



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0836-W/06,
miterledigt RV/1376-W/05,
RV/1697-W/05, RV/0699-W/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Vert., und zwar:

- Berufung vom 20. Oktober 2000 gegen die Bescheide des FA vom 21. September 2000 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998,
- Berufung vom 29. April 2005 gegen den Bescheid des FAe vom 14. April 2005 betreffend Zurücknahme einer Berufung betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Jänner bis Oktober 2004,
- Berufung vom 25. Jänner 2006 gegen die Bescheide des FAe vom 11. Jänner 2006 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate November bis Dezember 2004 und Jänner bis Oktober 2005,
- Berufung vom 14. Dezember 2006 gegen den Bescheid des FAe vom 15. November 2006 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate November bis Dezember 2005,

nach der am 7. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

1. entschieden:

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 und Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate November bis Dezember 2004 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind folgender Aufstellung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

	1994	1995	1996	1997	1998	11-12/2004
	S	S	S	S	S	€
Umsatz gesamt	656.000,00	504.000,00	490.000,00	475.000,00	461.000,00	3.136,00
Entgelte 20%	590.400,00	453.600,00	441.000,00	427.500,00	414.900,00	2.822,40
Entgelte 10%	65.600,00	50.400,00	49.000,00	47.500,00	46.100,00	313,60
USt 20%	118.080,00	90.720,00	88.200,00	85.500,00	82.980,00	564,48
USt 10%	6.560,00	5.040,00	4.900,00	4.750,00	4.610,00	31,36
Summe	124.640,00	95.760,00	93.100,00	90.250,00	87.590,00	595,84
Vorsteuern	-65.600,00	-50.400,00	-49.000,00	-47.500,00	-46.100,00	-313,60
Zahllast	59.040,00	45.360,00	44.100,00	42.750,00	41.490,00	282,24
	€	€	€	€	€	
Zahllast	4.290,60	3.296,44	3.204,87	3.106,76	3.015,20	

Die Berufung betreffend Zurücknahme einer Berufung betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Jänner bis Oktober 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. beschlossen:

Die Berufungen betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Oktober 2005 und November bis Dezember 2005 werden gemäß § 274 zweiter Satz [BAO](#) als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

a) Umsatzsteuer 1994 bis 1998

Berufungsgegenständlich ist die Umsatzsteuer eines vom Finanzamt (FA) ertragssteuerlich als Liebhaberei eingestuften Gewerbebetriebes. An der Berufungswerberin (Bw), einer Kommanditgesellschaft, ist das Ehepaar Frau MW (MW) als persönlich haftende Gesellschafterin und Herr Dipl. Ing. WW (WW) als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von S 600.000,00 beteiligt. Die Bw. betreibt ein Institut für Massage und Fußpflege mit Schwimmbad und Sauna im privaten Einfamilienhaus von Dipl. Ing. WW, zugleich Wohnsitz des Ehepaares (= der beiden Gesellschafter).

Die Bw. erklärte in den Vorjahren (vor dem berufsgegenständlichen Zeitraum) folgende Ergebnisse:

laut								
Erkl.	Einkünfte	Entgelte		Entgelte	USt	USt	Vorsteuer	USt-
Bw.	Gew. S	20% S	USt 20% S	10% S	10% S	gesamt S	/EUST S	Zahllast S
1988	-84.789,00	456.763,34	91.352,67	0,00	0,00	91.352,67	-35.957,71	55.394,96
1989	-132.751,53	433.845,84	86.769,17	4.533,64	453,36	87.222,53	-40.440,59	46.781,94
1990	-134.899,68	532.831,70	106.566,34	3.740,00	374,00	106.940,34	-61.340,50	
							-1.059,00	44.540,84
1991	-49.876,46	567.962,95	113.592,59	5.404,55	540,46	114.133,05	-55.003,66	59.129,39

Ab 1992 gab die Bw. keine Umsatzsteuererklärungen mehr ab.

Das FA erließ für die Jahre 1985 bis 1992 jeweils am 29. April 1993 Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#), in denen keine Einkünfte (Verluste) festgestellt wurden, und Umsatzsteuerbescheide mit einer Zahllast von 0. Mit Schreiben vom 21. Juli 1993 (siehe Aktenteil, der von der damaligen Finanzlandesdirektion für Wien Niederösterreich und Burgenland dem VwGH zu 97/15/0156 vorgelegt wurde, OZ 3) zog die damalige Bw. eine gegen diese Bescheide erhobene Berufung mit der Begründung zurück, nach reiflicher Überlegung müsse festgestellt werden, dass innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes kein Gesamtgewinn zu erzielen sei, da auf Grund der Gebrauchsdauer und des Abnutzungsgrades der Einrichtungen und Geräte größere Reparaturen und Erneuerungen notwendig sein würden. Auf Grund der Einstufung als Liebhaberei entfalle laut [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972](#) die Verpflichtung zur Umsatzsteuervorauszahlung.

Für das Jahr 1993 erließ das FA keinen Bescheid nach [§ 188 BAO](#), jedoch am 30. Juni 1995 einen Umsatzsteuerbescheid mit einer Zahllast von S 119.000,00 nach Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuerklärung (Aktenvorlage OZ 11 zu VwGH [97/15/0156](#)):

Umsatzsteuerbescheid 1993:	S	USt S
Entgelte mit 20%	590.000,00	118.000,00
Entgelte mit 10%	10.000,00	1.000,00
	Zahllast ohne Vorsteuern	119.000,00

Das FA beurteilte die Betätigung der Bw. ab dem Jahr 1993 als Liebhabereibetätigung im einkommensteuerrechtlichen Sinn, schrieb jedoch unter Hinweis auf § 6 LVO 1993 (in Geltung seit 1. Jänner 1993, § 8 Abs. 1 Z 2 LVO 1993) Umsatzsteuer vor. Betreffend das Jahr 1993 wurde dies im Erkenntnis VwGH 22.4.1999, [97/15/0156](#), als zutreffend beurteilt (siehe auch Akt 1998 Seite 19ff).

Vor dem UFS nun berufungsgegenständlich sind die Jahre ab 1994:

Mit **Schreiben vom 16. April 1996** (Akt 1994 Seite 3) teilte die Bw. dem FA betreffend Umsatzsteuererklärung 1994 mit, dass ihr Unternehmen vom FA als Liebhaberei eingestuft worden sei und "seit diesem Zeitpunkt" keine Aufzeichnungen geführt würden, so dass auch keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben werden könnten.

Mit **Schreiben vom 3. April 1998** (Akt 1996 Seite 1) teilte die Bw. dem FA betreffend Umsatzsteuererklärung 1996 mit wie im Schreiben vom 16. April 1996. Auf Akt 1996, Seite 2f, liegt eine von der Bw. eingebrachte leere Umsatzsteuererklärung 1996 ein.

Mit **Ersuchen um Ergänzung vom 18. Juni 1999** (Akt 1997 Seite 4) teilte das FA der Bw. betreffend Umsatzsteuererklärungen 1994 bis 1997 mit: Da die Ansicht des FAes zur Abgabe von Steuererklärungen und zur Verpflichtung der Führung von Büchern ab 1993 durch den

VwGH bestätigt worden sei, werde die Bw. aufgefordert, die noch fehlenden Umsatzsteuererklärungen 1994 bis 1997 inklusive der entsprechenden Aufzeichnungen nachzureichen, ansonsten die Besteuerungsgrundlagen gemäß [§ 184 BAO](#) im Schätzungsweg ermittelt würden.

Einem **Aktenvermerk des FAes vom 24. Juni 1999** (Akt 1997 Seite 4) ist zu entnehmen, dass die steuerliche Vertretung der Bw. telefonisch mitgeteilt habe, dass keine Erklärungen abgegeben würden.

Einem **Aktenvermerk des FAes vom 10. September 1999** (Akt 1998 Seite 24f) betreffend Erhebung des FAes der Tätigkeit und der Aufzeichnungen bei der Bw. ist zu entnehmen, dass bei der Erhebung vor Ort mit Frau MW ein neuer Termin vereinbart worden sei, da ihr Ehegatte und Mitgesellschafter bei der Amtshandlung anwesend sein soll. Die Erhebung sei dann nur mit Herrn Dipl. Ing. WW durchgeführt worden, da seine Gattin eine Kundschaft habe bedienen müssen. Es werde darauf hingewiesen, dass nachfolgende Angaben ausschließlich durch die Aussage von Herrn Dipl. Ing. WW und der Wahrnehmung des Mitarbeiters des FAes entstanden seien. Bei der Tätigkeit handle es sich um ein Massagegewerbe, Hand- und Fußpflegegewerbe sowie einen Saunabetrieb mit Swimmingpoolbenützung. Laut Aussage von Dipl. Ing. WW seien aus dem Massage-, Hand- und Fußpflegegewerbe Überschüsse erzielt worden, diese seien jedoch "aus dem Verlust des Sauna- und Poolbetriebes übertroffen worden", so dass keine Gewinne zu erwarten seien. Seit ca. 1993 seien die Einnahmen aus dem Sauna- und Poolbetrieb stark zurück gegangen und auch die Einnahmen der anderen ausgeübten Gewerbe würden einen leichten Rückgang verzeichnen. Auf Grund der Feststellung zur Liebhaberei mit Einstufung gemäß § 1 Abs. 1 LVO seien keine Aufzeichnungen mehr geführt, keine Rechnungen aufbewahrt und keinerlei Ergebnisse verzeichnet worden. Bei beiden Besuchen habe jedoch festgestellt werden können, dass auf der Schank des Aufenthaltsraumes eine Liste aufliege, auf der Termine mit Kunden eingetragen würden. Vorgelegt sei diese Liste jedoch nicht worden, da auf jede Frage nach diversen Aufzeichnungen betont worden sei, dass es keine gebe und auf Grund der Liebhaberei keine geführt werden müssten. Dipl. Ing. WW fühle sich ungerecht behandelt und zeige sich auch auf Grund des "Urteils" des VwGH und der Begründung uneinsichtig und werde um eine Nachsicht ansuchen. Es sei um die geführten Aufzeichnungen seit Kenntnis des "Urteils" gebeten worden, jedoch habe nichts vorgelegt werden können. Es sei ausdrücklich darauf verwiesen worden, dass Aufzeichnungen seit Entscheid des VwGH zu führen und UVAs abzugeben seien. Von Herrn Dipl. Ing. WW seien keine spezifischen Fragen beantwortet sondern nur darauf verwiesen worden, dass er der Meinung sei, bei Liebhaberei keine Aufzeichnungen führen zu müssen und dass er sich absolut ungerecht behandelt fühle. Bezüglich der Schätzung könne den Aussagen teilweise Glauben geschenkt werden, dass die Umsätze seit ca. 1993 rückläufig gewesen seien, da der Sauna- und Poolbetrieb immer

weniger "bis seit 1998" kaum besucht worden sei. Für die Zukunft werde festgehalten, dass das Massagegewerbe und das Hand- und Fußpflegegewerbe von dem Sauna- und Poolbetrieb getrennt werden soll und dann Gewinne daraus zu erwarten seien. In welcher Form diese Trennung statfinde, habe jedoch nicht ausgesagt werden können. Auf Grund des augenscheinlichen Eindrucks und der Terminliste dürfte ein kontinuierlicher Betrieb in der Hand- und Fußpflege sowie bei den Massagen gegeben sein.

In einem **Ersuchen um Ergänzung vom 20. Juli 2000** (Akt 1998 Seite 3f) teilte das FA der Bw. betreffend Umsatzsteuererklärungen 1994 bis 1997 mit, der VwGH habe mit Erkenntnis vom 22. April 1999 die Ansicht des FAes bestätigt, dass die Bw. als Unternehmer zur Führung von Aufzeichnungen und zur Einreichung von Umsatzsteuererklärungen verpflichtet sei. Die Bw. habe jedoch bis dato in keiner Weise daran mitgewirkt, eine einvernehmliche Lösung, die den wirtschaftlichen Gegebenheiten entspreche, herbeizuführen. Auch Termine für eine persönliche Vorsprache seien nicht wahrgenommen worden. Aus diesem Grund sehe sich das FA veranlasst, eine Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#) durchzuführen. Als Bemessungsgrundlagen würden hierbei die bis 1992 erklärten Zahlen herangezogen und pro Jahr Zuschläge hinzugerechnet:

Schätzung laut FA:	Umsatz 20% S	Umsatz 10% S	Vorsteuer S
1994	640.000,00	10.000,00	59.000,00
1995	670.000,00	10.000,00	60.000,00
1996	690.000,00	10.000,00	59.000,00
1997	710.000,00	10.000,00	58.000,00
1998	740.000,00	10.000,00	59.000,00

Einem auf diesem Ergänzungsersuchen angebrachten handschriftlichem **Vermerk des FAes vom 18. August 2000** (Akt 1998 Seite 3) ist zu entnehmen, dass die steuerliche Vertretung der Bw. angerufen habe und um Verlängerung der Frist zur Stellungnahme bis 8. September 2000 ersucht habe, da Herr Dipl. Ing. WW auf Urlaub sei.

Eine Stellungnahme erfolgte jedoch nicht.

Schließlich setzte das FA jeweils mit **Bescheiden vom 21. September 2000** die Umsatzsteuer für die Jahre 1994 bis 1998 wegen Nichtabgabe der Steuerklärungen unter Hinweis auf [§ 184 BAO](#) unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen wie im oa. Ergänzungsersuchen fest.

USt-Bescheid	1994 S	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S
Entgelte					
20%	640.000,00	670.000,00	690.000,00	710.000,00	740.000,00
10%	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
Steuer					
20%	128.000,00	134.000,00	138.000,00	142.000,00	148.000,00

10%	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Summe	129.000,00	135.000,00	139.000,00	143.000,00	149.000,00
Vorsteuer	-59.000,00	-60.000,00	-59.000,00	-58.000,00	-59.000,00
Zahllast	70.000,00	75.000,00	80.000,00	85.000,00	90.000,00

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1998 erhobenen **Berufung vom 20. Oktober 2000** (Akt 1998 Seite 8ff) brachte die Bw. vor:

Vorgeschichte:

Das FA habe im August 1999 einen Mitarbeiter mit der Erhebung der Tätigkeit in den "angeführten Unterlagen" beauftragt. bei diesem Besuch am 18. August 1999 seien nur Fragen bezüglich Aufzeichnungen gestellt worden "und aber" trotzdem vom Kommanditisten der Bw., Herrn Dipl. Ing. WW, die wirtschaftliche Situation der Bw. dargelegt worden, wie sie auch im Folgenden beschrieben sei. Es sei von Herrn Dipl. Ing. WW der Wunsch geäußert worden, mit dem zuständigen Sachbearbeiter des FAes einen Besprechungstermin zu bekommen, um alle Unklarheiten auszuräumen. In der Folge sei auch die Steuerberaterin beauftragt worden, einen Termin zu vereinbaren, was aber trotz mehrerer Versuche nie gelungen sei. Am 21. Juli 2000 sei an die Steuerberaterin ein Ersuchen um Ergänzung betreffend Steuererklärungen 1994 bis 1998 ergangen. Wegen länger dauernder beruflicher Abwesenheit des Kommanditisten Herrn Dipl. Ing. WW, der für die formalrechtlichen Belange der Bw. zuständig sei, habe um eine Fristverlängerung ersucht werden müssen. Gleichzeitig sei die Steuerberaterin wieder beauftragt worden, einen Termin mit dem FA zu vereinbaren, was aber trotz mehrerer Versuche nicht gelungen sei. Am 25. September 2000 seien dann bei der steuerlichen Vertretung die Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1998 eingelangt, die der Bw. per 28. September 2000 zugestellt worden seien.

Grundlegendes:

Die Bw. habe folgende Tätigkeitsbereiche: Sauna und ein kleines Hallenbad in geringem Umfang, Massage und Fußpflege in geringem Umfang. Alle Tätigkeiten würden im Rahmen einer 35 Stundenwoche ausgeübt werden. Die Geschäftsführung obliege Frau MW, die für den Sauna- und Schwimmbetrieb zuständig sei und teilweise auch Massagen und Fußpflegen durchführe. Die Firma habe bis 1998 eine Mitarbeiterin (Pedikürhelferin) in Teilzeit (35 Stundenwoche) beschäftigt. Diese Mitarbeiterin sei neben Fußpflege und Maniküre in geringem Umfang auch für Kundenbetreuung, Telefonate, Terminvereinbarungen und Reinigungsarbeiten zuständig gewesen. Diese Mitarbeiterin sei häufig krank gewesen und habe am 2. Oktober 1998 einen Wegunfall erlitten, der zu dauernder Arbeitsunfähigkeit geführt habe. Deshalb sei am 13. Oktober 1998 eine [andere] Mitarbeiterin aufgenommen worden, die aber wegen des schon länger gegebenen geringeren Geschäftsumfanges nur mehr 2 Tage pro Woche tätig sei und gleiche Aufgaben wie die Vorgängerin habe. Die Betriebsräume der Bw.

würden im Kellergeschoss eines Einfamilienhauses liegen, dessen Eigentümer der Kommanditist der Bw., Herr Dipl. Ing. WW sei. Der Betrieb der Bw. in den Jahren 1982 bis 1992, über welchen Zeitraum genau Buch geführt und Bilanzen gelegt worden seien, habe gezeigt, dass trotz günstiger Miet- und Betriebskosten mit Tätigkeiten in diesem geringen Umfang kein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften sei. Die Tätigkeit der Bw. sei deshalb mit Bescheid des FAes vom 29. April 1993 endgültig als Liebhaberei eingestuft worden. Damit gelte diese Tätigkeit laut UStG nicht als unternehmerisch, es sei damit keine Umsatzsteuer zu entrichten und es entfalle laut Erlass AÖFV 1990/187 die Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen. Dies gelte auch, wenn nach handelsrechtlichen Vorschriften weiterhin Aufzeichnungspflicht bestehe. Die anfängliche Berufung gegen die Einstufung des FAes als Liebhabereibetrieb sei zurückgezogen worden, da die Abschätzung des Umsatz- und Kostenverlaufes für die Zukunft gezeigt habe, dass wegen der zu erwartenden notwendigen Reparaturen und Erneuerungen, die mit hohen Kosten verbunden seien, mit Sicherheit auch in den Folgejahren kein Gesamtüberschuss zu erreichen sei. Somit sei die Tätigkeit der Bw. zu Recht als Liebhaberei eingestuft worden, womit steuerrechtlich eine Betriebsaufgabe anzunehmen sei.

Begründung der Berufung dem Grunde nach:

Prinzipiell müsse festgestellt werden, dass ein Betrieb wie dieser nur deshalb noch aufrecht erhalten werden könne, da die Betriebsräume im Keller des Einfamilienhauses des Kommanditisten liegen würden, damit die Miete und Betriebskosten sehr niedrig gehalten werden könnten, vor allem nicht an Dritte bezahlt werden müssten und für Frau MW eine ihren Kenntnissen und Neigungen entsprechende Nebenbeschäftigung möglich sei. Frau MW sei seit Ende 1995 auch "mehrheitliche Geschäftsführerin" der W-KEG (W-KEG) mit Sitz an derselben Adresse. Wenn für so einen Betrieb mit Sauna und Hallenschwimmbad nur annähernd marktgerechte Miete, Betriebs- und Reparaturkosten eingefordert würden, müsste der Betrieb wegen des zu hohen Kostendruckes sofort aufgegeben werden. Eine Anmietung gleichwertiger Räume am freien Markt wäre wegen der zu hohen Kosten undenkbar. Ein Gesamtüberschuss sei wegen des geringen Geschäftsumfanges keinesfalls erreichbar. Bei einer Fortführung so eines Betriebes könne also an Hand objektiver Kriterien (der bisherigen Marktlage) keinesfalls ein Gewinn- oder Ertragsstreben vorausgesetzt werden, es sei denn, es läge eine Änderung der Bewirtschaftung vor, die einen Gesamtüberschuss erwarten lasse. Dies sei aber nicht der Fall (unter Hinweis auf den Text von [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993](#) idF BGBl II Nr. 358/1997). In den Jahren 1982 bis 1992 habe mit genauer Buchführung und ausgewiesenen Bilanzen nicht nachgewiesen werden können, dass mit dieser Art Tätigkeit und Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss oder ein Gesamtgewinn zu erzielen sei. Die Art der Tätigkeit und Bewirtschaftung sei in den Folgejahren aber nicht geändert worden. Damit sei an Hand objektiver Umstände auch nicht nachvollziehbar, dass diese Absicht in den

Folgejahren gegeben sei. Unter Hinweis auf den Text von [§ 1] Abs. 2 Ziffer 1 bis 2 Liebhabereiverordnung [BGBl. Nr. 33/1993](#) idF BGBl II Nr. 358/1997 sei die Fortführung dieses Betriebes also nur als Liebhaberei unter [§ 1 Abs. 2 Ziffer 1 und 2 der Liebhabereiverordnung 1993](#) einzustufen, da sie sehr eng mit persönlichen Neigungen und der privaten Lebensführung verbunden sei. Dies sei vom FA trotz Vorliegen aller Tatsachen und Unterlagen nicht berücksichtigt worden. Obwohl bereits seit 1997 die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung LRL 1997 vorliegen würden, seien diese vom FA nicht berücksichtigt und auch keine Fragen gestellt worden. Die [Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993](#) idF BGBl II Nr. 358/1997 gebe unter § 6 an, dass Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen des § 1 Abs. 2 nicht jedoch bei andern Betätigungen vorliegen könne. Da die Fortführung dieses Betriebes nur als Liebhaberei unter [§ 1 Abs. 2 Ziffer 1 und 2 der Liebhabereiverordnung 1993](#) einzustufen sei, die sehr eng mit den persönlichen Neigungen und der privaten Lebensführung verbunden sei, entstehe keine Umsatzsteuerpflicht. Damit sei weder die Führung von Aufzeichnungen notwendig, noch die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen. Es sei in den Jahren 1993 bis dato weder Umsatzsteuer eingehoben noch seien jemals Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt worden. Damit könne auch keine Pflicht zur Abführung von Umsatzsteuer abgeleitet werden.

Zum besseren Verständnis für das FA könne aber die wirtschaftliche Situation der Bw. wie folgt dargelegt werden: In den Jahren 1994 bis dato habe sich gezeigt, dass die Kundenfrequenz sukzessiv geringer geworden sei. Die Gründe dafür seien einerseits darin gelegen, dass sich Kunden selbst Saunas bzw. Schwimmbäder errichtet und sich im angegebenen Einzugsbereich der Bw. einige Masseure und Fußpfleger niedergelassen hätten, andererseits speziell nach dem "Sparpaket 1995" eine immer geringer werdende Bereitschaft der Kunden gegeben sei, für solche nicht unbedingt notwendige "Luxusdinge" Geld auszugeben. In den Jahren 1994 bis 1996 habe das Schwimmbad, die Sauna und Nebenräume sowie der Aufenthaltsraum komplett renoviert werden müssen, was mit Kosten in der Größenordnung von insgesamt ca. S 330.000,00 verbunden gewesen sei und aus Privatgeldern habe finanziert werden müssen, da mit der Bw. kein entsprechender Überschuss habe erwirtschaftet werden können. Die vorliegenden Schätzungen der Umsätze 1994 bis 1998 durch das FA würden sich dadurch auszeichnen, dass eine jährliche Umsatzsteigerung um S 20.000,00 bis S 30.000,00 angenommen, die Vorsteuer aber mit S 58.000,00 bis S 60.000,00 praktisch konstant geblieben bzw. sogar weniger geworden sei. Wodurch diese Umsatzsteigerung begründet sei bzw. warum die Vorsteuern praktisch konstant bleiben würden, sei nicht bekannt gegeben worden.

Es könne auf Grund der Erfahrung und der Erinnerung Folgendes festgestellt werden: Die Bw. habe in den Jahren 1992 bis 1994 eine recht gute Auslastung gehabt. Trotzdem habe sich

keine Trendwende zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses gezeigt. Es könne also mit Sicherheit angenommen werden, dass weiterhin Verluste vorliegen würden. Im Jahr 1994 seien Renovierungen am Schwimmbecken mit Kosten von etwa S 90.000,00 und Vorsteuer etwa S 15.000,00 durchgeführt worden. Eine namentlich genannte Mitarbeiterin habe bei einer 35 Stunden Woche von 1994 bis Oktober 1998 eine geringen Auslastung und eine durchschnittliche Beschäftigungsdauer ohne Krankenstände von 9 Monaten pro Jahr entsprechend 36 Monate/Jahr. Frau MW habe von 1994 bis Oktober 1995 eine 35 Stunden Woche gehabt. Von November 1995 bis dato sei sie nur mehr etwa 20 Stunden pro Woche für die Bw. tätig, die restliche Zeit sei sie als hauptamtliche Geschäftsführerin für die W-KEG in immer stärker werdenden Maße engagiert. Im Jahr 1995 sei gemäß der Erinnerung ein Rückgang der Auslastung von 30% gegeben gewesen, der auf die Auswirkungen des Sparpaketes 1995 und der geringeren Einsatzzeit von Frau MW zurückzuführen sei. Dieser Rückgang der Auslastung sei naturgemäß auch mit der prozentuell entsprechenden Verminderung des Umsatzes verbunden und in diesem Jahr bei vielen Dienstleistern gegeben gewesen. Da viele Kosten wie Miete, Betriebskosten, Lohnkosten usw. unabhängig vom Umsatz seien, sei damit eine weitere Verschlechterung der Ertragslage und eine Erhöhung des Verlustes gegeben. In diesem Jahr sei auch die Schwimmhalle mit einer zusätzlichen Isolierung und neuen Fliesen ausgestattet worden, was mit Kosten von etwa S 110.000,00 verbunden gewesen sei. In den Jahren 1996 bis 1998 sei wegen der vorher genannten Gründe eine weitere Senkung der Auslastung und damit des Umsatzes gegeben gewesen, die mit durchschnittlich 3% pro Jahr basierend auf dem Jahr 1995 angenommen werden könne. Im Jahr 1996 sei die Sauna und der Aufenthaltsraum renoviert worden, was mit Kosten von etwa S 130.000,00 verbunden gewesen sei. Ab Mitte Oktober 1998 sei die neue Mitarbeiterin nur mehr 2 Tage pro Woche anwesend gewesen. Es sei also mit absoluter Sicherheit für die Jahre 1993 bis dato keine Erzielung eines Gesamtüberschusses möglich und auch objektiv keine diesbezügliche Absicht erkennbar, deshalb sei die Weiterführung des Betriebes nur unter [§ 1 Abs. 2 Ziffer 1 und 2 der Liebhabereiverordnung](#) 1993 einzustufen, da sie sehr eng mit der persönlichen Neigungen und der privaten Lebensführung verbunden sei. Es habe der Betrieb einzig und allein nur weitergeführt werden können, da er im Keller des eigenen Hauses liege und damit Miete und Betriebskosten sehr gering gehalten werden könnten und vor allem nicht an Dritte bezahlt werden müssten. Diese Art Betrieb sei auch in den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung LRL 1997 unter Kapitel E, Betätigung mit Annahme von Liebhaberei, unter Punkt 14.3 angeführt. Mit dieser den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechenden Einstufung könne keine Umsatzsteuerpflicht und auch keine Pflicht zur Führung von Aufzeichnungen abgeleitet werden. Es werde ersucht, auf Grund der vorgebrachten Umstände die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1998 ersatzlos aufzuheben, da nach [§ 1 Abs. 2 Ziffer 2 der Liebhabereiverordnung](#) keine

Umsatzsteuerpflicht bestehe. Die vom FA vorgenommene Schätzung entspreche nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten und wären nach den von der Bw. gemachten Angaben neu zu berechnen. Wenn es von Seite des FAes erforderlich sei, würde die Bw. weiterhin um einen Besprechungstermin mit dem zuständigen Sachbearbeiter des FAes und Herrn Dipl. Ing. WW ersuchen, um eventuelle Unklarheiten ausräumen zu können. Im Falle einer Abweisung der Berufung werde um Vorlage bei der Berufungsbehörde II. Instanz und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ersucht.

In einer **Niederschrift vom 1. Dezember 2000** betreffend Berufungsverfahren Umsatzsteuer 1994 bis 1998 (Akt 1998 Seite 26) gab Dipl. Ing. WW ua. an, dass die Höhe der Schätzung, insbesondere der Umsätze, unrichtig sei. Die Umsätze seien wesentlich geringer gewesen. Verbunden mit den Vorsteuern sei fraglich, ob überhaupt eine Zahllast vorliege. Wegen Aufbereitung seiner Unterlagen ersuchte Dipl. Ing. WW um Fristerstreckung hinsichtlich Nachreichung von Unterlagen bis 31. Jänner 2001.

Einem vorgelegten **FAX von Dipl. Ing. WW an die Steuerberaterin vom 7. Jänner 2001** (Akt 1998 Seite 29f) ist betreffend "Umsatzsteuerverrechnung 1994 bis 2000" der "Vorschlag" zu entnehmen, dass die Bw. ab dem Veranlagungsjahr 1995 die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß [§ 6 Z 27 UStG 1994](#) in Anspruch nehmen werde, wobei ein Bruttoumsatz von S 350.000,00, netto etwa S 290.000,00, angenommen werde. Die diese Summe übersteigenden Umsätze mit durchwegs 20% MwSt würden über die W-KEG verrechnet und versteuert, wobei Vorsteuern in Höhe von etwa 7% dieser Umsatzdifferenz angenommen würden und die dieser Vorsteuer entsprechenden Ausgaben auf Basis 20% MwSt. Um einmal konkrete Daten und Grundlagen für die Höhe des Umsatzes der Bw. zu erhalten, sei die Kundenfrequenz aus dem Vormerkkalender des Jahres 2000 bestimmt worden (unter Hinweis auf die Anlage Akt 1998 Seite 31). Aus der Anzahl der Behandlungen und den durchschnittlichen Behandlungserlösen seien dann die Einnahmen errechnet bzw. geschätzt worden.

So hätten sich für das Jahr 2000 folgende Zahlen ergeben:

	Anzahl	Preis S	Summe S
Massagen	740	273,00	201.724,00
Pediküren	785	250,00	196.250,00
Sauna	40	600,00	24.000,00
Schwimmbad	100	30,00	3.000,00
Materialverkauf	geschätzt		10.000,00
gesamt			434.974,00

Somit lasse sich der Gesamtumsatz 2000 gerundet mit S 435.000,00 angeben.

Mit den schon in der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide angegebenen Umsatzverläufen (1995 etwa 30% Rückgang, in den Jahren 1996 bis 2000 kontinuierlich etwa 3% Rückgang) würden sich folgende geschätzte und auf ganze Tausend gerundete Umsätze ergeben, die wie folgt auf die Bw. und die W-KEG aufgeteilt würden:

	Umsatz S	Umsatz Bw. S	Umsatz W-KEG S
2000	435.000,00	350.000,00	85.000,00
1999	448.000,00	350.000,00	98.000,00
1998	461.000,00	350.000,00	111.000,00
1997	475.000,00	350.000,00	125.000,00
1996	490.000,00	350.000,00	140.000,00
1995	504.000,00	350.000,00	154.000,00
1994	656.000,00		

Für die Bw. würden sich somit für das Jahr 1994 an Abgaben ergeben:

	S
20% MwSt aus S 646.000,00 gerundet	108.000,00
10% MwSt aus S 10.000,00 entspreche	1.000,00
Vorsteuer 7,75% von S 656.000,00 gerundet	-51.000,00
USt 1994	58.000,00
Vorsteuer 1993	-51.000,00
Restbetrag	7.000,00

Für die W-KEG müssten die Steuerbescheide 1995 bis 1998 entsprechend korrigiert werden, wobei dann mit Sicherheit Nachzahlungen für Umsatzsteuer und Einkommensteuer zu erwarten seien. Ab dem Jahr 2001 würden dann entsprechende Aufzeichnungen geführt, die eine genaue Berechnung der Steuern erlauben würden.

Mit **Schreiben vom 21. März 2001** (Akt 1998 Seite 14) betreffend Steuerbescheide "1994 bis 2000" ersuchte das FA die Bw. zu Händen von Dipl. Ing. WW, am 6. April 2001 mit Ehegattin und Steuerberaterin vorzusprechen und sämtliche Unterlagen mitzubringen. Auf Grund der von der Bw. erklärten Umsätze und unter Berücksichtigung der von der Bw. bekannt gegebenen Ausgaben würde es zum Ansatz von Steuerbemessungsgrundlagen "laut einer Tabelle" kommen. Die Renovierungskosten in Höhe von S 330.000,00 könnten nur dann anerkannt werden, wenn auch entsprechende Belege vorgelegt würden.

Einer **Niederschrift vom 7. Mai 2001** (Akt 1998 Seite 43f) mit Dipl. Ing. WW ist zu entnehmen, dass es betreffend 2000 über die Einnahmen keine Grundaufzeichnungen mehr gebe sondern nur eine dem FA vorgelegte Exceltabelle, über das laufende Jahr 2001 gebe es Grundaufzeichnungen (Kalenderaufzeichnungen). Dipl. Ing. WW werde bis 28. Mai 2001 Aufstellungen und Unterlagen vorlegen, die eine Kostenaufteilung auf W-KEG und Bw. möglich machen würden. Es würde zur Vorlage der Unterlagen ein letztmaliger Termin gewählt und zwar der 28. Mai 2001.

Ein handschriftlicher **Vermerk eines Mitarbeiters des FAes vom 7. Mai 2001** (Akt 1998 Seite 42) lautet: "Persönl. Vorsprache von Hr. [Dipl. Ing. WW] beim Herrn Vorstand am 7.5.2001 um 8:30: Bezüglich des mit Schreiben vom 7.1.2001 eingebrachten Vorschlages wird Hr. [Dipl. Ing. WW] folgendes erklärt: Das Splitten der Umsätze ist nicht möglich, da es im Steuerecht keine rückwirkenden Verträge gibt. Dieser Vorschlag erscheint willkürlich und entbehrt jeder Grundlage." Dieser Vermerk befindet sich auf einer Tabelle zu einer revidierten Schätzung des FAes als Lösungsvorschlag, die jedoch von der Bw. nicht akzeptiert wurde:

revidierte Schätzung FA:	1994 S	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S
Miete	-60.000,00	-60.000,00	-60.000,00	-70.000,00	-70.000,00
Renovierung Schwimmbad 1	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00
Renovierung Schwimmbad 2	0,00	-11.000,00	-11.000,00	-11.000,00	-11.000,00
Renovierung Sauna	0,00	0,00	-13.000,00	-13.000,00	-13.000,00
Personalkosten	-200.000,00	-200.000,00	-200.000,00	-210.000,00	-240.000,00
Material	-10.000,00	-10.000,00	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00
Summe Ausgaben:	-279.000,00	-290.000,00	-302.000,00	-322.000,00	-352.000,00
Einnahmen:	548.333,30	421.666,67	410.000,00	397.500,00	385.833,33
Überschuss	269.333,30	131.666,67	108.000,00	75.500,00	33.833,33
Umsatzsteuer:					
Einnahmen gesamt	548.333,30	421.666,67	410.000,00	397.500,00	385.833,33
davon 20%	448.611,11	343.055,56	333.333,33	322.916,67	313.194,44
davon 10%	10.000,00	10.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00
USt	90.722,22	69.611,11	67.666,67	65.583,33	63.638,89
Vorsteuer	-23.900,00	-30.900,00	-39.800,00	-13.800,00	-15.800,00
Zahllast	66.822,22	38.711,11	27.866,67	51.783,33	47.838,89

	1999 S	2000 S
Miete	-70.000,00	-70.000,00
Renovierung Schwimmbad 1	-9.000,00	-9.000,00
Renovierung Schwimmbad 2	-11.000,00	-11.000,00
Renovierung Sauna	-13.000,00	-13.000,00
Personalkosten	-240.000,00	-150.000,00
Material	-8.000,00	-8.000,00
Summe Ausgaben:	-351.000,00	-261.000,00
Einnahmen:	375.000,00	364.166,67
Überschuss	24.000,00	103.166,67
Umsatzsteuer:		
Einnahmen gesamt	375.000,00	364.166,67
davon 20%	304.166,67	295.138,89
davon 10%	8.000,00	8.000,00
USt	61.833,33	60.027,78
Vorsteuer	-15.600,00	-15.600,00
Zahllast	46.233,33	44.427,78

Mit **FAX vom 18. Juni 2001** (Akt 1998 Seite 36ff) teilte Dipl. Ing. WW mit, wie bei einem letzten Zusammentreffen am 28. Mai 2001 besprochen würde eine Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben der Bw. für die Monate Jänner und Februar 2001 übersendet. Die Bw. müsse aber gleichzeitig darauf hinweisen, dass nach endgültiger und rechtskräftiger Einstufung als Liebhabereibetrieb die Bekanntgabe dieser Aufstellung nicht erforderlich sei, da nach Meinung der Bw. keine Buchführungs- und Umsatzsteuerpflicht bestehe und die Liebhabereiverordnungen nicht richtig angewendet würden. Zum Schreiben des FAes vom 21. März 2001 müsse festgestellt werden, dass die Vorsteuern zu niedrig und nicht richtig berechnet worden seien. Die Kosten eines Betriebs würden sich in Fixkosten und variable Kosten gliedern. Daher müssten bei sinkenden Einnahmen die Vorsteuern im Verhältnis zum Umsatz höher werden. Der Betrieb des Schwimmbades und der Sauna sei sehr kostenintensiv und es müssten immer wieder Renovierungen und Reparaturen durchgeführt werden. Die angegebenen Renovierungskosten seien vergleichsweise relativ gering, da die Planung und Bauüberwachung von Dipl. Ing. WW durchgeführt worden seien. Es wäre auch absolut unglaublich anzunehmen, dass während einer zwanzigjährigen Betriebsdauer keine größeren Reparaturen erforderlich seien.

Laut Bw.: Jänner bis Februar 2001

		Vorsteuer		Tageseinnahmen	
Ausgaben	Betrag S	S	Einnahmen	S	
1.1. Miete	5.000,00	833,33	8.1.	3.439,00	
1.1. BK acont	2.000,00	333,33	9.1.	1.745,00	
12.1. Mediaprint	1.358,00	226,33	10.1.	2.056,00	
12.1. Friesacher	289,00	48,17	11.1.	650,00	
12.1. Uniqua	1.054,00	0,00	12.1.	3.970,00	
12.1. Eberhardt	1.692,00	282,00	15.1.	1.184,00	
12.1. Meusburger	836,22	139,37	16.1.	1.960,00	
18.1. Ray Werk	1.427,10	237,85	17.1.	1.568,00	
21.1. NÖGKK	3.474,00	0,00	18.1.	3.370,00	
29.1. Libramed	2.860,00	476,67	19.1.	4.670,00	
29.1. Libramed	1.664,52	277,42	22.1.	3.970,00	
29.1. Podospeziel	3.437,20	572,87	23.1.	1.971,00	
29.1. Meusburger	611,10	101,85	24.1.	1.250,00	
29.1. Sixtus	1.451,50	241,92	25.1.	1.039,00	
30.1. Löhne	6.325,00	0,00	26.1.	1.100,00	
gesamt	33.479,64	3.771,11	29.1.	1.541,00	
			30.1.	4.140,00	
1.2. Miete	5.000,00	833,33	31.1.	1.158,00	
1.2. BK acont	2.000,00	333,33	gesamt	40.781,00	
15.2. Pediko	3.707,34	617,89			
15.2. Melasan	2.769,56	461,59	1.2.	865,00	
21.2. NÖGKK	3.474,00	0,00	2.2.	632,00	
27.2. Sixtus	827,60	137,93	5.2.	920,00	
27.2. Supress	420,00	70,00	6.2.	1.154,00	
27.2. Telekom	1.354,60	225,77	7.2.	810,00	
27.2. Löhne	6.325,00	0,00	8.2.	650,00	
gesamt	25.878,10	2.679,84	9.2.	1.070,00	

12.2.	1.513,00
13.2.	1.680,00
14.2.	1.891,00
15.2.	1.180,00
16.2.	3.130,00
19.2.	1.100,00
20.2.	1.940,00
21.2.	1.345,00
22.2.	1.368,00
23.2.	1.910,00
26.2.	3.370,00
27.2.	1.498,00
28.2.	1.680,00
gesamt	29.706,00

Betriebskostenaufteilung laut Bw.:

Vermietetes Objekt: Geschäftsräume im Keller 80m²

1999	gesamt S	Anteil Bw. %	Anteil Bw. S
Strom	46.599,68	78	36.347,75
Gas	18.290,52	40	7.316,21
Rauchfangkehrer	1.164,00	40	465,60
Wasser, Kanal, Müll	7.303,06	40	2.921,22
Gebäudeversicherung	12.573,10	40	5.029,24
	85.930,36	Gesamtkosten	52.080,02
		20% MwSt	8.680,00
		netto	43.400,02
2000	gesamt S	Anteil Bw. %	Anteil Bw. S
Strom	43.782,64	75	32.836,98
Gas	17.404,39	40	6.961,76
Rauchfangkehrer	1.164,00	40	465,60
Wasser, Kanal, Müll	7.410,28	40	2.964,11
Gebäudeversicherung	12.573,10	40	5.029,24
	82.334,41	Gesamtkosten	48.257,69
		20% MwSt	8.042,95
		netto	40.214,74

Abrechnung Strom laut Bw.:

Datum	Zählerstand WSW	Differenz	Zählerstand Subzähler	Differenz	Anteil Bw. Subzähler	Anteil Privat	Anteil W-KEG
26.05.2001	134984		42354				
15.10.2000	124303	10681	34323	8031	75%	20%	5%
25.10.1999	105826	18477	198877	14446	78%	19%	3%
21.10.1998	86049	18777	4126	15751	80%	18%	3%
29.10.1997	66795	19254	88651	15475	80%	17%	2%
22.10.1996	49086	17709	74361	14290	81%	17%	2%
23.10.1995	30439	18647	59532	14829	80%	20%	0
24.10.1994	13503	16936	46021	13511	81%	20%	0
23.12.1993	8	13495	35189	10832	81%	20%	0

Mit **Vorlagebericht datiert 1. September 2005**, eingelangt beim UFS am

23. September 2005, legte das FA die Berufung ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem UFS vor. In einem Beiblatt zum Vorlagebericht an den UFS führte das FA betreffend Zusammenfassung "offene Berufungen gegen U 1994 bis 1998" aus, die Bw.

betriebe ein Institut für Massage und Fußpflege mit dem Leistungsangebot Körpermassage, Hand- und Fußpflege, Stutenmilch und Aromawickel, Magnetfeldtherapie, Tiefenwärme, Sauna, Hallenbad und Sonnenliege.

29.4.1993: Bescheide U 1985 bis 1992, Feststellung der Liebhaberei,

3.8.1993: Festsetzung UVZ 1-5/93, da laut der ab 1. Jänner 1993 geltenden Liebhabereiverordnung bei der gegenständlichen Tätigkeit keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliege,

22.4.1999: abweisliche VwGH-Entscheidung mit Zitat: " Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin stellt unbestritten eine solche iSd § 1 Abs. 1 der LVO 1993 dar. Aus § 6 LVO 1993 ergibt sich daher, dass im Streitjahr (1993) in umsatzsteuerlicher Hinsicht keine Liebhaberei vorliegt".

16.9.1999: Aktenvermerk über Erhebung vor Ort, es seien keine Aufzeichnungen mehr geführt, keine Rechnungen aufbewahrt und keinerlei Ergebnisse verzeichnet worden, bezüglich der Schätzung könne den Aussagen teilweise glauben geschenkt werden, dass die Umsätze seit ca. 1993 rückläufig gewesen seien,

20.7.2000: Vorhalteverfahren, Zusendung von Steuererklärungen 1994 bis 1998, Ankündigung der Schätzung gemäß [§ 184 BAO](#),

21.9.2000: Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1998, wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen seien die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt worden,

27.10.2000: Berufung gegen Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1998 mit der Begründung, es würde eine Weiterführung des Betriebs im Sinne des § 1 Abs. 2 der LVO 1993 vorliegen, womit auch im umsatzsteuerlichen Sinne Liebhaberei vorliege,

7.1.2001: Vorlage von Umsatzschätzungen 1994 bis 2000 der Bw. mit dem Begehren, diese "willkürlich" auf die Bw. und die W-KEG aufzusplitten,

7.5.2001: Aktenvermerk über die Vorsprache von Dipl. Ing. WW beim Vorstand des FAes, willkürliche Splitten der Umsätze sei nicht möglich, hinsichtlich der Liebhabereibeurteilung werde der Akt an die Oberbehörde vorgelegt,

17.6.2001: Schreiben der Bw. mit der Ansicht, das die [Liebhabereiverordnung](#) nicht richtig angewendet worden sei und nach Meinung der Bw. keine Buchführungs- und Umsatzsteuerpflicht bestehe, die Bw. sei mit einem vom FA an Hand revidierter Umsatzschätzung errechneten Lösungsvorschlag in Form einer Berufungsvorentscheidung nicht einverstanden;

b) Zurücknahme Berufung

Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Jänner bis Oktober 2004

Für die Jahre 1999 bis 2000 und den Zeitraum Jänner bis Oktober 2004 erließ das FA weitere **Umsatzsteuerbescheide jeweils vom 22. Dezember 2004**, in denen unter Hinweis auf [§ 184 BAO](#) die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuerklärungen geschätzt wurden.

USt-Bescheid	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €	1-10/2004 €
Entgelte						
20%	430.000,00	440.000,00	460.000,00	33.800,00	34.600,00	28.800,00
10%	20.000,00	30.000,00	30.000,00	2.200,00	2.400,00	2.100,00
Steuer						
20%	86.000,00	88.000,00	92.000,00	6.760,00	6.920,00	5.760,00
10%	2.000,00	3.000,00	3.000,00	220,00	240,00	210,00
Summe	88.000,00	91.000,00	95.000,00	6.980,00	7.160,00	5.970,00
Vorsteuer	-20.000,00	-22.000,00	-24.000,00	-1.800,00	-1.900,00	-1600
Zahllast	68.000,00	69.000,00	71.000,00	5.180,00	5.260,00	4.370,00

Gegen diese Bescheide erhob die steuerliche Vertretung die **Berufung vom**

24. Jänner 2005 (Akt 2004 Seite 32) und ersuche für die Begründung eine Fristerstreckung bis 15. Februar 2005.

Mit **Bescheid vom 25. Februar 2005** (Akt 2004 Seite 33) teilte das FA der Bw. mit, dass die oa. Berufung hinsichtlich des Inhaltes ([§ 250 BAO](#)) den Mangel aufweise, dass eine Begründung fehle, für die die Bw. um Frist bis 15. Februar 2005 ersucht habe. Der angeführte Mangel sei beim FA bis zum 10. März 2005 zu beheben. Bei Versäumnis der Frist gelte die Berufung als Zurückgenommen. Dieser Bescheid wurde der steuerlichen Vertretung der Bw. am 28. Februar 2005 zugestellt (Rückschein Akt 2004 Seite 34).

Mit **Bescheid vom 14. April 2005** (Akt 2004 Seite 31) erklärte das FA die Berufung vom 24. Jänner 2005 gegen die Bescheide Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Festsetzung Umsatzsteuer Jänner bis Oktober 2004 gemäß [§ 275 BAO](#) als zurückgenommen, da die Bw. dem Auftrag, die Mängel der Berufung bis 10. März 2005 zu beheben nicht entsprochen habe. Dieser Bescheid wurde der steuerlichen Vertretung der Bw. am 15. April 2005 zugestellt (Rückschein Akt 2004 Seite 31a).

Gegen den Zurücknahmebescheid erhob die Bw. durch die steuerliche Vertretung die - nun vor dem UFS gegenständliche - **Berufung vom 29. April 2005** (Akt 2004 Seite 35) und brachte vor, der Klient habe noch vor Ablauf der "Begründungsfrist 10.3.2005" die Begründung für die Berufung beim FA eingebracht. Es werde ersucht, diese Angaben für die Beurteilung des Sachverhaltes heranzuziehen. Dieser Berufung liegt die Kopie eines dreiseitigen Schreiben der Bw. mit dem Datum 12. Februar 2005 und dem Betreff "Berufung gegen Umsatzsteuerbescheide 1999-2004" bei (Akt 2004 Seite 36ff).

In der abweislichen **Berufungsvorentscheidung vom 25. Mai 2005** (Akt 2004 Seite 39f) gab das FA an, eine Eingabe gelte nach ständiger Rechtsprechung nur dann bei der Abgabenebehörde als eingebracht, wenn sie der Behörde tatsächlich zukomme. Diesbezüglich sei ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung die Partei beweispflichtig. Im gegenständlichen Fall sei am 24. Jänner 2005 eine Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2003 und 1-10/2004 erhoben worden. Mit Bescheid vom 25. Februar 2005, zugestellt am 28. Februar 2005, sei die Bw. zur Mängelbehebung wegen fehlender Begründung befristet mit 10. März 2005 aufgefordert worden. Da die Bw. bis 10. März 2005 diesem Auftrag nicht nachgekommen sei, sei mit Bescheid vom 14. April 2004 festgestellt worden, dass die Berufung gemäß [§ 275 BAO](#) als zurückgenommen gelte. Mit der dagegen eingebrachten Berufung vom 29. April 2005 sei nunmehr erstmalig eine Kopie einer begründeten Berufung datiert mit 12. Februar 2005 mit der Behauptung eingereicht worden, diese wäre bereits vor Ablauf der Mängelbehebungsfrist eingebracht worden. Auf Grund der Aktenlage und des geschilderten Sachverhaltes sei diese Behauptung weder nachvollziehbar noch plausibel. Der Mängelbehebungsauftrag sei nämlich erst am 25. Februar 2005 erlassen worden, demnach zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt als die von der Bw. nun in Bezug genommene begründete Version der Berufung vom 12. Februar 2005 gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2004 verfasst worden sei. Diese (mängelfreie) Version der Berufung datiert vom 12. Februar 2005 sei dem FA weder vor Erteilung des Mängelbehebungsauftrages noch bis zum Ablauf der erteilten Mängelbehebungsfrist zugekommen. Die Zurücknahme der Berufung vom 24. Jänner 2005 sei daher zu Recht gemäß [§ 275 BAO](#) ausgesprochen worden.

Im **Vorlageantrag vom 16. Juni 2005** (Akt 2004 Seite 53) brachte die Bw. vor, dass nach den Angaben des Herrn Dipl. Ing. WW die Berufungsbegründung an das FA abgesendet worden sei. Zu der in der Abweisung angeführten Begründung, der Mängelbehebungsauftrag wäre vom FA erst am 25. Februar 2005 ergangen, Herr Dipl. Ing. WW hätte aber bereits am 12. Februar 2005 die Begründung der Berufung abgefasst, möchte die steuerliche Vertretung Nachfolgendes feststellen: Die im Berufungsverfahren bekämpften Bescheide vom 22. Dezember 2004 seien in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung am 27. Dezember 2004 eingelangt. Die steuerliche Vertretung habe die Bescheide an Herrn Dipl. Ing. WW zur Stellungnahme übermittelt. Am 24. Jänner 2005 habe die steuerliche Vertretung gegen die Bescheide berufen und um "Gewährung für die Begründung derselben bis 15. Februar 2005 ersucht". Die Feststellung, Herr Dipl. Ing. WW habe erst nach Einlangen des Mängelbehebungsauftrages wissen können, welche bestimmte Mängel er beheben solle, sei nicht zutreffend, da im Bescheid darauf hingewiesen worden sei, dass die Berufungsbegründung nachzureichen, nicht aber, dass zu bestimmten Punkten Stellung zu nehmen sei (Mängelbehebung). Am 12. Februar 2005 habe Herr Dipl. Ing. WW der steuerlichen Vertretung eine umfangreiche

Stellungnahme als Berufungsbegründung zukommen lassen und die steuerliche Vertretung ersucht, diese durchzulesen und ihm mitzuteilen, ob diese Ausführungen für die Berufungsbegründung ausreichend wären. Nach Durchsicht der Berufung von Dipl. Ing. WW habe die steuerliche Vertretung diesem mitgeteilt, dass diese Stellungnahme als Mängelbehebung für die Berufungsbegründung an das FA abgesendet werden könne.

c) Umsatzsteuer November bis Dezember 2004

und Jänner bis Oktober 2005

Mit **Bescheiden jeweils vom 11. Jänner 2006** setzte das FA wiederum mit dem Hinweis, dass auf Grund [§ 184 BAO](#) die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuerklärungen geschätzt wurden, die Umsatzsteuer für die Monate November bis Dezember 2004 und Jänner bis Oktober 2005 fest.

USt-Bescheid	11-12/2004 €	1-10/2005 €
Entgelte		
20%	5.800,00	30.000,00
10%	600,00	2.500,00
Steuer		
20%	1.160,00	6.000,00
10%	60,00	250,00
Summe	1.220,00	6.250,00
Vorsteuer	-400,00	-2.000,00
Zahllast	820,00	4.250,00

In der gegen diese Bescheide erhobenen **Berufung vom 25. Jänner 2006** (Akt 2005 Seite 4) ersuchte die steuerliche Vertretung für die Begründung der Berufung um eine Frist bis 31. März 2006, da die steuerliche Vertretung ohne die Bw. die Berufung nicht begründen könne und die Bw. derzeit nicht erreichbar sei.

Das FA wies die Bw. im **Bescheid vom 30. Jänner 2006** (Akt 2005 Seite 5) darauf hin, dass die Berufung vom 25. Jänner 2006 gegen die Bescheide Umsatzsteuer November bis Dezember 2004 und Jänner bis Oktober 2005 vom 11. Jänner 2006 hinsichtlich des Inhaltes ([§ 250 BAO](#)) die Mängel aufweisen würden, dass Erklärungen fehlen würden, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden sowie eine Begründung fehle. Die Mängel seien beim FA bis 31. März 2006 zu beheben, ansonsten die Berufung als zurückgenommen gelte. Der Bescheid wurde laut Rückschein (Akt 2005 Seite 6b) der steuerlichen Vertretung am 1. Februar 2006 zugestellt.

Im **Schreiben vom 24. Februar 2006** (Akt 2005 Seite 7ff) gab die Bw. betreffend "Begründung der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2004" an, sie erhebe innerhalb offener Frist Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 11-12/2004 und 1-10/2005 dem

Grund und der Höhe nach. Zunächst wiederholte die Bw. unter der Überschrift "Grundlegendes" einen Teil ihres Vorbringens aus der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1998 vom 20. Oktober 2000 und führte unter der Überschrift "Begründung der Berufung dem Grunde nach" aus, es gebe ihrer Meinung nach für die Annahme einer Umsatzsteuerpflicht keine gesetzliche Grundlage. Seit dem Beitritt Österreichs zur EU seien die EU-Richtlinien bindend umzusetzen. Für die Behandlung von Liebhaberei gebe es eine entsprechende Richtlinie, die bei Vorliegen von Liebhaberei die Gleichbehandlung von Umsatz- und Einkommensteuer vorsehe. Diese Richtlinie werde hier offenkundlich nicht beachtet. Es gebe ein Umsatzsteuergesetz, das bei Vorliegen von Liebhaberei keine Umsatzsteuerpflicht vorsehe. Dies werde offensichtlich ebenfalls nicht beachtet. Es gebe eine [Liebhabereiverordnung](#), die nach Meinung der Bw. auf solche abgeschlossene Fälle überhaupt nicht anzuwenden sei. Dies werde auch in den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung des Finanzministeriums eindeutig festgestellt. Das FA möge der Bw. erklären, warum dies trotzdem geschehe. Obwohl bereits seit 1997 die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung LRL 1997 vorliegen würden, würden diese vom FA nicht berücksichtigt und auch keine entsprechenden Fragen gestellt. Die Bw. verlange vom FA eine entsprechende ausführliche Aufklärung. Als österreichische Staatsbürger werde verlangt, dass man von den Behörden fair und gesetzeskonform behandelt werde. Die Bw. sehe es auch nicht als ihre Aufgabe an, für die Behörde irgendwelche Verordnungen oder Erlässe zu interpretieren und auf Fehler hinzuweisen. Im Gegenteil, das FA habe der Bw. auf Aufforderung genau zu informieren, warum und wieso dies so geschehe.

Begründung der Berufung der Höhe nach: In den letzten Jahren sei die Kundenfrequenz sukzessive geringer geworden. Die Gründe dafür würden einerseits darin liegen, dass sich in den letzten Jahren im angegebenen Einzugsgebiet der Bw. viele Masseur und Fußpfleger niederlassen würden (insgesamt über 135) und viele Kunden selbst Saunas und Schwimmbäder errichtet hätten, andererseits durch die schlechte Wirtschaftslage eine immer geringer werdende Bereitschaft der Kunden gegeben sei, für solche nicht unbedingt notwendige "Luxusdinge" Geld auszugeben. Viele Kunden würden wegen der geringeren Kosten ins nahe Ungarn ausweichen oder zwischen regelmäßigen Besuchen mehr Zeit verstreichen lassen. Zu den vorliegenden Schätzungen der Umsätze 11-12/2004 und 1-10/2005 durch das FA stelle sich die Frage, wer denn solche Umsätze erwirtschaften könne. Während einer durchschnittlichen Arbeitswoche könnten insgesamt nur 32 Stunden Umsätze erwirtschaftet werden (2x7 Stunden durch die Mitarbeiterin und 18 Stunden durch Frau MW). Es könnten durchschnittlich etwa € 20,00 pro Stunde erarbeitet werden. Es könne eine durchschnittliche Auslastung von maximal 70% angenommen werden.

Jahr 2004

Monat	Wochen	Stunden/Woche	Erlös/Stunde	Auslastung	Summe €
-------	--------	---------------	--------------	------------	---------

11	4	32	20	0,7	1.792,00
12	3	32	20	0,7	1.344,00
Gesamt					3.136,00

Für die Monate 11 und 12 aus 2004 ergebe sich nach dieser Rechnung ein maximal zu erzielender Umsatz von € 3.136,00.

Jahr 2005

Monat	Wochen	Stunden/Woche	Erlös/Stunde	Auslastung	Summe €
1	3	32	20	0,7	1.344,00
2	4	32	20	0,7	1.792,00
3	4	32	20	0,7	1.792,00
4	3	32	20	0,7	1.344,00
5	3	32	20	0,7	1.344,00
6	4	32	20	0,7	1.792,00
7	2	32	20	0,7	896,00
8	2	32	20	0,7	896,00
9	4	32	20	0,7	1.792,00
10	4	32	20	0,7	1.792,00
Gesamt					14.784,00

Für die Monate 1 bis 10 aus 2005 ergebe sich nach dieser Rechnung ein maximal zu erzielender Umsatz von insgesamt € 14.784,00. Tatsache sei, dass die Umsätze der Bw. auf Grund der vorher genannten Tatsachen in den letzten Jahren mit Sicherheit bereits unter der Grenze für Kleinunternehmer liegen würden. Die Vorsteuern würden wie üblich viel zu gering geschätzt. Allein die Vorsteuern aus Miete und Betriebskosten würden schon fast die Höhe der geschätzten Werte erreichen. Um den FA auch die Möglichkeit zu geben, aus diesen für alle Beteiligte nicht sehr angenehmen Zuständen auszusteigen, würde sich anbieten, die Bw. gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG einzustufen, wodurch die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung entfalle.

Das FA legte die Berufung am 21. April 2006 ohne Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

Am 9. November 2010 erließ das FA ohne den UFS zu informieren einen Jahresbescheid Umsatzsteuer 2005 mit folgendem Inhalt:

Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 9.11.2010:	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	17.432,10
Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug § 6 Abs. 1 Z 27 (Kleinunternehmer)	-17.432,10
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00
Summe Umsatzsteuer	0,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern	0,00
Gutschrift	0,00

d) Umsatzsteuer November bis Dezember 2005

und Jänner bis August 2006

Mit **Bescheiden jeweils vom 15. November 2006** setzte das FA wiederum mit dem Hinweis, dass auf Grund [§ 184 BAO](#) die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuerklärungen geschätzt wurden, die Umsatzsteuer für die Monate November bis Dezember 2005 und Jänner bis August 2006 fest.

USt-Bescheid	11-12/2005 €	1-8/2006 €
Entgelte		
20%	5.600,00	24.000,00
10%	300,00	2.000,00
Steuer		
20%	1.120,00	4.800,00
10%	30,00	200,00
Summe	1.150,00	5.000,00
Vorsteuer	-500,00	-1.500,00
Zahllast	650,00	3.500,00

In der gegen diese Bescheide erhobenen **Berufung vom 14. Dezember 2006** (Akt 2006 Seite 1) ersuchte die steuerliche Vertretung für die Begründung der Berufung um eine Frist bis 31. Jänner 2007.

Das FA wies die Bw. im **Bescheid vom 28. Dezember 2006** (Akt 2006 Seite 8) darauf hin, dass die Berufung vom 14. Dezember 2006 gegen die Bescheide Umsatzsteuer November bis Dezember 2005 und Jänner bis August 2006 vom 15. November 2006 hinsichtlich des Inhaltes ([§ 250 BAO](#)) die Mängel aufweisen würden, dass Erklärungen fehlen würden, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden sowie eine Begründung fehle. Die Mängel seien beim FA bis 31. Jänner 2006 zu beheben, ansonsten die Berufung als zurückgenommen gelte.

Im **Schreiben vom 19. Jänner 2007** (Akt 2006 Seite 9ff) gab die Bw. betreffend "Begründung der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2006" an, sie erhebe innerhalb offener Frist Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 11-12/2005 und 1-8/2006 dem Grund und der Höhe nach und wiederholte zunächst ihr Vorbringen aus der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer November bis Dezember 2004 und Jänner bis Oktober 2005. Die Dienstleistungen der Bw. würden zunehmend auch bei großen Handelskette wie zB Bipa angeboten. Zur Schätzung des FAes stelle sich die Frage, wer den solche Umsätze erwirtschaften könne und woher die Kunden kommen sollen. Während einer durchschnittlichen Arbeitswoche sei das Geschäft nur an zwei Tagen offen, wo Umsätze erwirtschaftet werden könnten. Frau MW bekleide auch bei der [Berufsorganisation] die Funktion der [BerufsvertretungFunktion1], der [BerufsvertretungFunktion2], sei auch [BerufsvertretungFunktion3] und [BerufsvertretungFunktion4] und müsse zur Erfüllung dieser Aufgaben häufig im Auftrag der Innung unterwegs sein. Im Jahr 2006 sei über Ersuchen der

Steuerberaterin Aufzeichnungen über Einnahmen geführt worden. Es hätten sich folgende Umsätze ergeben:

Monat	Jahr 2006 Einnahmen
€	€
1	1.189,00
2	1.001,00
3	1.444,00
4	1.563,00
5	1.257,00
6	1.521,00
7	1.431,00
8	1.065,00
9	1.467,00
10	1.324,00
11	1.289,00
12	1.745,00
gesamt	16.296,00

Für die Monate 1 bis 6 des Jahres 2006 würde sich nach diesen Aufzeichnungen ein Umsatz von insgesamt € 10.471,00 ergeben. Adäquat für die Monate 11 bis 12 des Jahres 2005 könne ein Umsatz von maximal € 3.034,00 angenommen werden. Tatsache sei, dass die Umsätze der Bw. auf Grund der genannten Tatsachen in den letzten Jahren mit Sicherheit bereits unter der Grenze für Kleinunternehmer liegen würden. Es biete sich an, die Bw. gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG einzustufen, wodurch die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung entfalle.

Das FA legte die Berufung am 23. Februar 2007 ohne Berufungsvorentscheidung dem UFS vor.

Am 24. April 2008 erließ das Finanzamt ohne den UFS zu informieren einen Jahresbescheid Umsatzsteuer 2006 mit folgendem Inhalt:

Umsatzsteuerbescheid 2006 vom 24.4.2008:	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	16.296,00
Davon steuerfrei ohne Vorsteuerabzug § 6 Abs. 1 Z 27 (Kleinunternehmer)	-16.296,00
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00
Summe Umsatzsteuer	0,00
Gesamtbetrag der Vorsteuern	0,00
Gutschrift	0,00

Am 9. November 2010 erließ das FA – ebenfalls ohne den UFS zu informieren - einen "Bescheid 2006" mit folgendem Inhalt:

Spruch: "Ihre Berufung vom 15.12.2006 gegen den Bescheid vom 15.11.2006 über Festsetzung von Umsatzsteuer 01-08/2006 wird gemäß [§ 256 Abs. 3 BAO](#) als gegenstandslos erklärt."

Begründung: "Der Umsatzsteuerbescheid vom 24.4.2008 ist an Stelle des angefochtenen Bescheides getreten. Der Jahresbescheid hat dem Berufungsbegehren Rechnung getragen, weshalb die gegenständliche Berufung gemäß [§ 274 BAO](#) als gegenstandslos zu erklären ist".

e) Verfahren UFS

In der am 7. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte Herr Dipl. Ing. WW aus, die Frage Liebhaberei der Bw. sei vom FA von Beginn an falsch behandelt worden. Auf eine **Berufungsschrift vom 1. Mai 2005** betreffend ua. (hier nicht berufsgegenständlich) Haftungsbescheid und Umsatzsteuer 1999 bis 2004 zur Steuernummer der Bw. werde verwiesen. Darin wurde ausgeführt, die Tätigkeit der Bw. sei mit Bescheid des FAes vom 29. April 1993 endgültig als Liebhaberei eingestuft worden. Damit gelte diese Tätigkeit laut UStG nicht als unternehmerisch, es sei damit auch keine Umsatzsteuer zu entrichten und es entfalle laut Erlass AÖFV 1990/187 die Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen. Dies gelte auch, wenn nach handelsrechtlichen Vorschriften weiterhin Aufzeichnungspflicht bestehe. Die Bw. habe folgende Tätigkeitsbereiche: Sauna und ein kleines Hallenbad in sehr geringem Umfang Massage und Fußpflege in geringem Umfang. Alle Tätigkeiten würden im Rahmen einer 32 Stundenwoche ausgeübt. Die Geschäftsführung obliege Frau MW, die für den Sauna- und Schwimmbadbetrieb zuständig sei und teilweise auch Massagen und Fußpflege durchführe, aber nur knapp die Hälfte der Geschäftszeit im Einsatz sei. Sie sei ja seit Ende 1995 auch mehrheitliche Geschäftsführerin der W-KEG mit Sitz an derselben Adresse. Es sei am 13. Oktober 1998 eine Mitarbeiterin aufgenommen worden, die aber (wegen des schon länger gegebenen geringeren Geschäftsumfanges) nur mehr 2 Tage pro Woche tätig sei und Pediküre, Maniküre und allgemeine Tätigkeiten zu verrichten habe. Die Betriebsräume der Bw. würden im Kellergeschoß eines Einfamilienhauses liegen, dessen Eigentümer der Kommanditist der Firma, Herr Dipl. Ing. WW sei. Der Betrieb der Bw. in den Jahren 1982 bis 1992 (über diesen Zeitraum sei genau Buch geführt und seien Bilanzen gelegt worden) habe gezeigt, dass trotz günstiger Miet- und Betriebskosten mit Tätigkeiten in diesem geringen Umfang kein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften sei. Die anfängliche Berufung gegen die Einstufung des FAes als Liebhabereibetrieb sei zurückgezogen worden, da die Abschätzung des Umsatz- und Kostenverlaufes gezeigt habe, dass wegen der zu erwartenden notwendigen Reparaturen und Erneuerungen, die mit hohen Kosten verbunden seien, mit Sicherheit auch in den Folgejahren kein Gesamtüberschuss zu erreichen sei. Somit sei die Tätigkeit der Bw. zu recht rechtskräftig als Liebhaberei eingestuft worden, womit steuerrechtlich eine Betriebsaufgabe anzunehmen sei. Dem Grunde nach: Es gebe nach Meinung von Dipl. Ing. WW für die Annahme einer Umsatzsteuerpflicht keine rechtliche Grundlage. Seit dem Beitritt Österreichs zur EU seien die EU-Richtlinien bindend umzusetzen. Für die Behandlung von Liebhaberei gebe es eine entsprechende Richtlinie, die bei Vorliegen von Liebhaberei die

Gleichbehandlung von Umsatz- und Einkommensteuer vorsehe. Diese Richtlinie werde hier offensichtlich nicht beachtet. Die Nichtumsetzung und Nichtbeachtung dieser Richtlinie führe bei einer Anrufung des EU-Gerichtshofes oder einer Beschwerde bei der EU-Kommission zu einer Verurteilung des österreichischen Staates und mit Sicherheit zu Strafzahlungen die dann das FAes zu verantworten habe. Es gebe ein Umsatzsteuergesetz, das bei Vorliegen von Liebhaberei keine Umsatzsteuerpflicht vorsehe. Dies werde offensichtlich ebenfalls nicht beachtet. Es gebe eine [Liebhabereiverordnung](#), die der Meinung von Dipl. Ing. WW nach auf solche abgeschlossene Fälle überhaupt nicht anzuwenden sei. Dies werde auch in den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung des FAes eindeutig festgestellt. Das FA möge erklären, warum dies trotzdem geschehe. Obwohl bereits seit 1997 die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) vorliegen würden, wurden diese vom FA nicht berücksichtigt und auch keine entsprechenden Fragen gestellt. Der Höhe nach: In den letzten Jahren sei die Kundenfrequenz sukzessive geringer geworden. Die Gründe dafür würden einerseits darin liegen, dass sich in den letzten Jahren im Einzugsbereich der Bw. viele Masseur und Fußpfleger niedergelassen hätten (insgesamt über 135) und viele Kunden selbst Saunas bzw. Schwimmbäder errichtet hätten, andererseits durch die schlechte Wirtschaftslage eine immer geringer werdende Bereitschaft der Kunden gegeben sei, für solche nicht unbedingt notwendige "Luxusdinge" Geld auszugeben. Viele Kunden seien wegen der geringeren Kosten ins nahe gelegene Ungarn, Tschechien oder Slowakei ausgewichen oder würden zwischen den regelmäßigen Besuchen mehr Zeit verstreichen lassen. Zu den vorliegenden Schätzungen der Umsätze für 1999 bis 2005 durch das FA stelle sich die Frage, wer denn solche Umsätze erwirtschaften könne. Während einer durchschnittlichen Arbeitswoche könnten insgesamt nur 32 Stunden Umsätze erwirtschaftet werden (2 x 7 Stunden durch die Mitarbeiterin und 18 Stunden durch Frau WW). Es könnten durchschnittlich etwa € 20,00 pro Stunde erarbeitet werden. Es könne eine durchschnittliche Auslastung von maximal 70% für produktive Stunden angenommen werden. Mindestens 30% der möglichen Arbeitszeiten würden auf unproduktive Tätigkeiten, mangelnde Kundenfrequenz und Absenzen entfallen. Mit der nachfolgenden Tabelle könne auf einfache Weise der tatsächlich erwirtschaftbare Umsatz für das Jahr 2005 mit dem gegebenen Personaleinsatz nachgerechnet werden:

Jahr: 2005

Monat	Wochen	Stunden/Woche	Erlös/Stunde €	Auslastung	Summe €
1	3	32	20,00	0,7	1.344,00
2	4	32	20,00	0,7	1.792,00
3	4	32	20,00	0,7	1.792,00
4	3	32	20,00	0,7	1.344,00
5	3	32	20,00	0,7	1.344,00
6	4	32	20,00	0,7	1.792,00
7	2	32	20,00	0,7	896,00
8	2	32	20,00	0,7	896,00
9	4	32	20,00	0,7	1.792,00

10	4	32	20,00	0,7	1.792,00
11	4	32	20,00	0,7	1.792,00
12	3	32	20,00	0,7	1.344,00
					<u>17.920,00</u>

Für die Monate 1 bis 12 aus 2005 ergebe sich nach dieser Rechnung ein maximal zu erzielender Umsatz von insgesamt € 17.920,00. Diese Rechnung gelte aber in analoger Weise auch für die Jahre 1999 bis 2004. Es sei somit eine unwiderlegbare Tatsache, dass die Umsätze auf Grund der vorher genannten Tatsachen seit 1999 (und auch vorher) mit Sicherheit bereits unter der Grenze für Kleinunternehmer liegen würden. Die Vorsteuern würden, wie üblich, auch viel zu niedrig geschätzt. Allein die Vorsteuern aus Miete und Betriebskosten würden schon fast die Höhe der geschätzten Werte erreichen.

Weiters verwies Dipl. Ing. WW auf eine vorbereitete schriftliche **Erklärung vom**

26. November 2010, der zu entnehmen ist, dass die Tätigkeit der Bw. vom FA 1993 endgültig als Liebhaberei eingestuft und die bis dahin bezahlte Umsatzsteuer zurückgezahlt worden sei. Ab 1994 sei vom FA dann die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen verlangt worden. Dabei sei ignoriert und (mit Absicht?) nicht berücksichtigt worden:

1. Erlass AÖFV 1990/187, der ganz genau regle, wie das FA nach einer Einstufung einer Tätigkeit als Liebhaberei vorzugehen habe.
2. Das VwGH Urteil vom 16.2.1983, 81/13/0044, das unter anderem besage, von einer Betriebsaufgabe sei auch dann auszugehen, wenn ein Betrieb nicht mehr nach wirtschaftlichen Grundsätzen geführt und daher zur Liebhaberei werde. Das bisherige Betriebsvermögen gelte dann als in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang ins Privatvermögen überführt.
3. Die MwSt-Richtlinie der EU, die besage, dass eine unterschiedliche Behandlung der Einkommens- und Ertragssteuern im Falle von Liebhaberei nicht zulässig sei.
4. Die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung LRL 1997.
5. Der Gleichheitsgrundsatz der österreichischen Verfassung.
6. In weiterer Folge die Bestimmungen über die Verjährung.

Dipl. Ing. WW könnte bei jedem dieser angeführten Punkte noch ganz genau ins Detail gehen, genau das verlange er aber auch von einem Beamten, der seriös und gewissenhaft vorgehe. Tatsache sei, dass die Bw. seit 1995 keinen einzigen rechtskräftigen Bescheid habe, der dem FA Recht gebe. Im Gegenteil, da von Seite der Berufungsinstanz nicht entschieden worden sei, seien vom FA schon endgültig rechtskräftige Nachsichtbescheide für die Zeit von 1995 bis 1998 ausgestellt worden. Es seien dann (offensichtlich deshalb?) vom FA Strafverfahren eingeleitet worden um, wie von einer Sachbearbeitern der Steuerberatungskanzlei mitgeteilt

worden sei, die längeren Verjährungsfristen in Anspruch nehmen zu können. Dabei seien diese endgültig rechtskräftigen Nachsichtsbescheide völlig ignoriert und in keiner Weise erwähnt worden. Die gesamte Begründung sei sehr einseitig und habe die gesamte Problematik nicht einmal ansatzweise beleuchtet. Genau die Einleitung dieser Strafverfahren zeige aber, dass hier von den Beamten des FAes offensichtlich die Flucht nach vorne angetreten werde und der Bw. möglichst hohe Kosten (allein für die Bearbeitung) zu verursachen, die Bw. unter Druck zu setzen und auf einen Formalfehler seitens der Bw. zu hoffen. Kundige Steuerberater und Rechtsanwälte würden in dieser Vorgehensweise einen Beweis sehen, der begründeten Verdacht auf Amtsmissbrauch aufkommen lasse. Die neuerlich fristgerecht eingebrachte Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 - 2004 sowie der Antrag auf Aussetzung der Einhebung vom 1. Mai 2006 sei vom FA nicht bearbeitet und bis heute ignoriert worden. Auch diese Tatsache verstärke den Verdacht auf Amtsmissbrauch. Dipl. Ing. WW habe deshalb einen Kredit aufnehmen müssen, um die geforderten völlig falsch berechneten Umsatzsteuerbeträge zu zahlen. Die Bw. hätte diesen Betrag, der das mehrfache des tatsächlichen Jahresumsatzes darstelle, nicht aufbringen können. Allein dadurch sei Dipl. Ing. WW ein Schaden von über € 35.000,00 entstanden. Die Bw. habe dem FA auch angeboten, den Betrieb ganz offiziell ohne Liebhabereieinstufung weiterzuführen, was aber strikt abgelehnt worden sei. In letzter Zeit seien dann die Umsatzsteuerbescheide für 2005, 2006 und 2007 erlassen worden, wo die Umsatzsteuer mit € 0,00 festgesetzt worden sei. Kurz danach sei der Bw. ein Bescheid des FAes über die Festsetzung von Aussetzungszinsen für 2005 zugesendet worden, wo ein Betrag von € 863,59 für eine nicht existierende Schuld eingefordert werde. Das werde von Dipl. Ing. WW als weiterer Beweis angesehen, dass das FA (vorsätzlich?) versuche die Bw. mit rechtswidrigen Bescheiden möglichst hohen Schaden zuzufügen. Im Übrigen seien alle konkreten Darlegungen und Berechnungen aus den sehr fundierten Berufungen zu ersehen und bräuchten deshalb hier nicht mehr angeführt werden. Nur noch zur Abrundung werde mitgeteilt, dass die Zahl von bestehenden Gewerbeberechtigungen in der Branche der Bw. in der Umgebung im Jahre 2010 bei 220 liege und mit weiteren Zunahmen zu rechnen sei. Als die Bw. 1981 das Geschäft eröffnet habe, sei diese Zahl bei 9 gelegen. Die Bw. ersuche den UFS diesem Treiben des FAes ein für alle mal ein Ende zu setzen und die Argumente der Bw. entsprechend zu berücksichtigen.

Weiters gab Dipl. Ing. WW an, dass ein Betrieb wie der von der Bw. auf Grund der angespannten Situation nicht wirtschaftlich sinnvoll geführt werden könne. Diesen Betrieb könne man aus wirtschaftlichen Gründen in fremden Räumlichkeiten nicht führen. Das könne man nur in eigenen Räumlichkeiten. Zum Urteil VwGH 22.4.1999, [97/15/0156](#), in dem betreffend 1993 Umsatzsteuer vorgeschrieben worden sei, werde angegeben, dass sich Dipl. Ing. WW

damals nicht ausreichend darum gekümmert habe und nicht alle prozessualen Mittel ausgeschöpft habe.

Der Referent verwies Dipl. Ing. WW auf sein ihm gezeigtes Schreiben vom 7. Jänner 2001 (Akt 1998 Seite 29f) an die Steuerberaterin, in dem Dipl. Ing. WW als Lösungsvorschlag Umsätze für die berufungsgegenständlichen Jahren 1994 bis 1998 dargelegt habe, zB 1994: Umsatz S 656.000,00, 1998: Umsatz S 461.000,00. Dipl. Ing. WW wurde um Stellungnahme zu dem Vorhaben ersucht, im Zuge der Berufungsentscheidung die in diesem Schreiben genannten Umsätze heranzuziehen.

Dipl. Ing. WW gab an, bei diesem Schreiben handle es sich um eine Mitteilung nur gegenüber der Steuerberaterin. Dipl. Ing. WW fühle sich an dieses Schreiben nicht gebunden und verweise auf die zu Beginn der Berufungsverhandlung übergebene Berufung vom 1. Mai 2006 und die dortigen Stundenaufzeichnungen.

Der Referent wies darauf hin, dass diese Stundenaufzeichnungen das Jahr 2005 und nicht den berufungsgegenständlichen Zeitraum betreffen würden.

Dipl. Ing. WW erwiderte, die Stundenaufteilung, die für das Jahr 2005 berechnet bzw. angegeben worden sei, stimme seit der Aufnahme der [Mitarbeiterin] AH mit den Tatsachen überein, weil diese arbeite 2x7 Stunden und die Ehefrau von Dipl. Ing. WW 18 Stunden pro Woche. Die Auslastung sei sehr hoch angenommen, es gebe Tage, da würden alle Kunden ausfallen. Tatsache sei, dass die Bw. auf jeden Fall seit der Aufnahme der genannten Mitarbeiterin unter der Umsatzgrenze der Kleinunternehmer sei.

Der Referent ersuchte um Bekanntgabe von Einwänden gegen eine Umsatzsteuervorschreibung dem Grunde nach insbesondere aus dem Gemeinschaftsrecht.

Dipl. Ing. WW verwies diesbezüglich auf seine in der Berufungsverhandlung abgegebene schriftliche Erklärung und die dortigen Angaben.

Der Referent wies betreffend Zurücknahme der Berufung (Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Jänner bis Oktober 2004) darauf hin, dass die Bw. nach Erhalt des Mängelbehebungsauftrages des FAes vom 25. Februar 2005, der steuerlichen Vertretung zugestellt am 28. Februar 2005, nicht reagiert habe, insbesondere das FA nicht darauf hingewiesen worden sei, dass die Berufungsbegründung bereits an das FA abgeschickt worden wäre, wie später in Berufung und Vorlageantrag gegen den Zurücknahmebescheid behauptet worden sei. In der ursprünglichen Berufung vom 24. Jänner 2005 sei angegeben worden, dass eine Begründung zur Berufung bis zum 15. Februar 2005 nachgereicht werde. Nachdem diese Begründung nicht beim FA einlangt sei, habe das FA am 25. Februar 2005 einen Mängelbehebungs-

bescheid gemäß [§ 275 BAO](#) mit dem Auftrag erlassen, die fehlende Berufungsbegründung bis spätestens 15. März 2005 nachzureichen. Nach dem auch diesem Auftrag nicht nachgekommen worden sei, habe das FA am 14. April 2005 die Berufungen als zurückgenommen erklärt. In der dagegen erhobenen Berufung sei vorgebracht worden, die Berufungsbegründung sei an das FA abgeschickt worden. Mit diesem Schreiben [Berufung gegen den Zurücknahmebescheid] sei ein Schriftsatz mit Datum 12. Februar 2005 (Begründung zur Berufung) beigelegt worden. Aus den vom FA vorgelegten Akten sei nicht ersichtlich, dass dieser Schriftsatz bereits zuvor beim FA eingelangt sei.

Dipl. Ing. WW gab dazu an, er habe alles an die Steuerberaterin zeitgerecht weitergeleitet und die habe sich darum zu kümmern.

Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass eine Abänderung der geschätzten Umsatzsteuerbemessungsgrundlage der Bw. für die Jahre 1994 bis 1998 sachgerecht erscheine und beantragte, die von Dipl. Ing. WW in seinem Schreiben an die Steuerberaterin genannten Bemessungsgrundlagen anzusetzen. Zur Frage der Zurücknahme einer Berufung für die Folgejahre habe die Verhandlung nichts ergeben, was zu einer Abänderung des bekämpften Bescheides führen könnte.

Dipl. Ing. WW ersuchte um Stattgabe der Berufungen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer 1994 bis 1998 und Umsatzsteuerfestsetzung November 2004 bis Dezember 2005 (und Jänner bis August 2006)

Erlässe sind mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt rechtlich nicht bindend. Auch in den Einleitungen zu den Erlässen (Richtlinien) des BMF wird darauf hingewiesen, dass aus diesen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechten und Pflichten nicht abgeleitet werden können.

a) [Liebhabereiverordnung](#)

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt ([§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#)).

[§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt.

Für den berufungsgegenständlichen Zeitraum ist die [Liebhabereiverordnung](#) BGBl 1993/33 idgF (LVO 1993) anzuwenden. Die LVO 1993 ist gemäß § 8 für die Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993 in Geltung. Gemäß § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichem Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der VwGH sprach im Erkenntnis vom 22.4.1999, 98/15/0156, aus, dass die konkrete Betätigung der Bw. im Jahr 1993 unbestritten eine solche iSd § 1 Abs. 1 LVO 1993 darstellt und daher der Umsatzsteuer unterliegt.

Die Bw. bringt keine Gründe vor, aus denen sich ergeben würde, dass sie ihre Betätigung in den Folgejahren ab 1994 geändert hätte, bzw. dass es sich nunmehr um eine Betätigung handeln würde, die gemäß § 1 Abs. 2 LVO 1993:

(Z 1:) eine Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern darstellt, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen würden oder

(Z 2:) typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sei.

Die Bw. gibt selbst in der Berufung vom 20. Oktober 2000 an, dass sie die Art der Tätigkeit und Bewirtschaftung in den Folgejahren seit 1992 nicht geändert hat (Berufung Seite 3, Akt 1998 Seite 10).

Laut Aktenvermerk des FAes vom 10. September 1999 über die Erhebung vor Ort handelt es sich bei der Betätigung der Bw. um Massage, Hand- und Fußpflege sowie Saunabetrieb mit Swimmingpoolbenützung.

Laut Angaben in der Berufung waren neben der Ehefrau von Dipl. Ing. WW (Komplementärin der Bw.) zumindest jeweils eine weitere Dienstnehmerin im Betrieb tätig.

Die Bw. betreibt ein typisch erwerbswirtschaftlich eingerichtetes Unternehmen mit Kundenbetreuung, Terminvereinbarungen (siehe die Darstellung in der Berufung) und öffentliches Anbieten der Leistungen Massage, Fußpflege, Maniküre, Sauna, Solarium und Schwimmbadbenützung.

Vom FA angefertigte Fotos zeigen auf der Außenfassade des Hauses ein Geschäftsschild aus Messing mit dem unter Anführungszeichen gesetzten verkürzten Vornamen der Komplementärin als Etablissementbezeichnung für den Betrieb "Massage- und Fußpflegeinstitut" mit angegebenen Geschäftszeiten Montag bis Freitag 9 bis 12 Uhr, 14 bis 18 Uhr, einer angegeben Telefonnummer für Voranmeldungen und drei Papierstreifen im Fester mit der Ankündigung "Fußpflege, Massage, Sonnenstudio" (Arbeitsbogen W-KEG Seite 89ff, aktuelles Foto vom November 2010).

Weder der Umstand, dass die Betriebsräume im privaten Einfamilienhaus des Kommanditisten der Bw. gelegen sind, noch das Vorbringen der Bw., dass die Komplementärin sowie eine Dienstnehmerin nur 35 bzw. 32 Wochenstunden gearbeitet hätten, die Komplementärin ab 1995 nur "etwa 20" bzw. 18 Wochenstunden gearbeitet hätte und "hauptamtlich" für eine andere ebenfalls aus den Familienmitgliedern (Ehepaar, zugleich Gesellschafter der Bw., und die beiden Söhne) bestehende KEG am selben Betriebsstandort tätig gewesen bzw. "häufig" im Auftrag der Innung unterwegs sei, eine Dienstnehmerin ab Oktober 1998 nur mehr 2 Tage pro Woche (14 Wochenstunden) gearbeitet habe, Renovierungskosten angefallen seien, der Geschäftsgang wegen des "Sparpakets" rückgängig gewesen sei und Verluste angefallen seien, vermögen aufzuzeigen, dass es sich ab 1994 in Bezug auf die Bw. und die beiden Gesellschafter um eine Bewirtschaftung iSd des oben angeführten § 1 Abs. 2 Z 1 und 2 LVO 1993 handeln würde.

Die Verabreichung von Fußpflegen, Maniküren und Massagen, sei es persönlich durch die Komplementärin oder zusätzlich durch bezahlte Dienstnehmerinnen, entspricht typischerweise nicht einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung.

In einer Kandidatenliste für eine Gemeinderatswahl im März 2005 gab die Komplementärin der Bw. selbst ihren Beruf mit "gewerbliche Masseurin" an (Arbeitsbogen W-KEG Seite 27), der der berufungsgegenständlichen Tätigkeit entspricht.

Auch die im Schreiben der Bw. vom 19. Jänner 2007 (Akt 2006 Seite 9ff) angegeben umfangreichen Kammerfunktionen der Komplementärin sind deutliche Anzeichen für eine typische erwerbswirtschaftliche gewerbliche Tätigkeit ([BerufsvertretungFunktion1], [BerufsvertretungFunktion2], [BerufsvertretungFunktion3], [BerufsvertretungFunktion4]).

Die Bw. bringt nicht vor, dass die Betriebseinrichtungen Schwimmbad, Sauna und Sonnenstudio der privaten Lebensführung der beiden Gesellschafter der Bw. und/oder deren nahen Angehörigen dienen würde.

Überdies ist festzustellen, dass die Bw. durch entsprechende Schilder auf der Betriebsstätte und Auftritt im Internet (Abfrage Wellnesspilot.at vom 10. Mai 2006) auch diese Einrichtungen nach außen hin bewirbt und der Allgemeinheit deren Besuch gegen Entgelt anbietet.

Auf Grund der gemeinsamen Werbung, des gemeinsamen Leistungsangebotes und der engen räumlichen Nähe der Betriebseinrichtungen sind Fußpflege, Maniküre, Massage, Schwimmbad, Sauna und Sonnenstudio als betriebliche Einheit zu werten.

Nach der Verkehrsauffassung stellt das vorliegende Unternehmen aus den genannten Gründen keine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 dar und ist daher Umsatzsteuer gemäß § 6 LVO 1993 vorzuschreiben.

Unrichtig sind daher die Einwände der Bw., sie müsse keine Aufzeichnungen führen und keine Umsatzsteuerklärungen abgeben.

Darauf hinzuweisen ist, dass die Bw. für die Kalenderjahre 2005 und 2006, die teilweise auch die berufungsgegenständlichen Festsetzungsbescheide betreffen, selbst Umsatzsteuererklärungen abgab und daher letztendlich selbst nicht mehr von einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 ausgeht.

b) Gleichheitsgrundsatz, Gemeinschaftsrecht

Die seitens der Bw. vorgebrachten Bedenken betreffend Gleichheitsgrundsatz der österreichischen Verfassung bzw. Gemeinschaftsrecht greifen nicht.

Es widerspricht nicht dem Gleichheitsgrundsatz, dass unterschiedliche Sachverhalte eine unterschiedliche gesetzliche Behandlung erfahren.

Dass das, wie oben aufgezeigt, nach der Verkehrsauffassung als typische erwerbswirtschaftliche Betätigung in Erscheinung tretende Unternehmen der Bw. in Bezug auf die Umsatzsteuer anders behandelt wird wie Betätigung, die entweder eine Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern darstellen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, ist sachlich gerechtfertigt und wurde dies grundsätzlich auch vom VfGH im Erkenntnis vom 20.6.2001, [B 2032/99](#), bestätigt.

Der VfGH führte aus: "Wo hingegen nicht das Überwiegen der Konsumsphäre in Rede steht, ist der Grund für das Fehlen des Gewinnstrebens gleichgültig (§ 2 Abs. 1 UStG). Andernfalls würden gleiche - nicht zu Gewinnen führende - Betätigungen steuerlich unterschiedlich

behandelt. Es ist daher sachlich notwendig, den Begriff der Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht anders zu fassen als im Ertragsteuerrecht, und es wäre unsachlich, für die Abgrenzung zwischen unternehmerischer Tätigkeit und Konsumverhalten auf die Erfordernisse der Einkommensbesteuerung abzustellen."

Der VfGH ist demnach der Auffassung, "dass die in [§ 6 der Liebhabereiverordnung](#) 1993 enthaltene Klarstellung, Liebhaberei sei im Umsatzsteuerrecht nur bei Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 anzunehmen (wenn also die Verluste aus der Bewirtschaftung von Gütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aber aus Tätigkeiten folgen, die typischerweise auf eine solche Neigung zurückzuführen sind), nur ausdrückt und konkretisiert, was § 2 Abs. 5 Z 2 UStG in verfassungskonformer Auslegung schon immer zu entnehmen war."

Betreffend Gemeinschaftsrecht ist auf das Erkenntnis VwGH 11.12.2009, [2006/17/0118](#), hinzuweisen, in dem festgestellt wurde: "Wenn eine Tätigkeit ertragsteuerlich als Liebhaberei und daher nicht als Einkunftsquelle behandelt wird und demzufolge auch keine Buchführungspflicht besteht (vgl. Ritz, BAO³, Tz 4 zu § 125), so kann in umsatzsteuerlicher Hinsicht dennoch ein nicht als Liebhaberei zu beurteilender Betrieb vorliegen, für dessen Leistungen die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen ist. Das umsatzsteuerliche Verständnis von Liebhaberei ist nämlich seit dem [UStG 1994](#) wesentlich enger gefasst als das ertragsteuerliche (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994³, Tz 254 f zu § 2). Eine rein erfolgsorientierte Interpretation der Liebhabereibestimmung des § 2 Abs. 5 Z 2 zweiter Satz [UStG 1994](#) wäre nämlich im Widerspruch zu Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie vom 17. Mai 1977, 77/388/EWG, ABI L 145, 1 (im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) gestanden. Nach dieser Bestimmung galt als Steuerpflichtiger, wer eine (in Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie genannte) wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis (vgl. diesbezüglich die im Wesentlichen gleich lautende Bestimmung des [Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem](#), ABI L 347, 1).

Dem wurde in Österreich durch die Liebhaberei-Verordnung, [BGBl. Nr. 33/1993](#), insofern Rechnung getragen, als Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur mehr für Tätigkeiten in Frage kommt, die typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder auf diese zurückzuführen sind. Dies betrifft regelmäßig Tätigkeiten, die auch nach der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können (Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994³, Tz 12 und 254 f zu § 2)."

Das zitierte Erkenntnis VwGH 11.12.2009, [2006/17/0118](#), erging zwar zur Energieabgabenvergütung, die darin - auch in Bezug auf das Gemeinschaftsrecht – getroffenen Aussagen betreffend Umsatzsteuerpflicht eines typisch erwerbswirtschaftlichen Unternehmens sind jedoch auch auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Die Bw. trat wie jedes andere Unternehmen mit demselben Geschäftsgegenstand Fußpflege, Maniküre, Massage, Sauna, Solarium, Schwimmbadbenutzung, nach außen hin selbständig und nachhaltig (über längerer Zeit hinweg, nämlich gegenwärtig noch immer) am Markt in Erscheinung und vereinnahmte von ihren Kunden Entgelt für die erbrachten Leistungen.

Die von der Bw. für ihre im Rahmen ihres Unternehmens erbrachten Leistungen vereinnahmten Entgelte unterliegen daher der Umsatzsteuer ([§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#)).

Das von der Bw. ins Treffen geführten Erkenntnis VwGH 16.2.1983, 81/13/004, betrifft die Betriebsaufgabe bei der Einkommensteuer. Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Unternehmens der Bw. wird auf obige Ausführungen verwiesen.

Eine von Dipl. Ing. WW behauptete Nachsicht der berufsgegenständlichen Abgaben ändert nichts daran, dass der UFS über die vorliegenden Berufungen zu entscheiden hat.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass bei Anhängigkeit einer Berufung keine Verjährung eintritt ([§ 209a BAO](#)).

c) Schätzung

Für die berufsgegenständlichen Jahre 1994 bis 1998 gab die Bw. trotz mehrmaligen Ersuchens des FAes keine Umsatzsteuererklärungen ab.

[§ 184 BAO](#) lautet:

Abs. 1: Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Abs. 2: Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Abs. 3: Zu schätzen ist ferner, 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.

In dem dem FA vorgelegten FAX vom 7. Jänner 2001 (Akt 1998 Seite 29f) gab Dipl. Ing. WW ausgehend von Aufzeichnungen zum nicht berufungsgegenständlichen Nachfolgejahr 2000 und dem Umstand, dass davor (im berufungsgegenständlichen Zeitraum) ein besserer Geschäftsgang vorlag, folgende Umsätze der Bw. an:

Umsatz laut Dipl. Ing. WW:	S
1994	656.000,00
1995	504.000,00
1996	490.000,00
1997	475.000,00
1998	461.000,00

Diese Umsätze sind an Hand der erklärten Umsätze der Vorjahre als glaubhaft anzusehen.

laut Erklärung Bw. Vorjahre:	1988	1989	1990	1991
	S	S	S	S
Entgelte				
20%	456.763,34	433.845,84	532.831,70	567.962,95
10%	0,00	4.533,64	3.740,00	5.404,55
Steuer				
20%	91.352,67	86.769,17	106.566,34	113.592,59
10%	0,00	453,36	374,00	540,46
Summe	91.352,67	87.222,53	106.940,34	114.133,05
Vorsteuer	-35.957,71	-40.440,59	-61.340,50	-55.002,66
EUST			-1.059,00	
Zahllast	55.394,96	46.781,94	44.540,84	59.130,39

Der UFS folgt somit den Angaben von Dipl. Ing. WW im FAX vom 7. Jänner 2001, wobei der Tendenz der oa. erklärten Vorjahre folgend jeweils die Umsätze zum ermäßigten Steuersatz (10%) mit 1% der Entgelte und die Vorsteuern (bei steigenden Ausgaben zu Gunsten der Bw. aufgerundet) mit 10% des Gesamtumsatzes angenommen werden. Mit Vorsteuern im Ausmaß von erheblichen 10% des Gesamtumsatzes wird auch dem Vorbringen der Bw. betreffend Renovierungskosten der Bw. laut Berufung vom 20. Oktober 2000 Rechnung getragen (**behauptete** Renovierung von "Schwimmbad, Sauna und Nebenräume" 1994 bis 1996 insgesamt S 330.000,00, 20% ergibt S 66.000,00, verteilt auf die von der Bw. genannten 3 Jahre anteilig je S 22.000,00 pro Jahr, bzw. nur "Schwimmbad" im Jahr 1995 S 110.000,00, 20% ergibt anteilig S 22.000,00 und nur "Sauna und Aufenthaltsraum" 1996 S 130.000,00, 20% ergibt anteilig S 26.000,00, diese Vorsteuerbeträge sind in den unten geschätzten Vorsteuerbeträgen enthalten).

Schätzung UFS:	1994	1995	1996	1997	1998
	S	S	S	S	S
Umsatz gesamt	656.000,00	504.000,00	490.000,00	475.000,00	461.000,00
Entgelte 20%	590.400,00	453.600,00	441.000,00	427.500,00	414.900,00
Entgelte 10%	65.600,00	50.400,00	49.000,00	47.500,00	46.100,00
USt 20%	118.080,00	90.720,00	88.200,00	85.500,00	82.980,00
USt 10%	6.560,00	5.040,00	4.900,00	4.750,00	4.610,00
Summe	124.640,00	95.760,00	93.100,00	90.250,00	87.590,00
Vorsteuern	-65.600,00	-50.400,00	-49.000,00	-47.500,00	-46.100,00

Zahllast	59.040,00	45.360,00	44.100,00	42.750,00	41.490,00
----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Mangels konkreten Nachweises hierfür kann hingegen dem Verlangen nicht gefolgt werden, die Umsätze der Bw. auf eine andere Personengesellschaft aufzuteilen.

Bei der Schätzung des UFS war von den Angaben von Dipl. Ing. WW betreffend die berufsgegenständlichen Jahre 1994 bis 1998 laut seinem Schreiben vom 7. Jänner 2001 auszugehen. Ergebnisse anderer Jahre, wie etwa das Jahr 2005 mit Einnahmen € 17.920,00 (umgerechnet S 246.585,00) laut Vorbringen Dipl. Ing. WW in der Berufungsverhandlung, konnten auf Grund des großen zeitlichen Abstandes für den Zeitraum 1994 bis 1999 nicht herangezogen werden. Dem behaupteten kontinuierlichen Geschäftsrückgang wurde in der Schätzung des UFS Rechnung getragen

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1998 war daher teilweise stattzugeben.

d) Zeitraum November bis Dezember 2004

Das FA schätze im Festsetzungsbescheid vom 11. Jänner 2006 die Umsätze für November bis Dezember 2004 wie folgt:

Schätzung FA:	11-12/2004
	€
Entgelte	
20%	5.800,00
10%	600,00
Steuer	
20%	1.160,00
10%	60,00
Summe	1.220,00
Vorsteuer	-400,00
Zahllast	820,00

Glaubwürdig ist das Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 24. Februar 2006 (Akt 2005 Seite 7ff) hinsichtlich Geschäftsrückganges für diesen Zeitraum auf Grund erhöhter Konkurrenz im Einzugsbereich der Bw., wachsenden wirtschaftlichen Spardrucks bei den Kunden, Ausweichen der Kunden in das billigere Ausland (Ungarn) sowie des nunmehr häufigeren Vorhandenseins von Saunas und Schwimmbädern in Privathaushalten. Der UFS folgt den Angaben der Bw. betreffend Auslastung 0,7 und setzt die Erlöse an wie die Bw.:

Laut Bw.:	Wochen	Stunden/Woche	Erlös/Stunde	Auslastung	Summe
November 2004	4	32	20	0,7	1.792,00
Dezember 2004	3	32	20	0,7	1.344,00
				Gesamt €	3.136,00

Mangels anderer Angaben der Bw. nimmt der UFS die Umsätze zum ermäßigten Steuersatz (10%) mit 1% der Entgelte und die Vorsteuern (bei steigenden Ausgaben zu Gunsten der Bw. aufgerundet) mit 10% des Gesamtumsatzes an.

Schätzung UFS: 11-12/2004

	€
Umsatz gesamt	3.136,00
Entgelte 20%	2.822,40
Entgelte 10%	313,60
USt 20%	564,48
USt 10%	31,36
Summe	595,84
Vorsteuern	-313,60
Zahllast	282,24

Der Berufung betreffend Umsatzsteuerfestsetzung November bis Dezember 2004 war daher im obgenannten Umfang statt zu gegeben.

e) Zeitraum Jänner bis Dezember 2005 (und Jänner bis August 2006)

Durch (erklärungsgemäßes) Erlassen der Bescheide vom 9. November 2010 und 24. April 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre **2005** und **2006** durch das FA richten sich die dem UFS vorgelegten Berufungen der Bw.

- vom 25. Jänner 2006 gegen (ua.) den Bescheid vom 11. Jänner 2006 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Oktober 2005 und
- vom 14. Dezember 2006 gegen die Bescheide vom 15. November 2006 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate November bis Dezember 2005 und Jänner bis August 2006

gemäß [§ 274 BAO](#) gegen die genannten Umsatzsteuerjahresbescheide **2005** und **2006** (vgl. Ritz, [BAO-Kommentar](#)³, § 275 Tz 2, Ritz ua., Abgabenordnung neu, Linde 2009, Seite 285, VwGH 4.6.2008, [2004/13/0124](#)).

Die am 2. August 2007 elektronisch erfolgte Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr **2005** durch die Bw. mit erklärten Entgelten ist als Änderung des Berufungsbegehrens betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Dezember 2005 zu werten. Durch die ebenfalls erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2005 durch das FA mit Bescheid vom 9. November 2010 wurde somit gemäß § 274 zweiter Satz [BAO](#) den Berufung vom 25. Jänner 2006 gegen die Umsatzsteuerfestsetzung der Monate Jänner bis Oktober 2005 und vom 14. Dezember 2006 gegen die Umsatzsteuerfestsetzung November bis Dezember 2005 Rechnung getragen.

Die Berufungen vom 25. Jänner 2006 und 14. Dezember 2006 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Oktober und November bis Dezember 2005 waren daher gemäß [§ 274 BAO](#) als gegenstandslos zu erklären.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass betreffend die dem UFS vorgelegte Berufung vom 15. Dezember 2006 gegen den Bescheid vom 15. November 2006 betreffend Festsetzung von

Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis August **2006** das FA überdies unter Hinweis auf den (erklärungsgemäßen) Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2006 vom 24. April 2008 gegenüber der Bw. – ohne den UFS darüber zu informieren – am 9. November 2010 einen Bescheid betreffend Gegenstandsloserklärung dieser Berufung erließ. Mit diesem Bescheid des FAes vom 9. November 2010 ist diese Berufung erledigt und war daher darüber nicht noch einmal durch den UFS (mit Gegenstandsloserklärung) abzusprechen.

2. Zurücknahme der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis Oktober 2004

Gemäß [§ 250 Abs. 1 lit. d BAO](#) muss eine Berufung ua. eine Begründung enthalten.

[§ 275 BAO](#) in der für das Jahr 2005 geltenden Fassung lautete: "Entspricht eine Berufung nicht den in § 250 Abs. 1 oder Abs. 2 erster Satz umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt."

In der Berufungsschrift vom 24. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Oktober 2004 (Akt 2004 Seite 32) gab die Bw. an, sie werde die Begründung zur Berufung bis zum **15. Februar 2005** nachreichen.

Nachdem die angekündigte Begründung nicht beim FA einlangte, erließ das FA am 25. Februar 2005, also 10 Tage nach der von der Bw. selbst genannten Frist, den Mängelbehebungsbescheid gemäß [§ 275 BAO](#) mit dem Auftrag an die Bw., die fehlende Begründung der Berufung bis spätestens **10. März 2005** nachzureichen, ansonsten die Berufung als zurückgenommen gelte. Die Zustellung des Mängelbehebungsbescheides erfolge laut Rückschein am 28. Februar 2005 (Akt 2004 Seite 33f). Die Bw. hatte somit weitere 12 Tage Zeit zu reagieren.

Die Frist von weiteren 12 Tagen ab dem 28. Februar 2005 ist als angemessen anzusehen, zumal die Bw. noch selbst in der mangelhaften Berufung angab, die Begründung bis zum 15. Februar 2005 nachzureichen.

Nachdem weder die Begründung zur Berufung noch eine sonstige Reaktion der Bw. beim FA einlangte, erklärte das FA am 14. April 2005 mit – nunmehr angefochtenem - Bescheid die Berufung der Bw. vom 24. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Oktober 2004 gemäß [§ 275 BAO](#) als zurückgenommen.

In der nun dagegen erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, die Bw. habe die Begründung zur Berufung [vom 24. Jänner 2005] noch "vor Ablauf der Berufungsfrist (10.03.2005)" beim Finanzamt eingebracht und ersuchte um Beachtung eines kopierten dreiseitigen Schreibens des Kommanditisten Dipl. Ing. WW, datiert mit 12. Februar 2005. Im Vorlageantrag brachte die Bw. vor, dass nach den Angaben von Dipl. Ing. WW "die Berufungsbegründung an das FA abgesendet worden sei".

Dazu ist die Sachverhaltsfeststellung zu treffen, dass nach dem vom FA vorgelegten Akten die Begründung – vor Erlassen des Zurücknahmebescheides vom 14. April 2005 - nicht beim FA eingelangt ist.

Rechtlich folgt, dass der Absender eines Schriftstückes für dessen Einlangen haftet. Selbst ein Verlorengehen eines Schriftstückes auf dem Postwege hat der Absender zu vertreten. Von Dipl. Ing. WW in der Berufungsverhandlung behauptete Verfehlungen der Steuerberaterin hätte ebenfalls die Bw. zu vertreten.

Die Erklärung der Berufung gegen die Beschiede betreffend Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen Jänner bis Oktober 2004 als gegenstandslos erfolgte nach fruchtlosem Ablauf der im Mängelbehebungsauftrag vom 25. Februar 2005 gesetzten Frist gemäß [§ 275 BAO](#) in der damals geltenden Fassung zu Recht.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Gegenstandsloserklärung war daher als unbegründet abzuweisen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Dezember 2010