

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterR in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Stöger & Partner Wirtschaftstreuhand- und SteuerberatungsgmbH, Oppolzergasse 6, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 13. Juni 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 31. Mai 2016 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt aufrecht.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bf1 (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) führte nach dem Tod seines Bruders am X dessen Landwirtschaft weiter und schloss zu diesem Zweck am y einen (pflegschaftsbehördlich genehmigten) Pachtvertrag mit A, der minderjährigen Tochter des Verstorbenen ab. Der Bf. wurde einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2011-2014 unterzogen. Dabei wurde festgestellt, dass es im Jahr 2010 in der mitgepachteten Maschinenhalle zu einem Brand kam, bei dem sowohl Maschinen und Erntefrüchte wie auch die Halle selbst beschädigt wurden.

Der Bf. erhielt im Jahr 2011 eine Versicherungsentschädigung i.H.v. € 283.285,- aus einer von A abgeschlossenen Versicherung ausbezahlt.

Die daraus zugeflossenen Geldmittel wurden von ihm verwendet, um die beschädigte Maschinenhalle instand zu setzen, eine neue Halle auf seinem eigenen Grund zu errichten und neue Maschinen anzuschaffen. Für alle Anschaffungen wurde ein Vorsteuerabzug beantragt. Die Ap. stelle fest, dass ein Vorsteuerabzug für die mit der Instandsetzung der Maschinenhalle

entstandenen Aufwendungen nicht zustand und verwies begründend auf die Bestimmung von Pkt. IX Zi. 4 des Pachtvertrages, wonach bei einem Schaden, der bei Gebäuden und baulichen Anlagen eintritt, der Ersatz bzw. die Wiederinstandsetzung dem Verpächter obliegt. Die Höhe der Aufwendungen wurde im Schätzungsweg mit bto € 54.000,- bemessen, der Vorsteuerabzug i.H.v. € 9.000,- versagt.

Die Behörde folgte den Ausführungen der Ap. und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren einen Umsatzsteuerbescheid für 2011, in dem die beantragte Vorsteuer entsprechend gekürzt wurde.

Der Bf. erhob mit Eingabe vom 13. Juni 2016 Beschwerde.

Das fragliche Gebäude sei durch den Brand beschädigt worden, sodass eine Sanierung erforderlich gewesen sei. Der Schaden sei durch eine defekte Elektroleitung infolge Marderbiss verursacht worden, die von ihm installiert worden sei.

Bei der Sanierung handle es sich um eine betriebswirtschaftliche Entscheidung die allein von ihm getragen worden sei.

Die Art und Weise der notwendigen Umbauten sei von ihm bestimmt worden, er habe auch die Gefahr und das Risiko getragen, weshalb ein Leistungsaustausch vorliege.

Die zivilrechtliche Vereinbarung des zu Grunde liegenden Pachtvertrages könne nicht dazu führen, dass der Vorsteuerabzug nicht gewährt werde, obwohl er wirtschaftlich veranlasst und getragen worden sei.

Der Bescheid wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. Juli 2017 abgeändert.

In der gesondert ergangenen Begründung wurde das Begehren des Bf., soweit es auf die Vorsteuerabzugsberechtigung für die Sanierung der Maschinenhalle abzielte, abgewiesen.

A sei nach dem Einantwortungsbeschluss vom Oktober 2008 unbestritten zivilrechtliche Eigentümerin der verpachteten Gebäude und Flächen. Als solche habe sie einen Versicherungsvertrag für den Brandfall abgeschlossen, der gegenständlich schlagend geworden sei.

I.d.R. sei dem zivilrechtlichen Eigentümer ein Wirtschaftsgut auch steuerlich zuzurechnen.

Zu einem Auseinanderfallen könne es kommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die mit dem Eigentum zusammenhängenden positiven Befugnisse, Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung auszuüben in der Lage sei und den Ausschluß Dritter von der Einwirkung der Sache auch gegenüber dem Eigentümer auf Dauer der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzung geltend machen könne.

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte würden zu keinen Verlust des zivilrechtlichen Eigentümers am wirtschaftlichen Eigentum an der solcherart belasteten Sache führen. Der Nutzungsberechtigte müsste vielmehr, um wirtschaftliches Eigentum zu begründen, aufgrund besonderer Umstände befugt sein, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und walten. Ein Pächter habe ebenso wie ein Mieter i.d.R. kein wirtschaftliches Eigentum an dem

Pachtgegenstand, außer er sei berechtigt, den Pachtgegenstand bis zur Substanzerschöpfung zu nutzen (VwGH 17. April 1989, 88/15/0097).

Im gegenständlich zu beurteilenden Pachtvertrag sei der Bf. i.S.d. [§ 513 ABGB](#) als Fruchtnießer zu einer ordentlichen Betriebsführung verpflichtet. Diese Pflicht umfasse einerseits die Schonung der Substanz und andererseits die Pflicht, im Rahmen der Instandhaltung notwendige Ausbesserungen und Reparaturen zu übernehmen. Der Fruchtnießer müsse im Rahmen der Erhaltungspflicht schadhafte Teile eines Objektes auswechseln, fehlerhafte Teile ergänzen und das Gutsinventar instand halten.

Die umfassende Erneuerung bzw. Neuherstellung des Gebäudes bzw. einzelner Gebäudeteile zähle nicht zur Instandhaltung (29. Oktober 1992, OGH 8 Ob 623/92)

Der Pachtvertrag enthalte keine Regelungen, die dem Pächter eine über ein normales Pachtverhältnis hinausgehende eigentümerähnliche Position verschaffen würde, wie dies z.B. bei einem Leasingvertrag der Fall wäre.

So bestimme der Pachtvertrag in Pkt. IX 2., dass weitergehende Wiederherstellungsarbeiten dem Verpächter obliegen, u.zw. auch bei Gebäudeschäden, die durch den Bf. unverschuldet entstanden seien, wie gegenständlich durch den Brand.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (25. September 1984, 81/14/0167) begründe ein Miet- (Pachtverhältnis) selbst dann kein wirtschaftliches Eigentum des Mieters (Pächters), wenn dieser die Gefahr der Verschlechterung und Ersatzbeschaffung trage. Dies könne allenfalls nur dann von Bedeutung sein, wenn zwischen dem Vermieter (Verpächter) ein angemessener und von vornherein festgesetzter Preis für den künftigen vorgesehenen Verkauf vereinbart werde, den der Mieter (Pächter) auch bei allfälliger Wertminderung entrichten müsse.

Auch wenn der Bf. die Bauausführung getragen habe, sei die minderjährige Verpächterin zur Sanierung verpflichtet gewesen. Sie habe diese auch finanziert. Das finanzielle und wirtschaftliche Risiko sei durch die Entschädigungssumme aus dem Bereich der Verpächterin gedeckt.

Die Vorsteuern aus der Instandsetzung der Maschinenhalle seien aus diesem Grund beim Bf. nicht abzugsfähig.

Mit Eingabe vom 21. August 2017 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

In der Begründung erläutert der Bf., Auslöser des Brandes im Jahr 2010 sei eindeutig eine defekte Elektroleitung gewesen, die durch den Bf. installiert worden sei.

In der Bescheidebegründung sei übersehen worden, dass der Pächter gemäß Pkt. V Zi. 1 des Pachtvertrages die Gefahr des zufälligen Unterganges und einer zufälligen Verschlechterung des Inventars trage.

Wenn der Ersatz bzw. die Wiederinstandsetzung für Schäden an Gebäuden und baulichen Anlagen die dem Verpächter gehören diesem dann obliegen würden, wenn sie ohne Zutun des Pächters eintreten, sei im Umkehrschluss davon auszugehen, dass ein Schaden, der aufgrund

von Zutun des Pächters entstanden sei, von diesem zu tragen sei, was mit Pkt. V Zi 1 des Pachtvertrages korrespondiere.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

[§ 3 Abs. 1 UStG 1994](#) lautet:

Lieferungen sind Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

[§ 12 Abs. 1 Satz 1 UStG 1994](#) lautet:

Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß [§ 184 BAO](#) hat die Abgabenbehörde, soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Der Begriff Lieferung ist ein eigenständiger Begriff des Umsatzsteuerrechtes, der die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand bedeutet, d.h. jemanden zu befähigen, im eigenen Namen über den Gegenstand zu verfügen. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist in erster Linie ein tatsächlicher Vorgang, der in dem Augenblick eintritt, in dem der Abnehmer über den gelieferten Gegenstand tatsächlich verfügen kann (Kolacny-Caganek, UStG³, Anm. 2 zu § 3).

Ruppe/Achatz, Umsatzsteuer-Kommentar § 3 Rz. 31, 32 führen dazu aus:

Damit eine Lieferung zustande kommt, muss nach österr Recht der Unternehmer den Abnehmer befähigen, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Der zweite Satz des § 3 Abs 1 spricht nur noch von „Verschaffung der Verfügungsmacht“.

...

Der Inhalt dieser Verfügungsbefähigung wird vom Gesetz nicht näher erläutert. Das Gesetz verwendet - offenbar bewusst - keine zivilrechtliche Terminologie, verlangt insb nicht Eigentum und Eigentumsübertragung, sondern spricht von Befähigung zur Verfügung. Das ist ein eigenständiger ustl Begriff (VwGH 10.2.1976, 2159/74; 30.5.1988, 86/15/0119; 24.10.2012, 2008/13/0088). Auch die MwSt-RL ist so zu verstehen, dass zivilrechtlicher Eigentumserwerb nicht zu verlangen ist (EuGH 8.2.1990, C-320/88 „Shipping and Forwarding Enterprise Safe“; 6.2.2003, C-185/01).

In dem benannten Urteil des EuGH (C-320/88) hat dieser in Rn. 13 festgestellt, dass es Sache des nationalen Gerichtes ist, in jedem Einzelfall anhand des gegebenen Sachverhaltes festzustellen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, i.S.d. Artikels 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie übertragen worden ist.

Gemäß Ruppe/Achatz, (Umsatzsteuer-Kommentar, § 3 Rz. 35) ist 24 BAO (wirtschaftliches Eigentum) für die Interpretation des Lieferungsbegriffes für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern nicht unmittelbar von Bedeutung. Der dort zum Ausdruck kommende Gedanke, dass die Vermögenszuordnung nach der tatsächlichen Herrschaftsbefugnis vorzunehmen ist, hat jedoch eine Parallele im Lieferungsbegriff, sodass im Ergebnis vielfach Übereinstimmung bestehen wird. Maßgebend sind aber die Verhältnisse des Einzelfalles. In Rz. 135 führen die Autoren aus, dass der VwGH seine Erkenntnisse regelmäßig auf eine Auslegung des Liefertatbestandes stützt und die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002) prüft.

Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 30. April 2019, Ra 2017/15/0071 ist *„die Verschaffung der Verfügungsmacht ein tatsächlicher Vorgang. Es ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist“*.

Der zwischen dem Bf. und seiner minderjährigen Nichte A abgeschlossene Pachtvertrag lautet auszugsweise:

Pkt. II

Verpachtet werden die gesamten landwirtschaftlichen Flächen und de für die Ausübung des landwirtschaftlichen Betriebes dazugehörigen Gebäude und Inventar.

...

Pkt. IV

1. Der Pächter trägt die Gefahr des zufälligen Unterganges und einer zufälligen Verschlechterung des Inventars Er kann über die einzelnen Stücke im Rahmen einer ordentlichen Wirtschaftsführung verfügen. Er hat das Inventar in ordentlichem Zustande zu erhalten und ist zum laufenden Ersatz verpflichtet.

...

Pkt. VIII

2. Der Verpächter hat die Gebäude, der Pächter das Inventar, die Erzeugnisse und Vorräte gegen Feuerschaden zu versichern.

...

4. Im Schadensfall ist die Versicherungssumme zur Behebung des Schadens zu verwenden; es

sei denn, dass dies der Sachlage nach nicht angebracht ist.

Pkt. IX

1. Die laufende Instandhaltung, die gewöhnlichen Ausbesserungen der Bauten und Anlagen, insbesondere der Wohn- und Wirtschaftsgebäude, der Wege, Gräben, Einfriedungen und Grenzmarkierungen obliegen dem Pächter auf seine Kosten.

2. Weitergehende Wiederherstellungsarbeiten obliegen dem Verpächter.

...

4. Tritt bei Gebäuden und sonstigen baulichen Anlagen, die dem Verpächter gehören, ohne Zutun des Pächters ein Schaden ein, obliegt der Ersatz bzw. die Wiederinstandsetzung dem Verpächter.

...

Pkt. X

Eine Weiterverpachtung des Betriebes oder von Teilen des Betriebes ist dem Pächter nur mit schriftlicher Erlaubnis des Verpächters gestattet.

Der Pachtvertrag ist im österreichischen Schuldrecht ein Bestandvertrag und typisches Dauerschuldverhältnis. Er ist wie der Mietvertrag auf zeitweilige Gebrauchsüberlassung einer Sache gegen Entgelt gerichtet, unterscheidet sich von jenem aber dadurch, dass der Gebrauch nicht in der reinen Verwendung der Sache besteht, sondern auch die Fruchtziehung umfasst.

Der Bf. begründet seine Berechtigung zum Vorsteuerabzug u.a. damit, dass er eine betriebswirtschaftliche Entscheidung getroffen hat, die notwendigen Umbauten von ihm bestimmt wurden und er die Gefahr und das Risiko getragen hat.

Dass aufgrund des vorliegenden Pachtvertrages das wirtschaftliche Eigentum an der Maschinenhalle auf den Bf. übergegangen ist, lässt sich, folgt man der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aus dem vorliegenden Pachtvertrag nicht ableiten.

Der VwGH hat mit Rs. 2 zum Erkenntnis vom 19. Oktober 2016 Ra 204/15/0039 erkannt:

Bei Bestandverhältnissen ist in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum des Bestandnehmers am Bestandgegenstand gegeben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Mai 1995, 93/15/0095, mwN)... Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere auch von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Juni 2014, 2010/13/0105, mwN).

Dass der Bf. mit dem gegenständlichen Pachtvertrag in die Lage versetzt worden wäre, einem Eigentümer gleich schalten und walten zu können und ihm insbesondere die Chancen einer Wertsteigerung bzw. das Risiko von Wertminderungen des Pachtbetriebes treffen würde, ist dem gegenständlichen Pachtvertrag nicht zu entnehmen.

So ist es auch der Verpächter, der gemäß Pkt. IX Zi. 2 des Pachtvertrages, wie bei solchen üblich, ‚weitergehende‘ d.h. über die laufende Instandhaltung und gewöhnliche Ausbesserung

an Bauten und Anlagen, insbesondere Wohn- und Wirtschaftsgebäuden hinausgehende Wiederherstellungsarbeiten auf seine Kosten zu bestreiten hat. Auch eine Weiterverpachtung bedarf gemäß Pkt. X des Pachtvertrages der Zustimmung des Verpächters.

Auf die rechtlichen Ausführungen in der Begründung der Beschwerdeentscheidung zum wirtschaftlichen Eigentum wird verwiesen.

Es ist auch der Verpächter, der gemäß Pkt. VIII des Pachtvertrages die Gebäude gegen Feuerschaden zu versichern hat.

In Entsprechung des Vertrages wurde eine solche Versicherung von der Verpächterin A abgeschlossen, wobei diese infolge des Brandschadens eine Versicherungsentschädigung i.H.v. € 283.285,- an den Bf. zur Auszahlung brachte.

Selbst wenn der Bf. die notwendigen Umbauten bestimmt hat, ist ihm nicht zu folgen, wenn er erklärt, die damit verbundene Gefahr und das Risiko getragen zu haben. Die finanziellen Mittel wurden vielmehr durch die Verpächterin bereitgestellt.

Nach Darstellung des Bf. in dem Vorlageantrag soll sich aus der Bestimmung des Pkt. IX Zi. 4 des Pachtvertrages ergeben, dass ihm der Ersatz des Schadens obliegt, nachdem dieser aufgrund seines Zutuns entstand.

Ginge man davon aus, dass der Schaden aufgrund des Zutuns des Bf. entstanden ist, wäre er persönlich zum Ersatz des Schadens verpflichtet gewesen und hätte die Instandsetzung der Maschinenhalle wirtschaftlich aus seinen Mitteln bestreiten müssen und nicht durch Verwendung von Teilen der Versicherungsentschädigung aus einer von der Verpächterin abgeschlossenen Versicherung.

Selbst wenn Pkt. VIII Zi. 4 bestimmt, dass im Schadensfall die Versicherungssumme zur Behebung des Schadens zu verwenden ist (es sei denn, dass dies der Sachlage nicht angebracht ist), hätte die Verpächterin in diesem Fall ein Regressrecht gegenüber den Bf.

Zudem ist anzunehmen, dass ein Schaden, der ursächlich auf den Bf. (und nicht auf den Marderbiss) zurückzuführen wäre (z.B. eine durch ihn erfolgte unsachgemäße Installation der Elektroleitung), zu einer Ablehnung der Ersatzleistung der Versicherungsgesellschaft aufgrund grober Fahrlässigkeit geführt hätte.

Schließlich führt der Bf. als Begründung seines Standpunktes die vertragliche Bestimmung des Pkt. V Zi. 1 (gemeint wohl Pkt. IV Zi. 1) des Pachtvertrages an, wonach der Pächter die Gefahr des zufälligen Unterganges und einer zufälligen Verschlechterung des Inventars trägt.

Der Pachtvertrag umfasst gemäß Pkt. II landwirtschaftliche Flächen, landwirtschaftliche Gebäude und das Inventar. Bei landwirtschaftlichen Gebäuden und dem Inventar handelt es sich um verschiedene Begriffe, deren Behandlung in Pkt. IV bzw. IX des Vertrages gesondert geregelt ist.

Die Bestimmung von Pkt. IV über die Gefahrentragung des Inventars durch den Pächter lässt daher keine Rückschlüsse zur Frage der Gefahrentragung für die mitgepachteten

landwirtschaftlichen Gebäude zu.

Dies ergibt sich nicht nur aus Pkt. IX des Pachtvertrages, der für die Behandlung von Gebäuden und baulichen Anlagen im Allgemeinen und in Zi 4 für Schadensfälle im Speziellen Regelungen trifft, sondern wie oben dargestellt auch aus Pkt. VIII des Pachtvertrages, wonach der Verpächter eine Feuerschadenversicherung für die Gebäude, der Pächter eine solche für das Inventar, die Erzeugnisse und Vorräte abzuschließen hat.

Wenn die Behörde bei dieser Sachlage in einem weiteren Beschwerdepunkt in der Beschwerdeentscheidung trotz Versicherungspflicht des Inventars durch den Bf., in Falle von durch ihn durch ihn veräußertem Inventar (Mähdrescher, Traktor) davon ausgegangen ist, dass der Bf. kein wirtschaftliches Eigentum an diesem erworben hat und die Veräußerung auch nach Darstellung des Bf. von der Verpächterin, vertreten durch den Vormund erfolgt ist, ergibt sich aufgrund eines Größenschlusses auch aus dieser soweit übereinstimmenden rechtlichen Beurteilung des Bf. und der Behörde, dass dies auch für mitgepachtete landwirtschaftliche Gebäude (wie z.B. die Maschinenhalle) gelten muss, für deren (Feuer-)Versicherung, Wiederherstellungsarbeiten und Schäden (sofern nicht vom Pächter verschuldet) die Verpächterin aufzukommen hatte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Das gegenständliche Erkenntnis erging in Übereinstimmung mit der oben angeführten Rechtsprechung, weshalb eine Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 21. September 2020