



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Erbengemeinschaft „Bw.“, S., F.-Straße 4, vertreten durch Josef Ganahl, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6780 Schruns, Silvrettastraße 97, vom 11. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 4. November 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Annahme, dass es sich bei der Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) handelt, beruht auf den Feststellungen einer Betriebsprüfung, die im Jahr 2002 bei einem Einzelunternehmer (C.T.) stattfand, und denen das Finanzamt mit Feststellungsbescheid vom 6. November 2002 folgte. Im betreffenden Betriebsprüfungsbericht vom 2. Oktober 2002 wird dazu sinngemäß Folgendes ausgeführt: Betriebsgegenstand des geprüften Einzelunternehmens sei ein Campingplatzbetrieb. Der Großvater des nunmehrigen Einzelunternehmers habe den Betrieb bis zu seiner Pensionierung im Oktober 1989 geführt und ihn in der Folge - ab 1. Oktober 1989 - seiner Gattin, A.T., verpachtet. Der Zeitpunkt der Verpachtung sei nicht als Betriebsaufgabe anzusehen und die Verpachtung sei daher als gewerblich zu betrachten. Mit Ableben des J.T. am 21. November 1991 sei der Betrieb auf seine Erben, C.T. , G.T. und F.T., übergegangen. Diese aus den drei Erben bestehende Erbengemeinschaft sei Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers und habe die Stellung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR). Während ihres Bestandes

(21.11.1991 bis 30.9.1995) habe die GesbR aber aus ihrem Gewerbebetrieb keine Einkünfte erzielen können. Denn der Erblasser habe testamentarisch verfügt, dass seine Gattin den Pachtbetrieb auf der Grundlage des mündlich abgeschlossenen Pachtvertrages bis zur Erlangung einer Alterspension, längstens aber bis 15. September 1997, unentgeltlich weiterführen dürfe. Mit der Eröffnung des Einzelunternehmens am 1. Oktober 1995 sei die stille Gesellschaft aufgelöst worden, eine Betriebsaufgabe anzunehmen und der Aufgabegewinn zu ermitteln. Der der GesbR für 1995 zuzurechnende Gewinn betrage 1.131.622,00 S (82.238,18 €), wobei ein Gewinnanteil in Höhe von 348.724,00 S (25.342,76 €) auf C.T., ein solcher in Höhe von 565.811,00 S (41.119,09 €) auf G.T. und ein solcher in Höhe von 217.087,00 S (15.776,33 €) auf F.T. entfalle.

In der Folge erließ das Finanzamt Feldkirch am 6. November 2002 für das Jahr 1995 einen an die Bw. adressierten Bescheid, mit dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert entsprechend den Feststellungen der abgabenrechtlichen Prüfung festgestellt und die gewerblichen Einkünfte gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 als Halbsatzeinkünfte qualifiziert wurden. Die Zustellung des Bescheides erfolgte zu Handen von C.T. als Zustellungsbevollmächtigten der GesbR.

Die gegen diesen Bescheid von der Bw. durch ihren bevollmächtigten Vertreter fristgerecht eingebauchte Berufung richtet sich gegen die Annahme, es habe am 1. Oktober 1995 eine Betriebsaufgabe stattgefunden, gegen die Ermittlung der Verkehrswerte der Liegenschaft zum 1. Oktober 1995 sowie gegen die Annahme, es habe eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bestanden.

1) Zur Person von J.T.

Der am 19. März 1915 geborene J.T. sei am 21. November 1991 verstorben. 1989 habe J.T. im Alter von 74 Jahren die Gewerbeberechtigung zurückgelegt und einen Antrag auf Zuerkennung der GSVG-Pension gestellt. Diesem Pensionsantrag sei von der GSVG stattgegeben worden. Der Gesundheitszustand des J.T. sei bereits 1989 aufgrund von Schlaganfällen stark angegriffen gewesen. Sein Testament habe J.T. bereits am 15. Januar 1985 (mit Nachtrag vom 9. September 1985) gemacht. Das Testament enthalte keine ausdrückliche Erbseinsetzung. Da gemäß der Niederschrift über die Verlassenschaftsabhandlung der Erblasser über den wertvollsten Teil seines Nachlasses verfügt habe, seien seine Kinder F.T. und C.T. (geb. 1945) sowie seine Enkelkinder C.T. (geb. 1969) und G.T. als anteilmäßige Erben zu werten. Wie aus der beiliegenden Aufstellung ersichtlich sei, sei das ehemalige „Betriebs-Substrat“ nicht zu gleichen Teilen auf C. (geb. 1969), G. und F. T. übergegangen. Die von der Betriebsprüfung vertretenen Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse von je einem Drittel (C. (geb. 1969), G. und F. T.) seien daher

unzutreffend. Der Erblasser J.T. habe somit selbst einen Übergang von Betriebsvermögen verhindert, da niemand Wirtschaftsgüter in einem solchem Umfang erhalten habe, dass diese für sich einen Betrieb darstellen würden.

2) Betriebsverpachtung

Laut Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, S. 33, würden „Verträge zwischen nahen Angehörigen wie beispielsweise Dienstverträge, die zu einer Aufteilung von Einkünften führten, nach ständiger Judikatur steuerlich nur anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen Inhalt hätten und unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.“

J.T. habe mit seiner Gattin A. keinen schriftlichen Pachtvertrag abgeschlossen. Diesbezüglich werde auf die Niederschrift zur Verlassenschaftsabhandlung verwiesen, wo festgehalten werde, A.T. sei auf der Grundlage des mit dem Erblasser mündlich errichteten Pachtvertrages berechtigt, den Campingplatzbetrieb bis zur Erlangung der Voraussetzungen für eine Alterspension, längstens jedoch bis zum 15. September 1997 zu betreiben (ergebe somit eine 8-jährige Laufzeit (1. Oktober 1989 bis 15. September 1997) für den Pachtvertrag – es könne daher nicht von einer kurzfristigen Verpachtung gesprochen werden). Zudem kämen gemäß § 1090 ABGB als Pachtverträge nur entgeltliche Verträge in Betracht, denn durch das Entgelt (Bestandszins) unterscheide sich der Bestandvertrag von der Leih (Würth in Rummel², Rz 3 zu § 1090). A.T. hätte jedoch auf Grund der letztwilligen Anordnung ihres Gatten ab dessen Todestag an die Erben keinen Pachtzins zu bezahlen gehabt. Überdies seien laut den dem steuerlichen Vertreter der Bw. zur Verfügung stehenden Unterlagen zwischen A.T. und J.T. keine Vereinbarungen über nachfolgende Punkte getroffen worden: Vereinbarung über die Rückübertragung der verpachteten Güter, Modernisierung des Betriebes durch den Verpächter, Vereinbarung über vorzeitige Auflösungsgründe, Betriebspflicht durch den Pächter, Möglichkeit des Rückkaufes des Inventars bzw. der vorhandenen Waren, Verpflichtung des Pächters zum Ersatz verloren gegangener oder beschädigter Einrichtungsgegenstände bzw. Instandhaltungsverpflichtung sowie Entfernung von Einrichtungsgegenständen bzw. Durchführung von Umbauten.

Im Betriebsprüfungsbericht vom 10. Oktober 2002 werde in Tz 12 ausgeführt, „da eine Entscheidung für eine endgültige Betriebsaufgabe oder eine eventuelle Betriebsübergabe noch nicht gefallen sei, sei die Verpachtung vorerst als gewerbliche behandelt und vom Finanzamt so anerkannt worden.“ Diesbezüglich werde im Memorandum der Wirtschaftstreuhänder zur Steuerreform 2000 vom Juli 1998, in Pkt. 1.7.a dargelegt, „die Unternehmensverpachtung sei mit der Problematik verbunden, dass von der Judikatur im Regelfall – vor allem wenn der Verpächter ein gewisses Alter erreicht und seine GSVG-Pension beantragt habe – eine

Betriebsaufgabe mit Besteuerung aller stillen Reserven unterstellt werde. Demgegenüber werde beispielsweise in Deutschland bei Betriebsverpachtung erst dann eine Betriebsaufgabe unterstellt, wenn der Verpächter eine solche ausdrücklich erklärt habe. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder rege daher eine der deutschen Rechtslage entsprechende Regelung (Betriebsaufgabe erst bei entsprechender Erklärung des Verpächters) an.“

Bei Quantschnigg/Schuch, § 24 EStG, finde sich in Tz 16.1 die Aussage, „die Wahrscheinlichkeit (ob der Verpächter den Betrieb wieder auf eigene Rechnung führen werde) sei an objektiven Kriterien zu messen, eine Absichtserklärung des Steuerpflichtigen sei für sich allein unmaßgeblich.....Auch die Absicht, den Betrieb zwar selbst nicht mehr zu führen, aber so lange zu verpachten, bis er von den Kindern übernommen werde könne, führe zu der Annahme der Betriebsaufgabe....Wäre nach den Umständen des Einzelfalles bereits in der Vergangenheit eine Betriebsaufgabe anzunehmen gewesen, würde diese aber unrichtigerweise nicht erkannt, könne die Aufgabe nicht für einen späteren Zeitpunkt „nachgeholt“ werden.“

In Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, sei in Rz 336 ausgeführt, „die Verpachtung eines Betriebes sei für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Eine Betriebsaufgabe sei in Verpachtungsfällen dann zu bejahen, wenn die konkreten Umstände im Einzelfall darauf schließen ließen, dass der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht willens oder (physisch, rechtlich) nicht mehr in der Lage sein werde, den Betrieb fortzuführen, oder wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit objektiv dafür spreche, dass der Verpächter nie mehr seinen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde.“

3) Betriebsaufgabe

Dazu werde bei Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz 332, ausgeführt, „es entspreche geradezu dem Typus der Betriebsaufgabe, wenn zusammen mit der Einstellung jeglicher beruflicher Tätigkeit auch die wesentlichen Grundlagen des bisherigen Betriebes abgestoßen, nämlich an verschiedene Personen veräußert oder unentgeltlich übertragen oder in das eigene Privatvermögen übergeführt würden. Es werde aber nicht verlangt, dass der Unternehmer seine betriebliche Tätigkeit voll und zur Gänze einstelle. Eine Betriebsaufgabe werde vielmehr auch (noch) angenommen, wenn der Unternehmer seine betriebliche Tätigkeit vermindert fortführe, sie aber dabei in einer Weise einschränke, dass ihr im Vergleich zur bisherigen Tätigkeit praktisch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr zukomme und auch nicht erwartet werden könne, dass die frühere Tätigkeit zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufgenommen werde. Würden unter solchen Voraussetzungen bei einschneidender Verminderung der

betrieblichen Tätigkeit die wesentlichen Grundlagen des Betriebes an verschiedene Personen entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder in das eigene Privatvermögen des Unternehmers übergeführt, liege noch immer eine Aufgabe im Sinne des § 24 Abs. 5 EStG vor.“

Bei Hubert/Leitner, Die Unternehmensnachfolge, S. 144 werde dargelegt, „die Unternehmensverpachtung werde immer dann als Betriebsaufgabe behandelt, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse gegen eine Absicht des Verpächters spreche, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages selbst fortzuführen. Indizien für eine Betriebsaufgabe seien das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung, die Zuerkennung der Alterspension, das Alter des Verpächters (um die 60 Jahre), ein angegriffener Gesundheitszustand des Verpächters, die Veräußerung des Umlaufvermögens und wesentlicher Teile des Anlagevermögens, das Abmontieren von Maschinen, das Einstellen der Produktion, der Abverkauf von Lagerbeständen, die Kündigung der Arbeitnehmer durch Verpächter oder Pächter und die Veräußerung der Geschäftseinrichtung an den Pächter anstelle ihrer Verpachtung, der Abschluss eines Pachtvertrages auf unbestimmte Zeit oder der Kündigungsverzicht durch den Verpächter, die Einräumung eines Vorkaufrechtes an den Pächter und eines Vorpachtrechtes an dessen Gattin im Falle seines Ablebens sowie die geplante Unternehmensübergabe durch Verpächter an Nachfolger nach Pachtende (auch in diesem Fall wolle der Verpächter selbst das Unternehmen nicht mehr führen – VwGH 4.5.1982, 82/14/0041; 26.4.1989, 88/14/0096; 22.5.1996, 92/14/0142).“

Der Vorgang der Betriebsaufgabe sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeitpunktbezogen zu betrachten. So finde sich in SWK 1998, K8, die Aussage, „die Besteuerung des Aufgabegewinnes habe zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt falle, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten wären, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen wären. Bei einer Betriebsverpachtung sei von einer Aufgabe des Betriebs erst dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage sei, den Betrieb fortzuführen, oder wenn er nach außen zu erkennen gebe, dass er nicht die Absicht habe, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages weiterzuführen. Wenn im Rahmen einer Vorhaltebeantwortung im Jahr 1991 im Zusammenhang mit der Veranlagung 1989 mitgeteilt werde, dass bereits seit 1971 keine Absicht mehr bestanden habe, das Geschäft weiterzuführen, dann könne daraus nicht geschlossen werden, dass der Aufgabezeitpunkt für 1989 angenommen werden könne (VwGH 16.12.1999, 97/15/0134).“

Doralt führe in EStG, 4. Auflage, § 24 Tz 210 dazu aus, „Voraussetzung für die Zurechnung der Einkünfte beim Erben sei ein Betriebsübergang auf den Erben. Den Erben müsse

Betriebsvermögen von solchem Umfang und Gewicht zufallen, dass von einem Übergang des Betriebs des Erblassers an den Erben gesprochen werden könne (E 28.5.1997, 94/13/0032, 1998, 235; ebenso E 4.6.1985, 85/14/0015, 1986, 154). Umgekehrt liege daher ein Betriebsübergang auf den Erben ausnahmsweise dann nicht vor, wenn Betriebsvermögen nicht oder nur in so geringem Umfang vorhanden sei, dass ein Betrieb schon mangels Betriebsvermögen nicht übergehen könne (Stab des Dirigenten), oder wenn der Erblasser selbst einen Übergang von Betriebsvermögen auf den Erben verhindere, beispielsweise indem er das Betriebsvermögen durch Vermächtnis in einer Weise verteile, dass niemand mehr Wirtschaftsgüter von solchem Umfang erhalte, dass sie für sich einen Betrieb ausmachten (E 4.6.1985, 85/14/0015, 1986, 154; E 28.5.1997, 94/13/0032, 1998, 235).“

Bei Quantschnigg/Schuch, § 24 EStG, Tz 148, werde dargelegt, eine Betriebsaufgabe liege vor, wenn der Betrieb durch Aufteilung der wesentlichen Grundlagen auf die Erben bzw. Vermächtnisnehmer zerschlagen werde.

4) Erbengemeinschaft – GesbR

Die Finanzbehörde habe die Erbengemeinschaft als Gesellschaft bürgerlichen Rechts qualifiziert. Dazu werde im Betriebsprüfungsbericht vom 10. Oktober 2002 in Tz 12 festgestellt, nach dem Ableben des J.T. sei der Betrieb auf die Erben (Erbengemeinschaft C.T., G.T. und F.T.) übergegangen. Im Testament des Verstorbenen sei jedoch angeordnet worden, dass die Gattin des Verstorbenen den gepachteten Betrieb auf der Grundlage des mit dem Erblasser mündlich errichteten Pachtvertrages bis zur Erlangung einer Alterspension, längstens aber bis zum 15. September 1997, unentgeltlich weiterführen dürfe. Die behördliche Rechtsmeinung zur Existenz einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle bzw. einer Mitunternehmerschaft stünde aber in Widerspruch zu zahlreichen Lehrmeinungen. So werde bei Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts, 5. Auflage, S. 19ff, dargelegt, „es gebe Rechtsgemeinschaften, die nicht durch Rechtsgeschäft der Mitglieder begründet würden. So stünden beispielsweise die Miterben in einer solchen schlichten Gemeinschaft (communio incidens), die nicht dem Begriff der Gesellschaft einzuordnen sei.“ In diesem Werk werde somit hervorgehoben, dass die Gesellschaft auf gemeinsames Wirken insbesondere gemeinsames Wirtschaften, das Miteigentum hingegen auf gemeinsames Haben ausgerichtet sei.

In Bertl/Djanani/Kofler, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, S. 841, sei angeführt, „für die Qualifikation einer Einkunftsquelle gelte zudem das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht als unabdingbar (anderenfalls: Tatbestand der Liebhaberei).“

Ritz führe in BAO, § 188 Tz 4, diesbezüglich aus, „eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der ersten drei Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) setze nach hA (z.B. Stoll, BAO, S. 438; VwGH 23.2.1994, 93/15/0163) das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft voraus. Die wesentlichen Elemente eines Mitunternehmers seien nach der Judikatur das Entwickeln einer Unternehmerinitiative (Einfluss auf das betriebliche Geschehen; vgl. VwGH 23.2.1994, 93/15/0163, wonach auch das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht genüge) und die Übernahme eines Unternehmerrisikos. Das Unternehmerrisiko bestehe vor allem in der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven und am Firmenwert (VwGH 23.2.1994, 93/15/0163) und in der Haftung für Gesellschaftsschulden (VwGH 7.12.1988, 88/13/0009). In der Literatur werde vor allem von Stoll (Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften, 66) das Unternehmerrisiko als das die Mitunternehmerschaft entsprechend prägende Bestimmungsmerkmal bezeichnet, zumal die Unternehmerinitiative beim Kommanditisten sich auf das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB und das Kontrollrecht nach § 166 HGB beschränke (was dem § 23 Z 2 EStG 1988 zufolge für die Mitunternehmereigenschaft der Kommanditisten ausreichend sei).“

In Quantschnigg/Schuch, EStG, § 23 Tz 19, finde sich die Aussage, „Voraussetzung für eine selbständige (unternehmerische) Tätigkeit sei, dass damit Unternehmerwagnis verbunden sei. Unternehmerwagnis drücke sich in Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko aus. Würden mehrere Personen gemeinschaftlich unternehmerisch tätig und hätten diese Personen Anteil am Unternehmerwagnis (an der Unternehmerinitiative und am Unternehmerrisiko), dann spräche man von einer Mitunternehmerschaft bzw. von Mitunternehmern. Voraussetzung für die Annahme eines Mitunternehmers sei also, dass die betreffenden Personen Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko trügen. Unternehmerinitiative entfalte derjenige, der auf betriebliches Geschehen Einfluss nehmen könne, also an den betrieblichen Entscheidungen (sei es durch Führung der Geschäfte, sei es durch Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte) teilhabe. Unternehmerrisiko bestehe in der Teilnahme an den wirtschaftlichen Risiken der Betriebsführung, somit in der Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens.“

Bei Quantschnigg/Schuch, EStG, § 23 Tz 20, werde ausgeführt, „das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sei zu verneinen, wenn eine OHG (KG) ausschließlich vermögensverwaltend tätig sei. Die Gesellschaft erziele diesfalls Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw. aus Vermietung und Verpachtung, wobei den genannten Einkunftsarten der Begriff der Mitunternehmerschaft fremd sei.“ In § 23 Tz 28, werde weiters dargelegt, „die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zähle zu den Mitunternehmerschaften, wenn die Gesellschafter Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko entfalteten. Zusätzlich müsse die Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach der früheren Rechtsprechung nach außen ausreichend

in Erscheinung treten.“ In § 23 Tz 31, sei angeführt, „füre eine Erbengemeinschaft den Betrieb eines Einzelunternehmers fort, so würden die Erben grundsätzlich Mitunternehmer. Mitunternehmer würden weiters die Erben eines Gesellschafters, die mit dem Todestag in die Gesellschaftsrechte des Erblassers eintreten. Erfolge eine Nachlassteilung, so würden die an der Betriebsführung nicht mitwirkenden abgefundenen Erben gegebenenfalls (von vornherein) nicht Mitunternehmer. Pflichtteilsberechtigte seien niemals Mitunternehmer.“

Zusammenfassend setze somit die Annahme des Bestehens einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts das Wirtschaften, das Erzielen von Einkünften voraus. Auf Grund der letztwilligen Anordnung des Erblassers hätten die Erben jedoch keine Mieteinnahmen erzielen können. Die Miteigentümergemeinschaft habe somit lediglich Ausgaben (z.B. Substanzverzehr der Gebäude, etc.) gehabt. Es werde auch auf Bertl/Djanani/Kofler, Handbuch der österreichischen Steuerlehre, S. 841, verwiesen, wonach für die Qualifikation einer Einkunftsquelle zudem das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht als unabdingbar gelte (anderenfalls: Tatbestand der Liebhaberei).

5) Schätzung der Liegenschaft

Das Gebäude „F.-Straße 4“ stehe aufgrund der Erbschaft nach J.T. zu je 50% im Miteigentum von C.T. (Jahrgang 1969) und G.T. . Die Nutzung des Gebäudes durch J.T. stellte sich wie folgt dar (wobei Betrieb „Kiosk, etc. und Arbeitnehmerwohnstätte“ bedeute):

	Betrieb	AN-Whg.	Privat	gemischt	gesamt
Waschraum	35,60 m ²				35,60 m ²
Erdgeschoß	114,10 m ²			24,00 m ²	138,10 m ²
Ober- und Dachgeschoß		99,00 m ²	99,00 m ²	23,30 m ²	221,30 m ²
gesamte m ²	149,70 m ²	99,00 m ²	99,00 m ²	47,30 m ²	395,00 m ²
in Prozenten	43,00%	28,50%	28,50%		100%
Miteigentumsanteil C.T.					50%
Miteigentumsanteil G.T.					50%

C.T. nutze im Rahmen seines Einzelunternehmens 43% des Gebäudes betrieblich. Bei Doralt, EStG, 4. Auflage, § 24 Tz 107, werde nun ausgeführt, "sofern in einer zweigliedrigen Gesellschaft nur einer der Gesellschafter seine Tätigkeit einstelle, während der andere sie

fortsetze, könne dies zwar beim einstellenden Gesellschafter den Tatbestand des § 24 erfüllen, nicht jedoch beim fortsetzenden Gesellschafter. Vielmehr führe der bisherige Mitunternehmer seine bisherige Teilunternehmung nunmehr als Einzelunternehmen fort; eine Veräußerung oder Aufgabe der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 24 (mit einem begünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn aus der Mitunternehmerschaft) sei nicht anzuwenden." Somit stelle sich die Frage, wie es bei C.T. (Jahrgang 1969) zu einem Veräußerungsgewinn kommen könne, wenn dieser im Rahmen seiner 50%igen Miteigentumsquote 43% des gesamten Gebäudes betrieblich nutze. Der Erblasser habe anscheinend 71,50% (Kiosk, Rezeption, etc. und Arbeitnehmerwohnstätte) des gesamten Gebäudes betrieblich genutzt (50% von 71,50% ergebe 35,75%).

Würden einzelne Grundstücks- bzw. Gebäudeteile unterschiedlich verwendet, dann sei das Grundstück (Gebäude) in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufzuteilen. Die Aufteilung habe grundsätzlich nach der Nutzfläche der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile zu erfolgen. Dabei sei das Gebäude als bauliche Einheit zu sehen (VwGH 26.5.1990, 86/13/0104).

Die von J.T. geschaffene "Arbeitnehmerwohnstätte" im Gebäude „F.-Straße 4“ habe bereits bei der Übernahme des Campingbetriebes durch A.T. im Oktober 1989 nicht mehr Arbeitnehmerwohnzwecken gedient. Somit sei die Arbeitnehmerwohnstätte bereits vor dem Tod des J.T. aus dessen Betriebsvermögen ausgeschieden. Die Wohnungen im Gebäude „F.-Straße 4“ seien von der Schwiegertochter E.T. und ihren Kindern C. und G.T. als Wohnung genutzt worden. Der Entnahmegewinn sei somit J.T. zuzurechnen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 4 Tz 53, wonach kein notwendiges Betriebsvermögen bei Wohnungen in Betriebsgebäuden anzunehmen sei, wenn diese von nahen Angehörigen benutzt würden).

Die Betriebsprüfung habe bei der Schätzung der Liegenschaft „F.-Straße 4“ das Gebäude nicht als bauliche Einheit betrachtet. So habe laut Betriebsprüfung das Erdgeschoß eine Restnutzungsdauer von 29 Jahren und das Ober- und Dachgeschoß eine solche von 45 Jahren. Dies würde bedeuten, dass das Ober- und Dachgeschoß 16 Jahre lang "in der Luft hängen" würde. Zudem habe die Betriebsprüfung für das Gebäude ohne nähere Begründung eine Lebensdauer von 60 Jahren angenommen und das Erdgeschoß als selbständige Einheit eingestuft, obwohl das Gebäude nicht parifiziert sei. Aus der Schätzung der Betriebsprüfung sei weiters nicht ersichtlich, ob sich die verwendeten m³-Preise inklusive oder exklusive USt verstanden. Auch die Abweichung von den vom steuerlichen Vertreter der Bw. in Ansatz gebrachten Neubaupreisen (Erdgeschoss 4.000,00 S/m³ (290,69 €/m³), Waschraum 2.500,00 S/m³ (181,68 €/m³)) für das Erdgeschoß und den Waschraum sei nicht begründet worden.

Gesamthaft gehe aus den obigen Ausführungen hervor, dass die Erben nach J.T. kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen geerbt hätten. Zudem sei der von der Betriebsprüfung unterstellte, aufgrund obiger Ausführungen jedoch nicht existente Veräußerungsgewinn J.T. zuzurechnen. Es werde daher die ersatzlose Behebung des gegenüber der Bw. ergangenen Feststellungsbescheides für das Jahr 1995 beantragt. Weiters werde gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und gemäß § 284 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Berufung beigelegt wurde eine Aufstellung über die Eigentumsverhältnisse der streitgegenständlichen Liegenschaften vor und nach dem Erbgang nach J.T..

Am 4. September 2003 wurde eine an die Bw. adressierte abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen. Hinsichtlich der Begründung wird auf die Ausführungen in dieser Entscheidung verwiesen.

Im von der Bw. fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde ergänzend eingewandt, die von der Betriebsprüfung als bestehend angenommene GesbR werde von dieser seit Oktober 1995 als aufgelöst betrachtet. Da eine GesbR mit ihrer Auflösung auch abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat verliere (vgl. dazu VwGH 10.12.1997, 93/13/0301, VwGH 26.6.2002, 97/13/0117 sowie Ritz, BAO², § 79 Tz 10 und 12), könne ein nach Beendigung der Personengesellschaft an diese gemäß § 188 BAO ergehender Feststellungbescheid keine Rechtswirkungen entfalten (VwGH 13.3.1997, 96/15/0118).

Anlässlich einer am 30. Oktober 2008 seitens des Unabhängigen Finanzsenates durchgeführten Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. sowie dem Amtsbeauftragten des Finanzamtes und dem Betriebsprüfer wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht der Bestand einer GesbR, die Annahme, es habe am 1. Oktober 1995 eine Betriebsaufgabe stattgefunden sowie die Richtigkeit der ermittelten Verkehrswerte der Liegenschaft zum 1. Oktober 1995.

Vor einer materiellen Behandlung der Berufung ist aber auf die Einwendungen im Vorlageantrag - der angefochtene Bescheid habe keine Rechtswirksamkeit erlangt, weil er an eine nicht (mehr) existente Personengesellschaft gerichtet war - einzugehen.

Eine GesbR ist eine gemäß § 1175 ABGB zivilrechtlich nicht rechtsfähige Personenvereinigung, der der Gesetzgeber abgabenrechtlich auf einzelnen Steuerrechtsgebieten Steuerrechtssubjektivität zuerkannt hat. So bestimmt § 191 Abs. 1 lit. c BAO, dass Feststellungsbescheide während des Bestandes nicht rechtsfähiger Personenzusammenschlüsse(-gesellschaften) an diese zu richten sind. Mit ihrer Auflösung verlieren Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit aber auch abgabenrechtlich die Eignung als tauglicher Bescheidadressat, weshalb nach Beendigung ergehende Feststellungsbescheide gemäß § 191 Abs. 2 BAO an diejenigen zu richten sind, denen gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind (siehe dazu Langheinrich in Finanz-Journal Nr.9/2004, S. 302ff).

Zwischen den Parteien des Verfahrens besteht Einigkeit, dass zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides (6. November 2002) die von der Betriebsprüfung als bestehend angenommene GesbR bereits aufgelöst war. Somit hätte das Finanzamt als Adressat des angefochtenen Bescheides nicht die GesbR anführen dürfen, sondern sämtliche ehemaligen Gesellschafter. Da dem angefochtenen Bescheid sohin keine Bescheidqualität zugekommen ist, war die dagegen gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO iVm 279 Abs. 1 leg. cit. als unzulässig zurückzuweisen.

Feldkirch, am 3. Dezember 2008