unabhängigen Finanzsenat erscheint es daher nicht zulässig, aus den dargestellten Berechnungen der Betriebsprüfung eine Schätzungsbefugnis abzuleiten.

Um abzuklären, ob die von den Bw. erklärten Betriebsergebnisse den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, werden daher einerseits Ermittlungen hinsichtlich der Form und des Umfangs der Buchhaltung anzustellen sein (z.B. welche Aufzeichnungen tatsächlich geführt wurden, ob sämtlich Geschäftsvorfälle Eingang in die Buchhaltung gefunden haben, ob geeignete Aufzeichnungen über den Eigenverbrauch geführt wurden, kurz es wird eine Überprüfung der formelle Richtigkeit der Bücher zu erfolgen haben). Darüber hinaus wird es auch erforderlich sein, Feststellung darüber zu treffen, über welche Räumlichkeiten der Betrieb der Bw. nun tatsächlich verfügt, von wem und in welchem Ausmaß die als Dienstwohnung bezeichneten Räumlichkeiten benutzt werden, sowie für wie viele Besucher die Räumlichkeiten des Unternehmens angelegt sind und wie viele Besucher sich tatsächlich im Durchschnitt in dem Betrieb aufgehalten haben. Erst an Hand diesbezüglich getroffener Feststellungen wird es möglich sein, eine Beurteilung darüber abzugeben, ob die erklärten Betriebsergebnisse korrekt ermittelt wurden oder ob formelle oder materielle Unrichtigkeiten der Bücher und Aufzeichnungen eine Schätzungsbefugnis begründen.

Das Finanzamt wird daher im Rahmen weiterer Ermittlungen (insbesondere durch Lokalaugenschein, Ermittlungen bei der Gewerbebehörde, sowie durch Einvernahme von Gästen) festzustellen haben, ob tatsächlich eine Diskrepanz zwischen den erklärten und tatsächlichen Einnahmen besteht. Im Übrigen wird auch zu überprüfen sein, inwieweit Aufzeichnungen über den erklärten Eigenverbrauch geführt wurden, und ob der erklärte Eigenverbrauch mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmt. Erst auf Grund der dabei erzielten Ermittlungsergebnisse kann eine Beurteilung der formellen und materiellen Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung der Bw. erfolgen.

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen wird es für angezeigt erachtet, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster

Instanz aufzuheben. Dies erscheint deshalb erforderlich, weil es nach der derzeitigen Aktenlage, mit dem derzeitigen Ermittlungsstand nicht möglich ist, eine Entscheidung über die gegenständliche Berufung zu treffen.

Für die Zurückverweisung spricht zunächst, dass der Gesetzgeber die Pflicht zur Sachverhaltsermittlung auch schon vor der Reform des Rechtsmittelverfahrens vorrangig dem Finanzamt auferlegt hat, da auch schon § 276 Abs. 3 BAO "alt" ausdrücklich die Berufungsvorlage erst nach Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anordnete. Es kann nicht Aufgabe der Abgabenbehörde II. Instanz sein, umfangreiche Ermittlungstätigkeiten erstmals durchzuführen und den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt zu ergründen.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass das mit Wirkung ab dem 1.1.2003 reformierte Verfahren dem UFS als Rechtsmittelbehörde die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der UFS dieser Rolle gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken. Es ist nicht Aufgabe des UFS, die erste Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den Sachverhalt zu ermitteln (§ 115 BAO), zu entlasten (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff).

Von dem der Abgabenbehörde zweiter Instanz eingeräumten Ermessen auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide wird insbesondere deshalb Gebrauch gemacht, weil im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen einen Umfang annehmen, die allein in einem Vorhalteverfahren, in einem Ermittlungsauftrag an die erstinstanzliche Behörde oder im Wege der Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem UFS nicht mit einem vertretbaren Aufwand durchgeführt werden können.

Wie oben dargestellt, ist nach dem derzeitigen Verfahrensstand eine Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit der von den Bw. geführten Aufzeichnungen und einer sich daraus ergebenden Schätzungsbefugnis nicht möglich. Eine endgültige Beurteilung kann erst nach Einvernahme einer größeren Zahl von Zeugen, Erhebung von Unterlagen bei anderen Behörden sowie umfangreichen Erhebungen bei den Bw selbst erfolgen. Derartige Ermittlung können durch die Außendienstorgane des FA verwaltungsökonomisch und auch zeitlich kompakt durchgeführt werden, während den UFS ein wesentlich größerer zeitlicher Aufwand treffen würde. Sollte dieses Ermittlungsverfahren über Beauftragung eines FA durchgeführt werden, wäre jede Feststellung seitens des Finanzamtes den Bw zur Gegenäußerung bekannt zu geben. Einwendungen der Bw wären der Amtspartei zur Gegenstellungnahme zu übermitteln und jede Stellungnahme seitens des FA müsste den Bw zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Sollte das Verfahren zumindest teilweise durch Erhebungen des UFS durchgeführt werden, wären die Beweisergebnisse beiden Parteien zur Stellungnahme und wohl auch zur Gegenstellungnahme zu übermitteln.

Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern. Es erscheint daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Doch auch Billigkeitsüberlegungen sprechen für die Durchführung dieses Verfahrens durch die erste Instanz, da nach § 115 Abs. 2 BAO den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Diesem Gebot ist zunächst im Rahmen der Bescheiderlassung in erster Instanz zu entsprechen. Es liegt daher auch im Interesse der Bw, wenn eine Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des Berufungsverfahrens erfolgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. Dezember 2007