



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Harald Schwarzer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1999	Einkommen	298.600,00 S	Einkommensteuer	3.058,29 €
Die festgesetzte Zahllast ergibt in ATS:				42.083,00

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	750.800,00 S	Einkommensteuer	18.996,68 €
Die festgesetzte Zahllast ergibt in ATS:				261.400,00

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

2001	Einkommen	375.600,00 S	Einkommensteuer	7.155,73 €
Die festgesetzte Zahllast ergibt in ATS:				98.465,00

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

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den Berufungsjahren Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 wurde im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt ausgeführt:

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>				
<b>als Einzelunternehmer</b>				
<b>Handel mit Plastikwaren</b>	lt. Bilanz	368.169,23	<b>368.169,2</b>	<b>3</b>

<b>Aubergsauna</b>	lt. Bilanz	-257.229,58		
	ab Wertpapierzinsen	-1.869,20		
Hinzurechnung wegen Wertpapierunterdeckung		13.200,00	-	
			<b>245.898,7</b>	
			<b>8</b>	
				<b>122.270,0</b>
				<b>0</b>
<b>aus Beteiligung</b>				
Belle Madame Kosmetik				
Tamara Möstl KEG	gesond. Feststellung	-8.047,00		<b>-8.047,00</b>
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>				<b>114.223,0</b>
				<b>0</b>

Im Hinblick auf die Beteiligung an der B.M. KEG liegt für das Jahr 1999 eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO vor, wonach der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -8.047,00 S erzielt hätte.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 12. März 2001 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit 114.223,00 S festgesetzt.

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich sei, erfolge die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig.

Mit endgültigem Einkommensteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO für das Jahr 1999 vom 31. März 2003 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 368.169,00 S festgesetzt. Dies wurde wie folgt begründet:

Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten ließen, seien als Liebhaberei einzustufen und steuerlich nicht zu erfassen. Da der Betrieb der Aubergsauna nach Anerkennung der Anlaufverluste (es seien mehr als drei Jahre gewährt worden) keinen Gesamtgewinn ergeben würde (Betriebseinstellung sei am 31.12.2002 gewesen), würden die Verluste ab dem Veranlagungsjahr 1999 nicht mehr zu berücksichtigen sein.

Es wurde somit lediglich der Gewinn aus dem Handel mit Plastikwaren festgesetzt, sowohl die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb Sauna, als auch jene aus der Beteiligung an der KEG blieben unberücksichtigt.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurde im Hinblick auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie folgt ausgeführt:

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>				
<b>als Einzelunternehmer</b>				
<b>Handel mit Plastikwaren</b>	lt. Bilanz	478.865,05	<b>478.865,05</b>	
<b>Aubergsauna</b>	lt. Bilanz	-299.523,56		
	Ab IFB-Wartetaste	9.529,00	-	
			<b>289.994,56</b>	
				<b>188.870,00</b>
<b>aus Beteiligung</b>				
Belle Madame Kosmetik				
Tamara Möstl KEG	gesond. Feststellung	10.637,00		<b>10.637,00</b>
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</b>				<b>199.507,00</b>

Mit vorläufigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO wurde am 3. Juli 2001 im Hinblick auf die Einkommensteuer im Jahr 2000 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 199.507,00 S festgesetzt.

Mit endgültigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO für das Jahr 2000 vom 31. März 2003 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 489.502,00 S festgesetzt. Der Bescheid wurde ebenso wie oben angeführt begründet.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2001 wurden folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb angeführt:

Handel mit Plastikwaren	47.206,81 S
Sauna	-415.987,73 S
Summe	-368.781,00 S

Zusätzlich würden aus der Beteiligung an der B.M. KEG Einkünfte in Höhe von 77.367,00 S angefallen sein.

Mit vorläufigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO im Hinblick auf die Einkommensteuer im Jahr 2001 vom 29. August 2002 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -291.414,00 S festgesetzt.

Mit endgültigem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 31. März 2003 wurden diese in Höhe von 124.574,00 S festgesetzt.

Dieser Bescheid wurde ebenso wie oben angeführt begründet.

Binnen offener Frist wurde gegen obige Bescheide Berufung eingelegt mit folgender Begründung:

Die Bescheide würden hinsichtlich der Einstufung der Verluste des Betriebes der Sauna als Liebhabereibetrieb angefochten.

Darüber hinaus werde der Einkommensteuerbescheid 1999 hinsichtlich des Nichtansatzes der Verlusttangente der B.M. KEG mit einem Betrag von 8.047,00 S angefochten.

Es werde beantragt, die Verluste der Sauna – so wie in den vorläufigen Bescheiden – einkommensmindernd erfassen zu wollen.

Darüber hinaus werde gebeten, im Einkommensteuerbescheid 1999 die Verlusttangente der B.M. KEG mit einem Betrag von 8.047,00 S gewinnmindernd anerkennen zu wollen.

Der Bw. hätte die bereits im Jahr 1948 gegründete Sauna im März 1978 erworben und ab diesem Zeitpunkt auf eigene Rechnung weitergeführt. In den Jahren 1978 bis 1991 seien – nach Aussage des Bw. – jedenfalls erhebliche Gewinne in der betreffenden Einkunftsquelle erzielt worden, für die er auch Gewerbesteuer und Einkommensteuer bezahlt hätte.

Nach den in der Kanzlei aufliegenden Akten hätten folgende Gewinne (vor Gewerbesteuerabzug) erzielt werden können:

1987	110.318,00 S
1988	143.843,00 S

1989	124.880,00 S
1990	466.716,00 S
1991	82.831,00 S

Hinsichtlich der Jahre vor 1987 würden keine Aufzeichnungen vorliegen, laut Aussage des Bw. seien jedoch jedenfalls Gewinne erwirtschaftet worden.

Ab dem Jahr 1992 wären in der Einkunftsquelle Verluste aufgetreten.

Die Verluste würden im nachstehend angeführten Verhältnis zum Umsatz stehen:

<b>Jahr</b>	<b>Verlust</b>	<b>Umsatz</b>
1992	-222.563,00	3,716.196,00
1993	-357.410,00	3,515.491,00
1994	-214.051,00	3,529.846,00
1995	-159.873,00	3,489.108,00
1996	-848.074,00	3,260.410,00
1997	-350.216,00	3,053.584,00
1998	-474.181,00	3,009.415,00
1999	-257.229,00	2,789.428,00
2000	-299.524,00	2,399.751,00
2001	-415.988,00	2,186.679,00

Die ausgewiesenen Verluste hätten jeweils rund 10 bis 20 % des Umsatzes betragen. Einer prozentuellen Steigerung der Verluste bei gleichzeitigem Umsatzrückgang hätte dadurch entgegen gewirkt werden können, dass im Betrieb entsprechende Rationalisierungsmaßnahmen zur Gegensteuerung ergriffen worden seien.

Ursachen der Verluste:

Zurück zu führen seien diese Verluste seit Beginn der 90iger Jahre vor allem darauf, dass die Stadt L. hohe Investitionen im Bereich der öffentlichen Bäder getätigt habe und dort insbesondere den Saunabereich mit öffentlichen Mitteln entsprechend saniert und modernisiert hätte.

Auch hätten die öffentlichen Bäder – gestützt durch die öffentliche Hand – speziell an Pensionisten vergünstigte Eintrittspreise verrechnen können, sodass sich dadurch ein zusätzlicher Anreiz zum Wechsel von der bisher besuchten Sauna in eine öffentliche Sauna ergeben hätte.

Seit dem Jahr 1990 seien seitens der Stadt L. folgende Bäder saniert worden: P., S., E. und B. Mit Eröffnung der einzelnen sanierten Saunaanlagen in den angesprochenen Bädern hätte jeweils ein weiterer Umsatzrückgang im Betrieb der Sauna festgestellt werden können. Der Bw. hätte versucht, auch den Betrieb der Sauna durch entsprechenden Mitteleinsatz im Bereich der laufenden Instandhaltung und im Bereich von Neuinvestitionen wiederum konkurrenzfähig zu machen.

So sei in den Jahren 1992 bis 2001 für Instandhaltungskosten ein Betrag von 2,524.316,00 S und für Neuinvestitionen ein Betrag von 624.794,00 S ausgegeben worden.

Trotz dieser hohen Investitionen hätte die Abwanderung der Kunden von der Sauna zu öffentlichen Bädern nicht verhindert werden können, sodass sich – mit Eröffnung jedes neu sanierten Saunabereiches in einem öffentlichen Bad – ein merkbarer Umsatzrückgang in der Sauna ergeben hätte.

Nach Ansicht des Bw. seien die Verluste im Betrieb der Sauna ausschließlich dadurch entstanden, dass er versucht hätte, durch entsprechende Investitionen den über 40 Jahre lang gewinnbringenden Betrieb der Sauna wiederum zu einem solchen zu machen. Er hätte jedoch letztlich einsehen müssen, dass er als nicht subventionierter Geschäftsbetrieb keinerlei Erfolgsaussichten mehr gegen die durch die öffentliche Hand großzügig unterstützten öffentlichen Bäder gehabt hätte.

Diesem Umstand Rechnung tragend hätte er sich entschieden, den Betrieb der Sauna mit 31. Dezember 2002 zu schließen.

Hinzuweisen sei in diesem Zusammenhang noch darauf, dass auch bei der hinsichtlich der Jahre 1994 bis 1996 durchgeführten Betriebsprüfung, welche im Jahre 1999 ihren Abschluss gefunden hätte, die Verluste der Sauna zu keinem Zeitpunkt Anlass zu Diskussionen gegeben hätten.

Auch in Gesprächen seitens des Betriebsprüfers mit dem Bw. sei nie über eine mögliche Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft der Sauna diskutiert worden.

Zusammenfassung:

1.	Die Betätigung des Bw. wäre im Betrieb der Sauna durch die Absicht veranlasst gewesen, einen Gesamtgewinn der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.
----	--

2.	Der Betrieb einer öffentlichen Sauna (mit mehr als 50jähriger Geschichte) sei nicht dazu geeignet, der eigenen Lebensführung zu dienen.
3.	Die Verluste wären aufgrund zunehmenden Konkurrenzdrucks seitens der durch die öffentliche Hand subventionierten öffentlichen Bäder entstanden.
4.	Durch entsprechende Rationalisierungsmaßnahmen sei versucht worden, den Betrieb wiederum gewinnbringend zu führen.
5.	Die Verluste hätten größtenteils lediglich zwischen 10 und 20 % des Umsatzes betragen.
6.	Warum die Verluste der Jahre 1999 bis 2001 als Anlaufverluste qualifiziert worden seien, sei nicht einzusehen. Im über 50jährigen Bestehen der Sauna sei jedenfalls ein Gesamtgewinn erwirtschaftet worden.

Am 23. Mai 2003 wurde obige Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Auskunftersuchen vom 1. August 2003 wurde die L. AG durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten:

Welche Saunaanlagen der L. AG seien in den Jahren 1985 bis 2003 renoviert, errichtet oder erweitert worden? Es seien die Maßnahmen mit Jahr und Standort anzugeben.

Mit Schreiben vom 17. September 2003 wurde wie folgt geantwortet:

Nachstehend würden die Maßnahmen mit Jahr und Standort wie gewünscht bekannt gegeben werden:

- 1988 B.S. Saunahoferweiterung
- 1989 B.S. Errichtung Dampfkammer
- 1990 H. Errichtung Dampfkammer und Saunahoferweiterung
- 1991 H. Sanierung der Herrensauna
- 1992 H. Erneuerung Finnsaunaöfen
- 1993 P. Erneuerung Finnsaunaöfen, B. Erneuerung Saunakammern
- 1994 S. Umbau Sauna, B.S. Ankauf Finnsaunaöfen
- 1996 P. Ankauf Filterkessel



- 1997 P. Ankauf Mess- und Regelgeräte
- 1998 H. Erneuerung Saunakammern (Damen), H. Generalsanierung Herrensauna, S. Errichtung Finnsauna und Erweiterung Saunahof, E. Errichtung der gesamten Anlage
- 1999 S. Errichtung Biosaunarium, Neugestaltung Wand- und Bodenfliesen, P. Erneuerung Gassaunaöfen
- 2000 B. Saunainnenausbau und Finnsauna, S. Fliesensanierung
- 2001 B. Sanitärinstallation und Fliesenerneuerung, P. Einbau Biosaunarium/Helarium
- 2002 P. Einbau Kleindampferzeuger und Enthärtungsanlage
- 2003 S. Erneuerung Fenster und Überdachung Finnsaunazugang

Am 9. Oktober 2003 wurde an den Bw. folgender Ergänzungsvorhalt übermittelt:

Beiliegend werde das Antwortschreiben der L. AG vom 17. September 2003 im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Des Weiteren sei eine Aufstellung der Gewinne/Verluste/Umsätze laut Aktenlage angefügt worden. Unterschiede zu den Angaben laut Berufung würden sich in den Jahren 1988 bis 1990 und 1994 bis 1996 ergeben, für die jeweils Betriebsprüfungen stattgefunden hätten. Die beigelegten Zahlen würden sich als solche aufgrund der Betriebsprüfungen verstehen.

Es sei dazu Stellung zu nehmen.

1. Einzureichen sei der Jahresabschluss für das Jahr 2002 samt Anlageverzeichnis.
2. Weiters werde der Aufgabe oder Veräußerungsgewinn/-verlust im Hinblick auf die Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 2002 benötigt.
3. In der Berufungsschrift werde für den Zeitraum 1978 bis 1987 von erheblichen Gewinnen ausgegangen. Dem Senat würden diesbezüglich keinerlei Unterlagen vorliegen, weshalb nun aufgefordert werden würde, die genauen Einkünfte und Umsätze anzugeben bzw. noch vorhandene Unterlagen einzureichen.
4. Für die Jahre 1978 bis 1993 würden dem Senat keine Jahresabschlüsse für den gegenständlichen Betrieb vorliegen. Diese würden – soweit vorhanden – einzureichen sein.
5. Welche Leistungen seien vom Bw. seit Beginn der Tätigkeit angeboten worden und wie hätten sich diese verändert? Die Zu- und Abgänge im Leistungsangebot würden nach

Jahren gegliedert aufzuschlüsseln sein.

6. Wie hätten sich die Preise seit Beginn der Tätigkeit entwickelt? Wann und weshalb seien welche Änderungen vorgenommen worden?
7. Aus den Jahresabschlüssen gehe eine Position Stamm- und Dauerkartenentwicklung hervor. Welche Art von Vergünstigungen seien seit Beginn der Tätigkeit angeboten worden? In welchem Ausmaß seien diese genutzt worden? Eine Aufgliederung nach Jahren seit Beginn der Tätigkeit würde vorzunehmen sein.
8. In der Berufungsschrift sei auf Rationalisierungsmaßnahmen verwiesen worden. Diese würden nach Jahren gegliedert genau anzuführen sein.
9. Die Betriebe der Stadt L. seien subventioniert und daher als Vergleichsbasis zum Betrieb des Bw. nicht geeignet. Wo würden sich im Umkreis des Zentrums private Saunananlagen befinden?
10. Die seit 1992 getätigten Werbemaßnahmen würden nach Jahren, Art und Kosten zu gliedern sein.
11. Welche Verbesserungsmaßnahmen seien laut der Ansicht des Bw. seit 1992 durchgeführt worden? Diese seien nach Jahren zu gliedern und es seien die Gründe für deren Fehlschlagen anzugeben.
12. Im Hinblick auf den Personalaufwand: Wie viele Arbeitnehmer wären seit Beginn der Tätigkeit jeweils beschäftigt gewesen? Zu wie vielen Stunden und mit welchem Aufgabengebiet? Es seien diese Angaben nach Jahren zu gliedern.
13. Weshalb sei der Personalaufwand von 1994 bis 2000 kontinuierlich gesunken, im Jahr 2001 jedoch wieder gestiegen?
14. Welche Öffnungszeiten hätte der gegenständliche Betrieb seit Beginn der Tätigkeit?
15. Seit dem Jahr 1999 stelle die Bilanzposition Reinigung durch Dritte einen vernachlässigbaren Posten dar. Weshalb? Wo sonst würden sich die Reinigungskosten wieder finden?
16. Die Reparatur bzw. Instandhaltungskosten in den Jahren 1995, 1996 und 1997 würden nach Maßnahmen und Kosten aufzugliedern sein.

Beigelegt wurde folgende Aufstellung der Gewinne/Verluste bzw. der Umsätze laut Aktenlage:

Auberg-Sauna		
	Gewinn/Verlust	Umsatz
1978		
1979		
1980		
1981		
1982		
1983		
1984		
1985		
1986		
1987		
1988	113.925	3,673.496
1989	94.923	3,504.363
1990	390.145	3,742.794
1991	82.831	3,828.724
1992	-222.563	3,645.524
1993	-357.410	3,457.563
1994	-188.065	3,499.801
1995	-163.676	3,346.661
1996	-851.877	3,162.250
1997	-350.216	2,853.137

1998	-474.181	2,742.278
1999	-257.230	2,767.049
2000	-299.524	2,215.245
2001	-415.988	1,908.779
2002		

Mit Schreiben vom 26. Februar 2004 wurde wie folgt geantwortet:

1. Jahresabschluss 2002 samt Anlageverzeichnis
2. Aufgabe oder Veräußerungsgewinn/-verlust – werde nachgereicht
- 3.-4. Jahresabschlüsse 1978 bis 1993 würden vorgelegt.
5. Leistungsangebot und deren Veränderung:  
 Es seien folgende Leistungen angeboten worden: Sauna, Dampfbad (seit 1985), Solarium, Schwimmbad, Buffet.  
 Das Leistungsangebot hätte sich wie folgt entwickelt:  
 1978/1979: Komplettsanierung des Saunabereiches  
 1985: Investition einer Dampfkammer sowie eines Dampfbades  
 1986: Sanierung des Schwimmbades  
 1991: Anschaffung eines Solariums
6. Preisentwicklung:  
 Zu Beginn der Geschäftstätigkeit im Jahr 1978 seien 70,00 S als Saunaeintritt verlangt worden. 2002 letztlich hätte der Saunaeintritt 150,00 S betragen. Alle 2 Jahre sei eine Preiserhöhung durchgeführt worden.
7. Vergünstigungen:  
 Folgende Vergünstigungen seien angeboten worden:  
 10er Block (der 11. Besuch wäre gratis)  
 Firmenblock (100er Blocks – Reduktion um ca. 20 %)  
 Halbjahres- und Jahreskarten (1995 hätte der Preis einer Jahreskarte 4.000,00 S, ab dem Jahr 2000 4.800,00 S betragen)

Sommeraktionen (10er Block abzüglich 10 % Rabatt – sei jedenfalls ab 1995 angeboten worden)

8. Rationalisierungsmaßnahmen:

Auf die sinkende Frequenz sei insbesondere durch eine Anpassung der Öffnungszeiten und die damit verbundene Reduktion des Personals reagiert worden. So sei z.B. an den beiden schlechten Tagen Montag und Freitag jeweils vormittags geschlossen worden. Des Weiteren sei eine Sommersperre eingeführt worden; 1995 hätte die Sommersperre noch 3 Wochen, ab 1996 4 Wochen bis letztendlich 2001 bereits in den Monaten Juli und August der Saunabetrieb geschlossen gewesen wäre. Aufgrund der Reduktion der Öffnungszeiten hätte Personal abgebaut werden können.

9. Private Saunananlagen:

Derzeit würden keine privaten Saunananlagen mehr im Kernbereich von Linz existieren. Die letzten privaten Saunananlagen hätten bis 1978, 1988 bzw. 1992 bestanden.

10. Werbung:

Geworben worden sei insbesondere durch Werbeeinschaltungen in Zeitungen. Die diesbezüglichen Inserate würden in einem gesonderten Akt vorgelegt werden. Darüber hinaus hätte man versucht, durch Mundpropaganda insbesondere bei diversen Betriebsräten auf die günstigen Firmenkarten hinzuweisen und so den Saunabesuch zu forcieren. Auch wurde über das Internet bei diversen Betrieben geworben.

11. Verbesserungsmaßnahmen:

Seit 1992 seien laufende Renovierungsarbeiten im gesamten Bereich durchgeführt worden. Fehlgeschlagen hätten diese Verbesserungsmaßnahmen letztendlich deswegen, da L. die größte Dichte an öffentlichen Saunananlagen besitze. Darüber hinaus hätten auch Erlebnisthermen wie B.S. einen Abfluss der potentiellen Saunabesucher nach sich gezogen.

12. Personalaufwand:

Hier werde auf die handschriftlich angefertigte beiliegende Liste verwiesen.

13. Personalaufwand 2001:

Auch im Jahr 2001 sei der Personalaufwand gesunken, der Personalaufwand des

Jahres 2000 hätte 1,231.490,99 S betragen, der Personalaufwand des Jahres 2001 977.866,57 S.

14. Öffnungszeiten:  
Vergleiche beiliegende Aufstellung.
15. Reinigungskosten:  
Seit dem Jahr 1999 sei eine eigene Reinigungsdame beschäftigt worden, die Reinigungskosten würden sich daher in den Personalkosten finden.
16. Reparatur- und Instandhaltungskosten:  
Hier würden die diesbezüglichen Konten der Jahre 1995 bis 1997 vorgelegt werden.

Beigelegt wurde eine Aufstellung über die seit 1978 bis zum Jahr 2002 beschäftigten Dienstnehmer sowie über die Öffnungszeiten im Laufe der Jahre 1979 bis 1998.

Des Weiteren wurden Saldenlisten im Hinblick auf das Konto Instandhaltung für verschiedene Jahre vorgelegt:

31. Dezember 1995	251.260,93 S
31. Dezember 1996	744.846,65 S
31. Dezember 1997	253.473,66

Des Weiteren wurde vorgelegt der Jahresabschluss und die Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2002, woraus ein Bilanzverlust von 58.227,29 € hervorgeht.

Des Weiteren wurden die Jahresabschlüsse für die Jahre 1978 bis 1993 eingereicht. Aus diesen gehen folgende Ergebnisse hervor:

Jahr	Ergebnis
1993	-357.410,40 S
1992	-222.563,37 S
1991	82.830,71 S
1990	235.280,88 S

1989	-98.019,74 S
1988	-99.230,26 S
1987	-124.193,67 S
1986	217.958,92 S
1985	80.251,86 S
1984	236.262,29 S
1983	104.097,70 S
1982	294.280,93 S
1981	157.568,38 S
1980	-14.504,07 S
1979	121.003,64 S
1978	-83.585,52 S

Zusätzlich wurde eingereicht ein Ordner mit Zeitungsinseraten und Flugblättern.

Nachgereicht wurde eine Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002, aus der folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb hervorgehen:

<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer in €</b>		
Handel mit Plastikwaren	lt. Bilanz	57.302,55
Auberg Sauna	lt. Bilanz	- 58.227,29
Schließung Auberg Sauna	lt. Veräußerungsrechnung	22.415,03
	Summe	21.490,29
	Ab Freibetrag § 24 EStG	- 7.300,00
	<b>Summe Eink. aus Gew.Betr.</b>	<b>14.190,29</b>

Beigelegt wurde eine Veräußerungsrechnung per 31.12.2002:

Vorhandene Vermögenswerte laut letzter Bilanz zum 31.12.2002			
Text	Buchwert (€)	Entnahme- bewertung	Stpfl. Einnahme
a) Grundanteil, Le. 3	4.651,06	Steuerfrei, § 4 Abs. 1 EStG	0,00
b) Grundanteil, A. 4	2.839,11	Steuerfrei, § 4 Abs. 1 EStG	0,00
c) Gebäudeteil, Le. 3	0,00	0,00	0,00
d) Gebäudeteil 14,86 %, A. 4*)	1.360,97	23.776,00	22.415,03
e) Verr.Konto Hausgemeinschaft	17.193,74	17.193,74	0,00
f) Kassenbestand	607,63	607,63	0,00
g) Rückstellung Rechts- u. Beratungskosten	-1.380,78	-1.380,78	0,00
h) Bankdarlehen	-135.664,49	-135.664,49	0,00
i) Verbindl. Sparkasse	-92.219,08	-92.219,08	0,00
j) Leihgeld Hausgemeinschaft	-15.000,00	-15.000,00	0,00
k) Schlussrechn. Abfallentsorgung	-57,73	-57,73	0,00
l) USt-Verbindlichkeiten	-143,86	-143,86	0,00
m) SV Beiträge O.Ö. GKK	-30,08	-30,08	0,00
<b>Summen</b>	<b>-217.843,51</b>	<b>-202.918,65</b>	<b>22.415,03</b>
* Gesamtbewertung des Gebäudes zum Entnahmezeitpunkt = 160.000,00 €			
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b>22.415,03 €</b>		
<b>ab Freibetrag § 24 EStG</b>	<b>-7.300,00 €</b>		



**Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn 2002 15.115,03 €**

Mit Schreiben vom 6. Mai 2004 wurde der Amtspartei das Ergebnis der Sachverhalts-ermittlungen übermittelt.

Zum Erörterungstermin am 29. Juni 2004 sind der Bw. selbst, sein steuerlicher Vertreter und ein Vertreter der Amtspartei erschienen. Aus dem hierbei angefertigten Aktenvermerk geht Folgendes hervor:

Im Wesentlichen wurden vom Bw. die in den bereits eingereichten Schriftsätzen angeführten Argumente wiederholt. Seine Gattin würde Geschäftsführerin der Sauna gewesen sein.

Als Grund, weshalb nicht schon vor dem Jahr 2002 der Betrieb beendet worden sei, werde der Druck der Stammkunden und der Versuch, wieder profitabel zu werden, genannt. Er selbst würde cirka 30 Stunden pro Woche in der Sauna tätig gewesen sein. Gegen Ende etwas mehr, da weniger Personal vorhanden gewesen sein würde.

Er hätte die gesamte Technik über gehabt, Handwerksarbeiten durchgeführt, sei aber auch an der Kassa und in der Betreuung der Kunden tätig geworden. Seine Gattin hätte den Buffet-einkauf vorgenommen.

Auf Frage des Vertreters der Amtspartei, wie hoch im Durchschnitt das Gehalt der Gattin ge-wesen sei: Cirka 20.000,00 S pro Monat brutto, dann etwa die Hälfte, zum Schluss abgemeldet. Die genauen Zahlen würden dem Einkommensteuerakt seiner Gattin entnommen werden können.

Zur Entlastung würde auch die teure Fremdreinigung aufgegeben worden sein.

Der Bw. hätte ausgeführt, dass für die Jahre 1994 bis 1996 eine Betriebsprüfung stattge-funden habe und diese die damals schon vorliegenden Verluste nicht beanstandet hätte.

Es hätte noch Aussicht bestanden, dass der Betrieb wieder profitabel werden würde, deshalb sei auch investiert worden, man hätte sich um "gute" Kunden bemüht.

Es würde jedoch auch B.S. als Konkurrenz dazugekommen sein, der Wochenend-Wellness-boom hätte eingesetzt.

Außerdem würde eine Überalterung der Kunden eingetreten sein. Jedes Jahr würden 10 bis 15 gute Kunden verstorben sein. Die älteren Kunden hätten sich nicht so gut mit den jüngeren anfreunden können.

Weiters wurde eingewendet, dass hohe Mieten an die Hausgemeinschaft gezahlt worden seien. Dort seien die Beträge versteuert worden. Hätte man die Liebhabereibetrachtung ahnen können, hätte man keine Mieten gezahlt. Das Haus sei schließlich verkauft worden, um die

angehäuftten Schulden zu bezahlen.

Der Vertreter der Amtspartei hat erläutert, dass er einer Stattgabe zustimmen würde.

Mit Schreiben vom jeweils 29. Juni 2004 wurde obiger Aktenvermerk sowohl an den Bw., als auch an den Vertreter der Amtspartei im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt. Von beiden Seiten erfolgte keinerlei Stellungnahme.

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

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer nur die in den Ziffern 1 bis 7 taxativ aufgezählten Einkunftsarten.

Treten Verluste auf, induziert dies eine grundsätzliche Prüfung des Vorliegens einer Einkunftsquelle.

Mit BGBl.Nr.322/1990 wurde zu obiger Gesetzesstelle eine Liebhabereiverordnung erlassen.

Nach § 1 Abs. 1 LVO 1990 ist das Vorliegen von Einkünften zu vermuten bei einer Betätigung, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht an Hand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 1 Abs. 2 LVO 1990 ist Liebhaberei dann bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Vermutung kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 widerlegt werden. Das Vorliegen der

Voraussetzungen der Z 1 und Z 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

In § 2 Abs. 1 wird geregelt, dass bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 bei Anfallen von Verlusten das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen ist:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Nach § 2 Abs. 2 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn der Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Abfallen von Aufwendungen oder Ausgaben für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist.

Gemäß § 2 Abs. 4 kann die Vermutung des § 1 Abs. 2 nur dann widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt (§ 3). Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit im Sinn des vorstehenden Satzes widerlegt wird.

Nach § 3 Abs. 1 ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Obige Verordnung ist bis einschließlich 1992 anzuwenden.

Eine weitere Liebhabereiverordnung, BGBl.Nr.33/1993, gilt für Veranlagungsjahre ab 1993. Diese liegt nun in der Fassung BGBl. II 1997/358 und BGBl. II 1999/15 vor.

Änderungen im Hinblick auf die obige Fassung ergeben sich durch die Einbeziehung der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken in § 1 Abs.2 sowie § 6, der festlegt, dass Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 vorliegen kann.

Der Bw. hat mit dem Jahr 1978 den gegenständlichen Saunabetrieb übernommen, mit 31. Dezember 2002 wurde dieser geschlossen.

Seit dem Jahr 1992 liegen durchgehend Verluste vor, in den vorangehenden Jahren wurden zum überwiegenden Teil Gewinne erzielt.

Das Betreiben einer Sauna samt Dampfbad ist als typisch erwerbswirtschaftliche Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 LVO 1993 einzustufen.

Es handelt sich weder um ein Wirtschaftsgut, dass sich im besonderen Maße zur Nutzung im Rahmen der Wirtschaftsführung eignet, noch entspringt das Betreiben einer Sauna einer typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung. Auch eine Bewirtschaftung laut Z 3 liegt offensichtlich nicht vor.

Da vom Bw. der subjektive Wille zur Erzielung eines Gesamtgewinnes behauptet worden ist, gilt grundsätzlich die Einkunftsquellenvermutung des § 1 Abs. 1 LVO 1993. Vorausgesetzt wird jedoch, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Eine Absicht ist ein innerer Vorgang, der erst dann zu einer steuerlichen erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Steuerpflichtige die Absicht hat, Gewinne zu erzielen. Es muss die Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO 1993 beispielsweise aufgezählten objektiven Kriterien beurteilt werden (siehe auch VwGH vom 27.5.1999, 97/15/0113):

### **1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste**

Das Ausmaß der Verluste in den jeweiligen Jahren stellt sich sehr unterschiedlich dar, es ist weder ein eindeutiger Auf-, noch ein eindeutiger Abwärtstrend zu bemerken.

### **2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen**

Dieses stellt sich ab dem Jahr 1992 wie folgt dar:

Jahr	Verlust	Umsatz	Verhältnis in Prozent

1992	222.563,00	3,719.196,00	5,99
1993	357.410,00	3,515.491,00	10,17
1994	214.051,00	3,529.846,00	6,06
1995	159.873,00	3,489.108,00	4,58
1996	848.074,00	3,260.410,00	26,01
1997	350.216,00	3,053.584,00	11,47
1998	474.181,00	3,009.415,00	15,76
1999	257.229,00	2,789.428,00	9,22
2000	299.524,00	2,399.751,00	12,48
2001	415.988,00	2,186.679,00	19,02

### **3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird.**

Als vergleichbare Betriebe in diesem Sinn können nur betriebswirtschaftlich geführte, private Saunanlagen herangezogen werden. Im Großraum L. wurden die letzten jedoch in den Jahren 1978, 1988 und 1992 geschlossen.

Die vorliegenden Saunanlagen im Rahmen der öffentlichen Bäder können zu Vergleichszwecken nicht herangezogen werden, da diese von öffentlicher Hand subventioniert sind, wie der Bw. in seiner Berufungsschrift ausführlich dargelegt hat.

Die Ursachen für die Verluste des gegenständlichen Betriebes wurden einerseits auf die hohe Dichte der öffentlichen Saunanlagen, andererseits auf das größere Investitionsvolumen und die größere Möglichkeit, günstigen Eintritt anzubieten, zurückgeführt. Die Auflistung der L. AG zeigt deutlich, dass es im Großraum L. viele öffentliche Saunanlagen gibt und diese ständig erneuert bzw. saniert worden sind.

Dass ein rein privatwirtschaftlich geführter Betrieb wie der gegenständliche hiezu in keine echte Konkurrenz treten kann, ist offensichtlich und wurde auch von der Amtspartei nicht bestritten.

Der Bw. hat dennoch versucht, durch Investitionen und Neuanschaffungen eine Konkurrenzfähigkeit herzustellen, was jedoch auf Grund der oben angeführten Faktoren misslungen ist.

#### **4. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen**

Vom Bw. wurde ausgeführt, dass die Sauna durch eine Dampfkammer, ein Dampfbad und ein Solarium aufgewertet worden ist. Es wurde demnach versucht, möglichst viele Leistungen gleichzeitig anzubieten. Der Leistungsvielfalt eines öffentlichen Bades oder eines Wellnessbetriebes konnte jedoch nicht gerecht werden.

#### **5. Marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung**

Die Eintrittspreise wurden in jedem zweiten Jahr erhöht.

#### **6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen)**

Vom Bw. konnte glaubhaft gemacht werden, dass auf Grund der Reduzierung der Öffnungszeiten die Personalkosten vermindert werden konnten. Somit wurde ein rasantes Ansteigen der Verluste im Zuge von Umsatzrückgängen vermieden.

Wie oben ausgeführt, wurden vom Bw. Verbesserungen durch Investitionen durchgeführt, welche jedoch ins Leere gegangen sind.

Die obigen Maßnahmen führten nicht zum gewünschten Erfolg – was aber nicht unweigerlich auf das Vorliegen von Liebhaberei deuten muss.

Im Gegenteil, die Konkurrenzsituation zu den öffentlichen Bädern ist ein vom Bw. nicht beeinflussbarer Umstand.

Wenn die Tätigkeit nach sämtlichen fehlgeschlagenen Versuchen nicht eingestellt worden wäre, würde eine Qualifizierung als Liebhaberei nahe liegen. Dass der Bw. jedoch noch versucht, die Tätigkeit gewinnbringend zu gestalten, kann ihm nicht vorgeworfen werden (siehe auch die Erkenntnisse des VwGH vom 7.10.2003, 99/15/0209, und vom 28.2.2000, 96/15/0219).

Basierend auf den offenkundigen und unstrittigen Bemühungen des Bw. können die Kriterien 1. bis 5. das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht nicht widerlegen.

In Summe kann auf Grund der Kriterienprüfung objektiv die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, angenommen werden, was auch die subjektive Absicht dazu belegt.

Es liegt keine Liebhabereibetätigung vor.

Der Berufung war demnach Folge zu geben.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Linz, 18. Oktober 2004