



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 2

GZ. RV/0183-G/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Leifer Martha, Steuerberaterin, 8940 Liezen, Ausseerstraße 38, vom 30. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 5. Juli 2004 betreffend Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO hinsichtlich Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Dem Bw. wurde mit Notariatsakt vom 2. Februar 1998 der land- und forstwirtschaftliche Betrieb seiner Mutter übergeben. Ab dem Jahr der Übergabe erklärte der Bw. (pauschalierte) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Veranlagung erfolgte erklärungskonform. Mit 2. August 1999 nahm der Bw. die Anmeldung als Selbstbewirtschafter zur Sozialversicherung der Bauern vor.

Am 12. Jänner 2004 stellte der Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 mit der Begründung, er habe im Dezember 2003 erfahren, dass sein Bruder in dem ihm übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auf Grund eines mit der Mutter abgeschlossenen Pachtvertrages vom 20. April 1988 seit 1998 Holz geschlägert hätte, ohne ihn zu informieren. Da der Bruder regelmäßig Holz geschlägert habe, sei der Bestand an stehendem Holz dezimiert und die künftige Nutzung verringert worden. Somit sei der Bruder der wahre Nutznießer dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gewesen. Dazu führte der Bw. aus:

"Durch das Hervorkommen, dass ein Pachtvertrag mit meinem Bruder besteht, und die tatsächliche Nutzung durch meinen Bruder, ist mir die Befugnis meines Eigentumsrechtes, mit

den Nutzungen nach Willkür zu schalten, durch meinen Bruder entzogen worden. Ich war nur noch Eigentümer und Besitzer der Substanz. Wirtschaftlicher Eigentümer bzw. Besitzer der Nutzungen war mein Bruder. Die Einkünfte aus nicht buchführender Land- und Forstwirtschaft sind daher steuerlich nicht mir, sondern meinem Bruder zuzurechnen."

Er stelle den Antrag, im wieder aufgenommenen Verfahren die "Einkünfte aus nichtbuchführender Land- und Forstwirtschaft" mit S 0,00 festzustellen.

Nach einem weiteren Ermittlungsverfahren wies das Finanzamt den Antrag des Bw. auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuerbescheide 1998 – 2001 mit dem nunmehr bekämpften Bescheid ab, da vom Hervorkommen neuer Tatsachen keine Rede sein könne und begründete dies wie folgt:

Die schriftliche Eingabe bei der Sozialversicherung der Bauern lasse eindeutig darauf schließen, dass der Bw. als Selbstbewirtschafter auftrete und auch die grundsätzliche Führung des Betriebes auf eigenen Namen und eigene Rechnung betreibe. Auch entspreche es nicht den täglichen Lebenserfahrungen, dass ein Fremder seit dem Jahr 1998 Holzschlägerungen durchgeführt habe, ohne dass der Eigentümer der gegenständlichen Land- und Forstwirtschaft von diesen Vorgängen Bescheid gewusst hätte.

Dagegen erhob der Bw. rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung. Darin führte er aus, "dass der Umstand, dass noch ein Pachtvertrag mit unserer Mutter besteht, den ich nicht kannte, stellt eine neue Tatsache und ein neues Beweismittel dar". Aus der Anmeldung bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern lasse sich nicht ableiten, dass er den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb selbst bewirtschaftete. Dies sei nur eine gesetzliche Vermutung, eine Fiktion. Auch die Steuererklärung sei kein Beweis der eigenen Bewirtschaftung.

In weiterer Folge kritisierte er das vom Finanzamt durchgeführte Ermittlungsverfahren als unvollständig und wiederholte seine Bedenken gegen die ihm zur Kenntnis gebrachte Telefonniederschrift über ein mit seinem Bruder geführtes Telefonat. Er wies ausdrücklich auf die Frage – "Wusste der Bruder von diesem Pachtvertrag bzw. Vereinbarung der Holzschlägerungen mit Ihrer Mutter?" - hin und wertete die Antwort - "Mein Bruder inspizierte des Öfteren gemeinsam mit unserer Mutter den Wald bzw. wusste, dass ich sowohl die Wiese bewirtschaftete als auch im Wald Holzschlägerungen durchführte", neuerlich als eine listige und ausweichende Antwort, die sein Bruder nur geben hätte können, weil die Frage nicht richtig gestellt worden sei. Er beharrte darauf, dass er das nicht gewusst hätte und die Auseinandersetzung mit seinem Bruder und die Ausfolgung des Pachtvertrages das Hervorkommen neuer Tatsachen darstellten.

Auch könnten in seinem konkreten Fall nicht die allgemeinen täglichen Lebenserfahrungen herangezogen werden, weil die allgemeinen täglichen Lebenserfahrungen bei ihm nicht

zutreffen. Da er in Linz über einen Zweitwohnsitz verfüge, komme er nur ab und zu nach G., weshalb sein Bruder die Schlägerungen und den Pachtvertrag verheimlichen konnte.

Daraufhin wurden vom Finanzamt am 11. Oktober 2004 weitere Ermittlungsschritte gesetzt und nochmals eine Niederschrift mit dem Bruder des Bw. aufgenommen und die vom Bw. gerügten Fragen konkret gestellt. Am 3. November 2004 wurde der Bw. mit den von seinem Bruder getätigten Aussagen konfrontiert und mit ihm ebenfalls eine ausführliche Niederschrift zur Klärung des Sachverhaltes aufgenommen. Mit einer neuerlichen Eingabe vom 5. November 2004 ergänzte er nochmals seine bisherigen Argumente und führte weitere Widersprüche in der "Zeugeneinvernahme" seines Bruders an, wodurch nochmals seine Unkenntnis von den Holzschlägerungen und die nicht gegebene Eigennutzung und Bewirtschaftung bewiesen werden sollte.

In der daraufhin ergangenen Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Bw. selbst Verfügungsberechtigt gewesen wäre und keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden.

Dagegen richtete sich der Bw. mit seinem Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung entgegnete der Bw: "Ich habe keinem Dritten (meinem Bruder) Holz überlassen. Hätte ich dies getan, wäre es doch zu keinen Auseinandersetzungen mit meinem Bruder (die zur Ausfolgung des Pachtvertrages geführt hat) wegen der Holzschlägerungen gekommen."

Das Ermittlungsverfahren habe eindeutig ergeben, dass sein Bruder nach außen als Bewirtschafter aufgetreten sei. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform - auch nicht die seinerzeitige Anmeldung als Betriebsführer bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern - maßgebend. Überdies sei die Anmeldung als Betriebsführer nicht freiwillig, sondern erst nach Aufforderung der Sozialversicherungsanstalt der Bauern erfolgt. Die Anmeldung als Betriebsführer beweise, dass er vom Pachtvertrag keine Kenntnis gehabt habe, denn bei Kenntnis des Pachtvertrages hätte er seinen Bruder als Betriebsführer angeben müssen.

In weiterer Folge wurde dem Bw. vom Finanzamt mit Bescheid vom 9. Februar 2005 mitgeteilt, dass gemäß § 303 a Abs. 1 BAO bei einem auf § 303 Abs. 1 lit. b BAO gestützten Antrag Angaben zur Beurteilung des fehlenden groben Verschuldens an der Nichtgeltendmachung im abgeschlossenen Verfahren notwendig seien. Weder im Antrag auf Vorlage noch in der nachgereichten Stellungnahme werde auf das Erfordernis betreffend Angaben zur Beurteilung eines fehlenden groben Verschuldens eingegangen.

In einem weiteren Schreiben vom 15. Februar 2005 brachte der Bw. dazu nochmals im Wesentlichen zum Ausdruck, dass auch in einem umfangreichen Ermittlungsverfahren unbestritten geblieben sei, dass er den Pachtvertrag erst nach einer Auseinandersetzung mit seinem Bruder von seinem Bruder erhalten hätte und vorher keine Kenntnis vom Bestehen eines Pachtvertrages gehabt hätte. Dies stelle eine neu hervorgekommene Tatsache dar, die er ohne "grobes Verschulden" in den Veranlagungsverfahren 1998 – 2001 nicht geltend machen habe können.

Im Vorlagebericht fasste das Finanzamt den Sachverhalt nochmals zusammen:

"1.) Mit Notariatsakt vom 2. Februar 1988 hat die Mutter des Bw. ihre Land- und Forstwirtschaft, samt dem Kellerstöckl mit der Anschrift G. 58a, bestehend aus den Liegenschaften mit den Einlagezahlen 32, 33, und 320 an den Bw. "zur weiteren Bewirtschaftung an den Übernehmer" übergeben.

In Übereinstimmung mit diesem Übergabsvertrag sowie der darin enthaltenen Aufsandungserklärung der übergebenden Mutter wurde auch der Übernehmer (Bw.) als Eigentümer im Grundbuch einverleibt (EZ 320 89.197 m², EZ 33 113,721 m², EZ 32 41.235 m²; in Summe somit Wald-, Wiesen und Gebäudeflächen von 244.153 m²).

2.) Hierauf hat der Bw. in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre ab dem Übergabebjahr 1998-2001 jeweils (pauschalierte) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von S 17.020,00 (1998), S 23.286,00 (1999), S 18.337,00 (2000), S 28.476,00 (2001) erklärt.

3.) Vor dieser 1998 erfolgten Betriebsübergabe von Mutter und Sohn (Bw.) hat die Mutter seinerzeit am 20. April 1988 einen schriftlichen Pachtvertrag mit ihrem anderen Sohn (=Bruder des Bw.) abgeschlossen, laut dem der Bruder von der Mutter auf unbestimmte Zeit um jährlich S 8.000,00 Teile der Liegenschaften EZ 32, 33 und 320 pachtet. Konkret handelt es sich dabei um die Waldflächen im Gesamtausmaß von 177.157 m² (89.197 m² aus EZ 320 und 87.960 m² aus EZ 33). Vertraglich extra ausgenommen waren die übrigen Flächen für Gebäude und Wiesen.

Der Pachtvertrag wurde nie verdinglicht (vgl. § 1120 iVm § 1095 ABGB)."

In einer an den unabhängigen Finanzsenat gerichteten Entgegnung zu dieser Sachverhaltsdarstellung führte der Bw. ua. ergänzend aus:

"Die meisten Miet- und Pachtverträge sind nicht verdinglicht. Wäre der gegenständliche Pachtvertrag verdinglicht gewesen, hätte ich ihn, da ein solcher ja im Grundbuch eingetragen ist, gekannt. Gemäß § 1120 ABGB muss der Pächter (Bestand inhaber), wenn sein Recht nicht in den öffentlichen Büchern eingetragen ist, also nicht verdinglicht ist, nach gehöriger Aufkündigung dem neuen Besitzer weichen. Da ich den Vertrag nicht kannte, weil er eben nicht verdinglicht war und mein Bruder mir das Bestehen des Pachtvertrages listigerweise

verschwiegen hat, konnte ich als neuer Besitzer anlässlich der Übergabe an mich den Pachtvertrag nicht kündigen. Ich habe dies aber anlässlich der Ausfolgung des Pachtvertrages an mich durch meinen Bruder nach unserer Auseinandersetzung wegen der Holzschlägerungen sofort getan.....".

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens statt zu geben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautende Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet (wirtschaftliches Eigentum).

Nach § 354 ABGB ist das Eigentumsrecht die Befugnis mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten und jeden anderen davon auszuschließen.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist idR der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d. h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 24, Tz 3).

Pacht ist die entgeltliche Überlassung einer Sache zu Gebrauch und Nutzung (§ 1091 ABGB).

Nach dem vom Finanzamt geführten, aufwändigen Ermittlungsverfahren geht der unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Der Halbbruder des Bw. ist Eigentümer der ihm im Jahr 1997 von der Mutter übergebenen, angrenzenden Land- und Forstwirtschaft. Seit jeher wurde von ihm auch die Land- und Forstwirtschaft der Mutter (und nunmehr an den Bruder übergebene) mitbewirtschaftet, da diese auf Grund ihres Gesundheitszustandes - ab dem Jahr 2000 übernahm die Schwägerin des Bw. die Pflege - dazu gar nicht in der Lage gewesen wäre (Niederschrift vom

3. November 2004). Der Umstand, dass sein Bruder die Wiesen immer für die Mutter bewirtschaftet hatte, war dem Bw. bekannt (Schreiben vom 24. März 2005). Wie er in der Niederschrift vom 3. November 2004 zum Ausdruck gebracht hat ("Hinsichtlich des Waldes wurde mir im Wege meiner Mutter mitgeteilt, dass gelegentlich Käferbäume oder Windwurfbäume "weggeräumt" bzw. als Schnittholz verarbeitet wurden.") war ihm aber auch die Tatsache, dass sein Bruder Schlägerungen durchgeführt hat, grundsätzlich bekannt .

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Bw. zivilrechtlicher Eigentümer ist. Laut Punkt "Fünftens" des Übergabsvertrages vom 2. Februar 1998 übernahm die Übergeberin die Gewähr, dass der Vertragsgegenstand vollkommen lastenfrei in den grundbücherlichen Besitz des Bw. gelangte. Es kann somit zwar davon ausgegangen werden, dass der Bw. keine Kenntnis von dem "Pachtvertrag" zwischen seiner mittlerweile verstorbenen Mutter und seinem Stiefbruder hatte, es war dem Bw. jedoch bekannt, dass sein Bruder "Arbeiten" in seinem Wald vorgenommen hat. Auf Grund der familiären Situation sah der Bw. bis zum Zeitpunkt der Auseinandersetzung keinen Grund, diese zu beanstanden. Für den bäuerlichen Familienkreis gelten diesbezüglich auch andere Maßstäbe, zumal nicht eine Leistungsbeziehung, sondern die Erhaltung und der Weiterbestand des Bauernhofes im Vordergrund steht.

Es kann nach der allgemeinen Lebenserfahrung nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw., der Meinung war, in seinem Forst seien in all den Jahren keine weiteren Arbeiten, als die in der Niederschrift vom 3. November 2004 angegebenen, angefallen, zumal ihm bekannt war, dass die Mutter bereits vor der Übergabe an ihn die Hilfe seines Bruders benötigt hatte. Auch entspricht es nicht der Tatsache, dass der Bw. in diesen Jahren kaum zu Hause war, wie er ursprünglich in seiner Berufung behauptet hat. In der Niederschrift vom 3. November 2004 gibt er selbst an *ca. alle vierzehn Tage zu Hause gewesen zu sein*. Ob ihm dabei das *tatsächliche Ausmaß* der Schlägerungen bewusst geworden ist, lässt sich trotz eines aufwändigen Ermittlungsverfahrens im Nachhinein nicht mehr sagen. Fest steht jedoch, dass offensichtlich jedes Familienmitglied im Rahmen der familienhaften Mitarbeit und zum Wohle der gemeinsamen Mutter den Besitz in Stand gehalten hat.

Der Bruder des Bw. befand sich dadurch jedoch weder in der Position eines wirtschaftlichen Eigentümers (lt. Begründung im Antrag vom 12. Jänner 2004), der in der Lage ist, die eingangs aufgezeigten positiven Befugnisse auszuüben, noch stand er in einem entgeltlichen Pachtverhältnis mit dem Bw., das der Bw. bei seinen Erklärungen gewinnerhöhend im Sinne des § 13 Abs. 1 der VO zu § 17 Abs. 4 und 5, BGBl II 2001/54 berücksichtigen hätte müssen, wie dies der Bw. in seinem Schreiben vom 23. Juni 2004 vermeint.

Dem von der Mutter im Übergabsvertrag verschwiegenen Pachtverhältnis sollte offensichtlich auch keine weitere Außenwirkung zukommen. Steuerlich ergeben sich aus diesem Vertrag, der den Erfordernissen der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ua.

wegen der fehlenden Publizität und tatsächlichen Zahlung (Niederschrift vom 2. Juni 2004) auch nicht entspricht, keine Konsequenzen. Es ist, wie bereits ausgeführt, davon auszugehen, dass der Bw. die Arbeiten seines Bruder auf Grund des Gesundheitszustandes und Alters der Mutter in der Forstwirtschaft bewusst zur Kenntnis genommen hat und es sich bei den von ihm tolerierten Waldarbeiten um eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung gehandelt hat. Wenn diese ein Ausmaß überschritten hat, in deren Folge es zu der besagten Auseinandersetzung zwischen den Brüdern kam, so kann dies nur als unerlaubtes Handeln qualifiziert werden mit möglichen zivilrechtlichen Folgen. Eine steuerliche Änderung der Zurechnung der Einkünfte ist daraus nicht ableitbar. Die vom Bw. behaupteten Tatsachen sind dem Grunde nach weder neu hervorgekommen, noch hätte die Kenntnis dieser Umstände (Überschreitung eines tolerierten Verhaltens) einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. Juli 2005