



## **IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Baumann, über die Revisionen 1. des Finanzamtes Kitzbühel Lienz in 6370 Kitzbühel, Im Gries 9, und 2. der R S in K, vertreten durch die Dr. Obermoser Wirtschaftstreuhand GmbH in 6370 Kitzbühel, St. Johannerstraße 49a, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. November 2015, Zl. RV/3100134/2015, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 bis 2011,

1. den Beschluss gefasst:

Die Revision der Zweitrevisionswerberin wird zurückgewiesen.

Die Zweitrevisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

2. zu Recht erkannt:

Die Revision des erstrevisionswerbenden Finanzamtes wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe:**

- 1 Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 bis 2011 vom 29. Oktober 2014 wurde u.a. festgehalten, die Zweitrevisionswerberin (in der Folge nur: Revisionswerberin) habe die Land- und Forstwirtschaft H an ihren Ehemann verpachtet und daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt (Pachteinnahmen). Nach Ansicht der Betriebsprüfung seien die Zahlungen der B AG, des X Clubs und des X Vereins für die Nutzungsüberlassung der landwirtschaftlichen Flächen zur Ausübung des Schisports bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (sowie als Umsätze) von der Revisionswerberin anzusetzen und nicht wie bislang vom Ehemann.

==



- 2 Das erstrevisionswerbende Finanzamt (in der Folge nur: Finanzamt) schloss sich der Ansicht der Prüferin an und setzte Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2011 jeweils mit Bescheiden vom 29. Oktober 2014 fest.
- 3 Die Revisionswerberin erhob gegen diese Bescheide Beschwerde. Sie machte - soweit für das Revisionsverfahren noch von Bedeutung - zusammengefasst geltend, die strittigen Zahlungen seien als Einkünfte und Umsätze nicht ihr, sondern ihrem Ehemann zuzurechnen. Weiters seien die Vereinbarungen jeweils als steuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu beurteilen.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2011 Folge und setzte die Umsatzsteuer jeweils mit 0 € fest. Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 gab das Bundesfinanzgericht teilweise Folge und änderte die Bescheide ab. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.
- 5 Das Bundesfinanzgericht führte - soweit für das Revisionsverfahren noch von Bedeutung - insbesondere aus, die Revisionswerberin sei grundbücherliche Eigentümerin des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes H. Auf im angefochtenen Erkenntnis näher angeführten Grundstücken sei seit dem Jahr 1969 die Dienstbarkeit des Errichtens, Betreibens und Erhaltens eines Doppelsesselliftes und eines Schleppliftes zugunsten der Liegenschaft, die im Eigentum der B AG stehe, eingetragen. Im Jahr 1983 habe der Vater der Revisionswerberin mit dem X Verein und der Gemeinde eine Vereinbarung getroffen, wonach der X Verein gemeinsam mit der Gemeinde weiterhin berechtigt sei, die bereits bestehenden Einrichtungen zur Förderung des Wintersports (etwa Masten und Kabel für den Betrieb der Nachtpiste) im bisherigen Umfang aufrecht zu erhalten oder durch Dritte aufrecht erhalten zu lassen. Der Vater der Revisionswerberin übernehme es, die den Schibetrieb hindernden Zäune für die Winterszeit niederzulegen und eine Aufräumung des während des Winters außerhalb von Veranstaltungen entstehenden gewöhnlichen, den landwirtschaftlichen Betrieb nicht beeinträchtigenden





Unrats nach der Aperatur nicht zu verlangen und seine Grundstücke vor dem 31. März eines jeden Jahrs nicht zu düngen. Der Vater der Revisionswerberin habe dem X Verein und der Gemeinde eine Befahrung und Bearbeitung mit Pistenbearbeitungsmaschinen gestattet.

- 6 Am 29. Oktober 1990 sei zwischen dem Vater der Revisionswerberin und dem X Verein, der Gemeinde sowie der B AG eine neue Vereinbarung abgeschlossen worden. Die Gemeinde, der X Verein sowie die B AG (nunmehr ARGE genannt) seien berechtigt, über näher angeführte Flächen den Wintersport ausüben zu lassen und die bestehenden Einrichtungen zu dessen Förderung im derzeitigen Umfang weiterhin aufrecht zu erhalten. Der Grundeigentümer übernehme es, die den Schibetrieb hindernden Zäune für die Winterszeit niederzulegen, eine Aufräumung des während des Winters außerhalb von Veranstaltungen entstehenden gewöhnlichen, den landwirtschaftlichen Betrieb nicht beeinträchtigenden Unrats nach der Aperatur nicht zu verlangen und die im Plan farblich dargestellten Teile vor dem 31. März eines jeden Jahres nicht zu düngen. Auf den blau dargestellten Flächen gestatte der Grundeigentümer der ARGE, eine Befahrung und Bearbeitung mit Pistenbearbeitungsmaschinen vorzunehmen. Als Gegenleistung sei ein näher definiertes Entgelt vereinbart worden. Besondere Veranstaltungen, wie das I Rennen oder sonstige Wettbewerbe jeglicher Art und sonstige besondere Inanspruchnahmen, wie etwa ein Schischulbetrieb, bedürften der zusätzlichen ausdrücklichen Genehmigung des Grundeigentümers.
- 7 Mit Übergabsvertrag vom Februar 1998 sei die Liegenschaft vom Vater an die Revisionswerberin (gegen Leistung eines Ausgedinges) übergeben worden.
- 8 Mit Vertrag vom März 1998 habe die Revisionswerberin ihr landwirtschaftliches Unternehmen H an ihren Ehemann verpachtet. Eine Weitergabe der gepachteten Landwirtschaft an Dritte sei nach dem Vertrag „selbstverständlich nicht vorgesehen, ebenso wenig wie bauliche Veränderungen oder wesentliche Veränderungen der Bewirtschaftungsart“.
- 9 Im April 2008 sei zwischen der Revisionswerberin (als Besitzerin der Grundstücke) und ihrem Ehemann (als „Pächter“) einerseits und dem X Club



andererseits eine Vereinbarung betreffend das I Rennen geschlossen worden. Danach werde dem X Club gegen Entgelt für die Dauer von zehn (nunmehr: 30) Jahren gestattet, jeweils in den Wintermonaten die I Rennen durchzuführen sowie die hierfür notwendige Infrastruktur zu installieren und zu betreiben. Zu diesem Zweck dürften die dafür benötigten Flächen begangen und mit den erforderlichen Geräten befahren werden. Die Rennpiste dürfe mit Zäunen und anderen Absperrungsvorrichtungen abgezäunt werden. Es dürfe alles unternommen werden, was für die Präparation der Rennstrecke erforderlich und zweckmäßig sei. Erforderliche Hilfs- und Nebeneinrichtungen dürften installiert und zeitweise genutzt werden, die bestehenden unterirdischen Verrohrungen und darin befindlichen Verkabelungen dürften verwendet werden. Es dürften Fernseh-, Film- und Hörfunkaufnahmen gemacht werden. Es bestehe das Recht, auf dem Grund der Revisionswerberin während des Benutzungszeitraums unbeschränkt Werbung zu betreiben sowie das Gelände Dritten zugänglich zu machen und dafür Eintrittsgeld zu kassieren. Die Rechte würden für den X Club exklusiv mit der Bestimmung gelten, dass jeder andere davon ausgeschlossen sei. Der Grundbesitzer werde alles unterlassen, was der Erreichung der Bemühungen des X Club hinderlich wäre. Die Abgeltung erfolge wertgesichert in Jahresbeträgen.

- 10 Im April 2008 sei eine weitere Vereinbarung zwischen der Revisionswerberin (Besitzerin der Grundstücke) und ihrem Ehemann („Pächter“) sowie dem X Club betreffend eine Trainings- und Rennstrecke getroffen worden. Demnach werde dem X Club für die Dauer von dreißig Jahren gestattet, jeweils in den Wintermonaten eine permanente Trainings- und Wettkampfstrecke für die vom X Club durchgeführten Wintersportarten zu errichten und zu betreiben.
- 11 In einem Dienstbarkeitsvertrag vom Mai/Juni 2008, der (nur) von der Revisionswerberin mit der B AG abgeschlossen worden sei, habe die Revisionswerberin der B AG die Dienstbarkeit der Errichtung, des Betriebs, der Instandhaltung und der fallweisen Erneuerung einer 4er-Sesselbahn gemäß einem beiliegenden Lageplan gegen Entgelt eingeräumt. Damit sei im Wesentlichen das Recht eingeräumt worden, die belasteten, größtenteils forstwirtschaftlich genutzten Flächen zum Zwecke des Betriebs mit einer



4er-Sesselbahn zu überspannen, einen unterirdischen Kabelgraben sowie drei Kabelschächte zu errichten und zu betreiben sowie zwei Seilbahnstützen zu errichten und zu erhalten; weiters näher bestimmte Grundflächen dauernd bzw. befristet zu roden. Genehmigt sei nur ein Winterbetrieb; die Beförderung erfolge grundsätzlich nur für Personen mit Wintersportgeräten. Die Vereinbarung sei auf die ursprüngliche Dauer der Konzession der Sesselbahn abgeschlossen worden. Die laufende Gegenleistung bemesse sich nach näher aufgeschlüsselten Teilentgelten.

- 12 Festzuhalten bleibe, dass der Vater der Revisionswerberin schon im Jahr 1967 Dienstbarkeitsrechte zum Betrieb eines Schlepplifts sowie einer Doppelsesselbahn eingeräumt habe. Die Übernahme der Liegenschaften durch die Revisionswerberin im Jahr 1998 sei mit allen Rechten und Pflichten erfolgt, wie sie zum Zeitpunkt der Übergabe bestanden hätten. Die Revisionswerberin sei als neue Eigentümerin in alle Rechte und Pflichten eingetreten, die sich aus Vereinbarungen mit dem Verein X, der Gemeinde, der B AG und dem X Club ergeben hätten. Im nur kurze Zeit später abgeschlossenen Pachtvertrag mit ihrem Ehemann sei ausdrücklich festgehalten, dass eine Weitergabe der gepachteten Landwirtschaft an Dritte nicht vorgesehen sei und wesentliche Änderungen der Bewirtschaftungsart ausgeschlossen seien. Dem Pächter sei die Nutzung der landwirtschaftlichen Flächen samt Vieh, Geräten, Vorräten und mitverpachteten Gebäudeteilen nach Art der bisherigen Betriebsführung gestattet worden. Davon, dass dem Pächter auch die Möglichkeit einer weitergehenden Überlassung der Grundstücke während der vegetationslosen Zeit an Dritte eingeräumt und zudem auch noch die Befugnis übertragen werden sollte, die aus den bestehenden Verträgen stammenden Entschädigungszahlungen laufend vereinnahmen zu könne, könne nicht ausgegangen werden. Die im Pachtvertrag enthaltenen Regelungen erlaubten den Betrieb einer Landwirtschaft in herkömmlichem, dem Ortsgebrauch entsprechendem Rahmen. Der Ehemann habe die Landwirtschaft gepachtet, was nur so zu verstehen sei, dass ihm jene Erträge zufließen sollten, die mit dem laufenden Betrieb einer solchen Landwirtschaft verbunden seien. Der Vertrag biete aber keinen Anhaltspunkt dafür, dass dem Pächter über eine solche Nutzungsüberlassung hinaus die Befugnis eingeräumt werden sollte, in



die bestehenden Rechte und Pflichten der Revisionswerberin betreffend eine Überlassung der Liegenschaften zur Ausübung des Wintersports einzutreten und entsprechende Entschädigungen fortan in eigenem Namen vereinnahmen und allenfalls einfordern zu können. Es wäre nahe liegend, dass derart tiefgreifende und für die Pacht eines landwirtschaftlichen Betriebs unübliche Abmachungen - sollten sie tatsächlich geschlossen worden sein - in die schriftliche Vereinbarung Eingang gefunden hätten.

- 13 Dazu komme, dass auch die nach dem März 1998 geschlossenen Vereinbarungen dafür sprächen, dass die neu begründeten Rechte und Pflichten von der Revisionswerberin in deren Eigenschaft als Eigentümerin der jeweils betroffenen Flächen begründet worden seien. Die Einbeziehung des Ehemanns in die Verträge mit dem X Club habe den Zweck verfolgen können, dessen Rechte zu sichern, soweit sie ihn in seiner Eigenschaft als Pächter hätten berühren können.
- 14 Es könne nicht ernsthaft angenommen werden, dass die Revisionswerberin bei einem Pachtentgelt in der Höhe von jährlich 34.800 S die Berechtigung mitübertragen hätte, die Entschädigungszahlungen zu vereinnahmen und über die Verwendung der landwirtschaftlichen Flächen während der vegetationslosen Zeit langfristig disponieren zu können, zumal die wesentlichen und zu den Entschädigungszahlungen führenden Vereinbarungen mit dem X Verein, der Gemeinde, der B AG und dem X Club längst bestanden hätten und der vom Ehemann zu leistende Pachtzins nicht wertgesichert gewesen sei. Eine dem Pächter fremd gegenüber stehende Verpächterin hätte von ihrem Kündigungsrecht Gebrauch gemacht.
- 15 Der Präsident des X Club habe angegeben, der Pächter sei deswegen als Vertragspartner aufgenommen worden, weil die Revisionswerberin gesagt habe, der X Club solle es mit dem Pächter ausmachen. Die Abrechnung des X Club mit dem Ehemann sei auf Anweisung der Revisionswerberin erfolgt. Dies weise darauf hin, dass der Ehemann an den Vertragsverhandlungen auch als Vertreter der Revisionswerberin teilgenommen habe.





- 16 Der Dienstbarkeitsvertrag vom Mai/Juni 2008 mit der B AG sei von der Revisionswerberin als Eigentümerin der betroffenen Grundparzellen abgeschlossen worden. Der Pachtvertrag mit dem Ehemann habe sich ausdrücklich nicht auch auf den Wald erstreckt. Er habe daher keinen Anspruch auf die von der B AG insoweit zu entrichtenden Zahlungen gehabt. Wenn der Ehemann dennoch gegenüber der B AG abgerechnet habe, so habe diese Vorgangsweise erst recht nur auf eine entsprechende Ermächtigung der Revisionswerberin zurückgeführt werden können.
- 17 Die Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich der zur Ausübung des Wintersports bzw. zum Betrieb der Bergbahn überlassenen Grundstücke sei ausschließlich bei der Revisionswerberin als Grundeigentümerin und Rechtsnachfolgerin ihres Vaters gelegen. Diese Flächen hätten zur Erzielung der Einkünfte auf eigene Rechnung nur von ihr eingesetzt werden können. In dieser Stellung sei sie nach außen hin in Erscheinung getreten, wenngleich sie die Befugnisse, die strittigen Beträge mit der ARGE und der B AG abzurechnen und die Zahlungen zu vereinnahmen, durch ihren Ehemann habe wahrnehmen lassen. Die gewählte Vorgangsweise lasse sich auch durch das persönliche Naheverhältnis erklären.
- 18 Ertragseinbußen und Wirtschafterschwernisse, die auf bereits eingegangene Verpflichtungen zurückzuführen seien, seien den Vertragsparteien und früheren gemeinsamen „Bewirtschaftern“ des Hofes zum Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages bekannt gewesen und bei der Bemessung des Pachtzinses zweifellos mitbedacht worden.
- 19 Da die den Entschädigungszahlungen zugrunde liegenden Dispositionen von der Revisionswerberin getroffen worden seien und sie in dieser Eigenschaft auch nach außen hin in Erscheinung getreten sei, seien die entsprechenden Umsätze und Einnahmen der Revisionswerberin zuzurechnen. Daran vermöge nichts zu ändern, dass der Ehemann bei den Verhandlungen mit deren Kenntnis und Zustimmung als deren Vertreter aufgetreten sei und die Abrechnung der Entschädigungen mit ihm erfolgt sei. Eine Zurechnung an den Pächter habe auch nicht hinsichtlich jener Teilbeträge an Entschädigungen erfolgen können, die auf die Abgeltung diverser Wirtschafterschwernisse entfielen.



Anspruchsberechtigt sei auch hinsichtlich dieser Teilbeträge allein die Revisionswerberin.

- 20 Die Leistungen, die zu den strittigen Entschädigungszahlungen geführt hätten, seien von der Revisionswerberin und nicht von ihrem Ehemann erbracht worden; nur sie habe über die zugrunde liegenden Rechte verfügen können. Soweit der Ehemann - über seine Eigenschaft als Pächter hinaus - nach außen in Erscheinung getreten sei, sei dies in Vertretung der Revisionswerberin geschehen; dieses Handeln sei der Revisionswerberin zuzurechnen.
- 21 Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken iSd Umsatzsteuerrechts sei im Wesentlichen durch die folgenden Merkmale geprägt: Es handle sich um eine sonstige Leistung, die in einem passiven Dulden bestehe. Die Duldung sei zeitlich begrenzt. Sie sei ausschließlich in dem Sinne, dass das Grundstück so in Besitz genommen werden könne, als ob der Nutzungsberechtigte Eigentümer wäre, sodass er jede andere Person von diesem Recht ausschließen könne. Der Berechtigte zahle ein zeitabhängiges Entgelt.
- 22 Alle diese Merkmale seien im vorliegenden Fall gegeben. Insbesondere habe die Revisionswerberin den Vertragspartnern jeweils im Einzelnen bezeichnete Flächen zur Ausübung des Wintersports, zur Durchführung des I Rennens, zum Betrieb einer Trainings- und Rennstrecke sowie zum Betrieb einer Sesselbahn eingeräumt. Die Revisionswerberin habe dabei das Recht der exklusiven Nutzung der betreffenden Grundstücke für bestimmte Zeiten eingeräumt. Soweit die Revisionswerberin in den Vereinbarungen auch eine „Vielzahl von Berechtigungen“ eingeräumt habe, so handle es sich hiebei um Nebenleistungen. Es handle sich hiebei insgesamt um Leistungen iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1988 (Vermietung von Grundstücken).
- 23 Gegen dieses Erkenntnis - soweit es Einkommensteuer 2007 bis 2011 betrifft - richtet sich die außerordentliche Revision der Revisionswerberin. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht.
- 24 Gegen das Erkenntnis betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2011 richtet sich die außerordentliche Revision des Finanzamtes. Die mitbeteiligte (Zweit-)Revisionswerberin hat keine Revisionsbeantwortung erstattet.



- 25 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.
- 26 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung mit Beschluss zurückzuweisen.
- 27 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.
- 28 Die (Zweit-)Revisionswerberin macht zur Zulässigkeit der Revision geltend, die Rechtsfrage, wem Einkünfte (und Umsätze) zuzurechnen seien, sei nicht geklärt. Die Einkünfte aus einer Untervermietung seien dem Untervermieter zurechenbar. Es komme insoweit auf die Verhältnisse zwischen dem Untervermieter und dessen Mieter an (Hinweis auf VwGH vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151). Die Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes erschöpften sich - wie im Fall des Erkenntnisses 2011/15/0151 - darin, dass das Pachtverhältnis zwischen der Revisionswerberin und ihrem Ehemann nicht anzuerkennen sei. Auch aus dem Verweis auf bereits bestehende und übernommene Dienstbarkeiten und Nutzungsvereinbarungen zwischen dem Vater der Revisionswerberin und dem X Club oder der B AG könne nichts gewonnen werden, da diese Verträge in keiner Weise vergleichbar gewesen seien. Dies zeige wiederum, dass der Pächter die Marktchancen genutzt habe und nicht die Verpächterin. Der Pächter habe durch sein Verhandlungsgeschick die weitaus höheren jährlichen Entschädigungen ausverhandelt. Er hätte auch die Leistungen verweigern können, zumal ihm der Pachtvertrag eine





uneingeschränkte Nutzung ermöglicht habe. Der Pächter habe auch stets im Eigeninteresse gehandelt, von einer Vertretung könne in keiner Weise ausgegangen werden. Der Pächter habe das Unternehmerrisiko und die Kosten für den landwirtschaftlichen Betrieb sowie die sich durch die Benützung der landwirtschaftlichen Flächen durch den Wintersport ergebenden Wirtschafterschwernisse zu tragen.

- 29 Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht aufgezeigt.
- 30 Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (vgl. VwGH vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151, mwN).
- 31 Entgegen den Revisionsausführungen hat sich das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall nicht darauf beschränkt, das Pachtverhältnis zwischen der Revisionswerberin und ihrem Ehemann zu prüfen. Es hat sich vielmehr ausführlich mit den Vereinbarungen dieser beiden mit Dritten und mit den an diese erbrachten Leistungen auseinandergesetzt und ist sachverhaltsbezogen zu dem Ergebnis gelangt, dass die Leistungen von der Revisionswerberin erbracht worden seien; nur sie habe tatsächlich über die hier in Rede stehenden Rechte verfügen können.
- 32 Eine Unschlüssigkeit der Erwägungen, die das Bundesfinanzgericht zu diesen Sachverhaltsannahmen geführt haben, kann die Revision nicht aufzeigen. Wenn in der Revision darauf verwiesen wird, es sei unbestritten, dass ausschließlich der Ehemann der Revisionswerberin und Pächter als Ansprechpartner und Vertragsverhandler gegenüber Dritten aufgetreten sei, so beruhte dies - wie aus der im angefochtenen Erkenntnis zitierten Auskunft des Präsidenten des X Club abzuleiten ist - auf der „Anweisung der Grundeigentümerin“ (der Revisionswerberin), woraus das Bundesfinanzgericht



in einer nicht als unschlüssig zu erkennenden Weise auf eine Vertreterstellung des Ehemanns der Revisionswerberin geschlossen hat.

- 33 Dem Revisionsargument, der Pächter hätte Leistungen verweigern können, zumal ihm der Pachtvertrag eine uneingeschränkte Nutzung ermöglicht hätte, stehen die Darlegungen des Bundesfinanzgerichtes entgegen, dass der Pachtvertrag sich nur auf das landwirtschaftliche Unternehmen bezogen habe (der Wald war von vornherein ausgenommen). Die Nutzung war - wie der Revisionswerberin und ihrem Ehemann auch durch eine gemeinsame Bewirtschaftung der Landwirtschaft schon vor Abschluss des Pachtvertrages bekannt war - durch frühere Vereinbarungen des Rechtsvorgängers (des Vaters) der Revisionswerberin mit Dritten über die Ausübung des Schisports eingeschränkt. Dem Pächter sei von vornherein nur eine in diesem Sinn eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit eingeräumt worden; dies sei auch bei der Bemessung des Pachtzinses mitbedacht worden.
- 34 Die Revision der Zweitrevisionswerberin war daher gemäß § 34 Abs. 1 iVm Abs. 3 VwGG in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.
- 35 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet in den §§ 47 ff (insbesondere § 51) VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.
- 36 Über die Revision des Finanzamtes hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:
- 37 Das Finanzamt bekämpft das angefochtene Erkenntnis insoweit, als der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2011 Folge gegeben wurde. Es macht - auch im Rahmen der Begründung der Zulässigkeit der Revision - geltend, es liege keine Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 vor.
- 38 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.
- 39 Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind u.a. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei.



- 40 Die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 basiert auf Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EWG (6. EG-RL); diese Bestimmung ist inhaltlich unverändert in Art. 135 Abs. 1 lit. 1 und Abs. 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG übernommen worden.
- 41 Die in Art. 13 der 6. EG-RL vorgesehenen Steuerbefreiungen stellen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar und erfordern eine unionsrechtliche Definition. Da Art. 13 Teil B lit. b der 6. EG-RL keine Definition des Begriffes „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ enthält, ist diese Vorschrift nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik dieser Richtlinie auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der vorgesehenen Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (vgl. - mit weiteren Nachweisen - VwGH vom 30. Oktober 2014, 2011/15/0123).
- 42 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht das grundlegende Merkmal des Begriffes „Vermietung von Grundstücken“ darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Umsatzes sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt (vgl. etwa EuGH vom 22. Jänner 2015, C-55/14, *Regie communale autonome du stade Luc Varenne*, Rn 21). Das ausschließliche Nutzungsrecht kann allerdings in der Vereinbarung auch beschränkt werden (vgl. EuGH vom 18. November 2004, C-284/03, *Temco Europe SA*, Rn 24).
- 43 Die Vermietung eines Grundstückes stellt normalerweise eine passive Tätigkeit dar, die allein an den Zeitablauf gebunden ist, und ist von anderen Tätigkeiten zu unterscheiden, die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder einen Gegenstand haben, der eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert wird (vgl. neuerlich EuGH, *Temco*, Rn 20 und 26 f).





- 44 Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung notwendig. Zum einen ist eine jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung, ein oder mehrere andere Teile aber Nebenleistungen darstellen, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Kunden keinen anderen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. VwGH vom 24. März 2009, 2006/13/0150, mwN).
- 45 Eine unselbständige Nebenleistung ist dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng zusammenhängt und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt. Das ist zu bejahen, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt (vgl. neuerlich VwGH 2006/13/0150).
- 46 Die - in der Revision näher behandelten - Vereinbarungen sind jeweils als Vermietung (oder Verpachtung) von Grundstücken anzusehen:
- 47 a) Vereinbarung vom Oktober 1990: Entsprechend dieser Vereinbarung räumte der Rechtsvorgänger der Revisionswerberin der Gemeinde, dem Verein X und der B AG das Recht ein, auf näher dargestellten Flächen den Wintersport ausüben zu lassen, wobei im Vertrag einige weitere Rechte ausdrücklich angeführt wurden. Dass der Rechtsvorgänger der Revisionswerberin sich darin auch verpflichtete, die den Schibetrieb hindernden Zäune für die Winterszeit niederzulegen, ändert nichts daran, dass seine Verpflichtung schwerpunktmäßig in einem (passiven) Dulden bestand (vgl. hingegen etwa EuGH vom 18. Jänner 2001, C-150/99, *Svenska staten*, Rn 26, zum Betrieb eines



Golfplatzes, der nicht nur die passive Zurverfügungstellung eines Geländes, sondern eine Vielzahl geschäftlicher Tätigkeiten umfasse). Dass der Rechtsvorgänger der Revisionswerberin seinen Vertragspartnern nicht umfassende Rechte einräumte (etwa keine Berechtigung zur Ausübung von gewerblichen Tätigkeiten), ändert nichts an der Beurteilung der Vereinbarung als Vermietung. Wenn der Einsatz von Pistenbearbeitungsmaschinen nach dem Vertrag in einer Weise zu erfolgen hat, die eine Beeinträchtigung der Erdoberfläche vermeidet, so steht dies ebenfalls einer Beurteilung als Vermietung nicht entgegen, ist doch ein Mieter allgemein dazu verpflichtet, Schäden am Bestandgegenstand zu vermeiden und die Sache in gleichem Zustand zurückzugeben. Dass die Revisionswerberin vom Befahren der Fläche (während der vereinbarten Nutzungszeit) ausgeschlossen sei, ergibt sich zwar nicht ausdrücklich aus dem Vertrag. Es wird aber der Vereinbarung zu unterstellen sein, dass die Revisionswerberin etwa nicht berechtigt wäre, mit schwerem landwirtschaftlichem Gerät in der Wintersaison über die in der Vereinbarung für die Ausübung des Wintersports gewidmeten Flächen zu fahren. Dass für gesonderte Benutzungen (auch) durch Dritte (etwa für die Veranstaltung von Rennen) gesonderte Vereinbarungen zu treffen seien, wird in dieser Vereinbarung vorgesehen, womit zwar das Nutzungsrecht der Vertragspartner der Revisionswerberin zeitlich - für die Dauer der Veranstaltungen - eingeschränkt wird; an der Beurteilung als Vermietung ändert dies wiederum nichts. Wenn das Finanzamt schließlich meint, es liege eine Vereinbarung auf unbestimmte Zeit vor, die Kündigungsregelungen seien in diesem Zusammenhang unbeachtlich, so setzt eine Vermietung aber lediglich voraus, dass die vermietete Sache nicht endgültig an einen Dritten übergeben wird (vgl. etwa deutscher Bundesfinanzhof vom 8. November 2012, V R 15/12). Ein derartiger Fall liegt freilich nicht vor, worauf gerade die Kündigungsbestimmungen hinweisen.

- 48 b und c) Vereinbarungen vom April 2008 mit dem X Club betreffend I Rennen und permanente Renn- und Trainingsstrecke: Das Finanzamt verweist zunächst darauf, dass sich die Nutzung nach dieser Vereinbarung mit jener nach der Vereinbarung vom Oktober 1990 überschneide. Eine derartige Überschneidung



ändert aber - wie bereits oben angeführt - nichts an der Beurteilung als Vermietung.

- 49 Wenn das Finanzamt darauf verweist, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung seien auch quantitative Gesichtspunkte zu berücksichtigen (nur ein Drittel des Entgelts sei laut Vereinbarung auf die Grundbenützung entfallen), so ist aber zu bemerken, dass auch mit den weiteren Teilentgelten an sich die Grundbenützung abgegolten wurde. Auch die „Gestattung der Vermarktung“ und die „Gestattung der Nebeneinrichtungen“ betrifft etwa das Recht, Werbung auf Grund und Boden des Grundbesitzers zu betreiben, oder das Recht, das Gelände Zuschauern zugänglich zu machen. Nach der „grundsätzlichen Vorbemerkung“ im Vertrag gestatte der Grundeigentümer dem X Club, in den Wintermonaten die I Rennen durchzuführen sowie die notwendige Infrastruktur zu installieren und zu betreiben. Die Leistungen der Revisionswerberin in diesem Zusammenhang sind - anders als etwa nach dem Sachverhalt der in der Revision zitierten EuGH-Entscheidung *Regie communale autonomie du stade Luc Varenne* - fast ausschließlich passiv.
- 50 Wenn das Finanzamt ausführt, die Grundstücksüberlassung für sportliche Zwecke stelle nur ein Teilelement eines einheitlichen Leistungsbündels dar, das im Wesentlichen darauf abziele, die über die Grundstücksüberlassung hinausgehenden erforderlichen Rahmenbedingungen für die Durchführung einer Großveranstaltung zu schaffen, so betrifft dies aber die Leistung des X Club (Durchführung der Großveranstaltung). Zur Erbringung der Leistung des X Club sind zweifellos viele Teilleistungen von Vorlieferanten erforderlich; dies ändert aber am Charakter dieser Vorleistungen, die jeweils für sich zu betrachten sind, nichts. Charakteristischer und dominierender Bestandteil (vgl. EuGH vom 21. Februar 2013, C-18/12, *Mesto Zamberk*, Rn 29) der Leistung der Revisionswerberin ist aber jeweils, dem X Club die (zeitlich eingeschränkte) Nutzung bestimmter Teile ihrer Liegenschaften zu ermöglichen.
- 51 d) Vereinbarung vom Mai/Juni 2008 mit der B AG. Auch die Begründung eines dinglichen Rechts ist als „Vermietung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu beurteilen, wenn dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine



Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. EuGH vom 4. Oktober 2001, C-326/99, *Stichting „Goed Wonen“*, Rn 54 f). Das ausschließliche Nutzungsrecht kann freilich in der mit dem Vermieter geschlossenen Vereinbarung beschränkt werden. Solche vertragliche Beschränkungen des an der Sache bestehenden Nutzungsrechts schließen nicht aus, dass es sich gegenüber allen anderen Personen, die nicht im Gesetz oder im Vertrag als Personen genannt sind, um ein ausschließliches Nutzungsrecht handelt (vgl. neuerlich EuGH vom 18. November 2004, C-284/03, *Temco Europe SA*, Rn 24 f).

- 52 Die Leistungen aus diesem Vertrag sind dadurch charakterisiert, dass der B AG das Recht zusteht, zwei Seilbahnstützen zu errichten und eine 278 m lange und 14 m breite Trasse für die Seilbahn zu überspannen. Es war außerdem zu dulden, dass eine Teilfläche dauernd, eine weitere Teilfläche befristet gerodet wird. Charakteristisches und dominierendes Element auch dieser Vereinbarung ist demnach die Einräumung eines Nutzungsrechts an bestimmten Teilflächen von Grundstücken der Revisionswerberin. Auch diese Vereinbarung ist sohin als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu beurteilen (vgl. auch deutscher BFH vom 11. November 2004, V R 30/04, sowie vom 14. März 2012, XI R 8/10).
- 53 Die Revision des Finanzamtes war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 23. Februar 2017