

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***1***, ***2***, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 11. September 2013, vom 13. September 2013 und vom 17. September 2013 betreffend Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008 und 2009, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I.1. Die Beschwerde betreffend Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

I.2. Der Beschwerde betreffend Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Jahr 2009 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden gemäß § 188 BAO mit 7.502,65 € festgestellt.

Auf ***5***, ***15***, ***16***, Steuernummer ***17***, entfällt ein Anteil von 3.438,71 €.

Auf ***4*** ***18***, ***15***, ***16***, Steuernummer ***19***, entfällt ein Anteil von 4.063,94 €.

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt - soweit es die Feststellung von Einkünften betrifft - gegen alle, denen im Spruch des Erkenntnisses Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person

zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

In den Beilagen zu den Feststellungserklärungen für pauschalierte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 2007, 2008 und 2009 erklärten die Ehegatten ***3*** (in der Folge: Beschwerdeführerin, kurz: Bf), die zu je 50 % Eigentümer der landwirtschaftlich genutzten Flächen sind, eine Aufteilung der pauschalierten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abweichend von den Beteiligungsverhältnissen.

Für die Jahre 2007 und 2008 wurde der Gewinn im Verhältnis 70:30 und für das Jahr im Verhältnis 90:10 auf ***4*** (in der Folge kurz: Ehegattin) und ***5*** (in der Folge kurz: Ehegatte) aufgeteilt.

Mit **Schreiben vom 29.7.2010** ersuchte das Finanzamt die Miteigentümergemeinschaft zur Gewinnaufteilung um Aufklärung, weshalb die Aufteilung bis 2006 im Verhältnis 50:50 und ab dem Jahr 2007 wie oben dargestellt erfolgt sei. Vertragliche Vereinbarungen für diese Änderungen seien vorzulegen.

Laut den Steuererklärungen werde die Landwirtschaft von den Ehegatten (mit wechselnden Beteiligungsverhältnissen) bewirtschaftet.

Laut Sozialversicherungsanstalt der Bauern bewirtschaftete der Ehegatte die gesamte Landwirtschaft alleine.

Laut AMA-Anträgen werde die Landwirtschaft überwiegend von der Ehegattin betrieben.

Laut Angaben in einem Berufungsverfahren betreffend Einheitswert ***6*** werde die Ehegattin als Alleinbewirtschafterin angeführt.

Laut Grundbuch gehörten sämtliche Liegenschaften den Ehegatten je zur Hälfte.

Im **Antwortschreiben vom 1.2.2011** verwies die Bf auf Punkt 5912 der Einkommensteuerrichtlinien. Danach bestehe der steuerliche Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters aus seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft, etc.

Unter Beteiligungsverhältnis sei der Besitzanteil – in diesem Fall an der Landwirtschaft – zu verstehen. Der Besitzanteil sei im Grundbuch eingetragen und betrage für beide Ehegatten je 50 %. An diesem Beteiligungsverhältnis habe sich seit den Übernahmen nichts geändert.

Im Fall der Bf sei der „Anteil an den gemeinschaftlichen Einkünften“ unterschiedlich zur Beteiligung am Eigentum. Die Bf bedaure, diese Formulierung des Formulars bis 2006 falsch verstanden und daher irrtümlich die Besitzanteile eingetragen zu haben.

Die Landwirtschaft werde – bei gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen – mit unterschiedlichen Anteilen an den gemeinschaftlichen Einkünften bewirtschaftet. Für die Jahre 2002 bis 2006 habe die Bf – ohne genaue Prüfung dieser Frage – irrtümlich angenommen, dass die Besitzanteile ins Formular einzutragen seien. Tatsächlich wäre der Anteil an den gemeinschaftlichen Einkünften – dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszweckes entsprechend – einzutragen gewesen. Ab 2007 habe die Bf diese Anteile dem Sachverhalt entsprechend richtig eingetragen. Für die Jahre 2002 bis 2006 bedürfe es einer Korrektur, nämlich 30 % für den Ehegatten und 70 % für die Ehegattin. Für das Jahr 2009 sei eine Änderung auf 10:90 erfolgt, weil der Ehegatte mit Stichtag 1.11.2009 das Pensionsansuchen gestellt habe und im Jahr 2009 sein sukzessiver Rückzug aus dem landwirtschaftlichen Erwerb erfolgt sei.

Bei der SVA der Bauern sei er bis 2009 nach der Bestimmung des § 2 Abs. 1 SVG Bauern pflichtversichert gewesen:

„Aufgrund dieses Bundesgesetzes sind, soweit es sich um natürliche Personen handelt, (...) pflichtversichert: Personen, die auf Rechnung und Gefahr einen land(forst)wirtschaftlichen Betrieb (...) führen oder auf deren Rechnung und Gefahr ein solcher Betrieb geführt wird.“

Nach dieser gesetzlichen Bestimmung sei also möglich, dass jemand anderer als der Pflichtversicherte selbst einen landwirtschaftlichen Betrieb führe.

Insofern habe die Bf es als gesetzeskonform angesehen, dass die Ehegattin als Bewirtschafterin von ***1*** – zwar letztlich auf Rechnung und Gefahr des Ehegatten, allerdings federführend, was sie tägliche Arbeit und Nutzung der landwirtschaftlichen Flächen betreffe – der AMA genannt worden sei.

Unter Bewirtschaftung sei „die sinnvolle und wertschöpfende Nutzung von vorhandenen Ressourcen“ zu verstehen, was ja gerade der Handlungsschwerpunkt der AMA im landwirtschaftlichen Bereich sei. Zu diesen Fragen sei der AMA der kompetente Bewirtschafter zu nennen.

Der Ehegatte sei in Linz unselbständig vollerwerbstätig. Da er die Tagesarbeitszeit etwa 80 km von der Landwirtschaft in Linz verbringe, müsse die Ehegattin vor Ort einen größeren Beitrag zur Erreichung des Gesellschaftszwecks der Bf leisten, wie dies in den Steuererklärungen dargestellt worden sei.

Die **Bescheide über die Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008 und 2009** ergingen am 11.9., 13.9. und 17.9.2013 an die Miteigentümergeinschaft.

In der **gesonderten Bescheidbegründung vom 10.9.2013 zum Feststellungsbescheid 2007** verwies das Finanzamt, soweit es die noch strittige Abweichung von der erklärten Gewinnverteilung betrifft, darauf, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen selbst dann, wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprächen, im Steuerrecht nur dann Anerkennung fänden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Schriftlichkeit des Vertrages sei nicht unbedingt erforderlich. Bei der tatsächlichen Durchführung des Vertrages sei eine steuerliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich. Mit welchen Mitteln die Tatbestandserfüllung nachgewiesen werde, stehe dem Abgabepflichtigen zwar frei, doch müsse der Vertrag jedenfalls für Dritte erkennbar gewesen sein.

Erstmals mit Abgabe der Steuererklärung 2007 im Juli 2008 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die Beteiligungsverhältnisse nicht mehr 50:50, sondern 30:70 seien. Eine Änderung im Grundbuch sei nicht erfolgt, auch der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bzw. der AMA sei diese Änderung nicht mitgeteilt worden. Ein schriftlicher Vertrag oder eine entsprechende Vereinbarung seien ebenfalls nicht vorgelegt worden.

Rückwirkende Parteienvereinbarungen seien im Steuerrecht allgemein unbeachtlich, umso mehr sei solchen rückwirkenden Vereinbarungen, die zwischen nahen Angehörigen getroffen worden seien, die Anerkennung zu versagen.

Vereinbarungen über eine nicht dem Verhältnis der Kapitalbeiträge entsprechende Einkünfteverteilung, die dem Finanzamt erst im Nachhinein mit Abgabe der Steuererklärung bekannt gegeben würden, erfüllten nicht das Merkmal der Publizität und könnten daher nicht anerkannt werden (VwGH 15.12.1987, 87/14/0163).

Die bloße Mitteilung an das Finanzamt könne nicht als eine mit genügender Deutlichkeit nach außen hin in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden.

In der **gesonderten Bescheidbegründung vom 13.9.2013 zum Feststellungsbescheid 2008** führte das Finanzamt zur „Gewinnverteilung“ und zu den „rückwirkenden Parteienvereinbarungen“ gleichlautend aus wie in der gesonderten Bescheidbegründung zum Feststellungsbescheid 2007.

In der **gesonderten Bescheidbegründung vom 17.9.2013 zum Feststellungsbescheid 2009** führte das Finanzamt im Punkt „Gewinnverteilung“ zu den allgemeinen Anforderungen an

Verträge zwischen nahen Angehörigen wiederum aus wie in den gesonderten Bescheidbegründungen für die Jahre 2007 und 2008.

Erstmals mit Abgabe der Steuererklärung 2009 im Juni 2010 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die Beteiligungsverhältnisse 10:90 betragen würden. Eine Änderung im Grundbuch sei nicht erfolgt, auch der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bzw. der AMA sei diese Änderung nicht mitgeteilt worden. Ein schriftlicher Vertrag oder eine entsprechende Vereinbarung seien ebenfalls nicht vorgelegt worden.

In der gegen diese Feststellungsbescheide erhobenen **Berufung** (ab 1.1.2014 Beschwerde; § 323 Abs. 38 BAO) vom 3.10.2013 brachte die Bf vor, dass sie daran interessiert sei, die Berufungsgründe in einer Besprechung vorzubringen und nach Möglichkeit auf diese Weise alle Differenzen zu bereinigen. Für allenfalls noch verbleibende Berufungsgründe werde die Bf eine ausführliche Begründung nachreichen.

Mit **Mängelbehebungsauftrag** vom 21.10.2013 forderte das Finanzamt die Bf auf, ihre Berufung durch eine Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche Änderungen beantragt würden, zu ergänzen, sowie die Berufung zu begründen.

Mit **Schreiben vom 11.11.2013** nahm die Bf innerhalb der im Mängelbehebungsauftrag gesetzten Frist Stellung und stellte Anträge auf Anerkennung der erklärten Ergebnisaufteilungen und auf eine mündliche Verhandlung.

Die Feststellungsbescheide vom 11.9.2013 für 2007, vom 13.9.2013 für 2008 und vom 17.9.2013 für 2009 würden nach der Begründung des Finanzamtes in zwei Punkten von den Erklärungen abweichen, nämlich hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge und der Gewinnverteilung.

Die Änderungen hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge würden zur Kenntnis genommen.

Die Gewinnverteilung 30:70 für die Jahre 2007 und 2008 sowie 10:90 für das Jahr 2009 sei in den Erklärungen den Vorschriften entsprechend richtig vorgenommen worden. Dies werde folgendermaßen begründet:

Im Jahr 2010 sei diese Ergebnisaufteilung gemäß Schreiben des Finanzamtes Ried vom 8.6.2010 nach Prüfung der Sachlage bereits anerkannt worden. Für die Jahre 2007 und 2008 sei eine Ergebnisaufteilung 30:70 und für das Jahr 2009 eine Ergebnisaufteilung von 10:90 erklärt worden, weil sich der Miteigentümer *****5***** in diesem Jahr aus dem landwirtschaftlichen Erwerb zurückgezogen habe und nicht mehr das ganze Jahr landwirtschaftlich tätig gewesen sei. Auf die Feststellung des Finanzamtes im Punkt „zwei Unternehmen“ im Schreiben vom 8.6.2010 werde verwiesen: *„Da ab 2007 ein einheitliches Unternehmen nicht mehr gegeben ist, tritt für das Unternehmen Vermietung und Verpachtung die Kleinunternehmerregelung in Kraft (...)“*

Zur Begründung des Finanzamtes, dass eine Änderung im Grundbuch nicht erfolgt sei, sei einzuwenden, dass das nach dem Wissensstand der Bf nicht notwendig sei, weil es hier nicht um Besitzverhältnisse, sondern um die Beteiligung am Ergebnis gehe. Der Sozialversicherungsanstalt sei der „Betriebsführer“ bekannt zu geben, der für die gesamte Fläche der zwei Betriebe die Beiträge entrichte. So habe nach dem Verständnis der Bf gegenüber der Sozialversicherung kein Mitteilungsbedarf bestanden. Auch der AMA seien keine Änderungen mitgeteilt worden.

In der Beilage würden die Mehrfachantrag-Flächen 2007 für den Betrieb Nr. ***8***, ***9***, mit einer AMA Fläche von 13,67 ha, für welchen ***5*** als Bewirtschafter ausgewiesen sei, und für den Betrieb Nr. ***10*** ***1***, ***9***, mit einer AMA Fläche von 33,46 ha, für welchen ***4*** als Bewirtschafterin ausgewiesen sei, übermittelt. Die gesamte AMA Fläche beider Betriebe betrage 47,13 ha, von dieser bewirtschaftete ***5*** 30 % und ***4*** 70 %. Daraus ergebe sich die erklärte Ergebnisaufteilung. Zudem habe mit jedem Betrieb ein eigener Kontrollvertrag mit der Kontrollstelle bestanden, der im Bedarfsfall auch übermittelt werden könne. In dieser für die Ergebnisaufteilung entscheidenden Frage der Mitteilungen an die AMA ersuche die Bf, die Bescheidebegründung aus den angeführten Gründen zu berichtigen.

Die erklärten Ergebnisaufteilungen hätten also einen realen wirtschaftlichen Hintergrund, der auch für Dritte erkennbar gewesen sei. Es handle sich keinesfalls um rückwirkende Parteienvereinbarungen. Die Verträge mit Dritten seien im jeweiligen Jahr abgeschlossen worden, das bestätigten u.a. die Eingangsstempel „15. Mai 2007“ auf den Mehrfachantrag-Flächen 2007.

Die Bf beantrage daher, die Ergebnisaufteilungen den Erklärungen entsprechend zu akzeptieren und die Steuerbescheide dementsprechend auszustellen. Sollte in diesem Sinne nicht entschieden werden können, werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 13.1.2014** wies das Finanzamt die Berufung (ab 1.1.2014: Beschwerde) als unbegründet ab.

Für die Gewinnverteilung seien grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages, maßgebend (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002; VwGH 7.2.1989, 86/14/0121; VwGH 20.1.1987, 86/14/0093; VwGH 9.11.1982, 82/14/0083). Fehlten vertragliche Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, sei die gesetzlich vorgesehene Gewinnverteilung maßgeblich (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002).

Nach § 1193 ABGB werde der Gewinn nach dem Verhältnis der Kapitalbeiträge verteilt.

Zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen unter Familienangehörigen sei eine ausreichende Publizität erforderlich. Änderungen der Gewinnverteilung müssten dem Finanzamt vor Ablauf des Wirtschaftsjahres bekanntgegeben werden (VwGH 24.9.1996, 93/13/0022).

Vereinbarungen über eine von den §§ 1193 bzw. 1197 ABGB abweichende (d.h. eine nicht dem Verhältnis der Kapitalbeiträge entsprechende) Einkünfteverteilung, die dem Finanzamt erst im Nachhinein bei Abgabe der Steuererklärung bekanntgegeben würden, erfüllten nicht das Merkmal der Publizität (VwGH 15.12.1987, 87/14/0163).

Die Liegenschaften stünden je zur Hälfte im Eigentum der Ehegatten. Eine von diesen Eigentumsverhältnissen abweichende Verteilung des Gewinnes hätte dem Finanzamt vor Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres bekanntgegeben werden müssen. Tatsächlich sei dem Finanzamt die Verteilung des Gewinnes im Verhältnis 30:70 für 2007 mit Abgabe der Steuererklärung am 1.7.2008, für 2008 am 5.1.2010 und im Verhältnis 10:90 für 2009 am 1.7.2010 mitgeteilt worden.

Im Sinne der o.a. Rechtsprechung sei daher eine von den Eigentumsverhältnissen abweichende Gewinnverteilung nicht anzuerkennen.

Im **Vorlageantrag vom 30.1.2014** wandte die Bf ein, dass die Beschwerdevorentscheidung nicht den wahren und maßgeblichen Sachverhalt berücksichtige, dass nämlich in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen *****4***** den Betrieb *****1*****, *****9*****, Betriebsnummer *****10*****, mit einer Fläche von 33,46 ha, also 70 % der Gesamtfläche, bewirtschaftet habe und *****5***** den Betrieb *****11*****, *****9*****, mit einer Fläche von 13,67 ha, also 30 % der Gesamtfläche. Daraus ergebe sich eine Gewinnaufteilung von 30:70. Diese Bewirtschaftung sei auch nach außen (Bezirksbauernkammer, Agrarmarkt Austria, Bio Kontrollstelle, etc.) bekannt und dokumentiert gewesen.

Die Beschwerdevorentscheidung erwähne diese Sachlage und die übermittelten Beweise dafür nicht einmal und lehne auch den Antrag auf mündliche Verhandlung ab, in welcher diese Thematik eingehender hätte bewiesen werden können bzw. begründete Gegenargumente hätten akzeptiert werden können. Nach Auffassung der Bf hätte diese Sachlage in der ersten Instanz bereinigt werden können.

Das Finanzamt begründe seine Entscheidung im Wesentlichen mit „*eine von den Eigentumsverhältnissen abweichende Verteilung des Gewinnes hätte dem Finanzamt vor Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres bekanntgegeben werden müssen. Tatsächlich wurde die Verteilung des Gewinnes im Verhältnis 30:70 für 2007 mit Abgabe der Steuererklärung am 1.7.2008, für 2008 am 5.1.2010 und im Verhältnis 10:90 für 2009 am 1.7.2010 dem Finanzamt mitgeteilt.*“

Diese Begründung widerspreche dem VwGH-Erkenntnis vom 29.5.1990, 90/14/0002, nach welchem nicht formale Äußerungen von Bedeutung seien, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Der VwGH sage auszugsweise:

„§ 24 BAO regelt nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften müssen

sich daher nicht decken. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es nämlich entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (Anmerkung: In diesem Fall z.B. die Bewirtschaftungsverträge mit der Agrarmarkt Austria, etc.). Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.“

Verständlich sei im Lichte dieses VwGH-Erkenntnisses, dass für den Bewirtschaftungszeitraum des Jahres 2009 eine Ergebnisaufteilung von 30:70 zutrefte und nicht, wie von der Bf ermittelt, von 10:90. Dies wolle die Bf hiermit richtigstellen.

Beantragt werde daher, eine Ergebnisaufteilung aus der Landwirtschaft von 30 % für den Ehegatten und 70 % für die Ehegattin für die Jahre 2007, 2008 und 2009 festzustellen.

Für Rückfragen oder eine mündliche Verhandlung stehe die Bf gerne zur Verfügung.

Mit **Schreiben vom 7.6.2021** ersuchte die RichterIn die Bf, nachstehende Fragen zu beantworten und sämtliche zur Untermauerung ihrer Angaben geeigneten Unterlagen vorzulegen:

„In Ihrem Schreiben vom 11.11.2013 an das Finanzamt Braunau Ried Schärching (Begründung zur Berufung gegen die Feststellungsbescheide 2007, 2008 und 2009 betreffend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft; siehe Beilage) berufen Sie sich darauf, dass nach den Mehrfachantrag-Flächen 2007 für 13,67 ha Sie als Bewirtschafter und für eine Fläche von 33,46 ha Ihre Ehegattin als Bewirtschafterin ausgewiesen sei, woraus sich die erklärte Ergebnisaufteilung von 30:70 ergebe.

1) Machten Sie gegenüber der AMA in den Mehrfachantrag-Flächen für die Jahre 2006 und davor bzw. für die Jahre 2008 und 2009 dieselben Angaben zur Bewirtschaftung wie im Jahr 2007? Falls Sie abweichende Angaben im Vergleich zum Jahr 2007 machten, welche Angaben machten Sie aufgrund welcher Überlegungen?

2) Wie war in den Beschwerde Jahren 2007 bis 2009 die Aufgabenverteilung im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb? Welche Personen arbeiteten in der Landwirtschaft?

3) Gab es eine Arbeitsteilung, wer für welche konkreten Arbeiten zuständig war bzw. wurden Art und Umfang der von jedem zu erbringenden Leistungen festgelegt? Wieviel Zeit hatten die betreffenden Personen für die jeweiligen Arbeiten aufzuwenden?

4) Änderte sich ab dem Jahr 2007 die Bewirtschaftung bzw. die Aufgabenverteilung? Wenn ja, welche Änderungen waren das genau?

5) Wer war in die Entscheidungsprozesse betreffend den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingebunden?

6) Waren Sie nach dem 1.12.2009, nach Verpachtung ihrer Liegenschaftsanteile an Ihre Ehegattin, noch in Entscheidungsprozesse betreffend den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb eingebunden? Wenn ja, in welche?

7) Hat einer der Ehegatten eine einschlägige landwirtschaftliche Ausbildung absolviert? Falls ja – wer absolvierte welche Ausbildung?

8) In Ihrem Schreiben vom 1.2.2011 ans Finanzamt Braunau Ried Schärading (siehe Beilage) betreffend Ihre Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2006 bis 2009 erklärten Sie u.a., dass gegenüber der AMA die Ehegattin als Bewirtschafterin von ***1*** genannt worden sei, zwar letztlich auf Ihre Rechnung und Gefahr, allerdings federführend, was die tägliche Arbeit und die Nutzung der landwirtschaftlichen Flächen betreffe.

Was ist konkret damit gemeint, dass die Gattin auf Ihre Rechnung und Gefahr die tägliche Arbeit verrichtete?

9) In Ihrem Schreiben vom 11.11.2013 (siehe Beilage) wandten Sie u.a. ein, dass das Finanzamt mit Schreiben vom 8.6.2010 die von Ihnen beantragte Ergebnisaufteilung im Jahr 2010 berücksichtigt habe.

Dieses Schreiben, das dem Bundesfinanzgericht nicht vorliegt, möge (in Kopie) zur Einsicht vorgelegt werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist eine Gewinnverteilung in Anlehnung an die Meldungen in den Mehrfachantrag-Flächen gegenüber der AMA bzw. an die Meldung der pflichtversicherten Person gegenüber der SVA der Bauern kein taugliches Kriterium, weil offensichtlich unterschiedliche Meldungen erfolgt sind (siehe beiliegendes Schreiben des Finanzamtes vom 29.7.2010, wonach laut Meldung gegenüber der SVA der Bauern Sie die Landwirtschaft alleine bewirtschafteten, laut Meldung gegenüber der AMA die Landwirtschaft aber überwiegend von Ihrer Gattin bewirtschaftet wurde).

Die Annahme, dass ausschließlich Sie eine Fläche von 13,67 ha und ausschließlich die Ehegattin eine Fläche von 33,46 ha bewirtschaften und jeder der Ehegatten ausschließlich für die entsprechende Teilfläche ein Unternehmerrisiko getragen hätte, wäre außerdem völlig lebensfremd. Vielmehr spricht die Verkehrsanschauung für die Vermutung, dass beide Ehegatten die gesamte landwirtschaftliche Fläche gemeinsam bewirtschaften.

Die beiden am 23.11.2009 abgeschlossenen und ab 1.12.2009 in Geltung stehenden Pachtverträge wurden der SVA der Bauern am 27.11.2009 vorgelegt. Damit wurde dem Erfordernis des Nach-außen-in-Erscheinung-Tretens der Verpachtungen entsprochen, weshalb keine Bedenken bestehen, den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ab Dezember 2009 zur Gänze Ihrer Ehegattin zuzurechnen.“

Mit **Eingabe vom 21.6.2021** nahm die Bf dazu wie folgt Stellung:

Zu 1: Bis 2005 sei die Ehegattin Bewirtschafterin des Gesamtbetriebes mit der Betriebsnummer ***10*** gewesen und hätte die Ergebnisaufteilung bis 2005 richtigerweise 100 % für die Ehegattin und 0 % für den Ehegatten sein müssen.

Im Jahr 2006 sei eine Teilung erfolgt, mit welcher der Ehegatte die Bewirtschaftung des Betriebes in ***11***, ***13***, Betriebsnummer ***14***, übernommen habe. Daraus ergebe sich ab 2006 die Aufteilung 70 % für die Ehegattin und 30 % für den Ehegatten auf Basis der jeweiligen Betriebsflächen. Als Nachweise übermittle die Bf den „ÖPUL Herbestantrag 2006“ und den Antrag auf die „Übertragung von Zahlungsansprüchen“ vom 30.4.2006.

In der Einkommensteuererklärung 2006 habe die Bf leider keine Aufteilung der Einkünfte im Verhältnis 30:70, sondern 50:50 vorgenommen, weil sie – wie in den Jahren davor – versehentlich und irrtümlich die Besitzanteile angegeben habe.

Die Bf zitiere aus ihrem Schreiben ans Finanzamt vom 1.2.2011, Sachverhaltsaufklärung, Seite 2:

„Für das Jahr 2006 beantragen wir die formale Richtigstellung unserer Erklärung 2006 und 70 % Einkunftsanteil meiner Gattin und 30 % Einkunftsanteil mir zuzurechnen.“

Die Ergebnisaufteilung bis 2005 habe die Bf bisher nicht als Gegenstand des Verfahrens gesehen. Die Aufforderung des Finanzamtes vom 20.7.2010 habe die „Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2006 bis 2009“ betroffen. Sollten nun auch „die Jahre 2006 und davor“ Verfahrensgegenstand sein, ersuche die Bf höflich um Berichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 100 % für die Ehegattin und 0 % für den Ehegatten.

Zu 2 und 3: Es habe sich von 2006 bis 30.11.2009 um zwei pauschalierte Landwirtschaften gehandelt. Aus diesem Grund seien von den jeweiligen Bewirtschaftern nur die für die Agrarmarkt Austria und die Bio Kontrollstelle erforderlichen Aufzeichnungen geführt und von diesen Stellen überprüft worden. Der Ehegatte sei hauptberuflich in Linz beschäftigt gewesen. Zu den 40 Stunden Wochenarbeitszeit seien noch 10 Stunden Fahrzeit wöchentlich gekommen, sodass er wochentags von 6:00 Uhr bis oft 20:00 Uhr nicht für die Landwirtschaft verfügbar gewesen sei. Die Hauptlast habe die Ehegattin zu tragen gehabt, weshalb ihr nach Dafürhalten des Ehegatten ein angemessener Anteil an den Einkünften zustehe, nicht zuletzt, um auch der Forderung nach einem gerechten Einkommen für Frauen zumindest ansatzweise zu entsprechen.

Zu 4: Die Bewirtschaftung habe sich ab Dezember 2009 geändert.

Zu 5: Die Entscheidungen für den jeweiligen Betrieb habe der jeweilige Bewirtschafter unter Berücksichtigung der Auflagen der Agrarmarkt Austria und der Kontrollstellen getroffen.

Zu 6: Ab 1.12.2009 habe der Ehegatte keine Entscheidungsbefugnis betreffend die Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mehr gehabt.

Zu 7: Beide Ehegatten stammten aus Landwirtschaften und hätten die Landwirtschaft von Kind auf kennengelernt. Zeitgemäßes Wissen hätten sich die Ehegatten durch den Besuch von Kursen, durch Fachzeitschriften und die Praxis angeeignet. Als Beispiel, wie man sich auf dem Laufenden halte, übermittle die Bf Info 6 des Verbandes Bio Austria.

Zu 8: Wie erwähnt, sei der Ehegatte an den meisten Arbeitstagen hauptberuflich anderweitig tätig gewesen und habe die Ehegattin alle in diesen Zeiten anfallenden Erledigungen durchführen müssen. Da es sich um pauschalierte Betriebe handle, hätten die Ehegatten eine

Aufteilung des Ergebnisses im Verhältnis der Flächen, also ab 2006 30:70 und 2009 10:90, vereinbart.

Zu 9: In der Beilage werde das Schreiben des Finanzamtes vom 8.6.2010 übermittelt. Im Punkt „**Einheitlicher Unternehmer**“ werde die Verteilung der Einkünfte aus der Landwirtschaft bis 2006 mit 50:50 und 2007 mit 30:70 zur Kenntnis genommen und würden die steuerlichen Konsequenzen berücksichtigt.

„**Zwei Unternehmen**“ laute: „*Da ab 2007 ein einheitliches Unternehmen nicht mehr gegeben ist, tritt für das Unternehmen Vermietung und Verpachtung die Kleinunternehmerregelung in Kraft. Das bewirkt eine Änderung der Verhältnisse, die eine Berichtigung nach § 12 Abs. 1 UStG nach sich zieht.*“ Eine weitere Änderung betreffe die Vorsteuer bei Lieferungen der Landwirtschaft wie z.B. von Heizmaterial an die Vermietung.

Zur Aussage, es lägen unterschiedliche Meldungen an die SVB Bauern und an die AMA vor: Bei der SVA Bauern werde der Ehegatte als **Betriebsführer**, nicht als Bewirtschafter gemeldet. Die Bf bitte, diese Aussage auf Seite 3 des Vorhaltes zu korrigieren.

Ab 2006 bis 30.11.2009 habe die Ehegattin einen Bewirtschaftungsvertrag mit der AMA für den Betrieb *****1*****, *****13*****, Betriebsnummer *****10*****, gehabt, der Ehegatte habe ab 2006 bis 30.11.2009 einen Bewirtschaftungsvertrag mit der AMA für den Betrieb *****11*****, *****13*****, gehabt. Die Ehegattin habe die Fördermittel für den von ihr bewirtschafteten Betrieb erhalten, der Ehegatte für den von ihm bewirtschafteten Betrieb gegen Erfüllung der Bewirtschaftungsauflagen der AMA und als Teilabgeltung (1/3) des Einnahmenverlustes durch den EU-Beitritt, ab dessen Datum die Weltmarkterzeugerpreise gegolten hätten.

Im Falle mangelhafter Betriebsführung des Betriebes *****10***** habe die Ehegattin Fördermittel erstatten müssen, im Falle mangelhafter Betriebsführung des Betriebes *****14***** habe der Ehegatte auf Fördermittel verzichten müssen, egal, wer auch immer den Fehler tatsächlich gemacht habe. Die Vertragsverpflichteten hätten die Rechte und Pflichten der AMA-Verträge zu erfüllen, egal, ob sie alles selbst machten oder sich eines Erfüllungsgehilfen bedienten.

Die Außenwirksamkeit der AMA-Bewirtschaftungsverträge könne wohl nicht bestritten werden und ebenso nicht die Verantwortlichkeit der Bewirtschafter für die Betriebsführungen.

In ihrem Schreiben vom 1.2.2011, Seite 2, habe die Bf das Bauern-Sozialversicherungsgesetz zitiert, nach welchem ein Betriebsführer pflichtversichert sei, auch wenn er einen Betrieb nicht selbst bewirtschaftete.

Diese Vorgangsweise habe einer Beratung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern entsprochen. Der Ehegatte sei seit 1985 bei der SVB pflichtversichert gewesen, und kurz vor einem möglichen Pensionsantritt sollte keine Reduktion der Beitragsleistungen erfolgen, was

auch im Interesse der SVB gelegen sei. Aus der Meldung an die SV Bauern lasse sich daher keine Aussage über die Verteilung der Einkünfte ableiten.

Für die Einkünfteverteilung aus einer im gemeinschaftlichen Besitz befindlichen Landwirtschaft könne nur die Bewirtschaftung – die Bewirtschaftungsverträge mit der AMA – maßgeblich sein, und diese sei von 2006 bis 2008 70 % für die Ehegattin und 30 % für den Ehegatten, 2009 90:10.

Die Heranziehung einer allgemeinen „Verkehrsanschauung“ treffe in diesem Fall konkreter Bewirtschaftungsverträge nicht zu; sie seien ja in dieser Verkehrsanschauung nicht berücksichtigt.

Da es sich um eine komplexe Materie handle, beantrage die Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Beim beigelegten Schreiben vom 8.6.2010 handelt es sich um einen Vorhalt des Finanzamtes zu den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis März 2010, der vor den nunmehr angefochtenen Feststellungsbescheiden für die Jahre 2007 bis 2009 erging.

Dort ist zum Punkt „Einheitlicher Unternehmer“ angeführt:

„Personengesellschaften, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind, sind umsatzsteuerlich als einheitlicher Unternehmer anzusehen, wenn das Beteiligungsverhältnis bei allen Gesellschaften gleich ist.

Bis einschließlich 2006 trifft diese Voraussetzung zu (Vermietung und Verpachtung: Beteiligungsverhältnis 50:50, Landwirtschaft: Beteiligungsverhältnis ebenfalls 50:50).

Erstmals in der Beilage zur Feststellungserklärung 2007 für pauschalierte Landwirte wird als Beteiligungsverhältnis 30:70 angegeben, bei der Vermietung weiterhin 50:50.“

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, dem Parteienvorbringen und den Finanzamtsdatenbanken.

Rechtslage:

Eingangs ist festzuhalten, dass mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes vom 9.12.2020 die Rechtssache wegen Pensionierung der zuständigen Richterin neu zugeteilt worden ist.

Zur Begründung einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR) ist ein ausdrücklicher Vertrag nicht notwendig, es genügt dafür auch ein konkludentes Verhalten.

Für die Gewinnverteilung sind grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insbesondere jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend. Fehlen vertragliche Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, ist die gesetzlich vorgesehene Gewinnverteilung maßgebend.

Mit BGBl. I Nr. 83/2014 trat das GesbR-Reformgesetz in Kraft.

§ 1503 Abs. 5 Z 1 ABGB regelt, dass § 826 und die §§ 1175 bis 1216e in der Fassung des GesbR-Reformgesetzes mit 1.1.2015 in Kraft treten. Soweit im Folgenden nichts anderes bestimmt ist, sind auf Sachverhalte, die sich vor diesem Zeitpunkt ereignet haben, die bisher geltenden Bestimmungen des 27. Hauptstücks des zweiten Teils weiter anzuwenden.

Nach § 1175 ABGB in der bis 31.12.2014 geltenden und daher auf die Beschwerdejahre 2007 bis 2009 anzuwendenden Fassung wird die GesbR als eine Gesellschaft zu einem gemeinschaftlichen Erwerb bezeichnet, vermöge dessen zwei oder mehrere Personen einwilligen, ihre Mühe allein, oder auch ihre Sachen zum gemeinschaftlichen Nutzen zu vereinigen.

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts betreffend normierte § 1185 ABGB in der für die Beschwerdejahre geltenden Fassung, dass in der Regel alle Mitglieder verbunden sind, ohne Rücksicht auf ihren größeren oder geringeren Anteil, zum gemeinschaftlichen Nutzen gleich mitzuwirken.

Werden zwischen den Miteigentümern keine Vereinbarungen getroffen, werden nach § 1193 ABGB in der für die Beschwerdejahre geltenden Fassung Gewinn und Verlust nach dem Verhältnis der Kapitalbeiträge verteilt und heben sich die von allen Mitgliedern geleisteten Arbeiten gegenseitig auf.

Von einer Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft ist daher auch ohne ausdrücklichen Gesellschaftsvertrag auszugehen, wenn der land- und forstwirtschaftliche Grundbesitz entweder den Ehegatten gemeinsam oder ein erheblicher Teil des Grundbesitzes jedem Ehegatten zu Alleineigentum oder zu Miteigentum gehört und die Ehegatten in der Land- und Forstwirtschaft gemeinsam arbeiten. Dabei kommt es nicht auf die Bezeichnung der Zusammenarbeit an; maßgeblich ist, dass die Ehegatten in der Landwirtschaft gemeinsam arbeiten und ein partnerschaftliches Zusammenwirken zur Erreichung eines gemeinsamen wirtschaftlichen Ziels vorliegt (Brauner in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, 69. Lfg., Februar 2021, § 21 Tz 193; BFH 22.1.2004, IV R 44/02; BFH 25.9.2008, IV R 16/07).

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb kann also – ungeachtet der Eigentumsverhältnisse hinsichtlich der land- und forstwirtschaftlichen Flächen – von Ehegatten auf gemeinsame Rechnung und Gefahr geführt werden.

Nach der Judikatur (VwGH 29.5.1990, 90/14/0002) regelt § 24 BAO nur die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, nicht jedoch die Zurechnung von Einkünften. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und die Zurechnung von Einkünften müssen sich daher nicht decken. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es nämlich entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Zurechnungssubjekt hinsichtlich der Einkünfte ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sind die Einkünfte daher grundsätzlich dem Eigentümer bzw. dem Pächter zuzurechnen.

Zu gemeinsamen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, das ein Ehepaar bezog, das je zur Hälfte Eigentümer war, hielt der VwGH fest, dass Gewinn und Verlust grundsätzlich nach den Eigentumsanteilen an der Liegenschaft verteilt werden und die von den Mitgliedern geleisteten Arbeiten sich gegenseitig aufheben, sofern beide Ehepartner Arbeiten für die Gemeinschaft geleistet haben und eine abweichende Vereinbarung fehlt (VwGH 15.12.1987, 87/14/0163).

Bei familienfremden Vertragspartnern kann üblicherweise davon ausgegangen werden, dass eine Vereinbarung über die Gewinnverteilung dem Beitrag der Gesellschafter zur Erreichung des Gesellschaftszwecks entspricht. Sobald aber Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessengegensatz bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten Gründen einer Person zugewiesen werden (VwGH 26.4.2006, 2001/14/0196).

Weicht eine „Gestaltung“ von der allgemeinen Lebenserfahrung ab, wird sie steuerlich nur anerkannt, wenn diese Abweichung auch nach außen erkennbar ist.

Zwischen Ehegatten abgeschlossene Vereinbarungen, welcher Art immer, sind nur unter den Voraussetzungen steuerlich relevant, unter denen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts überhaupt anzuerkennen sind.

Diese Voraussetzungen sind,

1. dass die Vereinbarung nach außen ausreichen zum Ausdruck kommen muss, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten („Publizität“);
2. dass die Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat („Bestimmtheit“) und

3. sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre („Fremdüblichkeit“).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und müssen kumulativ vorliegen.

Um die unter 1. angeführte Voraussetzung zu erfüllen, müssen Änderungen der Gewinnverteilung dem Finanzamt vor Ablauf des Wirtschaftsjahres bekanntgegeben werden (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, EStG, § 2 Tz 162/6, mit Verweis auf VwGH 24.9.1996, 93/13/0022). Dem Erfordernis der Publizität wird nicht entsprochen, wenn eine Vereinbarung dem Finanzamt erst nach Ablauf eines Besteuerungszeitraumes, für den sie bereits steuerliche Wirkungen entfalten sollte, anhand der Abgabenerklärungen zur Kenntnis gebracht wird (VwGH 15.12.1987, 87/14/0163).

Rückwirkende Änderungen der Gewinnverteilung sind nach herrschender Rechtsauffassung ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen.

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO⁶, § 167 Tz 8).

Behauptet eine Partei ungewöhnliche oder unwahrscheinliche Verhältnisse, hat sie dafür den Nachweis zu erbringen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200).

Nach § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a und b BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn diese in der Beschwerde oder im Vorlageantrag beantragt wird.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 3).

Auch ein Antrag in einer Eingabe, welche die in der Beschwerde fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (z.B. VwGH 27.4.2000, 97/15/0208; VwGH 28.5.2009, 2008/15/0046).

Formulierungen wie „allenfalls eine mündliche Verhandlung durchzuführen“ oder „sofern notwendig eine mündliche Verhandlung anzuberaumen“ sind nach der Rechtsprechung nicht als ausreichende Anträge anzusehen (Ritz, BAO⁶, § 274 Tz 5)

Erwägungen:

Im vorliegenden Fall war strittig, ob die geänderte Verteilung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft, welche von 2001 bis 2006 nach den Eigentumsverhältnissen an den Grundstücken je zur Hälfte auf beide Ehegatten vorgenommen wurde, welche die Bf in den Beschwerde Jahren 2007 und 2008 aber im Verhältnis von 30 % auf den Ehegatten und von 70 % auf die Ehegatten bzw. im Beschwerdejahr 2009 im Verhältnis von 10 % auf den Ehegatten und von 90 % auf die Ehegattin erklärte, steuerlich anzuerkennen war.

Die Ehegatten erklärten erstmals im Jahr 2001 gemeinschaftliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die landwirtschaftlich genutzten Flächen stehen jeweils im Hälfteeigentum der Ehegatten.

Die Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft war bereits in den Jahren 2001 bis 2004 strittig und Gegenstand eines Beschwerdeverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS 9.11.2009, RV/0123-L/07). Im dortigen Verfahren wurde der Ansicht der Bf, die Zurechnung der Einkünfte liege in ihrer „unternehmerischen Disposition“ und die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien der Ehegattin zuzurechnen, nicht gefolgt. Die Einkünfte wurden beiden Ehegatten zu gleichen Teilen zugerechnet, weil keine Unterlagen vorlagen, die eine alleinige Bewirtschaftung oder Verfügungsmacht der Ehegattin belegt oder glaubhaft gemacht hätten. Die Bf wurde außerdem darauf verwiesen, dass die Bewirtschaftung nur für zukünftige Zeiträume verändert werden könne.

Die ab dem Beschwerdejahr 2007 geänderte Gewinnverteilung begründete die Bf damit, dass in den Mehrfachtantrag-Flächen gegenüber der AMA der Ehegatte als Bewirtschafter einer Fläche, die 30 % der Gesamtfläche entspreche, und die Ehegattin als Bewirtschafterin einer Fläche von 70 % der Gesamtfläche ausgewiesen sei.

Die Bf nahm daher die Gewinnverteilung ausschließlich nach dem Verhältnis der Betriebsflächen, die laut AMA Bewirtschaftungsverträgen jedem der beiden Ehegatten zugewiesen waren, vor.

Nach den Angaben der Bf (vgl. Schreiben vom 21.6.2021) war die Zuteilung von Fördermitteln an einen Bewirtschaftungsvertrag mit der AMA und die Erfüllung bestimmter Bewirtschaftungsauflagen geknüpft, wogegen bei mangelhafter Betriebsführung die Fördermittel rückzuerstatten waren. Die Vertragsverpflichteten hatten die Rechte und Pflichten der AMA Verträge zu erfüllen, gleichgültig, ob sie selbst tätig waren oder sich eines Erfüllungsgehilfen bedienten.

In ihrem Schreiben vom 1.2.2011 brache die Bf u.a. vor, dass unter Bewirtschaftung die sinnvolle und wertschöpfende Nutzung von vorhandenen Ressourcen zu verstehen sei, was ja gerade der Handlungsschwerpunkt der AMA im landwirtschaftlichen Bereich sei. Zu diesen Fragen sei der AMA der kompetente Bewirtschafter zu nennen.

Die Bf wies zutreffend darauf hin, dass sich weder aus der Meldung an die SVA der Bauern, wer Betriebsführer der Landwirtschaft sei, noch aus der Zurechnung von Wirtschaftsgütern automatisch Rückschlüsse auf die Zurechnung der Einkünfte ziehen ließen.

Ebenso wenig ließen aber die AMA Bewirtschaftungsverträge verlässliche Rückschlüsse auf die Gewinnverteilung zu, weil an diese Bewirtschaftungsverträge zwar die Zuerkennung von Fördermitteln geknüpft war, sie aber keine Anhaltspunkte für die tatsächliche Gewinnverteilung zwischen den Ehegatten sowie dafür boten, wer über die Art der Nutzung bestimmte und wem die Einkünfte in welchem Ausmaß zuzurechnen waren.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die Ehegatten die Teilflächen laut AMA Bewirtschaftungsverträgen ausschließlich und völlig getrennt voneinander bewirtschaftet hätten; vielmehr war davon auszugehen, dass sie gemeinsam für die in ihrem Miteigentum stehende Landwirtschaft und nicht ausschließlich für die ihnen zugewiesenen Teilflächen die sich bietenden Marktchancen nutzten, gemeinsam über die Art der Nutzung entschieden, ein Unternehmerrisiko trugen, Mitunternehmerinitiative entfalteten und die Bewirtschaftung der gesamten landwirtschaftlichen Fläche abhängig von ihren Fähigkeiten und zeitlichen Ressourcen organisierten.

Obwohl der Ehegatte einwandte, dass er wegen seiner Vollzeitbeschäftigung wochentags für Arbeiten in der Landwirtschaft nicht verfügbar gewesen sei, weshalb seine Frau die Hauptlast zu tragen gehabt habe, konnte im Beschwerdeverfahren nicht festgestellt werden, wer welche der angeführten Tätigkeiten tatsächlich erbrachte und welche zeitliche Belastung damit verbunden war.

Die Bewirtschaftung einer Fläche von beispielsweise 30 % hätte außerdem nicht zwingend bedeutet, dass auf dieser Fläche auch 30 % des Gesamtgewinns erzielt worden wäre, weil der Gewinn nicht nur von der bewirtschafteten Fläche, sondern von weiteren Faktoren abhängig ist.

Entgegen der Ansicht der Bf war daher eine Gewinnaufteilung auf Basis der jeweiligen Betriebsflächen kein geeignetes Kriterium.

Die Bf vermochte nicht nachzuweisen, dass tatsächlich eine getrennte Bewirtschaftung entsprechend den der AMA gemeldeten Flächen stattgefunden hätte, dass auf diesen Flächen exakt ein Gewinn im prozentuellen Ausmaß dieser Flächen erwirtschaftet worden wäre (d.h.

ein Gewinn von 30 % auf einer Fläche von 30 %) und schließlich der Gewinn auch in diesem Verhältnis aufgeteilt worden wäre.

Dass die AMA Bewirtschaftungsverträge Regelungen zur Gewinnverteilung enthalten hätten, behauptete die Bf nicht.

Offenbar waren der Bf die entscheidenden Kriterien für die Zurechnung von Einkünften selbst nicht ausreichend bewusst, wenn sie für 2009 einmal von einer Ergebnisaufteilung von 90:10, ein andermal (vgl. den Vorlageantrag) von einer Aufteilung von 70:30 ausging. Auch die Forderung nach einem gerechten Einkommen für Frauen (vgl. das Schreiben vom 21.6.2021) war kein tauglicher Maßstab für die Einkünfteverteilung.

Darüber hinaus müssen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, um steuerlich anerkannt zu werden, u.a. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen.

Wie das Finanzamt zutreffend feststellte, gab die Bf die geänderte Gewinnverteilung dem Finanzamt jeweils erst nach Ablauf des betreffenden Jahres mit Einreichung der Abgabenerklärung bekannt, nämlich für das Jahr 2007 am 1.7.2008, für das Jahr 2008 am 5.1.2010 und für 2009 am 1.7.2010.

Um dem Erfordernis der Publizität zu entsprechen, hätten die Änderungen der Gewinnverteilung, die abweichend von der gesetzlichen Regelung des ABGB erfolgten, dem Finanzamt vor Ablauf des betreffenden Jahres und nicht erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, für den sie bereits steuerlich wirksam sein sollten, bekanntgegeben werden müssen.

Abgesehen davon, dass die AMA Bewirtschaftungsverträge aus den o.a. Gründen keine Anhaltspunkte für die Gewinnverteilung boten, war der geänderten Gewinnverteilung schon mangels ausreichender Publizität die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Im vorliegenden Fall war von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts auszugehen und waren auf diese mangels (zeitgerecht getroffener) abweichender Vereinbarungen die in den Beschwerde Jahren in Geltung stehenden §§ 1193 und 1197 ABGB anzuwenden und waren die in den Jahren 2007 und 2008 erzielten Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft wie bisher nach den Eigentumsanteilen an den Liegenschaften zu je 50 % auf beide Ehegatten aufzuteilen.

Am 27.11.2009 wurden der SVA der Bauern zwei zwischen den Ehegatten am 23.11.2009 abgeschlossene Pachtverträge vorgelegt, wonach der Ehegatte die ihm gehörenden Hälfteanteile der Liegenschaften Wolfsedt und ***6*** an die Gattin verpachtete.

Nach Punkt II. der jeweiligen Pachtverträge begann das Pachtverhältnis am 1.12.2009 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Die Pachtverträge wurden dem Finanzamt auf Anforderung am 24.10.2013 übermittelt.

Auch wenn die ab 1.12.2009 in Geltung stehenden Pachtverträge dem Finanzamt ebenfalls erst nachträglich im Oktober 2013 vorgelegt wurden, wurde jedoch in diesem Fall dem Erfordernis des Nach-außen-in-Erscheinung-Tretens der Verpachtungen durch Übermittlung der Pachtverträge an die SVA der Bauern im November 2009 entsprochen.

Es bestanden keine Bedenken, den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft ab Dezember 2009 zur Gänze der Ehegattin zuzurechnen; bis November 2009 war der Gewinn wie in den Vorjahren zu je 50 % auf beide Ehegatten aufzuteilen.

Die Gewinnanteile beider Ehegatten waren im Schätzungsweg **für das Jahr 2009** wie folgt aufzuteilen:

Jahresgewinn	7.502,65	
Geschätzter monatlicher Gewinn	$7.502,65 : 12 = 625,22$	
Geschätzter Gewinn 01-11/2009	6.877,43 €	
Gewinnanteil ***5***	$6.877,43 : 2 = 3.438,71$	3.438,71 €
Gewinnanteil ***4***	$3.438,72 + 625,22 = 4.063,94$	4.063,94 €

Während die Beschwerde für die Jahre 2007 und 2008 als unbegründet abzuweisen und die bisherige Gewinnverteilung auf beide Ehegatten – den Eigentumsverhältnissen folgend - im Ausmaß von 50:50 beizubehalten war, war der Beschwerde 2009 teilweise stattzugeben und aufgrund der Verpachtung mit Wirkung ab 1.12.2009 der Gewinn wie oben dargestellt aufzuteilen.

Abschließend war darauf hinzuweisen, dass weder der Antrag auf mündliche Verhandlung, den die Bf in der Beschwerdeergänzung vom 11.11.2013 nach einem Mängelbehebungsauftrag stellte, noch die im Vorlageantrag vom 30.1.2014 verwendete Formulierung, für Rückfragen oder eine mündliche Verhandlung gerne zur Verfügung zu stehen, einen wirksamen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung begründeten.

Auch der Hinweis der Bf in der Beschwerde, daran interessiert zu sein, „die Berufungsgründe in einer Besprechung vorzubringen“, war kein ausreichender Antrag auf mündliche Verhandlung.

Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Judikatur, insbesondere zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Die Beweiswürdigung hat im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen bzw. den gegebenen Sachverhalt zu erfolgen. Da die rechtliche Beurteilung im gegenständlichen Fall von der Beweiswürdigung im konkret vorliegenden Einzelfall abhängig war, lag nicht die Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Linz, am 13. Juli 2021

[...]