

GZ. RV/730-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Zobl Dkfm Bauer & Partner TH GmbH, gegen die (vorläufigen) Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 1994 und 1995 vom 23. Mai 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

1. Vorangehendes Verfahren: Die Bw. erwarb mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 1985 eine Hotelliegenschaft, baute diese in einem Zeitraum von zwei Jahren um und vermietete das Hotel ab 1. Dezember 1986 an die W.H.HB GmbH. An der Bw. beteiligten sich die R.L. GmbH als Komplementärin, zwei natürliche Personen (K.L. und K.S) als Kommanditisten und die I. LV. TH. GmbH als Treuhandkommanditistin, an der sich wiederum in den Jahren 1986 bis 1988 ca. 300 Personen als Gesellschafter (Treugeber) beteiligten. Die Bw. beantragte eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1986 bis 1991. Eine vorliegende Prognoserechnung ergab einen Gesamtgewinnzeitraum von 25 Jahren.

Anlässlich einer am 15. Juni 1993 abgeschlossenen Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass eine Einkunftsquelle nicht vorliege, sondern eine typische Verlustbeteiligungsgesellschaft, die nur auf Steuerersparnis ausgerichtet sei. Die Einkünfte der bezeichneten Jahre wurden nicht festgestellt. Die gegen die Bescheide der Betriebsprüfung eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsentscheidung vom 20. Oktober 1999 abgewiesen (Annahme eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes und des Vorliegens von Liebhaberei). Die von der Bw. eingebrachte VfGH-Beschwerde wurde hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung an den VwGH abgetreten (Erkenntnis des VfGH vom 20. Juni 2001, B 2032/99-15).

In dem der VfGH (VwGH) Beschwerde vorangehenden Berufungsverfahren lag unbestritten ein unrichtig zusammengesetztes Kollegialorgan vor, daher wurde die Beschwerdeführerin auf Antrag der Berufungsbehörde (nach Einbringung eines Ansuchens um Aufklärung über die Zusammensetzung des Senates) vom Bundesministerium für Finanzen klaglos gestellt (mit Aufhebungsbescheid vom 10. Juni 2002).

Das fortgesetzte Verfahren wurde mit Berufungsentscheidung vom 19. Dezember 2002 abgeschlossen. Die Berufung gegen die Nichtfeststellung der Einkünfte in den Jahren 1986 bis 1991 wurde als unbegründet abgewiesen. Die Berufungsbehörde stellte dazu neuerlich fest, es liege ein Liebhabereibetrieb auf Gesellschaftsebene vor, da von einem absehbaren Zeitraum nicht gesprochen werden könne (das Vorliegen eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten wurde nicht mehr aufgegriffen). Der jüngeren Judikatur sei zu entnehmen, dass der absehbare Zeitraum mit ca. 20 Jahren zu bemessen sei. Man sei aber bei keiner der vorgelegten Berechnungsvarianten auf einen Zeitraum unter 24 Jahren gekommen. Zudem sei von einer fehlenden Unternehmerinitiative auszugehen, da die

Gesellschafter aufgrund der besonderen Struktur und Verflechtung der beteiligten Firmen keinen Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen nehmen könnten. Weiters würden die Rechtsbeziehungen überwiegend Vertragselemente einer echten stillen Gesellschaft aufweisen.

2. Die Bw. beantragte die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO auch für die Jahre 1994 (Einkünfte + 803.895,00 S) und 1995 (Einkünfte + 1.076.229,00 S). Mit Bescheid des Finanzamtes Linz vom 23. Mai 2000 erfolgte die Nichtfeststellung der beantragten Einkünfte für diese Jahre wie folgt: "Gemäß § 188 BAO wird vorläufig festgestellt, dass bei der Firma W.H. KG eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1994 (bzw. 1995) unterbleibt."

Mit Schreiben vom 20. Juni 2000 legte die Bw. Berufung gegen die obbezeichneten Bescheide für die Jahre 1994 und 1995 ein: "In den gegenständlichen Bescheiden wurde gemäß § 188 BAO vorläufig festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1994 und 1995 unterbleibt. Bezüglich einer Begründung wurde auf die Berufungsentscheidung vom 20. Oktober 1999 (mündliche Berufungsverhandlung vom 30. September 1999) verwiesen. Wir erheben dagegen Berufung und verweisen bezüglich einer Begründung auf unsere Berufung vom 25. Januar 1994 gegen diverse Steuerbescheide sowie auf die in diesem Zusammenhang eingebrachte Verfassungsgerichtshofbeschwerde, von der eine Aufhebung des bekämpften Bescheides erwartet wird."

3. Am 7. Juli 2000 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 14. Juli 2000 wurde der Bw. ein Vorhalt übermittelt: Die Berufungsbehörde habe den Sachverhalt geprüft. Die von der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen würden erkennen lassen, dass sich am Sachverhalt seit Ergehen der Berufungsentscheidung vom 20. Oktober 1999 nichts wesentliches geändert habe. Die Berufungsbehörde beabsichtige daher aus den in der Berufungsentscheidung vom 20. Oktober 1999 angeführten Gründen einen Antrag auf Abweisung der Berufung an den Senat zu stellen. Die Bw. erhalte Gelegenheit, bis zum 31. Juli 2000 Stellung zu nehmen. Die Nichtbeantwortung hindere den Fortgang des Verfahrens nicht.

Am 26. Juli 2000 teilte die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung mit, sie beantrage das Verfahren bis zur Erledigung des VfGH-Verfahrens bzw. eines unter Umständen folgenden VwGH-Verfahrens auszusetzen.

Mit Telefonat vom 6. Oktober 2003 wurde dem Vertreter der Bw. der Abschluss des Verfahrens angekündigt.

4. In die rechtliche Beurteilung waren folgende Unterlagen und Fakten miteinzubeziehen:

- a. Die Sachverhaltsdarstellung in den Entscheidungsgründen der zum gleichen Sachverhalt ergangenen Berufungsentscheidung zu RV 1485/1-6/2002 vom 19. Dezember 2002 (für die Jahre 1986 bis 1991), sowie die Sachverhaltsdarstellungen in den Entscheidungsgründen (insbesondere die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung) und die Beilagen der ursprünglichen Berufungsentscheidung vom 20. Oktober 1999, RV 032.94/1-6/94.
- b. Der von der Bw. im Zuge der Gesellschaftsgründung zwecks Hotelerwerb abgeschlossene Kommanditgesellschaftsvertrag (insbesondere Punkt X, wonach eine schriftliche Einladung zur Gesellschafterversammlung an die Treugeber nicht erforderlich sei) und der Treuhand- u. Verwaltungsvertrag (hier insbesondere Punkt III, wonach den Treugebern eine Einsichtnahme nur hinsichtlich der sie selbst betreffenden Eintragung zusteht).
- c. Darstellung des BMF vom 14. März 2001: Das BMF hält (unter Hinweis auf Zorn) in seiner Darstellung vom 14. März 2001 (betreffend die Jahre 1986 bis 1991 zum Beschluss des VfGH vom 18. Januar 2001, B 2032/99-7 zur Beschwerde der Bw.) an den VfGH folgendes fest: "In Übereinstimmung mit dem VwGH sieht das BMF für die Liebhabereibeurteilung **die objektive Totalgewinnfähigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes** als für die Liebhabereibeurteilung maßgebend an. Das Vorliegen einer derartigen Totalgewinnfähigkeit ist für einen von der Art der jeweiligen Tätigkeit abhängigen abstrakten Zeitraum (absehbaren Zeitraum) zu fordern, dessen Dauer zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist demnach ein Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Da es um die Beurteilung steuerlich relevanten Handelns geht, ist dabei ein sachgerechter Maßstab die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige (mit der Sphäre der Einkunftszielung nicht verbundene) Motive nicht maßgeblich sind (vgl. auch Zorn, verstärkter Senat des VwGH zur Liebhaberei, ÖStZ 1996, 417 ff.). Nach Zorn, dem das BMF beipflichtet, ist dabei bei Immobilienvermietungen ein Zeitraum absehbar, der der üblichen Dauer von Immobiliendarlehen (insbesondere Bauspardarlehen) entspricht. **Als Richtschnur für den absehbaren Zeitraum, innerhalb**

dessen bei der konkreten Bewirtschaftungsart ein Gesamtgewinn (Einnahmenüberschuss) erzielbar sein muss, gilt eine Zeitspanne von ca. 20 Jahren. Für einen Zeitraum in dieser Größenordnung spricht, dass ein Steuerpflichtiger, der die Vermietung nahezu ausschließlich zum Zweck der Erzielung von Vermietungseinkünften betreibt (nur auf diesen Steuerpflichtigen stellt der verstärkte Senat ab) keinen längeren Zeitraum vor Augen hat (vgl. Zorn, aaO)."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aussetzung des Verfahrens: Der VfGH hat die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1986 bis 1991 nicht aufgehoben, eine Verfügung des VwGH zur Einbringung einer Gegenschrift ist bisher bei der Berufungsbehörde nicht eingegangen. Die Bw. hat eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO angeregt. Nach ständiger Rechtsprechung besteht aber kein Rechtsanspruch auf Aussetzung (VwGH 20.2.1998, 96/15/0169). Die Berufungsbehörde hat auch keine Veranlassung gesehen, eine Aussetzung mit Bescheid auszusprechen.

2. Monokratische Erledigung: Für am 1. Januar 2003 unerledigte Berufungen konnte bis 31. Januar 2003 ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt werden. Da ein solcher Antrag unterblieben ist, war die vorliegende Berufung, für die vormals Senatszuständigkeit bestanden hat, monokratisch zu erledigen.

3. Vorliegen von Liebhaberei und fehlende Unternehmerinitiative bzw. fehlendes Unternehmerrisiko:

Die Berufungsbehörde geht wie auch im (Vor)Verfahren betreffend die Jahre 1986 bis 1991 (Entscheidung zu GZ RV 1485/1-6/2002 vom 19. Dezember 2002) davon aus, dass eine Einkunftsquelle aus folgenden Gründen nicht vorliegt:

(a) Der jüngeren Judikatur (zB. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 und 31.5.2000, 94/13/0045) ist zu entnehmen, dass das Höchstgericht keinen Anhaltspunkt für eine Unterscheidung zwischen großer und kleiner Vermietung findet. Das BMF schließt sich in der Darstellung vom 14. März 2001 der Auffassung des Höchstgerichtes an. Maßstab für den absehbaren Zeitraum ist nach diesen Ausführungen daher eine Zeitspanne von ca. 20 Jahren.

Im Vorverfahren wurden mehrere Prognoserechnungen vorgelegt, wobei sich bei keiner Berechnung ein absehbarer Zeitraum von unter 24 Jahren ergab. Die gegenständlich strittigen Jahre 1994 und 1995 waren in den Prognoserechnungen erfasst. Die Berufungsbehörde geht zudem davon aus, dass sich dieser Zeitraum eher noch verlängert. So mindert beispielsweise

die vereinbarte Hotelbetriebspflicht für die I.T. AG die Hotelnutzungsmöglichkeiten für Vollzahler und beeinträchtigt auch die Verwertbarkeit des Hotels, sodass eine a.o. wirtschaftliche Abnutzung anzunehmen ist.

(b) Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko sind wesentliche Voraussetzungen, um von einem Mitunternehmer iSd § 23 Z 2 EStG 1988 sprechen zu können. Insgesamt sind in die beim vorliegenden Fall gegebenen Vertragskonstruktionen alleine rd. 30 Gesellschaften des Konzernes eingebunden, zu dem die Bw. selbst gehört. Die Treugeber werden zur Gesellschafterversammlung nicht einmal geladen (Punkt X des Kommanditgesellschaftsvertrages) und können nur hinsichtlich ihrer eigenen Eintragung in das von der Treuherrin geführte Register Einsicht nehmen (Punkt III des Treuhand- u. Verwaltungsvertrages). Nach Ansicht der Berufungsbehörde konnten die Gesellschafter aufgrund der Vertragsbestimmungen, der Konzernphilosophie (wonach jeweils nur Vertretern des Konzernes Einblick in die diversen Geschäfte gewährt wurde) und der sonstigen faktischen Gegebenheiten eine sinnvolle Unternehmerinitiative gar nicht entwickeln (bzw. war dies vom Konzept der Vertragsstrukturen her offenkundig gar nicht gewollt und ohne Einblick in die Konzern- u. Firmenstrategie auch gar nicht möglich). Das Unternehmerrisiko beschränkte sich auf die Zuteilung von Anfangsverlusten und späteren geringfügigen Gewinnen und kann die fehlende Unternehmerinitiative nicht ersetzen.

Die Regelung des Punkt IV Z 4 des Treuhand- u. Verwaltungsvertrages, wonach frühestens zum 31. Dezember 2006 das Treuhandverhältnis gekündigt werden kann und bei vorheriger Kündigung ein neuer Treuhandskommanditist namhaft zu machen ist und die Tatsache, dass der Treuhandskommanditist lediglich Einfluss auf die Einlageleistung, die Zuteilung von Anfangsverlusten und von späteren geringfügigen Gewinnen (inclusive eines Liquidationserlöses) hat, legt zudem das Vorliegen des Bestehens einer echten stillen Gesellschaft nahe. Es ist daher infolge des Fehlens einer Mitunternehmerschaft keine einheitliche und gesonderte Feststellung durchzuführen.

Die Berufung war aus den genannten Gründen abzuweisen.

Linz, 10. Oktober 2003