

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gerhild Fellner in der Beschwerdesache der Adr, vertreten durch MMag. Dr. Martin Achleitner, Steuerberater, Schulgasse 1, 6845 Hohenems, betreffend die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 08.11.2011 hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 und Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 nach Durchführung einer am 28.10.2014 im Beisein der Schriftführerin A abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2010 erfolgt endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

### Entscheidungsgründe

#### Vorausgeschickt wird:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden

im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird bereits die **der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie** verwendet.

Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftshauses in C. Im Untergeschoß dieses Gebäudes befand sich in den Streitjahren ein Kellerlokal, das samt Inventar seitens des Gatten der Beschwerdeführerin verpachtet wurde. Er erklärte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und zog Mietzinszahlungen als Werbungskosten ab, die er an die Beschwerdeführerin und zivilrechtliche Eigentümerin geleistet habe. Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gatten existiert nicht.

Eine Betriebsprüfung, die für die Jahre 2007 bis 2009 durchgeführt wurde, kam zu dem Ergebnis, dass der Mietvertrag zwischen den Ehegatten nicht anzuerkennen sei. Die als Werbungskosten seitens des Gatten abgezogenen Mietzinszahlungen wurden nicht berücksichtigt. Die Einnahmen aus der Verpachtung des Kellerlokales wurden nicht dem Gatten, sondern - ohne Werbungskostenberücksichtigung (AfA, Fremdkapitalzinsen) - der Beschwerdeführerin zugerechnet. Sie wurden bei ihr unter dem Titel "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" in Ansatz gebracht. Ebenso wurden die von der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze erhöht.

Begründend wurde ausgeführt, zwischen den Ehegatten existiere weder ein schriftlicher Mietvertrag noch sei ein Fruchtgenuss vereinbart worden. Die von der Lokalpächterin BC entrichteten Zahlungen seien direkt und ohne Rückfluss an den Ehemann auf ein Konto der Beschwerdeführerin überwiesen worden (Anm.: Später wurde außer Streit gestellt, dass es sich um ein gemeinsames Konto der Ehegatten handelte). Der Ehemann wiederum habe keine Miete an die Beschwerdeführerin bezahlt. Eine Erfassung erfolgte lediglich am Jahresende in der Buchhaltung. Die Gestaltung halte einem Fremdvergleich nicht stand, das Mietverhältnis könne nicht anerkannt werden.

In ihrer Beschwerde führte die Beschwerdeführerin aus, nach einem Gebäudebrand im Jahr 1979 habe ihr Ehemann erhebliche Mittel, nämlich 3 bis 4 Mio ATS, in die Sanierung des Kellerlokales gesteckt. Als Entschädigung dafür habe er in den Jahren bis 1986 eine Bar in den betreffenden Räumlichkeiten betreiben dürfen, wodurch er gewerbliche Einkünfte erzielte. Er sei für alle Kosten, die im Zusammenhang mit dem Lokal standen, aufgekommen. Ab 1986 habe er nicht mehr selbst das Lokal geführt, sondern es an wechselnde Pächter verpachtet. Ab diesem Jahr habe er auch eine Miete für die Nutzung des Kellerlokales an die Beschwerdeführerin bezahlt.

Im Streitzeitraum war das Lokal an Frau BC verpachtet. Der diesbezügliche Vertrag, der als Unterpachtvertrag bezeichnet werde, liege vor. Die Miete/Pacht von monatlich 2.180,00 € sei auf ein Geschäftskonto überwiesen worden, das auf die Namen der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes laute.

Der Ehemann sei eindeutig als Zurechnungssubjekt für die Einkünfte aus der Verpachtung anzusehen. Sowohl nach außen als auch nach innen sei er es gewesen, der über das Kellerlokal verfügte, indem er zB über Investitionen entschied oder Vertragspartner

der Pächter war. Bei der Pachtzinsüberweisung auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten handle es sich um eine Einkommensverwendung, die zu keiner Änderung der Zurechnung führe. Zivilrechtlich bestehe durchaus ein Mietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gatten. Das Vertragsverhältnis sei eindeutig durch eine Leistungsbeziehung und nicht durch familienhafte Umstände bestimmt. Wesentliche Punkte wie Bestandgegenstand, Pachtzins, Behandlung der Investitionen durch den Mieter, Tragung der Instandhaltung und Betriebskosten seien zwischen den Vertragsparteien eindeutig vereinbart worden. Die rechtliche Gestaltung stimme somit mit der wirtschaftlichen Gestaltung überein, weshalb die **Einkünfte aus der Verpachtung des Kellerlokales nicht der Beschwerdeführerin** sondern ihrem Gatten zuzurechnen seien.

Nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung brachte die Beschwerdeführerin einen Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht mit Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ein.

Am 28.10.2014 fand in den Räumlichkeiten des Bundesfinanzgerichtes die mündliche Verhandlung statt. Neben dem Vertreter der Amtspartei erschien die Beschwerdeführerin mit ihrem steuerlichen Vertreter. Auf die über diese Verhandlung aufgenommene Niederschrift, die den Parteienvertretern übermittelt wurde, wird an dieser Stelle verwiesen.

## **Erwägungen**

**Strittig ist:** Sind die Einkünfte aus der Verpachtung eines Kellerlokales der Beschwerdeführerin (Eigentümerin) oder ihrem Gatten (Verpächter) zuzurechnen?

Sachverhaltszusammenfassung: Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin eines Wohn- und Geschäftshauses, in dem sich auch ein Kellerlokal befindet. Sie vermietete dieses ohne schriftlichen Mietvertrag an ihren Gatten. Die von ihm an die Beschwerdeführerin zu entrichtenden Mietentgelte flossen nicht tatsächlich, fanden aber Eingang in die Buchhaltung. In den Streitjahren verpachtete der Ehemann das Kellerlokal mit "Unterpachtvertrag" an eine Pächterin. Diese bezahlte den Pachtzins direkt auf ein gemeinsames Konto der Ehegatten. Eine weitere Verrechnung erfolgte nicht.

Nach durchgeföhrter Betriebsprüfung rechnete die Abgabenbehörde die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin zu.

## **Rechtliche Würdigung:**

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Die Einkunftsquelle kann sich auf das (wirtschaftliche) Eigentum, auf ein Mietrecht (zur Weiter- oder Unter Vermietung), auf ein Nutzungsrecht oder auf eine bloße Tätigkeit gründen. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Die Zurechnung der Einkünfte muss sich

nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (Doralt/Toifl, EStG

<sup>14</sup> Tz 142).

*"Für die Zurechnung der Einkünfte kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt. Bei der Einkünftezurechnung kommt es auf die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis über die Einkünfte und nicht auf eine allenfalls nach § 24 BAO zu lösende Zurechnung von Wirtschaftsgütern .....an"* (VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; 27.6.2013, 2009/15/0219; 25.7.2013, 2011/15/0151).

Im Streitfall teilt zwar das BFG die Rechtsansicht der Abgabenbehörde, wonach der Mietvertrag über das Bestandobjekt zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Gatten im Sinne der strengen, für Familienverträge geltenden Kriterien weder gültig zustandegekommen noch auch tatsächlich umgesetzt worden ist, weil in Wahrheit kein Mietzins seitens des Gatten geflossen und bei der Beschwerdeführerin kein solcher eingetroffen ist. Die entsprechenden behaupteten Zahlungsströme sind daher einer steuerlichen Berücksichtigung unzugänglich.

Dieser Umstand hat jedoch nicht die Auswirkung, dass der Ehemann als Zurechnungssubjekt der Einkünfte aus der Verpachtung des Kellerlokales von vornehmerein nicht in Betracht kommen kann. Vielmehr ist im gegebenen Kontext nicht auf die vertragliche Gestaltung zwischen ihm und der Beschwerdeführerin, sondern auf jene zwischen ihm und seinen Pächtern abzustellen (vgl. VwGH 25.7.2013, 2011/15/0151 zu einer ähnlichen Fallkonstellation zwischen Vater und Tochter).

Diesen Vereinbarungen zufolge trat aber nach außen unzweifelhaft der Ehemann als "Unterverpächter" auf. In den Unterpachtverträgen war die Beschwerdeführerin überhaupt nicht genannt (siehe entsprechende Verantwortung in der mündlichen Verhandlung). Der Gatte suchte - basierend auf seinem Nutzungsrecht - die Pächter aus, bestimmte den Pachtzins, verrechnete Instandhaltungs- und Betriebskosten, führte Reparaturen durch und investierte große Summen in die Bestandsache - dies alles über viele Jahre hinweg. Zweifellos trat er auf dem Markt als Verpächter auf, nützte seine Marktchancen, erbrachte Leistungen oder verweigerte diese.

Wenn ihm auch die starke Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers wohl nicht zugekommen ist, war er doch die bestimmende Gestalt in Bezug auf die wirtschaftlichen Dispositionen über das Kellerlokal, in welchem er selbst als Pächter in den Jahren 1980 bis 1986 einen Gastgewerbebetrieb geführt hatte. Dies wurde auch von der Beschwerdeführerin, der Eigentümerin des Geschäftslokales, nicht in Abrede gestellt, sondern von ihr, nicht zuletzt persönlich in der mündlichen Verhandlung - ausdrücklich und glaubwürdig bestätigt. Es entsprach der einvernehmlichen Regelung und dem Willen beider Gatten, dass der Ehemann als "Geschäftsherr" über das Kellerlokal dieses nutzen solle. Insofern liegt eine bloße "Mithilfe" im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht nicht

vor und hätte der Einsatz des Ehemannes dem Umfang nach wohl auch diesen Rahmen gesprengt (vgl. *Stabentheiner in Rummel*<sup>3</sup>, § 90 Rz 10 zur *Zumutbarkeit* und *Üblichkeit*).

Es sind daher die Einkünfte aus der Verpachtung des Kellerlokales nicht der Beschwerdeführerin, sondern ihrem Gatten zuzurechnen. Dagegen spricht auch nicht, dass der Pachtzins seitens der Pächterin in den Streitjahren auf ein gemeinsames Konto des Ehepaars entrichtet wurde: "*Bei Ehegatten ist die Zurechnung von Einnahmen nicht davon abhängig, auf welches Konto der beiden Ehegatten die Zahlung überwiesen worden ist*" (Doralt/Toifl, a.a.O., Tz 145/2 mit Judikaturhinweisen). Ein Zufluss an Dritte ändert nichts an der Zurechnung, wenn Einkommensverwendung vorliegt (Doralt/Toifl, a.a.O., Tz 145).

Soweit hinsichtlich der anzusetzenden Einkünfte für 2009 der Höhe nach zwischen dem Antrag laut Beschwerde und dem laut Aktenlage errechenbaren Ansatz eine (geringfügige) Divergenz auftrat, die von Beschwerdeführerinnenseite nicht geklärt werden konnte, blieb das BFG beim Ansatz laut Betriebsprüfung.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2010 war endgültig vorzunehmen, da inzwischen die im Zeitpunkt der Beschwerdeeinbringung noch nicht erstellte Umsatzsteuerjahreserklärung vorliegt und daher die Gründe für eine vorläufige Festsetzung iSd § 200 Abs. 1 BAO weggefallen sind.

Den Beschwerden war insgesamt spruchgemäß Folge zu geben.

**Zulässigkeit/Unzulässigkeit einer Revision:** Die zu klärende Rechtsfrage findet Deckung in der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Soweit bloß Sachverhaltsermittlungen anzustellen waren, sind diese einer Revision nicht zugänglich.

**Anlage:** 3 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 26. November 2014