



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs, Senatspräsident Dr. Nowakowski, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Waldviertel in 3500 Krems, Rechte Kremszeile 58, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27. März 2017, Zl. RV/7103204/2012, betreffend u.a. Feststellung von Einkünften für die Jahre 2005 bis 2012 (mitbeteiligte Parteien: 1. N, 2. N, 3. N, 4. T, 5. N, alle in P, alle vertreten durch die Accurata Steuerberatungs GmbH & Co KG in 3500 Krems, Rechte Kremszeile 62), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den Mitbeteiligten Aufwendungen in der Höhe von € 1.106,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Die Mitbeteiligten waren im Streitzeitraum - in unterschiedlicher Zusammensetzung - an drei Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GesbR) beteiligt. Alle GesbR waren im Weinbau tätig und erzielten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die - für jede GesbR gesondert - gemäß § 188 BAO festgestellt wurden. Weiters waren sie Gesellschafter einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die den Großteil der Produkte der drei GesbR zukaufte und vermarktete.
- 2 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass die drei GesbR in ihrer Gesamtheit eine GesbR und damit ein einheitliches Gewinnermittlungssubjekt darstellten.
- 3 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ u.a. Bescheide über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2005 bis 2012, in welchen die Einkünfte der drei GesbR zusammengefasst und auf die Mitbeteiligten aufgeteilt wurden.



- 4 Die Mitbeteiligten brachten u.a. gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Feststellungsbescheide Berufungen (nunmehr Beschwerden) ein.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden Folge und hob die Feststellungsbescheide ersatzlos auf.
- 6 Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens stellte das Bundesfinanzgericht folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

#### **„Historische Entwicklung**

Der landwirtschaftliche Betrieb von [J und G X sen.] war bis Ende der 1980er Jahre in den Betriebszweigen Weinbau, Ackerwirtschaft, Viehwirtschaft und Forstwirtschaft tätig. Dieser Betrieb wurde von [J und G X sen.] als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, [...].

Der Sohn von [J und G X sen., M X,] gründete nach Abschluss seiner Ausbildung an der Weinbauschule im Jahr 1986 zunächst auf überwiegend zugepachteten Flächen einen eigenen Weinbaubetrieb. Nach der Heirat von [DI C und M X] im Jahr 1993 wurde dieser Betrieb von [DI C und M X] als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, [...]. Die Beteiligungsverhältnisse waren in den Jahren 2005 bis 2008: 50% zu 50%; ab dem Jahr 2009: 70% [M X] zu 30% [DI C X].

[M X] hatte als einer der ersten Winzer, der auf hohe Qualität und dabei moderne Keller- und Weingartentechniken setzte, sehr bald große Erfolge mit seinen Weinen aufzuweisen. Binnen kurzer Zeit überstieg die Nachfrage die selbst produzierten Weinmengen. Daher wurden von [M und DI C X] erhebliche Flächen zugekauft bzw. zugepachtet.

Parallel mit der Entwicklung des Betriebes [M und DI C X] hat auch der elterliche Betrieb von [J und G X sen.] die Produktion und den Vertrieb an die Methoden von [M X] angepasst und dadurch von der großen Nachfrage, die [M und DI C X] mit ihren Weingärten alleine nicht hätten befriedigen können, profitieren können.

Die Vergrößerung der Betriebe hat sich nach den finanziellen Möglichkeiten bzw. den Eigentumsverhältnissen auf die damals bestehenden Betriebe verteilt, ist jedoch - vor allem vor dem Hintergrund der ursprünglich bestehenden Spannungen zwischen den Generationen betreffend die Art der Weinproduktion - stets getrennt erfolgt.

[J X sen.] ging am 1.2.1997 in Pension. Der elterliche Betrieb wurde zwei Monate von [G X sen.] allein geführt. Im April 1997 gab der Sohn [J X jun.] seinen bisherigen Beruf auf und trat in den elterlichen Betrieb ein. Der elterliche Betrieb wurde nunmehr von [J X jun. und G X sen.] als Gesellschaft



nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, [...]. Die Beteiligungsverhältnisse waren 35% [J X jun.] und [G X sen.] 65%.

Im Jahr 1998 ergab sich für die Familie die Möglichkeit, einen fremden Betrieb zuzupachten. Da dies arbeitsmäßig mit den bestehenden personellen Ressourcen nicht möglich gewesen wäre, haben sich [M X] und seine Schwester [G X jun.] entschlossen, diesen Betrieb gemeinsam zu pachten. Auch [G X jun.] gab dafür ihren bisherigen Beruf auf. Der gepachtete Betrieb wurde von [M X und G X jun.] als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesBR) geführt, [...]. Die Beteiligungsverhältnisse waren in den Jahren 2005 bis 2006: 80% [M X], 20% [G X jun.], ab 2009: 90% zu 10%.

Ab 1998 bestanden an den Standorten [...] drei Gesellschaften nach bürgerlichem Recht (GesBR), die sich aus Mitgliedern der Familie X zusammensetzten und Weinbau betrieben (in weiterer Folge auch als „Einzelgesellschaften“ bezeichnet): [J X jun. und G X sen.] GesBR, [M und DI C X] GesBR und [M X und G X jun.] GesBR. Schriftliche Verträge über die Errichtung von GesBR bestehen nicht, dies ist nach österreichischem Recht auch nicht erforderlich.

Im Jahr 2000 wurde von der Familie überlegt, eine der Eigentums- und Beteiligungsstruktur der Familienmitglieder entsprechende eigene Vertriebsorganisation aufzubauen, um der gestiegenen Nachfrage gerecht zu werden, dabei aber Synergien zu nutzen. Es wurde im Jahr 2001 die Wein-Gut [X] Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) gegründet, an der alle Familienmitglieder - zusätzlich zu den Beteiligten an den GesBR auch [J X sen.] und [Mag. H X] - beteiligt sind. Dadurch wurde rechtlich gewährleistet, dass einerseits die bestehenden Eigentumsverhältnisse an den einzelnen Betrieben (GesBR) unverändert bleiben konnten, andererseits alle Kräfte für die erhebliche Neuinvestition von in Summe ca. 2 Mio. Euro gebündelt und die finanziellen Risiken der Neuinvestition auf eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgelagert wurden.

Die Wein-Gut [X] GmbH kauft die Weine der einzelnen Betriebe zentral ein und übernimmt den Vertrieb. Einzig der Verkauf an die Letztverbraucher erfolgt im Namen und auf Rechnung der jeweiligen GesBR, da in der Praxis viele Weininteressenten den Wein persönlich bei ‚ihrem Winzer‘ kaufen. Die Wein-Gut [X] GmbH produziert selbst ebenfalls Wein, der zum Teil aus Traubenzukauf von Vertragswinzern stammt, wobei von den drei GesBR und der GmbH teilweise unterschiedliche Sorten angebaut werden.

Zwischenzeitig betreibt die Wein-Gut [X] GmbH neben dem Weinbau und dem Weinhandel, ein Hotel samt Restaurant in [...].

### **Außenauftritt**



Die mündlich vereinbarten GesBR wurden allesamt bei öffentlichen Stellen (wie Finanzamt, Sozialversicherungsanstalt der Bauern, Gemeinde, Bezirkshauptmannschaft, Gebietskrankenkasse, Agrarmarkt Austria, .... ) jeweils im Vorhinein gemeldet und von diesen Stellen als Gesellschaften behandelt.

Die GesBR traten jeweils als solche sowohl einkaufsseitig als auch in einem bestimmten Umfang absatzseitig nach außen auf. Alle drei GesBR wurden vom Finanzamt [...] als eigenständige Steuerpflichtige (umsatzsteuerliche Unternehmer bzw. ertragsteuerliche Mitunternehmerschaften) geführt.

### **Verrechnung**

Ausgaben und Einnahmen werden getrennt über jeweils eigene Bankkonten der GesBR abgewickelt. Die Gewinne werden innerhalb der drei GesBR zwischen den jeweils zwei Gesellschaftern, nicht aber zwischen allen fünf bzw. (GmbH) sieben Familienmitgliedern aufgeteilt. Es gibt kein gemeinsames Vermögen und kein gemeinsames Bankkonto. Es besteht eine Zeichnungsberechtigung von [M X] auf dem Bankkonto der [J X jun. und G X sen.] GesBR.

### **Weingärten**

Jede GesBR und die GmbH verfügt über eigene und/oder zugepachtete Weingärten. Hinsichtlich der Zupachtungen - sowohl innerhalb als auch außerhalb der Familie - bestehen in der Regel schriftliche Pachtverträge, in Einzelfällen wurde die Zupachtung nur mündlich vereinbart. Nach österreichischem Zivilrecht sind sowohl mündliche als auch schriftliche Pachtverträge wirksam.

Die bewirtschafteten Flächen sind bei der Agrarmarkt Austria (AMA) gemeldet und werden von dieser laufend kontrolliert. Die AMA zahlt die gesetzlich vorgesehenen Förderungen an jeden Betrieb gesondert aus. Sämtliche Zupachtungen sind bei der AMA und bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern bekanntgegeben. Die Betriebe bzw. die Flächen sind auch bei der Bezirksverwaltungsbehörde gemeldet. Zwischen den tatsächlich bewirtschafteten Flächen und den Daten laut den Plänen der verschiedenen Behörden kommt es immer wieder - so auch bei den GesBR - zu Abweichungen, da sich in der Natur die bewirtschafteten Flächen immer wieder ändern und die Pläne nicht laufend aktualisiert werden. Es ist rechtlich zwischen den auf dem Grundsteuernkataster basierenden unverbindlichen Mappenplänen und den tatsächlich vermessenen und im Grenzkataster eingetragenen verbindlichen Grundgrenzen zu unterscheiden. Differenzen zwischen Erntemeldung und Flächenbögen ergeben sich daraus, dass die AMA nie von den Grenzen laut Mappenplan ausgeht, vielmehr sind die tatsächlichen natürlichen Grenzen entscheidend. Zivilrechtlich ist für den Umfang der Verpachtung der Wille der Parteien maßgebend und nicht die Mappengrenze [...].



Die Weingärten werden gesondert bewirtschaftet. Wie in anderen Betrieben auch kommt es zur Zeit der Weinlese zu gegenseitigen Aushilfen.

### **Betriebsmittel**

Jede GesBR sowie die GmbH verfügt über einen eigenen Keller bzw. eine eigene Halle. Zwei GesBR haben auf eigene Kosten eine Halle errichtet, die dritte GesBR zahlt für die von ihr genutzte Halle eine Pacht. Die Hallen sind räumlich getrennt, aber in räumlicher Nähe. Soweit Hallen auf fremden Grund und Boden bestehen, liegen Superädifikatsverträge vor.

Jeder Betrieb hat eigene Fässer, in denen die Weine gelagert werden. Diese Fässer sind für jeden Betrieb in den eigenen Kellerräumlichkeiten gelagert. In den Hallen erfolgt die Lagerung in getrennten Gängen.

Auch alle anderen laufenden Wirtschaftsgüter wie Traktoren, Maschinen oder Pumpen sind für jeden Betrieb gesondert vorhanden, lediglich hinsichtlich der Füllanlage liegt eine Maschinengemeinschaft (wie diese auch bei anderen landwirtschaftlichen Betrieben üblich ist) vor, ebenso - zwischen zwei GesBR - hinsichtlich einer von drei Pressen.

Als Ergebnis einer Prüfung durch das Finanzamt im Jahr 2002 werden etwa 15% bis 20% der Betriebsmittel zentral über die GmbH eingekauft und entsprechend den produzierten Weinmengen auf die GesBR und die GmbH aufgeteilt. Gleiches gilt für die Betriebskosten der Gebäude. Die übrigen Betriebsmittel werden von jeder GesBR selbst beschafft und es tritt jede GesBR den Lieferanten gegenüber als solche auf.

Die Energie (Gas, Strom) wird auf Grund eines Zählers am Ende des Jahres von der GmbH an die anderen Gesellschaften weiterverrechnet.

Jeder Betrieb verfügt neben der eigenen Arbeitskraft der Gesellschafter zumeist auch über Arbeitnehmer, wobei jeder Betrieb für sich als Arbeitgeber gegenüber den Arbeitnehmern und den öffentlichen Stellen wie Gebietskrankenkasse und Finanzamt auftritt.

### **Herstellung und Vertrieb**

Die Vinifizierung - die Herstellung des alkoholischen Getränks Wein aus eingemaischten Weintrauben oder Traubenmost - der Weine erfolgt getrennt nach den Weingärten der einzelnen Betriebe, jeder einzelne Wein ist in jedem Stadium der Vinifizierung exakt dem jeweiligen Betrieb zugeordnet.

Für die Vinifizierung, und zwar sowohl bei den GesBR als auch bei der GmbH, ist [M X] auf Grund seiner Ausbildung hauptverantwortlich. Hierfür wird kein Entgelt angesetzt.

Die Abfüllung geschieht über eine Gemeinschaftsanlage, getrennt nach den Weinen der Betriebe, wie dies weinrechtlich vorgeschrieben ist.



Alle Betriebe unterliegen einer laufenden Prüfung durch die Kellereiinspektion.

Nach der Abfüllung werden die Weine etikettiert. Entsprechend der Absicht, die gemeinsame Marke [X] in den Vordergrund zu stellen, werden die Weinflaschen auf der Vorderseite mit einer gleichlautenden Etikette - mit optischer Hervorhebung des Wortes [,X‘] - versehen. Auf der Flaschenrückseite ist in der gesetzlich vorgesehenen Größe (3 mm) der produzierende Betrieb auf der Etikette ersichtlich.

Die Preise zwischen den drei GesBR und der GmbH werden ausgehend von den gemeinsam festgesetzten Verkaufspreisen der GmbH retrograd durch Abschläge ermittelt.

Sämtliche von der Familie [X] produzierten Weine werden durch die GmbH vertrieben, die einerseits die nicht selbst erzeugten Weine von den GesBR zukaft und im eigenen Namen und auf eigene Rechnung an Wiederverkäufer verkauft, andererseits von den GesBR erzeugte Weine an Letztverbraucher in Namen und auf Rechnung der jeweiligen GesBR verkauft, worauf auf den Rechnungen der GmbH gesondert hingewiesen wird.

Die GesBR stellen am Monatsende eine Rechnung an die GmbH für Weine, die bei der GmbH an Wiederverkäufer verkauft werden. Die von der GmbH für die GesBR verkauften Weine an Letztverbraucher werden monatlich auf den jeweiligen Verrechnungskonten als Gutschrift erfasst. Gleichzeitig stellt die GmbH monatlich jeder GesBR eine Provisionsrechnung für die Verkäufe an Letztverbraucher aus. Sämtliche Verwaltungsarbeiten für die GesBR werden vom Büropersonal der GmbH erbracht. Hierfür erhält die GmbH entweder eine Spanne bei der Handelsware oder eine Provision bei den Verkäufen im Namen und auf Rechnung der GesBR.

Die GesBR betreiben selbst keine Werbung bzw. setzen selbst keine Marketinginitiativen. Die Vermarktung des Weines erfolgt unter dem einheitlichen Namen [, Weingut X‘]. Der Internetauftritt unter der Website [[www.weingutX.at](http://www.weingutX.at)] enthielt bis Anfang 2012 keinerlei Hinweise auf die unterschiedlichen Unternehmen, aktuell werden die GesBR und die GmbH auf der Website dargestellt. Der Onlineshop listet die angebotenen Weine ohne Hinweis auf das produzierende Unternehmen auf. Auch die Preislisten in Papierform für den wesentlich bedeutenderen Verkauf an Wiederverkäufer enthalten keinerlei Vermerke auf die produzierenden Unternehmen. Das öffentliche Hinweisschild, bei Verkehrszeichen an einer Straßenkreuzung angebracht, lautet für alle Unternehmen auf [, Weingut X‘].

Hierbei ist anzumerken, dass etwa der Zusammenschluss von Winzern zu einer Genossenschaft, die aus den von den Winzern erzeugten Weintrauben Wein herstellt oder den von den Winzern erzeugten Wein unter einer gemeinsamen Marke vertreibt, nicht unüblich ist, ohne dass die einzelnen Winzer ihre Eigenschaft als selbständige landwirtschaftliche Erzeuger und damit als



selbständige Unternehmer (Steuerpflichtige) verlieren, wobei auf die Zusammenarbeit zwischen Genossenschaftsmitgliedern und Genossenschaft dieselben strengen steuerlichen Regelungen wie auf die Zusammenarbeit zwischen Mitgliedern einer Familie - vor allem in Bezug auf die Üblichkeit der Geschäfte auch unter einander Fremden - anzuwenden sind.“

- 7 Im Rahmen der rechtlichen Würdigung des festgestellten Sachverhalts führte das Bundesfinanzgericht zunächst aus, „Mitunternehmerschaft“ und „Mitunternehmer“ seien keine unternehmensrechtlichen, sondern besondere steuerrechtliche, im Gesetz selbst nicht definierte Begriffe, wobei die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliege, nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen sei. Die Mitunternehmerschaft müsse zwischen den Mitunternehmern ausdrücklich oder schlüssig vertraglich begründet werden. Die Annahme einer rein faktischen Mitunternehmerschaft ohne zumindest ein konkludentes Gemeinschaftsverhältnis sei der Steuerrechtsordnung grundsätzlich fremd (Hinweis auf BFH 26.6.1990, VIII R 81/85; BFH 2.9.1985, IV B 51/85). Gegen den erklärten Willen der vermeintlichen Mitunternehmer komme daher keine Mitunternehmerschaft zustande. Es sei denn, die Willenserklärung sei als bloß zum Schein abgegeben anzusehen.
- 8 Von den Mitbeteiligten sei „eine gemeinschaftliche Mitunternehmerschaft (in Form einer Erwerbsgesellschaft bzw. Gesellschaft nach bürgerlichem Recht oder in anderer Form) als ‚Gesamtgesellschaft‘ niemals ausdrücklich begründet“ worden. Der Annahme eines konkludenten Zusammenschlusses zu einer Mitunternehmerschaft stehe der erklärte ausdrücklich gegenteilige Wille der vermeintlichen Mitunternehmer entgegen, der sich jahrelang auch nach außen hin manifestiert habe. Die einzelnen GesbR seien - im Gegensatz zur angenommenen „Gesamtgesellschaft“ - nach außen hin als solche aufgetreten. Dafür, dass die vermeintlichen Mitunternehmer nur zum Schein erklärt hätten, keine gemeinsame Mitunternehmerschaft bilden zu wollen, finde sich im Sachverhalt kein Anhaltspunkt. Die unstrittige Darstellung der Entwicklung der einzelnen Gesellschaften zeige, dass die einzelnen im Lauf der Zeit gegründeten (vom Finanzamt auch jahrelang anerkannten) Gesellschaften zwar zusammenarbeiten wollten und wollen, aber eben nicht in der Form einer eigenen gemeinsamen Mitunternehmerschaft.



- 9 Die einzelnen GesbR seien historisch gewachsen. Es bestehe kein Hinweis auf eine rechtsmissbräuchliche Gründung. Die von den Mitbeteiligten dargelegten Umstände für die Gründung der Gesellschaften erschienen plausibel.
- 10 Dass die „Gesamtgesellschaft“ als solche nicht nach außen in Erscheinung getreten sei, werde vom Finanzamt nicht bestritten. Es seien im Gegenteil die „Einzelgesellschaften“ nach außen aufgetreten. Die Mitunternehmer hätten weder gemeinsame Unternehmerinitiative noch gemeinsames Unternehmerrisiko in Form einer „Gesamtgesellschaft“ getragen. Sie seien zwar daran interessiert, dass die Marke [„Weingut X“] floriere, das allein begründe aber noch keine gemeinsame Unternehmerinitiative. Das Unternehmerrisiko solle gerade durch die Aufteilung auf mehrere „Einzelgesellschaften“ verteilt und nicht gebündelt werden.
- 11 Die für die Betriebseigenschaft maßgebliche Verkehrsauffassung spreche im Streitfall ebenfalls nicht für das Vorliegen einer „Gesamtgesellschaft“, sondern für das Vorliegen mehrerer „Einzelgesellschaften“. Auch der EuGH (Anm: der vom Bundesfinanzgericht in Bezug auf die hier nicht mehr strittige Frage angerufen worden ist, ob es sich bei den verfahrensgegenständlichen GesbR umsatzsteuerrechtlich um drei selbständige Unternehmer [Steuerpflichtige] im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG in der durch die Richtlinie 2004/66/EG geänderten Fassung, und der Richtlinie 2006/112/EG handle) habe im Urteil vom 12. Oktober 2016, C-340/15, *Christine Nigl* u.a., klar dargelegt, dass nach der Verkehrsauffassung in der gegenständlichen Konstellation eigenständige Betriebe und eigenständige Mitunternehmerschaften als „Einzelgesellschaften“ der jeweiligen Mitunternehmer vorlägen.
- 12 Im Streitzeitraum hätten drei GesbR existiert und jeweils getrennt voneinander Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Dies schließe nicht aus, dass sich die einzelnen GesbR (oder deren Gesellschafter) zu einer weiteren Mitunternehmerschaft (mehrstöckige Mitunternehmerschaft) zusammenschließen, wobei die einzelnen GesbR die Basisgesellschaften bildeten. Eine derartige Gesellschaft - für die eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vorzunehmen wäre - müsste ertragsteuerlich auch nicht





nach außen auftreten. Im gegenständlichen Verfahren fehle es aber an Anhaltspunkten dafür, dass von den einzelnen GesbR oder deren Gesellschaftern eine solche Mitunternehmerschaft gebildet worden sei.

- 13 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Frage, welche Steuersubjekte ertragsteuerlich vorliegen und hinsichtlich welcher Steuersubjekte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft einheitlich festzustellen seien, für zulässig.
- 14 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Revision des Finanzamtes ficht das Erkenntnis laut Anfechtungserklärung hinsichtlich des Ausspruches an, dass von den Mitbeteiligten in den Jahren 2005 bis 2012 keine gemeinsamen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Form einer einzigen gemeinsamen Mitunternehmerschaft im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 und des § 188 BAO erzielt und daher die diesbezüglichen Feststellungsbescheide ersatzlos aufgehoben worden seien.
- 15 Das Bundesfinanzgericht legte die Verwaltungsakten vor.
- 16 Die Mitbeteiligten erstatteten eine Revisionsbeantwortung.
- 17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 18 Gemäß § 188 Abs. 1 lit. a BAO werden Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens festgestellt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.
- 19 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. Mehrere Beteiligte liegen z.B. bei einer OG, KG, GesbR, Miteigentumsgemeinschaft und bei einer unechten (atypisch) stillen Gesellschaft vor. Als Beteiligte kommen nicht nur natürliche und juristische Personen, sondern auch Personenvereinigungen (-gemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Betracht (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 188 Tz 2, mwN).



- 20 Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören nach § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auch die Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Voraussetzung ist jedoch, dass die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich als land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist.
- 21 Der Begriff des Mitunternehmers ist ein besonderer steuerrechtlicher Begriff, der im Gesetz nicht definiert ist und über dessen Vorliegen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist. Die Entscheidung, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu treffen (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050, mwN).
- 22 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. Unternehmerinitiative entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das Unternehmerrisiko besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt u.a. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck (vgl. wiederum VwGH 27.2.2008, 2005/13/0050, mwN).
- 23 Auch eine Innengesellschaft kann ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen sein, wenn die einzelnen Teilhaber nachweislich am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt sind. In einem solchen Fall kommt dem Umstand, dass das Gesellschaftsverhältnis den Geschäftspartnern gegenüber nicht in Erscheinung getreten ist, keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 11.12.1985, 84/13/0110, mwN).
- 24 Im Revisionsfall ist strittig, ob die GesbR, an welchen die Mitbeteiligten im Streitzeitraum - in unterschiedlicher Zusammensetzung - beteiligt waren, in



ihrer Gesamtheit eine GesbR und damit ein einheitliches Gewinnermittlungssubjekt darstellten.

- 25 Das Bundesfinanzgericht stellte fest, dass die Weingärten der jeweiligen GesbR von dieser bewirtschaftet und der Wein in jedem Arbeitsschritt einem Weingarten und damit einer konkreten GesbR zugeordnet worden sei. Der Vertrieb des Weins sei für alle GesbR über die Weingut X GmbH erfolgt. Die von der jeweiligen GesbR produzierten und über die GmbH an Letztverbraucher verkauften Weine seien der GmbH von der jeweiligen GesbR monatlich in Rechnung gestellt worden. Jede GesbR habe über ein eigenes Konto verfügt, dem die Einnahmen aus dem Weinverkauf gutgeschrieben worden seien.
- 26 Vor dem Hintergrund dieser - in der Revision nicht konkret bekämpften - Feststellungen stößt es auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn das Bundesfinanzgericht zur Auffassung gelangte, die von den Mitbeteiligten gebildeten GesbR seien steuerrechtlich existent gewesen und hätten jeweils getrennt voneinander Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt. Unbedenklich ist auch die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, dass es im Revisionsfall an Anhaltspunkten dafür fehlt, dass sich die einzelnen GesbR oder deren Gesellschafter zu einer weiteren aus den einzelnen GesbR oder deren Gesellschaftern gebildeten (Gesamt)GesbR zusammengeschlossen hätten.
- 27 Soweit das Finanzamt - wie im Beschwerdeverfahren - den Standpunkt vertritt, es sei von einem konkludenten Zusammenschluss zu einer (Gesamt)GesbR auszugehen, weil die Vinifizierung der von den einzelnen GesbR produzierten Trauben unter einheitlicher Leitung von M X erfolgt sei, und der einheitliche Auftritt unter der Bezeichnung „Weingut X“, der einheitliche Internetauftritt, die einheitliche Preisgestaltung sowie der gemeinsame Vertrieb der Weine keinen Zweifel daran ließen, „dass der Wille der Mitbeteiligten auf eine gemeinschaftliche Betriebsführung gerichtet war“, ist ihm zu entgegenen, dass einer solchen Annahme schon die insoweit gegenteilige Willenserklärung der Mitbeteiligten entgegensteht. Die Mitbeteiligten haben insgesamt drei GesbR gegründet, die gegenüber Behörden (Bezirkshauptmannschaft, Gemeinde,





Finanzamt etc.) aufgetreten sind und diesen gegenüber laufend Erklärungen (Erntemeldungen, Steuererklärungen etc.) abgegeben haben.

- 28 Die vom Finanzamt für die Annahme eines konkludenten Zusammenschlusses zu einer (Gesamt)GesbR ins Treffen geführten Umstände lassen zwar den Schluss zu, dass alle Mitbeteiligten Interesse am Erfolg der gemeinsam verwendeten Marke hatten und aufgrund von Synergieeffekten (zumindest indirekt) auch am Erfolg der von den anderen Weingütern produzierten Weine partizipieren wollten. Dass dieses Interesse mit einem Unternehmerwagnis verbunden war, das sich auf eine aus allen GesbR bzw. aus deren Gesellschaftern gebildete (Gesamt)GesbR bezog, ist daraus aber nicht ohne weiteres ableitbar. Worin das für das Vorliegen einer (Gesamt)GesbR erforderliche Unternehmerrisiko und die Unternehmerinitiative der Mitbeteiligten bestanden haben sollen, legt auch die Revision nicht nachvollziehbar dar. Mit den in den in der Revision erwähnten - zudem zu einer früheren Rechtslage ergangenen - Erkenntnissen (VwGH 29.5.1996, 94/13/0046; 3.9.2008, 2006/13/0167, VwSlg 8364/F) entschiedenen Fällen ist der vorliegende Sachverhalt ebenfalls nicht vergleichbar.
- 29 Die Revision erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.
- 30 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014

W i e n , am 15. Mai 2019