



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 5. Oktober 2005 gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid des FAes vom 29. September 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

a)

In der am 12. Juli 2005 beim zuständigen Finanzamt (FA) eingelangten Einkommensteuererklärung 2004 gab der Berufungswerber (Bw.) in der Beilage E106b negative "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € -7.398,03" an (Akt 2004 Seite 3).

Im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 13. Juli 2005 setzte das FA - neben weiter nicht strittigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit – die € -7.398,03 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb an. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Am 27. September 2005 erging eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung, wonach der Bw. im Jahr 2004 aus seiner Beteiligung an der K&Bw. OEG, zuständig ist dasselbe FA, STNR 123/4567, Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 19.131,65 erzielte (Akt 2004 Seite 8).

Aufgrund dieser Mitteilung änderte das FA den Einkommensteuerbescheid vom 13. Juli 2005 mit **Bescheid** vom 29. September 2005 gemäß § 295 Abs. 1 BAO dahingehend dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr mit € 19.131,65 angesetzt wurden.

Dem als **Berufung** zu wertenden Schreiben des Bw. vom 5. Oktober 2005 (Akt 2004 Seite 9f) – eingebracht sowohl zur Steuernummer des Bw. als auch zur Steuernummer der K&Bw. OEG – ist zu entnehmen, die Änderung der Festsetzung der Einkommensteuer für 2004 sei dem Bw. völlig unverständlich, daher könne er sie in dieser Form nicht akzeptieren.

1.) Das FA habe den Abschluss der OEG gleichzeitig mit der Einkommensteuererklärung des Bw. erhalten und beim ersten Bescheid am 13. Juli 2005 die Einkommensteuer völlig anders bemessen.

2.) Bei der neuerlichen Berechnung sei das FA so vorgegangen, dass es einen Aktivposten (Anlagegut) in eine Passiva und den Passivposten (Verbindlichkeit) in eine Aktiva umgekehrt habe. Somit habe das FA dann den Gewinn erhalten, von welchem es die Steuer berechne. Diesen Vorgang verstehe der Bw. absolut nicht, zumal das FA dem Partner des Bw. den Verlust zuerkenne. Wieso zwei unterschiedliche Berechnungsweisen?

3.) Als der Konkurs des Pächters des Bw. und seines Partners bereits abzusehen gewesen sei, habe der Bw. das Lokal verkaufen wollen und habe auch Interessenten dafür gehabt. Der Partner des Bw. - Herr K - habe aber die Gaststätte unbedingt selbst übernehmen und als Personenfirma mit neuem Namen eröffnen wollen. Herr K habe sofort nach der Eröffnung des Pächterkonkurses Strom, Gas u. Telefon auf seinen Namen umschreiben, sodass dem Bw. keine andere Möglichkeit mehr geblieben sei, als seiner Übernahme zuzustimmen. Als Bedingung für diese Zustimmung hätten sich Herr K und der Bw. darauf geeinigt, dass die Immobilie sowie die sich darin befindliche Ausstattung in den Besitz von Herrn K gegen alleinige Bezahlung der gesamten verbliebenen Schulden übergehe. Bei einem späteren, gewinnbringenden Verkauf soll der Bw. keine Entschädigung erhalten, werde dafür aber zum Zeitpunkt der Übernahme schal- und klaglos gehalten.

Den diesbezüglichen Kaufvertrag (abgeschlossen bei Herrn Dr. S) hätte das FA vorliegen und könnte daraus ersehen, dass kein Geld geflossen sei.

4.) Die telefonische Auskunft einer namentlich genannten Mitarbeiterin des FAes, der Bw. sei um die Schulden, die er für die OEG nicht bezahlen brauche, reicher geworden, kann der Bw. nicht nachvollziehen. Das würde heißen, immer wenn dem Bw. - aus welchen Gründen auch immer - Schulden erlassen würden, müsse er diese zwecks Versteuerung dem Finanzamt melden. Das könne es doch nicht sein.

Der Bw. möchte das FA bitten, den vorliegenden Sachverhalt nochmals zu überprüfen und eine, für beide OEG-Partner, gleiche Steuerberechnung durchzuführen und außerdem den halben Steuersatz beim Aufgabegewinn / -verlust anzuwenden.

b)

Im Akt 2004 Seite 11ff liegt eine an den Bw. gerichtete jedoch zur STNR 123/4567 der K&Bw. OEG ergangene Berufungsvorentscheidung des FA vom 30. November 2005 betreffend "Feststellungsbescheid vom 27.9.2005" ein.

Der Spruch lautet auf Abweisung einer Berufung, die Begründung lautet:

Werde ein Betrieb verkauft, so sei der daraus erzielte Erlös als Veräußerungsgewinn zu versteuern. Werde ein überschuldeter Betrieb gegen Übernahme der Schulden übertragen, ohne dass eine Zahlung erfolge, ergebe sich der Veräußerungsgewinn aus der Höhe der übernommenen Schulden abzüglich der Aktiva zu Buchwerten. Es handle sich hierbei deshalb um einen Veräußerungsgewinn, weil die Schulden, die bezahlt werden müssten dadurch beglichen würden, dass die Zahlung des Kaufpreises durch die Übernahme der Schulden erfolge. Das heiße, der Schuldner erspare sich die Rückzahlung des geschuldeten Betrages und könne daher über dieses Geld anderweitig verfügen. Bezogen auf den Fall des Bw. müsste dieser grundsätzlich anteilig die Schulden der "OHG" zurückzahlen. Weil aber der Partner den Betrieb gegen Zahlung der anteiligen Schulden des Bw. übernehme, entstehe für den Bw. in dieser Höhe ein Gewinn, da er diesen Geldbetrag nun nicht mehr begleichen müsste. Die anteiligen Schulden der "OHG", die dem Geschäftspartner des Bw. zuzurechnen seien, würden auch von ihm übernommen werden. Der Partner des Bw. führe den Betrieb nun als Einzelunternehmer weiter und müsse die übernommenen Schulden tilgen. Aus diesem Grund sei der Verlust beim Partner anzuerkennen. Die Frage, ob und in welcher Höhe sich bei diesem ein Veräußerungsgewinn ergebe, stelle sich erst dann, wenn er seinerseits den Betrieb aufgebe.

Voraussetzung für die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG sei, dass der Betrieb deswegen aufgegeben werde, weil der Steuerpflichtige gestorben sei, oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig sei, dass er nicht in der Lage sei, seinen Betrieb fortzuführen oder der Steuerpflichtige das 60.

Lebensjahr vollendet habe und seine Erwerbstätigkeit deshalb einstelle. Diese Voraussetzungen seien in Fall des Bw. nicht gegeben, weshalb die Begünstigung des § 37 Abs. 1 EStG nicht zur Anwendung komme. Gemäß § 24 Abs. 4 EStG sei ein Veräußerungsgewinn allerdings nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung des ganzen Betriebes den Betrag von € 7.300,00 übersteige. Handle es sich um die Veräußerung eines Anteiles am Betrieb, so sei

der entsprechende Anteil als Freibetrag heranzuziehen. Im Fall des Bw. bedeutet das, dass ein Freibetrag von € 3.650 (= € 7.300 x 50 %) bei der Berechnung des Veräußerungsgewinnes abzuziehen sei. Der zu versteuernde Veräußerungsgewinn und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb würden sich daher folgendermaßen berechnen:

	€		€
Barbetrag	0,00		
Schulden	152.624,41		
Buchwert Lokal	<u>-99.565,06</u>		
	53.059,35	50%	26.529,68
abzüglich anteil. Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG € 7.300,00 x 50%			<u>-3.650,00</u>
	Veräußerungsgewinn		22.879,68
	abzüglich anteil. laufender Verlust 2004		<u>-7.398,03</u>
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb		15.481,65

c)

Das FA sprach über die Berufung betreffend Einkommensteuer 2004 dahingehend ab, dass in der **Berufungsvorentscheidung** vom 30. November 2005 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf € 15.481,65 verringert wurden. Als Begründung gab das FA an, der Bw. möge die Begründung bezüglich Veräußerungsgewinn und Hälftesteuersatz der Erledigung seiner Berufung gegen den Feststellungsbescheid entnehmen.

Im gegen die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 gerichteten **Vorlageantrag** vom 22. Dezember 2005 (Akt 2004 Seite 15ff) brachte der Bw. vor, im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 30. November 2005 seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 15.481,65 festgesetzt worden. Davon würden € -7.398,03 auf den laufenden Verlust 2004 entfallen und € 22.879,68 auf einen Veräußerungsgewinn anlässlich der Übertragung des Mitunternehmeranteiles an der K&Bw. OEG an Herrn K angenommen werden. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes sei vom FA von einer entgeltlichen Übertragung des Mitunternehmeranteiles ausgegangen worden. Das Entgelt für den Mitunternehmeranteil sei in Höhe der Verbindlichkeiten der OEG zum 31.08.2004 angenommen und somit ein Veräußerungspreis von € 152.624,41 der Veräußerungsgewinnberechnung zu Grunde gelegt worden. Zahlungen seien von Herrn K - Mitgesellschafter und Schwager vom Bw. - für die Übernahme des Mitunternehmeranteiles nicht geleistet worden.

Das FA gehe, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes davon aus, dass die Übertragung des Mitunternehmeranteiles entgeltlich erfolgt sei.

Zwischen nahen Angehörigen könne aber bei der Übertragung überschuldeter Betriebe bzw. Mitunternehmeranteile nicht generell von einer entgeltlichen Übertragung ausgegangen werden. Vielmehr liege der Übertragung überschuldeter Mitunternehmeranteile zwischen nahen Angehörigen regelmäßig eine unentgeltliche Übertragung zu Grunde. Dass Herr K als

Schwager des Bw. zum Kreis der Angehörigen im Sinn des Einkommensteuergesetzes zähle, sei wohl unbestreitbar.

Auch im konkreten Fall der Übertragung von Mitunternehmeranteilen an der K&Bw. OEG seien private Motive ausschlaggebend für die Übertragung gewesen: Der Bw. habe seit Ende 2000 nicht mehr so umfassend im Betrieb der OEG tätig sein können, wie ursprünglich angedacht. Ursache dafür sei die Krankheit seiner Tochter gewesen, die plötzlich an Epilepsie gelitten habe. Epileptische Anfälle, an denen die Tochter im Anfangsstadium der Krankheit zwei- bis dreimal täglich gelitten habe, hätten die verstärkte Anwesenheit des Bw. zu Hause erfordert, zur Pflege seiner Tochter und Unterstützung seiner Gattin, bei der Bewältigung der durch die schwere Krankheit der Tochter bedingten veränderten Familiensituation.

Auf Grund der dargestellten familiären Situation sei dem Bw. eine weitere Mitwirkung im Betrieb der K&Bw. OEG nicht mehr möglich gewesen. Vorerst sei versucht worden, den Betrieb der OEG zu verpachten. Das im Jahr 2001 beginnende Pachtverhältnis habe nur wenige Jahre später infolge Konkurses des Pächters geendet. Herr K habe daraufhin den Wunsch geäußert, den Betrieb der OEG wieder selbst aktiv aufzunehmen. Für den Bw. sei diese Vorgehensweise aus den schon dargestellten familiären Umständen ausgeschlossen gewesen. Um Herrn K die Fortführung des Betriebes zu ermöglichen und dem Bw. ein Ausscheiden aus der OEG zu ermöglichen, damit sich dieser seiner kranken Tochter widmen könne, habe sich der Bw. zur Übertragung seines Mitunternehmeranteiles an seinen Schwager bereit erklärt und habe sich sein Schwager, Herr K, bereit erklärt, den Mitunternehmeranteil des Bw. zu übernehmen. Dass diese Übertragung als unentgeltlicher Erwerb zu qualifizieren sei, zeige sich neben den bereits dargestellten privaten Motiven unter anderem auch darin, dass ausdrücklich auf die Ermittlung und Auszahlung eines Auseinandersetzungsguthaben verzichtet worden sei.

Darüber hinaus sei weiters zu berücksichtigen, dass der Bw. allein durch die Übernahme seines Mitunternehmeranteiles durch Herrn K nicht von jeglicher Haftung von Gesellschaftsverbindlichkeiten befreit worden sei. Seine Haftung für Verbindlichkeiten der OEG, die zum Zeitpunkt seines Ausscheidens bestanden hätten, bestehe weiter. Schon aus diesem Gesichtspunkt könne nicht davon ausgegangen werden, der Bw. wäre von seiner gesellschaftsrechtlich bestehenden Auffüllungsverpflichtung vollständig befreit gewesen. Solange aber eine Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten bestehe, könne nicht von einem Verzicht auf die bestehende Auffüllungsverpflichtung ausgegangen werden, die zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos führe.

Aus den angeführten Gründen ergebe sich, dass die Übertragung des Mitunternehmeranteiles an der K&Bw. OEG aus privaten Motiven erfolgt sei und daher eine unentgeltliche Übertragung vorliege. Ein Veräußerungsgewinn, wie er vom FA ermittelt worden sei, entstehe

bei einer unentgeltlichen Übertragung nicht. Aus den genannten Gründen beantrage der Bw. daher die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2004 dahingehend, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausschließlich in Höhe des laufenden Verlustes von € - 7.398,03 festgesetzt würden.

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

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, einheitlich und gesondert in einem eigenen (Feststellungs)Bescheid zu einer eigenen Steuernummer festgestellt.

Die in diesen Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen sind für abgeleitete Abgabenbescheide bindend (§ 192 BAO).

Gemäß § 295 Abs. 1 BAO ist ein Bescheid, wenn dieser von einem Feststellungsbescheid abzuleiten ist, ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben.

Ein Anwendungsfall für § 295 Abs. 1 BAO ist, dass ein bereits erlassener und unter Umständen bereits rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid abzuändern ist, weil Einkünfte in einem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO festzustellen sind.

Der Bw. war bis zu seinem Ausscheiden zum 31. August 2004 als einer von zwei Gesellschaftern an der K&Bw. OEG beteiligt und bezog von dieser seine (einzigen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese Einkünfte sind gemäß § 188 BAO festzustellen und auf Grundlage dieses Feststellungsbescheides bei der Einkommensteuerveranlagung des Bw. zu berücksichtigen.

Da auch der Veräußerungsgewinn in das Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO einzubeziehen ist (vgl. VwGH 17.9.1975, 353/75) hat das FA zunächst seine Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2004 vom 30. November 2005 insoweit mit Rechtswidrigkeit behaftet, als es den anteiligen Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ansetzte, ohne dass es zuvor den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO – der vom Bw. mit derselben Berufungsschrift angefochten wurde – änderte. Das FA wies die Berufung gegen den Feststellungsbescheid ab, ohne eine Änderung in diesem Bescheid vorzunehmen. Gemäß § 192 BAO ist das FA bei der Erlassung des Einkommensteuerbescheides an den Feststellungsbescheid gebunden.

Entscheiden ist jedoch Folgendes:

Abweichend von der vom Referenten dem FA zunächst schriftlich mitgeteilten Rechtsansicht betreffend Beendigung einer Personengesellschaft ist die vorliegende Sachverhaltskonstellation zu beachten:

Bei der K&Bw. OEG handelte es sich um eine zweigliedrige Personengesellschaft des Handelsrechtes. In der schriftlichen Bescheidbegründung zur Berufungsentscheidung betreffend Feststellungsbescheid 2004 führte das FA aus, dass nach dem Ausscheiden des Bw. der verbleibende Gesellschafter Herr K den Betrieb als Einzelunternehmer weiterführte. Auch dem offenen Firmenbuch ist die Vermögensübernahme gemäß § 142 HGB und Fortführung des Unternehmens im nicht protokollierungsfähigen Umfang zu entnehmen (Akt STNR 123/4567 Dauerbelege Seite 3 und Aktenteil 2004 Seite 9).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bewirkt die Geschäftsübernahme gemäß § 142 HGB (Fortführung des Geschäftes durch den verbleibenden Gesellschafter ohne Liquidation) die Vollbeendigung der Personengesellschaft (vgl. VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117, und insbesondere UFS 24.11.2010, RV/3058-W/08, mit ausführlicher Darstellung der Rechtsprechung des VwGH).

Der Feststellungsbescheid vom 27. September 2005 gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 wäre somit nicht an die K&Bw. OEG sondern an die beiden ehemalige Gesellschafter zu richten gewesen.

Dieser Mangel kann auch nicht durch die abweisliche Berufungsvorentscheidung des FAes betreffend die Steuernummer der OEG, die an den Bw. (einen der Gesellschafter) gerichtet ist, geheilt werden, da die Berufungsvorentscheidung – genauso wie die Berufungsentscheidung des UFS – nicht den Bescheidadressaten austauschen darf (siehe Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 276 Tz 7 unter Hinweis auf den VwGH).

Beim jenem Feststellungsbescheid, der Grundlage für den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 vom 29. September 2005 ist, handelt es sich somit um einen Nichtbescheid.

Im Erkenntnis vom 24.11.1998, 93/14/0203, sprach der VwGH aus, dass im Falle einer unzulässigen, weil auf Grundlage von Nichtbescheiden erfolgten Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO der abgeänderte Bescheid aufzuheben ist.

Der vor dem UFS angefochtene Einkommensteuerbescheid 2004 vom 29. September 2005 ist daher aufzuheben.

Wien, am 10. März 2011