

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. März 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 4. Februar 2021 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2016 bis 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die in Beschwerde gezogenen Bescheide werden aufgehoben.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer war Landwirt und hat mit Pachtvertrag im Jahr 2016 mehrere im Pachtvertrag konkret genannte Liegenschaften sowie den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb samt Wohn- und Wirtschaftsgebäuden, darunter auch das Hofgebäude, an seine beiden Töchter verpachtet. Die beiden Töchter sind nach deren Angaben mit einer gesonderten Vereinbarung übereingekommen, dass die Appartementvermietung der zwei im verpachteten Hofgebäude befindlichen Ferienwohnungen nur von einer der beiden alleine betrieben werden soll.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurden in weiterer Folge von den beiden Töchtern im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erklärt, während die Einkünfte aus der

Appartementvermietung von der die Appartementvermietung betreibenden Tochter erklärt wurden.

Die Abgabenbehörde erließ für die Jahre 2016 bis 2019 die bezughabenden Erklärungen erklärungskonforme Bescheide.

In weiterer Folge wurden die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Beschwerdeführers sowie der Tochter, welche die Einkünfte aus der Appartementvermietung erklärt hat, wiederaufgenommen und die Einkünfte sowie die Umsätze aus der Appartementvermietung abweichend von den Erklärungen bzw. den bereits ergangenen erklärungskonformen Bescheiden dem Beschwerdeführer zugerechnet, während sie bei der Tochter außer Ansatz belassen wurden.

Gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide wurde von der steuerlichen Vertretung Beschwerde erhoben und nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung ein Vorlageantrag eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer betrieb u.a. eine Landwirtschaft und erzielte daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie eine Appartementvermietung von zwei Ferienappartements im Hofgebäude.

Im Jahr 2016 schloss er mit seinen beiden Töchtern einen Pachtvertrag, mit welchem der Beschwerdeführer mehrere konkret genannte Liegenschaften (darunter auch das Hofgebäude) sowie den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb *samt Wohn- und Wirtschaftsgebäuden* an die Tochter A (zu 51%) und ihre Schwester B (zu 49%) verpachtet hatte. Dieser Pachtvertrag wurde unter Mitwirkung der Landwirtschaftskammer für Tirol erstellt und von dieser auch entsprechend registriert (vgl. Ausführungen in der Beschwerde). In einer mit der Beschwerde vorgelegten, zwischen den Schwestern geschlossenen schriftlichen Zusatzvereinbarung zum Pachtvertrag wurde vereinbart, dass „die Vermietung“ im gepachteten Hofgebäude „nicht Teil der land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften“ sei, sondern die Vermietung von B alleine betrieben werde.

In weiterer Folge wurde die Appartementvermietung von B im eigenen Namen selbständig geführt und in weiterer Folge auch die entsprechenden Einkünfte sowie Umsätze daraus von ihr erklärt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich zum einen aus dem aktenkundigen Pachtvertrag aus dem Jahr 2016, mit welchem der Beschwerdeführer unter konkreter Nennung der Grundstücke (auch jenes auf dem das streitgegenständliche Hofgebäude errichtet ist, in welchem die Appartementvermietung betrieben wird) seinen gesamten Land- und Forstwirtschaftlichen samt „Wohn- und Wirtschaftsgebäuden“ an seine beiden Töchter verpachtet hat.

Weiters ist einer aktenkundigen, zwischen den beiden Töchtern zum Pachtvertrag schriftlich geschlossenen Zusatzvereinbarung zu entnehmen, dass diese übereingekommen sind, dass die Appartementvermietung ausschließlich von B betrieben werden soll.

Zudem bestätigen die über Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Unterlagen (Ausgangsrechnungen von B betreffend die Nächtigungsentgelte in den Ferienappartements an die Nächtigungsgäste, Saldenlisten des Bankkontos von B, Rechnungen des Tourismusverbandes betreffend Aufenthaltsabgaben an B, Rechnung einer Ferienwohnungsagentur an B, Beitragsvorschreibung des Landes Tirol nach dem Tiroler Tourismusgesetz an B), dass die Appartementvermietung namentlich ausschließlich von B betrieben wurde.

B ist in den über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vorgelegten Ausgangsrechnungen an die Mieter der Ferienappartements als Rechnungsausstellerin ausgewiesen. In diesen Rechnungen ist auch die auf B lautende E-Mailadresse angeführt. Auch wurden die Rechnungsbeträge von den Gästen der Ferienwohnungen auf das auf B lautende und in den Rechnungen angeführte Bankkonto überwiesen. Aus den vorgelegten Saldenlisten des Bankkontos ergibt sich darüberhinaus, dass dieses, auf B lautende Bankkonto auch mit den mit der Appartementvermietung in Zusammenhang stehenden Kosten belastet wurde. Weiters lauten die vorgelegten Abrechnungen des Tourismusverbandes betreffend die Aufenthaltsabgaben der Gäste sowie die einer Ferienwohnungsagentur auf B.

Wenn von der Abgabenbehörde eingewendet wird, dass sich aus den von B vorgelegten Bankbelegen, sowie den Eingangs- und Ausgangsrechnungen nicht „eindeutig feststellen“ lasse, dass B nun tatsächlich die Vermietung alleine betrieben“ habe, so ist diesem Vorbringen einerseits entgegenzuhalten, dass von der Abgabenbehörde offen gelassen wurde, welche weiteren Beweismittel die Behörde zur Überzeugung gebracht hätten, dass die Vermietung von B geführt wurde und andererseits führt die Abgabenbehörde keine Umstände ins Treffen, aus

welchen abgeleitet werden könnte, dass der Beschwerdeführer an der Vermietung der Appartements in irgendeiner Weise mitgewirkt hätte bzw. in welcher Form er daran mitgewirkt hätte.

Wenn von der Abgabenbehörde weiters eingewendet wird, dass im Pachtvertrag von einer Betriebspacht gesprochen werde und es sich bei der Apartmentvermietung um keinen Betrieb handle, ist darauf hinzuweisen, dass mit dem Pachtvertrag das gesamte Hofgebäude inklusive der Ferienwohnungen verpachtet wurde. Laut dem aktenkundigen Pachtvertrag wurde nämlich auch das Gebäude, in dem sich die Ferienappartements befinden, „samt Wohn- und Wirtschaftsgebäuden“ verpachtet.

3. Rechtliche Beurteilung

Im Streitfall ist ausschließlich darüber abzusprechen, ob die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung von zwei Ferienwohnungen im Dachgeschoss des Hofgebäudes dem Beschwerdeführer zuzurechnen sind und ob er in Bezug auf die Umsatzsteuer als (alleiniger) Erbringer der Vermietungsleistungen anzusehen ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (VwGH 2. Februar 2010, 2007/15/0194). Maßgeblich für die persönliche Einkünftezurechnung ist dabei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (VwGH 26. 11. 1991, 91/14/0041; VwGH 24. 1. 2013, 2011/16/0156; VwGH 20. 3. 2014, 2001/15/0174). Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt wirtschaftlich über die Einkunftsquelle verfügt und so auch über die Art ihrer Nutzung bestimmen kann bzw. über die Einkünfte disponieren kann (VwGH 18. 10. 1995, 95/13/0176; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0001; VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0199; VwGH 28. 3. 2012, 2009/08/0010; VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174; VwGH 26. 11. 2015, 2012/15/0152; VwGH 23. 2. 2017, Ra 2016/15/0012).

Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (VwGH vom 29. Jänner 2015, 2013/15/0166, mwN). Die Einkünftezurechnung erfolgt also an denjenigen, der die Einkunftsquelle innehat, wobei sich die Zurechnung der Einkünfte nicht mit dem zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentum (§ 24 Abs. 1 lit d BAO) an der an den zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgütern decken muss (VwGH 25. Februar 1997, 92/14/0039; VwGH 9. Juli 1997, 95/13/0025; VwGH 21. Juli 1998, 93/14/0149; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0001; VwGH 26. 9. 2000, 98/13/0070; VwGH 25. Juli 2013, 2011/15/0151; sowie Inzinger/Reinold in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG

§ 2 Anm 35; sowie Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 142). Die Innehabung der Einkunftsquelle kann also auf dem zivilrechtlichen oder dem wirtschaftlichen Eigentum, auf ein Mietrecht, auf ein Recht zur Weiter- oder Untervermietung, auf ein Nutzungsrecht oder eine bloße Tätigkeit fußen. Es kommt ausschließlich darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (VwGH 26. Juli 2005, 2004/14/0121; VwGH 20. Mai 2014, 2011/15/0174; VwGH 26. November 2015, 2012/15/0152).

Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Leistender hinsichtlich der Lieferungen und sonstigen Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UstG 1994, wer die Leistungen im eigenen Namen erbringt (VwGH 22. Februar 2022, 2020/15/0053; 27. März 2024, Ra 2021/13/0093mwN). Entscheidend ist im Allgemeinen, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 1 Tz 254 und 258).

Bei der Entscheidung über diese Beschwerde wäre es Sache der Abgabenbehörde gewesen, zu prüfen, ob der Beschwerdeführer nach Maßgabe der oben angeführten Grundsätze Subjekt der Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Ferienappartements an Dritte gewesen sein kann. Sie hätte weiters prüfen müssen, ob der Beschwerdeführer in Bezug auf die Vermietung der Ferienappartements an Dritte umsatzsteuerlicher Leistungserbringer nach Maßgabe der oben angeführten Grundsätze gewesen ist. Dabei wären insbesondere Erhebungen darüber durchzuführen gewesen, wer den Mietern der Ferienappartements gegenüber als Vermieter aufgetreten ist, wer die Aufwendungen für die Appartementvermietung getragen hat, von wem die Erträge erzielt wurden, wer die mit der Appartementvermietung in Zusammenhang stehenden Arbeiten (Wohnungsreinigung etc) ausgeführt hat und wer nach außen u.a. auch gegenüber den Behörden als Vermieter aufgetreten ist, und in weiterer Folge wären von der Abgabenbehörde entsprechende rechtliche Erwägungen anzustellen gewesen.

Wenn von der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt wurde, dass in der dem Pachtvertrag abgeschlossenen Zusatzvereinbarung vom selben Tag vereinbart worden sei, dass die Vermietung im gepachteten Gebäude nicht Teil der land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften sei, und "die Verpachtung der beschwerdegegenständlichen Vermietung sohin von der Vereinbarung ausgenommen,, worden sei, weshalb „ der Pachtvertrag nicht zum Nachweis einer einkommensteuerrechtlichen Übertragung der Einkunftsquelle geeignet“ sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Zusatzvereinbarung ausschließlich von den beiden Töchtern abgeschlossen wurde, während mit dem Pachtvertrag, der Beschwerdeführer u.a. das gesamte streitgegenständliche Gebäude in welchem die Appartementvermietung betrieben wurde, an seine beiden Töchter verpachtet hat und die Räumlichkeiten betreffend die Appartementvermietung sohin im Pachtvertrag nicht ausgenommen wurden.

Wenn von der Abgabenbehörde ins Treffen geführt wird, dass die E-Mailadresse betreffend die Appartementvermietung auf der Homepage nach wie vor auf den Beschwerdeführer laute, so

würde dies in letzter Konsequenz bedeuten, dass die Einkünfte nach wie vor dem Beschwerdeführer zuzurechnen wären, obwohl von der Abgabenbehörde anerkannt wird, dass die Appartementvermietung nunmehr von A, der anderen Tochter des Beschwerdeführers, betrieben wird. Darüberhinaus ist, wie bereits erwähnt, in den Rechnungen von B an die Nächtigungsgäste die E-Mailadresse von B angeführt.

Soweit von der Abgabenbehörde darauf verwiesen wird, dass vom Pachtvertrag die beiden Ferienappartements nicht umfasst gewesen seien, bzw. dass die zwischen den Töchtern getroffene Vereinbarung steuerlich nicht anzuerkennen sei, ist darauf hinzuweisen, dass eine Zurechnung der Einkünfte an den Nutzer einer Einkunftsquelle auch dann zu erfolgen hat, wenn das dem Nutzungsverhältnis zugrunde liegende Rechtsverhältnis nicht anerkannt wird, der Nutzer der Einkunftsquelle aber die bestimmende Person in Bezug auf die wirtschaftlichen Dispositionen ist (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151; BFG 26.11.2014, RV71100076/2012; vgl. auch Ehgartner in Jakom EstG, 16. Auflage, § 2, III, Rz 27 – 99). Die Angehörigenjudikatur ist daher im Streitfall nicht maßgebend.

Auch der Einwand der Abgabenbehörde, dass die von den Töchtern unterfertigte Zusatzvereinbarung vom Beschwerdeführer nicht unterzeichnet worden sei, geht ins Leere, da es sich bei der Zusatzvereinbarung eben um eine solche handelt, die ausschließlich zwischen den beiden Töchtern geschlossen worden war.

Wenn von der Abgabenbehörde eingewendet wird, dass „das wesentliche Wirtschaftsgut, das Gebäude samt Grund und Boden“ sich jedenfalls im Eigentum des Beschwerdeführers befunden habe, ist darauf hinzuweisen, dass für die Zurechnung von Einkünften auch nicht das Eigentum am „wesentlichen“ Wirtschaftsgut ausschlaggebend ist (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151).

Da von der Abgabenbehörde darüberhinaus keinerlei Umstände ins Treffen geführt wurden, aus denen auch nur ansatzweise abgeleitet werden könnte, dass die Appartementvermietung in den Streitjahren vom Beschwerdeführer betrieben wurde, war dem Beschwerdebegehren Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Zulässigkeit der 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.

Da die Streitfrage im Sinne der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, war die Revision nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 29. September 2025