



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Oberrätin Mag. Irene Eberl, Ing. Mag. Dr. Martin Jilch und Karl Studeregger im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufungen der M. P., PLZ T., Hauptstraße 12, und des N. P., PLZ T., Hauptstraße 12, gegen die Bescheide des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten, vertreten durch Hofrat Mag. Johann Obermaier, vom 29. Mai 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 2001 nach der am 21. August 2007 am Finanzamt Lilienfeld St. Pölten in St. Pölten durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für das Jahr 1996 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft für die Jahre 1997 bis 2001 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) M. P. fand eine Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO unter anderem betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 2001 statt.

In dem hierüber gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht führt die Prüferin zur Frage der Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus:

„Laut Steuererklärungen wurden die Einkünfte aus Land- u. Forstwirtschaft wie folgt auf die Personen P. M. und P. N. verteilt:

	M. P.	N. P.	
Jahr 1995	100%		
Jahr 1996	50%	50%	
Jahr 1997	50%	50%	
Jahr 1998	50%	50%	
Jahr 1999	50%	50%	
Jahr 2000	50%	50%	
Jahr 2001	50%	50%	1. Halbjahr
			2. Halbjahr

Dem Finanzamt St. Pölten wurde im Zuge der Prüfung der Übergabsvertrag vom 14.8.1997 vorgelegt.

Zu diesem Zeitpunkt (8/1997) war Fr. M. P. bereits Alleinerbin der Liegenschaft "Hauptstraße 12".

Laut "Zweitens" des Vertrages wurde die Landwirtschaft von M. P. an ihren Sohn N. P. übergeben.

Laut "Drittens" Pkt. 1 hat sich die Übergeberin das Recht ausbedungen, die vertragsgegenständliche Landwirtschaft solange auf eigene Kosten und Gefahr zu bewirtschaften, bis sie Anspruch auf die gesetzliche Alterspension (Bauernpension) besitzt. Somit behält sich die Übergeberin auf diese Zeit das freie und ungehinderte Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrecht am gesamten Vertragsobjekt vor.

Laut "Fünftens" 2. Satz gehen die tatsächlichen Nutzen und Lasten, wie auch Gefahr und Zufall erst nach Wegfall des Fruchtgenussrechtes auf den Übernehmer über.

Laut Rücksprache mit der Sozialversicherung der Bauern war Fr. M. P. zumindest seit 1996 bis einschließlich 31.5.2001 alleinige Betriebsführerin.

Ab 1.6.2001 erhielt Fr. P. eine eigene Pension.

Hr. N. P. war zumindest ab 1996 bis einschließlich 31.5.2001 als mitarbeitender Angehöriger beschäftigt.

Mit 1.6.2001 wurde er Betriebsführer.

Laut Ansicht des Finanzamtes sind die Einkünfte der Jahre 1996-5/2001 nur Fr. P. M. zuzurechnen.

Dies ergibt sich alleine durch den Vertrag.

Auch die entsprechende Meldung bei der Sozialversicherung der Bauern untermauert die Ansicht des Finanzamtes.

Gewinnzurechnung lt. Bp:

	M. P.	N. P.	

Jahr 1995	100%		
Jahr 1996	100%	0%	
Jahr 1997	100%	0%	
Jahr 1998	100%	0%	
Jahr 1999	100%	0%	
Jahr 2000	100%	0%	
Jahr 2001	100%	0%	1.1.-31.5.2001

Auch das nach außen gerichtete Erscheinungsbild bestätigt die Ansicht des Finanzamtes, dass die Einkünfte nur Fr. M. P. zuzurechnen sind:

Sämtliche Buschenschankanmeldungen erfolgten bis einschließlich dem 1. Heurigen des Jahres 2001 auf 'M. P.'. Ab dann erfolgten die Anmeldungen auf 'N. P.'.

Bei der AMA war Fr. P. M. die Person, die Förderungen beantragt hat u. der diese Förderungen gewährt wurden (zumindest bis zum Jahr 2000).

Sämtliche Erntemeldungen bis einschließlich 2000 wurden auf den Namen 'P. M.' abgegeben.

Ab 2001 erfolgten die Erntemeldungen auf den Namen 'P. N.'."

Aus den Veranlagungsakten des Finanzamtes ergibt sich:

Die Landwirtschaft wurde ursprünglich von den Ehegatten M. und R. P. geführt.

Die Eheleute teilten dem Finanzamt mit Schreiben vom 2. November 1995 mit:

„Ich teile Ihnen höflich mit, daß ab 1.1.1995 das gesamte Einkommen aus der Landwirtschaft sowie Buschenschank auf meine Steuer Nr. 4xx/xx02 M. P. verrechnet wird, da mein Mann R. P. in Pension ist.

Die Jahressteuererklärung 1995 und folgende werden von M. P. gelegt. Sollten Änderungen kommen, werde ich diese unverzüglich dem Finanzamt melden.

Das landwirtschaftliche Anwesen wird seit 20.9.1988 von mir bewirtschaftet (Soz. Vers. Nr. xxxx20xxxx), mein Sohn N. P. (Soz. Vers. Nr. xxxx04xxxx) ist Mitarbeiter.

Die Besitzanteile bleiben wie gewesen je zur Hälfte R. P. und M. P..

Ich bitte sie daher die Steuerklärungsformulare für 1995 nur mehr auf P. M. auszustellen."

In den Steuererklärungen für das Jahr 1995 gab die Bw. M. P. an, dass 100% der Einkünfte aus Weinbau auf sie entfielen.

Auch in den am 17. März 1997 beim Finanzamt eingelangten Steuererklärungen für das Jahr 1996 wurden zunächst die Einkünfte zu 100% bei der Bw. M. P. erklärt; in berichtigten Steuererklärungen zu 50% bei M. P. und zu 50% bei ihrem Sohn N. P.. Die diesbezüglich im Finanzamtsakt abgelegten Formulare E 25, Komb 24, E 1 weisen den Vermerk „Berichtigung!“ auf und sind mit 26. März 1997 datiert; ein Eingangsstempel des Finanzamtes ist nicht ersichtlich.

In den Steuererklärungen ab 1997 (die Steuererklärungen für 1997 sind beim Finanzamt am 19. März 1998 eingelangt) erfolgt jeweils eine Zurechnung der Einkünfte zu 50% bei M. und zu 50% bei N. P. .

In den Formularen E 25 ist teilweise „Erklärung über einheitlich und gesondert festzustellende Einkünfte nichtbuchführender Land- und Forstwirte“ angekreuzt, teilweise auch „Beilage zur Einkommensteuererklärung nichtbuchführender Land- und Forstwirte“, teilweise keiner der beiden Punkte.

Mit undatiertem Schreiben (FA-Akt 1/2002) teilte M. P. dem Finanzamt mit, „dass ich im Jahr 2002 keine Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft sowie Weinbau beziehe. Die Einkünfte gehen zu 100% an meinen Sohn N. P. ...“

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ergibt sich:

Von der Niederösterreichischen Landes-Landwirtschaftskammer wurde „M. P.“ im Jahr 1999 ein Zinsenzuschuss gewährt (Bl. 13 AB M. P.); im Jahr 1999 nahm „M. P.“ einen Kredit für eine Hackschnitzelheizung auf (Bl. 15 AB M. P.); für einen Kreditvertrag der „M. P.“ vom 26. Jänner 2000 haftet „N. P.“ als Bürge.

Einer Kopie der Speisen- und Getränkekarte zufolge wünscht „Gute Unterhaltung“ „Familie P.“ (Bl. 115 AB M. P.).

Laut zahlreichen im Arbeitsbogen M. P. in Kopie abgelegten Bestätigungen der Gemeinde wurde der Buschenschank bis inklusive dem ersten Halbjahr 2001 stets von „M. P.“ angemeldet, ab dem zweiten Halbjahr 2001 von „N. P.“.

Laut Erklärung über die Abgabe von Getränken und Speisen bei nachgewiesinem Verbrauch vom 7. März 1996 ist Abgabenschuldnerin „M. P.“ (Bl. 142 verso AB M. P.).

Von der Agrarmarkt Austria wurde „M. P.“ in den Jahren 1996 bis 2000 Förderungen zuerkannt (Bl. 286 ff AB M. P.).

Die Erntemeldung gemäß Weingesetz 1999 wurde für die Erntejahre 1995 bis 2000 von „M. P.“, für das Erntejahr 2001 von „N. P.“ erstattet.

Einer von der Prüferin am 1. August 2002 mit N. P. aufgenommenen Niederschrift zufolge (Bl. 2 AB N. P.) wurden die Tageslosungen von N. P. ermittelt, „davor“ von seinem Vater. Die Tageslosungen seien ab 1999 „schriftlich vermerkt“ worden. Acht Personen hätten beim Heurigen mitgeholfen und zwar

„Fr. P. + Ehemann“, „Hr. P. + Freundin“, „Schwester von Hrn. P. + Ehemann + Tochter + deren Schwiegermutter“.

Mit Schreiben vom 25. November 2002 gaben M. und N. P. im Betriebsprüfungsverfahren folgende Stellungnahme ab (Bl. 13 AB N. P.):

„Bereits mit unserem Schreiben vom 25.3.1997 haben wir nach entsprechender mündlicher familieninterner Vereinbarung dem Finanzamt mitgeteilt, dass Hr. N. P. als „Mitgesellschafter“ (gemeint war Mitunternehmer) an der Betriebsführung beteiligt ist.“

In diesem Zusammenhang wurde auch um Zuteilung einer Steuernummer ersucht und wurde in der Folge der offengelegten Gewinnteilung im Verhältnis 50 : 50 in den Einkommensteuerbescheiden zugestimmt.

Da N. P. ab 1997 auch Alleineigentümer geworden ist, trifft ihn voll das Mitunternehmerrisiko und ist N. P. auch voll an den stillen Reserven beteiligt. Eine Mitunternehmerschaft liegt daher trotz einiger Formmängel vor.

Rechtsrichtig betrachtet ist daher von einer Gesellschaft auszugehen, in der M. P. Arbeitskraft sowie N. P. seine Arbeitskraft und sein Eigentum am Betrieb eingebracht hat. Wir erachten daher die den Einkommensteuerbescheiden von 1996 – 2001 zugrunde gelegte Gewinnteilung im Verhältnis 50% zu 50% als fremdüblich und angemessen, würden aber auch die vom Finanzamt schriftlich in Aussicht gestellte Gewinnteilung von 66,66% N. P. und 33,33% M. P. akzeptieren.“

Der Sozialversicherungsanstalt der Bauern gab M. P. mit Schreiben vom 6. Juni 1995 bekannt, dass „N. P. weiterhin hauptberuflich im landwirtschaftlichen Betrieb der Mutter M. P. beschäftigt“ sei. Auch näher bezeichnete 0,27 ha Weingärten, „die am 27. März 1995 an die Sozialversicherungsanstalt zu N. P. gemeldet“ worden seien, bewirtschaftete die Mutter M. P. weiter. „Ansonsten alles unverändert wie bisher.“ (Bl. 439 AB N. P.).

Laut Beitragsvorschreibungen der Sozialversicherungsanstalt der Bauern wurde M. P. als Betriebsführerin mit voller Beitragsgrundlage in der Pensionsversicherung (Beitragsgrundlage 20.335,00 S, Quartalsbeitrag 13.539,00 S) und N. P. als hauptberuflich beschäftigtes Kind (Beitragsgrundlage 6.778,00 S, Quartalsbeitrag 4.128,00 S) geführt (Bl. 45 AB N. P. betreffend 30. April bzw. 30. Juli 1997, Bl. 48f AB N. P. betreffend 30. April bzw. 30. Juli 1998, Bl. 53 AB N. P. betreffend 30. April 1999, Bl. 61 AB N. P. betreffend 30. Juli 2000, Bl. 65 AB N. P. betreffend 31. Juli 2001).

Nach dem BSVG ist jeder Betriebsführer (Personen, die auf ihre Rechnung und Gefahr einen land(forst)wirtschaftlichen Betrieb im Sinne der Bestimmungen des Landarbeitsgesetzes 1984, BGBl. Nr. 287, führen oder auf deren Rechnung und Gefahr ein solcher Betrieb geführt wird, § 2 Abs. 1 Z 1 BSVG) in der Kranken- und Pensionsversicherung pflichtversichert. Ferner sind Kinder, Enkel, Wahl- und Stiefkinder sowie die Schwiegerkinder eines Betriebsführers (§ 2 Abs. 1 Z 2 BSVG), der Ehegatte bei nicht gemeinsamer Betriebsführung (§ 2 Abs. 1 Z 3 BSVG) sowie Betriebsübergeber (§ 2 Abs. 1 Z 4 BSVG) pflichtversichert, wenn sie hauptberuflich in dem Betrieb beschäftigt sind.

Beitragsgrundlage ist der auf dem Einheitswert beruhende Versicherungswert, wobei der Bildung des Versicherungswerts bei Miteigentum eines auf gemeinsame Rechnung und Gefahr geführten land(forst)wirtschaftlichen Betriebes der im Verhältnis der Eigentumsanteile geteilte Einheitswert ist (§ 23 Abs. 3 lit. b BSVG). Für ein im Betrieb hauptberuflich beschäftigtes volljähriges Kind beträgt die Beitragsgrundlage ein Drittel der Betriebsbeitragsgrundlage.

N. P. unterhält bei der Raiffeisenbank das Konto x.xxx.750, auf welches etwa Zahlungen der Agrarmarkt Austria gehen (Bl. 51 AB N. P. betreffend Oktober 1998) oder die Beiträge von ihm und seiner Mutter an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern entrichtet werden (Bl. 60 AB N. P. betreffend Jänner 2000).

Bei dieser Raiffeisenbank hat M. P. einen Kredit aufgenommen (Kreditkonto xxx-xx.xxx.148, Ende 2000 aushaftend 130.632,00 €).

Laut Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der Bauern vom 12. Mai 1999 bezieht N. P. auf Grund eines Bewegungseinschränkungen im linken oberen und unteren Sprunggelenk verursachenden Arbeitsunfalls seit 7. Jänner 1999 eine vorläufige Versehrtenrente (die ersten zwei Monate 100%, dann 30%, seit Mai 1999 20% der jeweiligen Bemessungsgrundlage, Bl. 74 AB N. P.).

Am 10. April 1997 verstarb der Ehegatte der M. bzw. Vater des N. P., R. P.. Nach der Ergebnis der Verlassenschaftsabhandlung wurde M. P. Alleineigentümerin der streitgegenständlichen Landwirtschaft, die sich zuvor im gemeinsamen Eigentum der Ehegatten befunden hatte.

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 5. Oktober 1997 übergab M. P. die Landwirtschaft ihrem Sohn N. P. (Bl. 77ff AB N. P.).

In Punkt Erstens B dieses Vertrages wird festgehalten: „*Die Landwirtschaft wird von Frau M. P. allein auf eigene Rechnung geführt.*“

Gemäß Punkt Zweitens übergibt M. P. die Landwirtschaft ihrem Sohn N. P. die Landwirtschaft (Liegenschaften samt Zubehör und dem gesamten der Landwirtschaft gewidmeten Inventar).

Punkt Drittens zufolge bedingt „als Gegenleistung“ die Übergeberin „zu ihren Gunsten und auf ihre Lebensdauer die nachstehenden unentgeltlichen Wohn- und Ausgedingsrechte“:

1.) Das Recht, die vertragsgegenständliche Landwirtschaft solange auf eigene Kosten und Gefahr zu bewirtschaften, bis sie Anspruch auf die gesetzliche Alterspension (Bauernpension) besitzt. Somit behält sich die Übergeberin auf diese Zeit das freie und ungehinderte Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrecht am gesamten Vertragsobjekt vor...“

Eine Reihe vereinbarter Ausgedingsleistungen „ruhen solange, als die Übergeberin das vorbehaltene Wirtschaftsrecht ausübt. Sie treten somit erst in Kraft, nachdem das Fruchtgenuss- und Wirtschaftsrecht der Übergeberin erloschen ist.“

Laut Punkt Fünftens erfolgt die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjekts „symbolisch“ mit Vertragsunterfertigung. „Die tatsächlichen Nutzungen und Lasten, wie auch Gefahr und Zufall gehen erst mit Wegfall des Fruchtgenussrechtes auf den Übernehmer über“.

Nach Punkt Neuntens 3.) übernimmt der Übernehmer „die vertragsgegenständliche Landwirtschaft zur Selbstbewirtschaftung und die Rechte der Übergeberin dienen zur Sicherung ihres Lebensunterhalts“.

Auf Grund des Übergabsvertrages vom 14. August 1997 ist N. P. grundbücherlicher Eigentümer der zu der Landwirtschaft gehörigen Liegenschaften; die aus dem Vertrag resultierenden Belastungen wie das Ausgedinge nach Punkt Drittens des Übergabsvertrags sind im C-Blatt des Grundbuchs eingetragen.

Vom Amt der Niederösterreichischen Landesregierung wurde N. P. mit Schreiben vom 25. Juni 1998 ein „Darlehen gemäß NÖ WFG“ sowie ein „Zusatzdarlehen für NÖ Arbeitnehmer“ gewährt (Bl. 110 AB N. P.).

Seitens des Finanzamtes Lilienfeld St. Pölten wurden den Feststellungen der Außenprüfung folgend unter anderem mit 13. Dezember 2002 datierte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2001 erlassen, in welchen die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Jahre 1995 bis 2000 sowie die im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai 2001 erzielten Einkünfte allein M. P. zugerechnet wurden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 2001 erhob M. P. mit Schreiben vom 9. Jänner 2003 Berufung:

„Den oben bezeichneten Bescheiden liegt zugrunde, dass ich als Einzelunternehmerin den Land- und Forstwirtschaftsbetrieb geführt habe und mir die Umsätze bzw. Einkünfte zu 100% bis 31.5.2001 zuzurechnen sind. Gegen diese Bescheide erhebe ich fristgerecht Berufung, mit der Begründung, dass die Gewinne zum Teil meinem Sohn, N. P., St.Nr. 4xx/xx19, SV-Nr. xxxx04xxxx, zuzurechnen sind.“

Die Einkünfte sind steuerlich jener Person zuzurechnen, der die Einkunftsquelle zuzurechnen ist.

Wie dem Finanzamt bereits mit Schreiben vom 25.3.1997 mitgeteilt, war mein Sohn nicht nur als "mitarbeitendes Kind" tätig, sondern als Mitbewirtschafter. Allfällige Unklarheiten betreffend "den wahren wirtschaftlichen Gehalt" dieser Vereinbarung (für das Finanzamt) wäre im Veranlagungsverfahren leicht im Wege von Ergänzungen zu bereinigen gewesen (Verfahrensmangel).

Damit war – wenn auch mangelhaft ausgedrückt – gemeint, dass mein Sohn auch wesentliche Entscheidungen und Arbeitserledigungen in der Betriebsführung gemeinsam mit mir durchführt – was auch tatsächlich erfolgte.

Da mein Sohn 1997 auch Alleineigentümer des gesamten Betriebsvermögens (Einkunftsquelle) geworden ist (Anteil an den stillen Reserven) und zusätzlich seine volle Arbeitskraft in die Betriebsgemeinschaft einbringt, wäre es unbillig diesem nicht einen angemessenen Anteil der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Auch das Betriebskonto und viele den Betrieb betreffende Verträge z.B. Ein- und Verkauf an Lagerhaus laufen auf meinen Sohn N. P. ebenso Versicherungspolizzen betreffend Wirtschaftsgebäude und Landmaschinen. Man erkennt darauf ganz klar, dass je nach Gelegenheit einmal ich und das andere mal mein Sohn nach Außen aufgetreten ist, wenn auch rechtsrichtig auf sämtliche Rechnungen mein Sohn und ich im Sinne meiner Mitunternehmerschaft aufscheinen sollten.

Die Formmängel (einschließlich jener bei der SV und AMA) können aber nicht dazu führen, einen Beitrag meines Sohnes zum Betriebserfolg gänzlich zu verneinen, zumal auch bei Innengesellschaften bzw. dem Finanzamt betrauten stillen Gesellschaftern diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein angemessener Anteil an den Einkünften zusteht bzw. zuzurechnen ist, wobei für das Verhältnis der Gewinnaufteilung im Einzelfall insbesondere der Wert der Arbeit und des eingebrachten Kapitals zu berücksichtigen ist. Der Verkehrswert des meinem Sohn allein gehörigen Betriebes von schätzungsweise von EUR 50.000,00 sowie seine volle Arbeitskraft – die meiner sicherlich ebenbürtig ist – würde eigentlich eine überwiegende Zurechnung der Einkünfte an meinen Sohn rechtfertigen, zumindest beantragen wir aber einvernehmlich eine Aufteilung im Verhältnis 50:50."

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2003 erhob N. P. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 mit dem Begehren, ihm auch die im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai 2001 anteilig erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnnen und verwies auf die Berufung seiner Mutter vom gleichen Tag.

Hierzu erstattete die Prüferin folgende Stellungnahme:

„Gewinnverteilung – Zurechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ab 1995

Laut Steuererklärungen wurden die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wie folgt auf die Personen P. M. und P. N. verteilt:

	M. P.	N. P.	
Jahr 1995	100%		
Jahr 1996	50%	50%	
Jahr 1997	50%	50%	
Jahr 1998	50%	50%	
Jahr 1999	50%	50%	
Jahr 2000	50%	50%	
Jahr 2001	50%	50%	1. Halbjahr
		100%	2. Halbjahr

Mit Schreiben vom 25.3.1997 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass Hr. N. P. als Mitbewirtschafter im landwirtschaftlichen Betrieb seiner Mutter tätig sei.

In den in weiterer Folge an das Finanzamt übermittelten Steuererklärungen wurden die Einkünfte aufgeteilt (auch schon für das Jahr 1996!).

Dieser Aufteilung der Einkünfte für den Zeitraum 1996-5/2001 wurde durch das Finanzamt nicht gefolgt. Sämtliche Einkünfte dieses Zeitraumes wurden Fr. P. zu 100% zugerechnet.

Die Ansicht, dass die erklärte Aufteilung der Einkünfte richtig sei, wird von der Abgabepflichtigen auch in der Berufung vertreten.

Begründet wird dies durch die Pfl. vor allem damit, dass Hr. P. durch den Übergabevertrag "Alleineigentümer des gesamten Betriebsvermögens (Einkunftsquelle) geworden ist ..." und dass die "Einkünfte steuerlich jener Person zuzurechnen seien, der die Einkunftsquelle zuzurechnen ist."

Dazu wird durch das Finanzamt folgendes entgegnet:

Würde man oben angeführten Überlegungen der Pfl. (ohne Beachtung der tatsächlichen Vereinbarungen des Übergabsvertrages und ohne Beachtung des Zeitpunktes der tatsächlichen gänzlichen Übergabe) Folge leisten, müssten konsequenter Weise alle Einkünfte Hrn. P. N. zugerechnet werden und die Forderung der Bw., "eine überwiegende Zurechnung der Einkünfte an Hrn. N. P." ... "zumindest beantragen wir aber einvernehmlich eine Aufteilung im Verhältnis 50:50" steht somit in logischem Widerspruch zur im obigen Absatz getätigten Aussage der Abgabepflichtigen.

Die ebenfalls in der Berufung getätigte Aussage, dass Hr. N. P. im Jahr 1997 Alleineigentümer der Liegenschaft geworden sei, stimmt so nicht, denn **zum Übergabsvertrag aus 1997 ist folgendes festzuhalten:**

Dem Finanzamt St. Pölten wurde im Zuge der Prüfung der **Übergabsvertrag vom 14.8.1997** vorgelegt.

Zu diesem Zeitpunkt der Vertragserstellung (8/11997) war Fr. M. P. bereits Alleinerbin der Liegenschaft "Hauptstraße 12".

Laut "Zweitens" des Vertrages wurde die Landwirtschaft von M. P. an ihren Sohn N. P. übergeben.

Laut "Drittens" Pkt. 1 hat sich die Übergeberin das Recht ausbedungen, die vertragsgegenständliche Landwirtschaft solange auf eigene Kosten und Gefahr zu bewirtschaften, bis sie Anspruch auf die gesetzliche Alterspension (Bauernpension) besitzt. Somit behält sich die Übergeberin auf diese Zeit das freie und ungehinderte Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrecht am gesamten Vertragsobjekt vor.

Laut "Fünftens" 2. Satz gehen die tatsächlichen Nutzen und Lasten, wie auch Gefahr und Zufall erst nach Wegfall des Fruchtgenussrechtes auf den Übernehmer über.

Auch spricht folgende Feststellung gegen eine Aufteilung der Einkünfte für den Zeitraum 1996 bis 5/2001 und bestätigt, dass die vertraglich festgehaltenen Vereinbarungen durchaus auch so gemeint waren, wie sie niedergeschrieben wurden:

Laut Rücksprache mit der Sozialversicherung der Bauern war Fr. M. P. zumindest seit 1996 bis einschließlich 31.5.2001 alleinige Betriebsführerin.

Ab 1.6.2001 erhielt Fr. P. eine eigene Pension.

Hr. N. P. war zumindest ab 1996 bis einschließlich 31.5.2001 als mitarbeitender Angehöriger beschäftigt.

Mit 1.6.2001 wurde er Betriebsführer.

Dass die beim Finanzamt seit dem Veranlagungsjahr 1996 begehrte Aufteilung der Einkünfte bei der Sozialversicherung der Bauern nicht bekannt gegeben wurde und in weiterer Folge die Tatsache, dass somit auch die Bemessungsgrundlage zur seit 6/2001 ausbezahlten Pension nicht herabgesetzt wurde, untermauert die Ansicht des Finanzamtes, dass die Einkünfte nicht aufzuteilen sind. (Wäre dem Schreiben vom 25.3.1997 durch die Pflichtige konsequent Folge geleistet worden, hätten auch die Folgen einer späteren niedrigeren Pension in Kauf genommen werden müssen.)

Zum Erscheinungsbild nach Außen:

Sämtliche Buschenschankanmeldungen erfolgten bis einschließlich dem 1. Heurigen des Jahres 2001 auf 'M. P.'. Ab dann erfolgten die Anmeldungen auf 'N. P.'.

Bei der AMA war Fr. P. M. die Person, die Förderungen beantragt hat und der diese Förderungen gewährt wurden (zumindest bis zum Jahr 2000).

Sämtliche Erntemeldungen bis einschließlich 2000 wurden auf den Namen 'P. M.' abgegeben. Ab 2001 erfolgten die Erntemeldungen auf den Namen 'P. N.'.

Dass die oben genannten Anmeldungen sowie der Schriftverkehr mit der AMA (und in weiterer Folge die Gewährung von Förderungen die Pflichtige) nur auf die Pflichtige und nicht auf eine Personengesellschaft lauten, wird nun in der Berufung als "Formmangel" bezeichnet.

Das Betriebskonto dagegen sowie andere Verträge (z.B. Versicherungspolizzen betreffend Wirtschaftsgebäude und Landmaschinen) lauten laut Aussage der Bw. auf 'P. N.'.

Dies bezeichnet die Pflichtige ebenfalls als Formmängel.

Laut Ansicht der Bw. "erkennt man daraus ganz klar, dass je nach Gelegenheit einmal ich (P. M.) und das andere mal mein Sohn (= P. N.) nach Außen aufgetreten ist ...".

Laut Ansicht der Pflichtigen "können aber die Formmängel nicht dazu führen, einen Beitrag meines Sohnes zum Betriebserfolg gänzlich zu verneinen ..." In weiterer Folge wird auf Innengesellschaften bzw. stille Gesellschaften und die dort erfolgende steuerliche Aufteilung der Einkünfte verwiesen.

Hinsichtlich der vorgebrachten Behauptung, dass Hrn. P. in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein angemessener Anteil an den Einkünften zuzurechnen ist – wobei hier angeführt wird, dass für eine Aufteilung des Gewinnes der Wert der Arbeit und das eingebrachte Kapital zu berücksichtigen wäre – wird ausgeführt:

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 nicht anderes ergibt (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039 Pkt. 3.

Aufgrund des Übergabsvertrages hat Fr. P. das alleinige Recht, die Land- und Forstwirtschaft so lange auf eigene Kosten und Gefahr zu bewirtschaften, bis sie Anspruch auf die gesetzliche Alterspension besitzt (Pensionsantritt 1.6.2001). Aus den obigen Ausführungen geht eindeutig hervor, dass die rechtliche Zuordnung der Einkünfte zu Fr. P. im Übergabsvertrag auch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entspricht (AMA, Erntemeldungen, ...).

Wenn auch in der Berufung angeführt wird, dass das Bankkonto, Versicherungspolizzen, etc. auf Hrn. N. P. lauten, so kommt doch hinsichtlich einer wirtschaftlichen Zuordnung an Fr. P. der Umstand, dass sie bei AMA, Sozialversicherung der Bauern, ... alleine aufscheint, mehr Gewicht zu.

Laut Ansicht des Finanzamtes erscheint es glaubhaft, dass Hrn. N. P. seine Arbeitskraft für die Landwirtschaft gearbeitet hat, jedoch erfolgte dies als mitarbeitender Angehöriger (siehe Meldung bei der Sozialversicherung der Bauern).

Laut Ansicht des Finanzamtes sind die alle Einkünfte der Jahr 1996 bis 5/2001 nur Fr. P. M. zuzurechnen:

Gewinnzurechnung lt. BP:

	M. P.	N. P.	
Jahr 1995	100%		
Jahr 1996	100%	0%	
Jahr 1997	100%	0%	
Jahr 1998	100%	0%	

Jahr 1999	100%	0%	
Jahr 2000	100%	0%	
Jahr 2001	100%	0%	1.1.-31.5.2001
		100%	30.6.-31.12.2001

Zum Vorwurf des Verfahrensmangels:

Mit Schreiben vom 25.3.1997 wurde, wie in der Berufung angeführt, dem Finanzamt mitgeteilt, dass Hr. N. P. Mitbewirtschafter der Liegenschaft war.

Diese Angaben wurden durch das Finanzamt zur Kenntnis genommen und die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß.

Dass das Finanzamt annimmt, dass gegenüber dem Finanzamt getätigten Aussagen stimmen, geht konform mit § 119 BAO, der besagt:

1) Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

2) Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung der Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben.

Da das Finanzamt angenommen hat, dass die Aussagen der Pfl. (wie in § 119 BAO gefordert) wahrheitsgemäß erfolgten und dadurch "hinsichtlich des wahren wirtschaftlichen Gehalts", des dem Finanzamt übermittelten Schreibens keine Unklarheiten bestanden, ist im Berufungsschreiben angeführte Vorwurf eines Verfahrensmangels zurückzuweisen.

Dass ein Verfahrensmangel vorliege wurde zudem erst nach dem Vorhalt der BP, in dem zur Kenntnis gebracht wurde, dass die tatsächliche Gegebenheiten bzw. die nachträgliche vertragliche Gestaltung nicht mit dem Inhalt des Schreibens vom 25.3.1997 übereinstimmt, eingewendet.

Bis dahin wurde der Finanzbehörde kein Verfahrensmangel vorgeworfen, da dem Begehrn der Abgabepflichtigen, die Einkünfte aufzuteilen gefolgt wurde."

Hierzu äußerte sich M. und N. P. jeweils wie folgt:

„Ich erachte meinen Sohn / meine Mutter neben mir als Mitbewirtschafter in unserem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie dies bereits mit Schreiben vom 25.3.1997 dem Finanzamt mitgeteilt wurde, da mein Sohn Alleineigentümer des Betriebes ist, die betrieblichen Entscheidungen (z.B. Investitionen, Fruchfolge, Düngungen, Pflanzenschutz) gemeinsam mit mir traf und auch an den wirtschaftlichen Entwicklungen des Betriebes (stille Reserven, Gewinn, Mitunternehmerrisiko) teilnahm.“

Warum die in der Berufung getätigte Aussage, "dass Herr N. P. im Jahr 1997 Alleineigentümer der Liegenschaft geworden sei, so nicht stimmt" ist mir nicht nachvollziehbar. Nach dem Tod meines Mannes wurde zwar ich Alleinerbin, aber ich habe den Betrieb noch im Jahr 1997 meinem Sohn überschreiben lassen.

Laut Vertrag habe ich mir zwar das alleinige Bewirtschaftungsrecht vorbehalten, doch habe ich dieses Recht nicht vollständig ausgeübt, sondern meinem Sohn von Anfang an – wirtschaftlich gesehen – an der Mitbewirtschaftung teilhaben lassen. Dass der Übergabsvertrag beim Notar (Grundbuch, Eigentum) zur alleinigen Zurechnung der Einkünfte an mich beim Finanzamt führen konnte, war uns nicht bewusst, andernfalls hätten wir ihn so nicht unterschrieben. Ich war der Auffassung, dass der Übergabsvertrag beim Notar die

Mitteilung der Mitbewirtschaftung meines Sohnes an das Finanzamt mit dem Schreiben vom 25.3.1997 unberührt lässt.

Zum Erscheinungsbild nach Außen:

Die Meldung bei der AMA (einmal jährlich), Sozialversicherung (einmalig) etc. lauteten tatsächlich nur auf mich, wodurch eindeutig Formvorschriften verletzt wurden. Fraglich ist nur, ob nicht der tatsächlichen Betriebsführung nach außen hin mehr Gewicht zukommt, nämlich laufender Einkauf von Betriebsmitteln im Lagerhaus auf den Namen meines Sohnes, Einzahlungen bei Banken (Betriebskonto), Bewirtschaftung der Weingärten etc.

Das Pensionsargument ("höhere Pension") ist für mich nicht schlagend, da die Meldung bei der SV der Bauern zwar offensichtlich falsch war, aber ich ohnehin nur eine Pension von ca. EUR 470 (ohne Witwenpension) beziehe, die wohl kaum mehr geringer ausfallen können, außerdem war dadurch die Beitragsbelastung für den von uns geführten Betrieb um ein Drittel höher.

Im Ergebnis ist daher von einer Mitunternehmerschaft auszugehen, in der ich meine Arbeitskraft und mein Sohn sowohl Arbeitskraft als auch das gesamte Betriebsvermögen eingebracht haben, wodurch die bisherige Gewinnaufteilung(zumindest) im Verhältnis 50:50 gerechtfertigt erscheint. Einige – wenn auch beachtliche – Formmängel können an der wirtschaftlich gesehen gemeinsamen Betriebsführung nichts ändern. Vollkommen richtig zitiert das Finanzamt den Verwaltungsgerichtshof, wonach die rechtliche Gestaltung (Übergabsvertrag) nur maßgebend ist, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt.

Selbst wenn man das Erscheinungsbild einer Personengesellschaft nach außen verneinte, wäre in unserem Fall im Innenverhältnis von einer dem Finanzamt mitgeteilten Mitbewirtschaftung von Mutter und Sohn auszugehen, auch bei sogenannten Innengesellschaften ist der Gewinn aufzuteilen."

Mit Bericht vom 28. Dezember 2004 legte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten die Berufung der M. P. gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2001 sowie die Berufung des N. P. gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2007 beantragten M. und N. P. die Entscheidung über ihre Berufungen durch den gesamten Berufungssenat „unter Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung, damit wir uns zu den tatsächlichen Bewirtschaftungsverhältnissen äußern können.“

Der Referent teilte N. P. hierauf am 16. Jänner 2007 in einem Telefonat mit, dass diese Anträge verspätet seien. Herr P. gab an, Gewinnfeststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide seien nicht erlassen worden, obwohl entsprechende Steuererklärungen eingereicht worden seien. Herr P. wurde über die Möglichkeit der Stellung eines Devolutionsantrags hinsichtlich der Feststellungsbescheide und die Beantragung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat in diesem Devolutionsantrag belehrt.

Mit Schreiben vom 12. März 2007 an das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten verwies der Referent darauf, dass in den beiden Berufungsverfahren strittig sei, ob die Einkünfte aus Land- und

Forstwirtschaft im Zeitraum 1. Jänner 1995 bis 31. Mai 2001 Frau P. allein oder jeweils Herrn und Frau P. als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind.

Gemäß § 188 Abs. 1 BAO würden einheitlich und gesondert festgestellt die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten)

- a) aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) aus Gewerbebetrieb,
- c) aus selbständiger Arbeit,
- d) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens,

wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 sei auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber (§ 188 Abs. 3 BAO).

Bislang seien vom Finanzamt offenkundig Bescheide, mit welchen die Einkünfte von Herrn und Frau P. einheitlich und gesondert festgestellt werden bzw. mit welchen festgestellt wird, dass eine derartige Feststellung zu unterbleiben habe, nicht erlassen worden.

Das Finanzamt werde daher ersucht, für den Streitzeitraum Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide zu erlassen.

Hierbei wären Herr und Frau P. darauf hinzuweisen, dass im Verfahren betreffend die Einkommensteuerbescheide eine Bindungswirkung an diese zu erlassenden Bescheide besteht, sodass bei Aufrechterhaltung des Berufungsbegehrens gegen die Einkommensteuerbescheide auch eine Berufung gegen die Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide erforderlich wäre.

Ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat bzw. auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wäre in der Berufung gegen die Feststellungs- bzw. Nichtfeststellungsbescheide zu stellen; die Anträge vom 9. Jänner 2007 betreffend die Einkommensteuerverfahren seien verspätet.

In rechtlicher Hinsicht werde bemerkt, dass nicht nur Außengesellschaften, sondern auch Innengesellschaften Mitunternehmerschaften sein können, dieser Umstand allerdings dem Finanzamt rechtzeitig (bezogen auf das jeweils zu beurteilende Veranlagungsjahr) zur Kenntnis gebracht werden müsse.

Mit Schreiben vom 10. Mai 2007 teilten M. und N. P. dem Finanzamt Lilienfeld St. Pölten mit, dass die „Gemeinschaft“ durch N. P. vertreten werde.

Mit – für jedes Jahr gesondert erlassenen - Bescheiden vom 29. Mai 2007, adressiert an P. M. und N., stellte das Finanzamt Lilienfeld St. Pölten fest, dass hinsichtlich der Kalenderjahre 1995 bis 2002 erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO nicht zu erfolgen habe.

Begründend wurde auf die „Ausführungen im Bp-Bericht vom 9.12.2002 bzw. 10.12.2002“ verwiesen.

Hingewiesen wurde, dass die vorliegenden Nichtfeststellungsbescheide Grundlagenbescheide für die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide darstellten und für die Aufrechterhaltung des Berufungsbegehrens gegen die Einkommensteuerbescheide auch eine Berufung gegen die nunmehr ergangenen Nichtfeststellungsbescheide erforderlich sei.

Mit jeweils gesonderten Schriftsätze vom 5. Juni 2007 erhoben M. und N. P. Berufung gegen die Nichtfeststellungsbescheide vom 29. Mai 2007.

Diese Bescheide würden den tatsächlichen Bewirtschaftungsverhältnissen nicht entsprechen. Zur näheren Begründung werde auf die schriftliche Stellungnahme zur Betriebsprüfung vom 5. November 2002 und auf die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2001 vom 9. Jänner 2003 verwiesen.

Es werde daher beantragt, für die Mitunternehmerschaft M. und N. P. einheitliche und gesonderte Feststellungen der Einkünfte für die Kalenderjahre 1995 bis 2001 vorzunehmen.

Für den Fall der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde vorweg „die Anberaumung einer Berufungsverhandlung vor dem ganzen Senat“ beantragt.

Mit Vorlagebericht vom 14. Juni 2007 wurden die Berufungen gegen die Nichtfeststellungsbescheide dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 21. August 2007 am Finanzamt in St. Pölten abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung legte N. P. die Durchschrift des Schreibens vom 25. März 1997 an das Finanzamt St. Pölten vor, wonach er – mit dem Betreff „Zuteilung einer Steuernummer für N. P. geb. ... ab dem Wirtschaftsjahr 1996“- höflich um Zuteilung einer Steuernummer ersuche, da er im landwirtschaftlichen Betrieb seiner Mutter als Mitbewirtschafter tätig sei.

Hinsichtlich des vermeintlichen „Angebots“ des Finanzamtes, einer Gewinnverteilung 33,33% M. P. und 66,66% N. P. zuzustimmen, verwies N. P. auf eine von der Prüferin erstellte Kalkulation des Heurigenbetriebes“. Diese Gewinnverteilung bezieht sich freilich nur auf das Jahr 2001 (in welchem ab dem Juni der Betrieb allein von N. P. geführt wurde).

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass im Schreiben vom 25. März 1997 von einer Mitunternehmerschaft ab dem Jahr 1996 die Rede ist, erklärte N. P., dass dies zutreffend sei und daher die Einkünfte des Jahres 1995 M. P. allein zuzurechnen seien.

M. und N. P. erklärten, die Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid betreffend das Jahr 1995 gemäß § 256 BAO zurückzunehmen; M. P. zog ferner ihre Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 zurück.

Nach den Angaben der Bw. sind die Einkünfte des Jahres 2001 bis zum 31. Mai (und nicht bis zum 30. Juni) der Mitunternehmerschaft zuzurechnen.

Beide Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens stellten außer Streit, dass die Höhe der in den Jahren 1996 bis 2000 erzielten Einkünfte den Feststellungen laut Betriebsprüfung entspricht. Ferner wurden die im Zeitraum 1. Jänner bis 31. Mai 2001 erzielten Einkünfte mit 15.851,00 S außer Streit gestellt.

Der Inhalt der zwischen M. und N. P. abgeschlossenen Vereinbarung betreffend die Mitunternehmerschaft, beziehe sich nach den Angaben beider Bw. zunächst darauf, dass Mutter und Sohn einvernehmlich festlegen, was angebaut wird, welche Tiere gehalten werden, wann ausgesteckt ist. Auch die Investitionen werden gemeinsam festgelegt. Beide Mitunternehmer arbeiten in den Landwirtschaft aktiv mit. Die Gewinne wurden gemeinsam in den Betrieb reinvestiert; Mutter und Sohn leben in einem gemeinsam finanzierten Haushalt.

Dem Finanzamt sei die 1996 begründete Mitunternehmerschaft erst 1997 im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen bzw. des Ersuchens um Vergabe einer Steuernummer mitgeteilt worden. Die Meldung der tatsächlichen Verhältnisse etwa an die Sozialversicherungsanstalt der Bauern sei nach Angaben von N. P. infolge dessen Unwissenheit unterblieben.

Auf den Rechnungen über Investitionen stehe meistens N. P. als Rechnungsempfänger. Bevor N. P. Mitunternehmer geworden sei, sei früher immer nur der Vater R. P. auf den Rechnungen als Rechnungsempfänger angeführt worden.

Formale Überlegungen seien im Betrieb nie angestellt worden. So wurde auf einer Rechnung der Ottakringer Brauerei aus dem Jahr 1999 noch immer R. P. als Rechnungsempfänger hinsichtlich der im Heurigen verkauften nicht alkoholischen Getränke geführt, obwohl dieser längst verstorben war.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass das Finanzamt zwar zunächst den Steuererklärungen, die von einer Aufteilung der Einkünfte ausgingen, gefolgt sei, allerdings eine nähere Prüfung nicht vorgenommen worden sei. Diese habe erst im Zuge der Außenprüfung stattgefunden.

Nach Ansicht des Vertreters des Finanzamtes handle es sich bei der Bekanntgabe der Mitunternehmerschaft im März 1997 an das Finanzamt um kein „nach Außen in Erscheinung treten“. Maßgebend für das Finanzamt sei das Bild gegenüber der Sozialversicherung oder der AMA gewesen.

Das Finanzamt stützt seine Annahme, dass keine Mitunternehmerschaft vorliege, zum Einen auf den Wortlaut des Übergabsvertrags vom 5. Oktober 1997 und zum Anderen auf die Meldung bei der SVA der Bauern, wonach N. P. mitarbeitender Angehöriger sei.

Über Vorhalt des Übergabsvertrags vom August 1997, dem sich eine Mitunternehmerschaft nicht entnehmen lässt, erklärte N. P., dass ihm damals die mögliche steuerliche Tragweite des vom Notar ausformulierten Textes des Übergabsvertrages nicht bewusst gewesen sei. Dem Notar sei gesagt worden, dass Mutter und Sohn den Betrieb führen würden, dennoch sei der Vertrag so formuliert worden.

Auf den Heurigenanmeldungen bei der Gemeinde wurde als Anmelderin etwa M. P. angegeben, unterschrieben wurden die Meldungen aber von N. P..

Auf der Gemeinde dürfte bekannt gewesen sein, dass der Betrieb von M. und N. P. geführt worden ist.

Ob auch für das Jahr 1996 ein eindeutiger Nachweis eines nach Außen in Erscheinung Tretens der Mitunternehmerschaft wie in dem Schreiben an das Finanzamt vom März 1997 gibt, konnte N. P. nicht sagen.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies nochmals auf die Ausführungen im Prüfungsbericht und in der Stellungnahme der Prüferin. Nach Ansicht des Finanzamtes sei bei Herrn N. P. weder Unternehmerinitiative noch Unternehmerrisiko gegeben gewesen. Nach der Aktenlage könne nur von einem mitarbeitenden Angehörigen und nicht von einem Mitunternehmer die Rede sein. Schließlich sei noch auf die Angehörigenjudikatur zu verweisen, wonach bei einem Fremden einer derartige Gestaltung nicht Platz greifen würde.

Die Bw. ersuchten ihren Berufungen, soweit noch aufrecht, Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt

Strittig ist, ob und gegebenenfalls in welchen Zeiträumen die Bewirtschaftung der Landwirtschaft mit der Hofstelle in T., Hauptstraße 12 in einer steuerlich anzuerkennenden Mitunternehmerschaft zwischen M. P. und N. P. erfolgt ist; bejahendenfalls, wie der aus der Mitunternehmerschaft erzielte Gewinn zwischen den Mitunternehmern aufzuteilen ist.

Grundsätzliche rechtliche Ausführungen

Mitunternehmer ist, wer Unternehmerwagnis eingeht, also Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko trägt (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2002], § 23 Anm. 95ff).

Unternehmerinitiative entfaltet, wer betriebliche Abläufe mitgestaltet, indem er entweder die Geschäfte führt oder Stimmrechte ausübt oder Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrnimmt (VwGH 29. 6. 1995, 94/15/0103). Es ist nicht notwendig, dass der Mitunternehmer die ihm zustehenden Rechte auch tatsächlich wahrnimmt, es reicht die Möglichkeit dazu (Rz 5805 EStR 2000).

Unternehmerrisiko übernimmt, wer an den wirtschaftlichen Risiken des Unternehmens teilnimmt. Der Mitunternehmer hat Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens mit zu tragen. I.d.R. zeigt sich dies in der Beteiligung am Gewinn oder Verlust, den stillen Reserven und dem Firmenwert der Gesellschaft, aber auch in der Haftung für Gesellschaftsschulden (Rz 5806 EStR 2000). Trotz fehlender Mitunternehmerinitiative ist die Mitunternehmerstellung des atypisch stillen Gesellschafters wegen seiner Teilnahme an den stillen Reserven und am Firmenwert zu bejahen (VwGH 23. 2. 1994, 93/15/0163).

Nicht schädlich für die Annahme einer Mitunternehmerschaft ist es, wenn der Gesellschafter keine Vermögenseinlage leistet, sondern als reiner Arbeitsgesellschafter seine Arbeitskraft einbringt (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2002], § 23 Anm. 100).

Auch reine Innengesellschaften sind Mitunternehmerschaften, wenn der nach außen nicht in Erscheinung tretende Gesellschafter am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert, beteiligt ist (VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150; idS auch Rz 5821 EStR 2000). Eine bloße Umsatzbeteiligung reicht zur Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 1. 2004], § 23 Anm. 122).

Für die Gewinnverteilung sind grundsätzlich die Vereinbarungen der Gesellschafter, insb jene des Gesellschaftsvertrages maßgebend (VwGH 29. 5. 1990, 90/14/0002; VwGH 7. 2. 1989, 86/14/0121, 0122; VwGH 20. 1. 1987, 86/14/0093; VwGH 9. 11. 1982, 82/14/0083; VwGH 6. 5. 1980, 1345, 1372/79).

Dabei ist eine getroffene (handelsrechtliche) Gewinnverteilung grundsätzlich für steuerliche Belange anzuerkennen, wenn sie dem unterschiedlichen Kapital-, Arbeits- und dem etwaigen Haftungsrisiko der Gesellschafter Rechnung trägt oder Gegenstand der Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung bei einem Zusammenschluss gem Art IV UmgrStG ist. Steht die

Gewinnverteilungsvereinbarung in einem offensichtlichen Missverhältnis zu der Beteiligung und der Mitarbeit der einzelnen Gesellschafter, ist sie steuerlich zu korrigieren (Rz. 5883 EStR 2000).

Bei einander Fremden wird eine Angemessenheitsprüfung der vertraglichen Gewinnverteilung im Allgemeinen zu unterbleiben haben, da davon ausgegangen werden kann, dass die Gewinnanteile den Beiträgen der einzelnen Gesellschafter zum Gesellschaftszweck entsprechen (vgl. *Doralt*, EStG, § 23 Tz. 289). Bei Familiengesellschaften ist allerdings eine Angemessenheitsprüfung geboten, da der im Geschäftsleben unter Fremden üblicherweise vorhandene, auf eine angemessenen Gewinnverteilung gerichtete Interessengegensatz zumeist nicht gegeben ist.

Die Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Mitunternehmerschaften (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 1. 2004], § 23 Anm. 210).

Die betriebliche Veranlassung findet dort ihre Grenzen, wo nach der Sachlage freiwillige Zuwendungen aus familiären (privaten) Gründen vorliegen. Zahlungen aufgrund von Leistungsbeziehungen mit nahe stehenden Personen sind daher (insoweit) nicht der Betriebssphäre zuzuordnen, als sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bloß den äußeren Rahmen für eine privat veranlasste Zuwendung darstellen.

Da das bei Angehörigen regelmäßige Fehlen eines zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatzes zum Anlass genommen werden könnte, durch rechtliche Gestaltungen steuerliche Folgen abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeizuführen, verlangen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (Rz 1127ff EStR 2000) unter Angehörigen das Vorliegen eindeutige Vereinbarungen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung ermöglichen. Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung und das Nichterfüllen der entsprechenden Kriterien gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1. 3. 2004], § 4 Anm. 66).

Verträge mit nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts daher nur Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die für Rechtsbeziehungen unter Angehörigen bestehenden Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung. Ein Naheverhältnis darf jedoch nicht generell zu

Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen, weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt.

Sachverhaltsfeststellungen

Vor dem Hintergrund dieser rechtlichen Ausführungen ist zunächst festzuhalten, dass unstrittig ist, dass

- zivilrechtliche Eigentümer der streitgegenständlichen Landwirtschaft bis zum Tod von R. P. die Ehegatten M. und R. P. waren,
- R. P. nach seiner Pensionierung ab 1. Jänner 1995 nicht mehr an der Betriebsführung beteiligt war,
- mit dem Tod von R. P. am 10. April 1997 M. P. zivilrechtliche Alleineigentümerin wurde,
- M. P. mit Übergabsvertrag vom 5. Oktober 1997 mit Wirksamkeit ab Vertragsunterzeichnung die Landwirtschaft ihrem Sohn N. P. übergeben, sich aber gleichzeitig „das freie und ungehinderte Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrecht am gesamten Vertragsobjekt“ „bis sie Anspruch auf die gesetzliche Alterspension (Bauernpension) besitzt“, vorbehalten hat,
- M. P. ab 1. Juni 2001 eine Bauernpension bezieht,
- während des gesamten Streitzeitraumes 1995 bis 2001 der Sohn N. P. hauptberuflich in der streitgegenständlichen Landwirtschaft gearbeitet hat,
- in den Jahren 1995 bis 2000 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der in Tz. 53 des Betriebspflichtungsberichtes vom 9. Dezember 2002 betreffend M. P. dargestellten Höhe und im Jahr 2001 von 1. Jänner bis 31. Mai Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 15.851 S (laut Steuererklärung M. P.) erzielt wurden.

Strittig ist, ob die Mitarbeit von N. P. im Zeitraum 1995 bis Mai 2001 (Pensionsantritt von M. P.) im Betrieb als familieneigener Dienstnehmer im Sinne des § 3 NÖ Landarbeitsordnung 1973 – steuerrechtlich bei Bestehen eines Dienstverhältnisses als Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, ansonsten ohne Ansatz zu versteuernder Einkünfte; sozialversicherungsrechtlich als hauptberuflich beschäftigtes Kind im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 BSVG – erfolgt ist, oder ob eine Mitunternehmerschaft zwischen M. P. und N. P. vorlag und N. P. als Mitunternehmer anzusehen war.

Gegenüber der Sozialversicherungsanstalt der Bauern, der Agrarmarkt Austria und der Gemeinde ist im Streitzeitraum stets M. P. nach außen als Betriebsführerin aufgetreten, desgleichen gegenüber der Landwirtschaftskammer Niederösterreich. N. P. erhielt im Jahr 1998 ein zusätzliches Darlehen vom Amt der Niederösterreichischen Landesregierung als „Arbeitnehmer“. Hingegen erfolgte der betriebliche Zahlungsverkehr über ein Raiffeisenkonto von N. P.. Auch wurden die namens M. P. abgegeben Buschenschankmeldungen von N. P. unterfertigt.

Dass auf den Speisekarten des Heurigen von der „Familie P.“ die Rede ist, lässt für sich allein in Zusammenhang mit dem übrigen In-Erscheinung-Treten der Betriebsführerin nicht auf eine Gesellschaft schließen, zumal mit „Familie P.“ etwa auch – zu Lebzeiten des R. P. – die Ehegatten P. gemeint sein hätten können.

Rechtliche Würdigung

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass bei diesem Gesamtbild der Verhältnisse nicht davon gesprochen werden kann, dass zwischen N. und M. P. eine nach außen, dem Publikum gegenüber in Erscheinung getretene Gesellschaft bestanden hat.

Allerdings ist steuerlich zu beachten, dass auch Innengesellschaften Mitunternehmerschaften sein können.

Dem Finanzamt gegenüber wurde diese von M. und N. P. behauptete Mitunternehmerschaft nach der Aktenlage erstmals mit den mit 26. März 1997 datierten berichtigten Steuererklärungen für das Jahr 1996 bekannt. Wann das Finanzamt von diesen berichtigten Steuererklärungen Kenntnis erlangt hat, ist freilich mangels Eingangsvermerks auf den im Akt abgelegten Erklärungen nicht feststellbar. Der diesbezügliche Einkommensteuerbescheid datiert mit 13. Mai 1998.

Allerdings hat das Finanzamt der Darstellung von M. und N. P. in ihrer Stellungnahme vom 25. November 2002 nicht widersprochen, dass diese am 25. März 1997 ein – nicht in den vorgelegten Akten befindliches – Schreiben an das Finanzamt gerichtet hätten, wonach N. P. „als Mitgesellschafter“ an der Betriebsführung beteiligt sei. Die Richtigkeit des in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Entwurfs dieses Schreibens wurde vom Finanzamt nicht bestritten.

Das Finanzamt hat in weiterer Folge auch eine Mitunternehmerschaft zwischen M. und N. P. durch Erlassung entsprechender Einkommensteuerbescheide anerkannt.

Es ist daher davon auszugehen, dass das Finanzamt im März 1997 von dem Bestehen einer Mitunternehmerschaft zwischen M. und N. P. Kenntnis erlangt hat.

Für die Veranlagungen der Jahre 1997 und folgende, nicht aber für die Veranlagung der Jahre 1995 und 1996 (in diesen Jahren wusste das Finanzamt nichts von einer Mitunternehmerschaft und konnte von der Richtigkeit der Angaben im Schreiben vom 2. November 1995, wonach M. P. alleinige Betriebsführerin sei, ausgehen), ist daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats die von den Parteien (§ 78 BAO) behauptete Mitunternehmerschaft zwischen M. und N. P. dem Finanzamt gegenüber hinreichend nach außen in Erscheinung getreten.

Seit 1997 ist N. P. auch zivilrechtlicher Eigentümer der Landwirtschaft, allerdings mit einem Fruchtgenuss zugunsten M. P. belastet. Die Formulierungen im Übergabsvertrag vom 5. Oktober 1997 sind jedoch nicht so gestaltet, dass sie der Annahme einer gemeinsamen Bewirtschaftung unbedingt entgegenstehen, wenngleich dem Finanzamt beizupflichten ist, dass der Vertragstext gegen eine gemeinsame Bewirtschaftung spricht.

Dass gegenüber anderen der Eindruck erweckt wurde, M. P. sei alleinige Betriebsführerin gewesen, steht der Versteuerung gemäß dem tatsächlich realisierten und der Finanzverwaltung offen gelegten Sachverhalt nicht entgegen.

Dass sowohl N. P. als auch M. P. Unternehmerinitiative entfaltet und Unternehmerrisiko getragen haben, wurde von den Berufungswerbern dargelegt.

Das Finanzamt bestreitet dies zwar, führt aber – abgesehen vom Hinweis auf die Aktenlage – nicht näher aus, warum N. P. weder Unternehmerinitiative entfaltet noch Unternehmerrisiko getragen haben soll.

Nach dem Vorbringen der Berufungswerber haben Mutter und Sohn den Betrieb gemeinsam bewirtschaftet, beide haben Unternehmerinitiative entwickelt und das Risiko ihrer unternehmerischen Tätigkeit getragen.

Wie oben ausgeführt haben die für Rechtsbeziehungen unter Angehörigen entwickelten Grundsätze ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung. Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen – wie hier die gemeinsame Bewirtschaftung einer Landwirtschaft durch Mutter und Sohn, die auch im selben Haushalt leben – sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Der entscheidende Senat hält letztlich die Angaben von N. P. und M. P. über die von ihnen begründete Mitunternehmerschaft für glaubwürdig.

In der Familie P. wurde offenbar auf die Einhaltung der inhaltlichen Richtigkeit („Formalitäten“) des nach Außen in Erscheinung Tretens bei Geschäftspartnern, der

Gemeinde, der AMA oder der SVA der Bauern wenig Wert gelegt. Dies zeigt etwa auch der Umstand, dass Jahre nach seinem Tod noch immer R. P. von einem Lieferanten als Geschäftspartner geführt wurde.

Dem Finanzamt gegenüber wurde 1997 die Mitunternehmerschaft bekannt gegeben. Dies wurde vom Finanzamt auch anfangs anstandslos akzeptiert.

N. und M. P. konnten sich daher darauf verlassen, dass steuerlich die Mitunternehmerschaft – jedenfalls ab Kenntnis durch das Finanzamt – anerkannt wird, und sahen daher keinen Grund, für steuerliche Zwecke die gemeinsame Betriebsführung auch anderen formell offen zu legen. Daher wurde offenbar auch der vom Notar vorgeschlagene Vertragstext – der Übergabsvertrag wurde unter zivilrechtlichen, nicht steuerrechtlichen Gesichtspunkten abgeschlossen – ohne Hinweis auf die tatsächlichen Verhältnisse akzeptiert.

Für die Besteuerung ist – mangels offensichtlicher sonstiger Außenwirkung der Mitunternehmerschaft - entscheidend, dass dem Finanzamt – ab 1997 – die tatsächlichen Bewirtschaftungsverhältnisse offen gelegt wurden. Der Senat geht in freier Beweiswürdigung auf Grund des glaubhaften Eindrucks von den Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung aus, dass die Bewirtschaftung bis zum Pensionsantritt der Mutter gemeinsam – und nicht mit M. P. als alleiniger Betriebsführerin und N. P. als wie ein Landarbeiter arbeitendem Angehörigen – jedenfalls ab 1997 erfolgt ist.

Es begegnet die von N. P. und M. P. vorgenommene Gewinnverteilung im Verhältnis 50 zu 50 auch keinen Bedenken des Senates; gegenteilige Ermittlungsergebnisse liegen nicht vor. N. P. war ab 1997 zwar zivilrechtlicher Eigentümer auf Grund der Hofübergabe durch seine Mutter, diese hat sich jedoch bis zu ihrem Pensionsantritt das Fruchtgenussrecht vorbehalten.

Allerdings ist davon auszugehen, und dieser Eindruck hat sich in der mündlichen Berufungsverhandlung bekräftigt, dass dem Kapitaleinsatz (Fruchtgenussrecht) der Mutter ein entsprechend hoher zusätzlicher Arbeitseinsatz des Sohnes entgegengestanden ist.

Die gemeinsame Bewirtschaftung durch N. P. und M. P. und die erfolgte Gewinnverteilung ist nach Ansicht des Senates in der Landwirtschaft zwischen Mutter und – im selben Haushalt lebendem - Sohn keineswegs als unüblich zu betrachten.

Die Berufung ist daher hinsichtlich des Jahres 1996 als unbegründet abzuweisen, hinsichtlich der Jahre 1997 bis 2001 Folge zu geben. Hierbei ist der von der Außenprüfung festgestellte Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft auf die beiden Mitunternehmer N. P. als auch M. P. (2001 für die Dauer der Mitunternehmerschaft bis 31. Mai) aufzuteilen.

Die von M. P. und von N. P. in den Jahren 1997 bis 2001 gemeinsam erzielen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind gemäß § 188 BAO wie folgt einheitlich und gesondert festzustellen:

Jahr bzw. Zeitraum	Gemeinsame Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	Davon entfallen auf M. P.	Davon entfallen auf N. P.
1997	223.792 S	111.896 S	111.896 S
1998	103.069 S	51.535 S	51.534 S
1999	118.774 S	59.387 S	59.387 S
2000	129.724 S	64.862 S	64.862 S
2001 (für die Dauer der Mitunternehmerschaft)	15.851 S	7.926 S	7.925 S

Wien, am 3. September 2007