



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J M, Adr1, und des FX M, Adr2, beide vertreten durch Martin Friedl, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4650 Lambach, Marktplatz 2, vom 16. Oktober 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 19. September 2012 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2001 bis 2005 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung wurden – soweit für das gegenständliche Verfahren relevant - folgende Feststellungen getroffen und unter Tz. 1 des Berichtes festgehalten:

*„Produktion und Vertrieb von Holzbriketts*

*J und FX M verkauften seit dem Kalenderjahr 1998 zu Briketts gepresste Holzabfälle an Heizwerke, Geschäfts- und Privatkunden. Der Finanzbehörde wurde diese Tätigkeit weder gemeldet, noch wurden die damit erzielten Überschüsse als Einkünfte erklärt. Es wurde vielmehr alles versucht, in der Öffentlichkeit diese gewerbliche Briketterzeugung und den Handel mit diesen Produkten als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit darzustellen. Das Rohmaterial für diese Briketterzeugung wurde vorerst gratis von div.*

*Holzverarbeitungsbetrieben bezogen und direkt in diesen Betrieben gepresst. Anlässlich einer Hausdurchsuchung sichergestellte Aufzeichnungen dokumentieren, dass J M im Kalenderjahr 1999 zwei hydraulische Brikettpressen von der Firma A T GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer sein Bruder FX M ist, angekauft hat.*

Die Arbeiten in Zusammenhang mit der Aufstellung und den Betrieb der beiden Pressen haben sowohl J M als auch Techniker der A sowie diverse andere Lieferfirmen durchgeführt. A hat die von ihr erbrachten Lieferungen und Leistungen zwar intern aufgezeichnet, aber nie an J oder FX M fakturiert. Nahezu alle von Fremdfirmen ausgeführten Lieferungen und Leistungen für die beiden Pressen wurden A in Rechnung gestellt und auf Anweisung von FX M auch von ihr bezahlt.

Nachdem J M als pauschalierter Landwirt nur den eingeschränkten Vorsteuerabzug im Sinne des § 22 Abs. 1 UStG für sich in Anspruch hätte nehmen können, wurde durch die Zwischenschaltung von A erreicht, dass trotz nicht erklärter Erlöse aus Brikettlieferungen dennoch Vorsteuern von den damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen lukriert werden konnten. Mit dem Ausweis von A als Abnehmer der Lieferungen bzw. Empfänger der Leistungen auf den Rechnungen wurde zudem erreicht, dass diese Kosten zu Unrecht als Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung von A berücksichtigt worden sind.

Vor allem Großabnehmer wie Heizwerke od. andere Unternehmen, die den Briketteinkauf in ihrem Rechenwesen als Betriebsausgaben geltend machen, verlangten Rechnungen, die alle Merkmale des § 11 UStG ausweisen und die im § 12 UStG aufgezählten Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug erfüllen. Um jeden Hinweis auf eine gewerbliche Tätigkeit zu vermeiden und diesen Kunden nicht nur 10 sondern 12 % Vorsteuerabzug zu ermöglichen, wurden auf den Rechnungen die Briketts nicht als solche ausgewiesen, sondern als „Hackgut“ fakturiert. In den betrieblichen und privaten Räumlichkeiten von J und FX M fand am 30.6.2005 eine Hausdurchsuchung statt, bei der auch zahlreiche Unterlagen und Aufzeichnungen im Zusammenhang mit der Briketterzeugung und deren Verkauf beschlagnahmt worden sind. Auf diesen sichergestellten Dokumenten und den anlässlich ihrer Auswertung gewonnenen Erkenntnissen basieren viele der Prüfungsfeststellungen. 12 Tage nach der Hausdurchsuchung, am 12.7.2005, beantragte Stb als steuerlicher Vertreter von J und FX M die Erfassung der Personengesellschaft (Ges.n.b.R.) „M J und FX“ als eigenes Steuersubjekt für die Abfuhr der Umsatzsteuer sowie für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung. Am 2. April 2008 wurde der Finanzbehörde die Einstellung dieser gewerblichen Tätigkeit angezeigt.

### **Einwand anlässlich der Schlussbesprechung:**

Die handelnden Personen sind davon ausgegangen, dass die Erlöse aus den Brikettverkäufen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu versteuern sind. Erst durch die Ermittlungen der Finanzbehörde wurde diesen Personen bewusst, dass die steuerliche Behandlung so nicht möglich und dadurch ein eigener Betrieb entstanden ist. Die Übernahme des Rohmaterials für die Briketterzeugung wurde als Entsorgungsleistung für die Holzindustrie im Rahmen eines Entwicklungsprogrammes der Firma A T GmbH betrachtet. Von der A T GmbH wurden die

aufgezeigten Kosten für die Brikettproduktion deshalb getragen, weil sie im Rahmen eines Entwicklungsprojektes dieses Unternehmens angefallen sind. Entschieden zurückgewiesen wird die Prüfungsfeststellung, dass auf den Rechnungen die gelieferten Briketts nur deshalb als Hackgut ausgewiesen worden sind, um jeden Hinweis auf eine gewerbliche Tätigkeit zu vermeiden. Vielmehr wurden J und FX M von den Heizwerken ersucht, diese Brikettlieferungen als Hackgut zu deklarieren.

#### *TZ.2 Verrechnung zwischen den Gesellschaftern*

*Aufteilung von Aufwendungen und Einnahmen lt. Aktenlage*

*Trotz mehrmaliger Aufforderung waren weder J noch FX M bereit, der Finanzbehörde Details betreffend die Verrechnung der mit dem Briketthandel in Zusammenhang stehenden Ausgaben und Einnahmen zwischen ihnen bekannt zu geben.*

*Die Aufteilung der in den nachfolgenden Prüfungsfeststellungen im Detail dargestellten Betriebseinnahmen und –ausgaben erfolgt daher lt. Aktenlage. Nicht eindeutig einem Gesellschafter persönlich zuordenbare Einnahmen oder Ausgaben werden bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung je zur Hälfte auf beide Mitunternehmer verteilt.*

*Nachdem die Gewinnermittlung in Form einer Einnahmen-Ausgaben Rechnung erfolgt, können die anlässlich der Außenprüfung ermittelten Nachforderungen an betrieblichen Steuern erst mit ihrer Bezahlung an das Finanzamt als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.*

#### ***Einwand anlässlich der Schlussbesprechung:***

*In der Niederschrift vom 14.8.2006 über die Vernehmung des Verdächtigen J M und im E-Mail des Herrn Mag. R vom 5.5.2008 wurden ausführliche Angaben über die Gewinnverteilung und Gewinnverrechnung zwischen J und FX M gemacht.*

#### ***Anträge:***

*Die Verteilung aller Einnahmen und Ausgaben wird in einem Verhältnis von 50:50 auf die beiden Gesellschafter begehrt, unabhängig davon, von wem die Einnahmen kassiert bzw. die Aufwendungen bezahlt worden sind.*

*Dem Antrag wird entsprochen. Die Prüfungsfeststellungen werden in diesem Sinne adaptiert. Für die Jahre 2000 bis 2004 wird beantragt, die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anlässlich der Außenprüfung nach der Netto-Methode vorzunehmen. Diesem Antrag wird stattgegeben. Die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge können gemäß § 4 Abs. 3 EStG als durchlaufende Posten behandelt werden. Umsatzsteuer, die kraft Rechnungslegung (§ 11 Abs. 12 UStG) geschuldet wird, ist bei der Nettomethode erst zum Zeitpunkt der Verausgabung abzugsfähig. Soweit die Vorsteuer nicht abzugsfähig ist, gehört sie entweder zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgutes oder teilt bei Aufwendungen das Schicksal des Grundaufwandes und ist somit auch bei der Nettomethode als Betriebsausgabe abzugsfähig."*

Mit Schreiben vom 12. Juli 2005 beantragte der damalige steuerliche Vertreter die Erfassung der FX und J M Ges.n.b.R. als eigenes Steuersubjekt für Zwecke der Abfuhr der Umsatzsteuer bzw. der einheitlichen/gesonderten Gewinnfeststellung.

Mit Schreiben vom 2. März 2008 teilten J M und FX M der Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass in ihrem Betrieb keine gewerblichen Umsätze mehr zustande kommen würden, da sie ihre gewerbliche Tätigkeit eingestellt hätten.

Mit den Erledigungen vom 17. Februar 2009 schloss sich das Finanzamt den Ausführungen der Betriebsprüfung an. Die Bescheide wurden an M J und FX gerichtet.

Die diesbezügliche Berufung vom 20. März 2009 wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 16. Oktober 2012, RV/0552-L/10, als unzulässig zurückgewiesen, weil die Erledigungen keinen Bescheidcharakter aufwiesen.

Am 19. September 2012 richtete die Abgabenbehörde erster Instanz die berufungsgegenständlichen Bescheide an

M J und M FX

z.H. Friedl Martin

Marktplatz 2

4650 Lambach

Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass er Wirkung gegenüber allen Beteiligten habe, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen würden. Mit der Zustellung des Bescheides an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gelte die Zustellung als vollzogen.

Mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2012 brachte der ausgewiesene Vertreter das Rechtsmittel der Berufung ein. Es wurde eingewendet, dass die angefochtenen Bescheide nicht an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zugestellt worden seien. Die Zustellung gelte gemäß § 101 Abs. 3 BAO nicht als vollzogen. Dabei werde festgehalten, dass der steuerliche Vertreter diese Person nicht sein könne, weil er nur abgabenrechtlicher Vertreter der beiden Berufungswerber (der angeblich Beteiligten) sei. Die Anmerkung der Zustellbevollmächtigung im Finanz-Online-System für die „J M und FX“ am 11. März 2008 sei ohne schriftlicher Vollmacht und nur deshalb erfolgt, weil hinsichtlich dieses Gebildes ein etwas hektisch geführtes Außenprüfungsverfahren anhängig gewesen sei. Die Anmerkung könne die Namhaftmachung einer Person aus der Mitte der Gesellschafter oder eines gemeinsamen Bevollmächtigten iSd § 81 Abs. 2 BAO nicht ersetzen, weil der abgabenrechtliche Vertreter dafür nicht in Betracht komme, die abgabenrechtlichen Pflichten der vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden vermuteten, ehemaligen Personengesellschaft erfüllen zu müssen. Welche Personen in den Feststellungsbescheiden als Beteiligte zu benennen und wem diese

dann zuzustellen seien, werde das Finanzamt anhand der Bestimmung des § 81 BAO zu beurteilen haben. Jedenfalls stehe bereits jetzt fest, dass die angefochtenen Bescheide nicht an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person zugestellt worden seien.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO würden die Einkünfte ua aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt seien.

Gegenstand einer solchen Feststellung sei gemäß § 188 Abs. 3 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber. Im Rahmen der Außenprüfung sei immer wieder vorgebracht worden, dass FX M nur insoweit am Nutzen der von seinem Bruder hergestellten Holzbriketts beteiligt gewesen sei, als seine Gesellschaft (A) die dazu benötigten Maschinen und Betriebsmittel geliefert habe und die von ihr entwickelten Maschinen testen konnte. Er habe auch den Kunden der Gesellschaft die Möglichkeit einer preiswerten Entsorgung von Holzanfällen anbieten können. J M sei der Meinung gewesen, er erbringe seine Tätigkeit im Rahmen der mit seiner Gattin geführten Landwirtschaft. Er sei nach wie vor der Meinung, dass er die Holzbriketts im Rahmen eines durch die Pauschalierung abgedeckten land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebes produziert und verkauft habe und es sich um Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft handle.

Darüber hinaus seien die Berufungswerber der Meinung, dass nicht sie gemeinsam, sondern J M gemeinsam mit seiner Gattin a M mit Unterstützung der Firma A T GmbH die Leistungen im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebes erbracht habe, und dass – sollte entgegen dieser Ansicht dennoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen – die sich daraus ergebenden Gewinne auf die Teilhaber J M, a M und der Firma A T GmbH zu gleichen Teilen verteilt werden müssten. Im Übrigen seien die Berufungswerber geschlossen der Ansicht, dass die Ausführungen des Schreibens vom 9.12.2008, mit dem der Außenprüfer die anlässlich der Schlussbesprechung mit ihm gemeinsam erarbeiteten Bemessungsgrundlagen wiederum in Frage gestellt habe, unzutreffend seien und dass daher vom Finanzamt die Betriebsausgaben unrichtig ermittelt worden seien, sodass die Beträge der Einkünfte der einzelnen Jahre in den angefochtenen Bescheiden in jedem Fall unrichtig seien.

Mit Vorlagebericht vom 22. Oktober 2012 legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Am 11. April 2013 richtete die Referentin folgendes Schreiben an die Berufungswerber:

*„Ihrer Berufung ist zu entnehmen, dass Sie die Ansicht vertreten, dass an der ehemaligen J M und FX GesnbR (auch) a M und die Firma A T GmbH beteiligt waren. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist Voraussetzung einer Mitunternehmerschaft, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position ein Unternehmerwagnis verbunden ist. Dieses drückt sich durch Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko aus. Unternehmerrisiko entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerwagnis besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens. Sie werden eingeladen detailliert darzulegen, inwiefern*

die beteiligten Personen die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft erfüllen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (RZ 5064) festlegen, dass eine Mitunternehmerschaft bei ausschließlich land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeit Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Entfaltet die Mitunternehmerschaft eine wenngleich nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit, führt dies grundsätzlich zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb.

Weiters wird in der Berufung die Berechnung der Betriebsausgaben moniert. Eine Ihrer Ansicht nach zutreffende Berechnung möge begründend vorgelegt werden.“

Mit Schreiben vom 7. Mai 2013 gab der steuerliche Vertreter dazu bekannt, dass die Gattin des Berufungswerbers, die ihn zwar im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht bei der Brikettherstellung unterstützt habe, zu keinem Zeitpunkt in das Unternehmen in der Weise eingebunden gewesen sei, dass von ihr Unternehmerinitiative ausgegangen wäre. Sie wäre auch mit keinem Unternehmerrisiko belastet, weil sie mangels Einfluss auf betriebliche Abläufe weder gegenüber den Brikettabnehmern noch gegenüber den Lieferanten Verpflichtungen eingegangen sei. Dazu komme noch, dass der Berufungswerber immer allein als Unternehmer nach außen in Erscheinung getreten sei und Alleineigentümer der betrieblichen Anlagen (Brikettpressen) gewesen sei. Schließlich habe der Berufungswerber seiner Gattin auch keine Gewinnanteile aus der Brikettvermarktung überlassen.

Der Berufungswerber stelle darüber hinaus klar, dass er zu keinem Zeitpunkt mit der Firma A T GmbH oder mit seinem Bruder FX M in gesellschaftsrechtlicher Beziehung gestanden sei. Weder die A noch sein Bruder hätten Unternehmerrwagnis getragen oder Unternehmerinitiative entfaltet. Sie wären auch am Erfolg des Unternehmens in keiner Weise beteiligt. Zusammengefasst ergebe sich, dass die aus dem Betrieb erzielten Gewinne und Verluste Herrn J M allein verblieben seien.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass mit dem Außenprüfer anlässlich der Schlussbesprechung mit ihm gemeinsam Bemessungsgrundlagen erarbeitet worden seien, die dann wiederum in Frage gestellt worden seien. Damit sollte zum Ausdruck gebracht werden, dass bei der Schlussbesprechung bereits über die Höhe der Einkünfte Einigung erzielt worden sei. Bericht und Niederschrift befinden sich nicht zur Verfügung des steuerlichen Vertreters. Es würden sich noch immer alle Unterlagen beim Prüfer befinden, sodass der Berufungswerber zu den Einzelheiten der Gewinnermittlung keine Stellungnahme abgeben könne.

Der Schriftsatz vom 7. Mai 2013 wurde der Abgabenbehörde erster Instanz zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

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

#### **Zustellung der berufungsgegenständlichen Bescheide:**

Gemäß § 101 Abs. 1 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren

an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind 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, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird. Kommen mehrere Personen in Frage, so haben nach § 81 Abs. 2 leg.cit. diese hiefür eine Person aus ihrer Mitte oder einen gemeinsamen Bevollmächtigten der Abgabenbehörde gegenüber als vertretungsbefugte Person namhaft zu machen. Diese Person gilt so lange als zur Empfangnahme von Schriftstücken der Abgabenbehörde ermächtigt, als nicht eine andere Person als Zustellungsbevollmächtigter namhaft gemacht wird.

Für Parteienvertreter bietet das Verfahren FinanzOnLine die Möglichkeit, die Begründung, Änderung oder Beendigung von Vollmachtenverhältnissen der Abgabenbehörde auf elektronischem Weg anzugeben („Verwaltung Klientendaten“), wobei technisch vorgegeben ist, dass eine Zustellbevollmächtigung gesondert eingetragen wird. Erfolgt bei Benützung von FinanzOnLine der gesonderte Eintrag einer Zustellvollmacht, so ist dem folglich der Erklärungswert beizumessen, dass eine Zustellvollmacht erteilt worden ist. Im Zuge der Eintragung der Vollmacht wird nämlich der Parteienvertreter in der Maske „Verwaltung der Klientendaten“ dezidiert aufgefordert, den Umfang der Vollmacht bekannt zu geben. Es wird hierbei als Umfang konkret die Akteneinsicht, die steuerliche Vertretung, die Zustellbevollmächtigung und die Geldvollmacht als auch die Vertretung zur Einreichung der Abgabenerklärung und die Auswahl einer Zustelladresse vorgeschlagen, wobei der Parteienvertreter für jeden einzelnen Bereich der Vollmacht einen eigenen Punkt anzuklicken hat. Nach Durchführung der Eingabe und Anklicken des Feldes „Ändern“ erscheint folgende Bestätigung auf dem Bildschirm: „Die Vollmachtsdaten wurden geändert. Überprüfen Sie nochmals die angeführten Klientendaten usw“. Die vorgenommenen Eintragungen sind sichtbar und können vom Parteienvertreter überprüft werden. Auf dem Bildschirm scheint auch das Datum der Eintragung auf.

Aufgrund der konkreten und dezidierten Bekanntgabe des Umfangs der Vollmacht durch den Parteienvertreter im Zuge der Verwaltung der Klientendaten in FinanzOnLine kann die erfolgte Eintragung als die maßgebende Behauptung des Parteienvertreters hinsichtlich Inhalt und Umfang der Vollmacht gegenüber der Behörde betrachtet werden.

Im vorliegenden Fall hat der steuerliche Vertreter der Behörde gegenüber seine Zustellbevollmächtigung in FinanzOnLine am 11. März 2008 bekannt gegeben. Ab diesem Zeitpunkt konnte das Finanzamt daher wirksam nur mehr an den steuerlichen Vertreter

zustellen. Der behauptete Zustellmangel haftet den berufsgegenständlichen Bescheiden daher nicht an. Die Bescheide wurden wirksam dem steuerlichen Vertreter zugestellt.

### **Feststellung der Einkünfte:**

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden ua Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind. Voraussetzung für auf § 188 BAO gestützte Feststellungsbescheide ist die Beteiligung mehrerer an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens.

Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist, dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. Unternehmerrisiko entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck.

Zu den Mitunternehmerschaften zählt eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht dann, wenn sie nach außen in Erscheinung tritt und die Gesellschafter Unternehmerrisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten. Sie zählt aber auch dann zu den Mitunternehmerschaften, wenn sie eine bloße Innengesellschaft ist, der nach außen hin nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter aber am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt ist.

In seinem Erkenntnis vom 24. November 2004, 2000/13/0107, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft die gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme Mehrerer am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens ist, wozu die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft, die Haftung für Gesellschaftsschulden und zumindest für den Fall der Auflösung der Gesellschaft auch die Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert gehört.

Aus dem Akteninhalt, vor allem aus den Feststellungen der Betriebsprüfung, ergibt sich folgender Sachverhalt:

Herr J M bewirtschaftet gemeinsam mit seiner Gattin a M einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb in E, W 8. Im Jahr 1999 kaufte J M zwei Brikettpressen von der Firma A T GmbH. Diesbezüglich wurden gleichlautende Aufzeichnungen bei J M und bei FX M vorgefunden. Mit diesen Brikettpressen wurden Holzabfälle zu Briketts gepresst. Die Pressen wurden direkt in den Holzverarbeitungsbetrieben aufgestellt. J M holte die Briketts von dort mit seinen

Fahrzeugen ab. Zunächst wurden der Traktor und Kipper des landwirtschaftlichen Betriebes verwendet, später kaufte er hiefür eigene LKWs. Die Briketts wurden teilweise vom Produktionsort direkt zu den Heizwerken gebracht, teilweise wurden sie zwischengelagert und erst in der Folge an Unternehmer und Privatpersonen verkauft. Die Zwischenlagerung und Abfüllung erfolgte in einem Lagerraum der Landwirtschaft von J und a M. Ab dem Jahr 2002 wurde eine Lagerfläche von JP in E angemietet. Sämtliche damit verbundenen Aufwändungen (einschließlich Strom und Verwaltungsaufwand) wurden von J M getragen. Ebenso flossen die Einnahmen aus dem Brikettverkauf ihm zu. Bis zum Jahr 2004 sind ausschließlich Ausgangsrechnungen aktenkundig, die von J M ausgestellt worden sind, teilweise mit der Zusatzbezeichnung „Landwirt“. Die vorliegenden Überweisungsbelege lauten auf J M als Empfänger. Erst ab Juli 2005 folgte der damalige Vertreter den Ausführungen der Betriebsprüfung und beantragte für die FX und J M Ges.n.b.R. die Vergabe einer Steuernummer. Ab diesem Zeitpunkt wurden auch die Rechnungen von der „Gesellschaft“ gelegt.

Inwiefern FX M an der Einkunftszielung aus der Herstellung und dem Verkauf von Holzbriketts beteiligt gewesen sein soll, ist nicht nachvollziehbar. In seiner Funktion als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A T GmbH hat er über Kontakte zu holzverarbeitenden Betrieben verfügt und diese seinem Bruder zur Verfügung gestellt. Damit hat er aber keinesfalls ein Unternehmerrisiko auf sich genommen.

Die A T GmbH hat Herrn J M zwei Brikettpressen verkauft. Außerdem wurden Instandhaltung, Wareneinkauf und Betrieb der Brikettpressen über die Gesellschaft verrechnet. Es konnte nicht festgestellt werden, ob, wann bzw. in welcher Höhe diese Ausgaben weiterverrechnet wurden. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung hat FX M die von seiner Gesellschaft getragenen Aufwändungen nicht ersetzt bekommen. Aus diesem Umstand heraus kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch keine Mitunternehmerschaft zwischen FX M und J M konstruiert werden.

J M und FX M haben keinen Gesellschaftsvertrag geschlossen. FX M hatte keinen nennenswerten Einfluss auf das betriebliche Geschehen bzw. auf die betrieblichen Entscheidungen. J M betreute die Brikettpressen, er wurde verständigt, wenn die Holzbrikett abzuholen waren, er sorgte für Transport- und Lagermöglichkeiten, er nahm die Bestellungen entgegen und erfüllte die Aufträge. Es wurde nicht aufgezeigt, dass er sich diesbezüglich mit seinem Bruder absprach. FX M übernahm keine der anfallenden Kosten und war auch nicht am Betriebsvermögen beteiligt. Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ist auch nie nach außen in Erscheinung getreten.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich weder aus dem Berufungsvorbringen noch aus den Feststellungen der Betriebsprüfung eine Beteiligung des FX M (oder der A T GmbH) an den stillen Reserven und am Firmenwert im Fall der Auflösung der behaupteten Gesellschaft. Auch hinsichtlich der Unternehmerinitiative wurde von beiden Seiten jegliches Vorbringen unterlassen.

Bei dieser Sachlage gelangte der Unabhängige Finanzsenat zur Ansicht, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte iSd § 188 BAO zu unterbleiben hat.

Linz, am 6. Juni 2013