

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde der W***** KG, *****Adresse*****, vertreten durch Kelemen und Partner, Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, 8380 Jennersdorf, Raxer Straße 13, vom 29. 5. 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7400 Oberwart, Prinz Eugen-Straße 3, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Mag. (FH) Martina Kral, vom 30. 4. 2009 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008, Steuernummer 38*****, nach am 14. 1. 2015 am Bundesfinanzgericht in Wien im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die als Beschwerde gemäß § 323 Abs. 38 BAO weiterwirkende Berufung wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass er nicht gemäß § 200 BAO vorläufig ergeht, und bleibt im Übrigen unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Unternehmensgegenstand

Die Berufungswerberin (Bw) und spätere Beschwerdeführerin (Bf), die W***** KG, war ursprünglich eine Kommanditerwerbsgesellschaft (KEG) und ist nunmehr eine Kommanditgesellschaft (KG). Sie wird von der Komplementärin Ingrid W***** vertreten, Kommanditist ist der Ehegatte Friedrich S*****-W*****.

Ihr Unternehmensgegenstand ist laut Gesellschaftsvertrag:

- *Organisation, Veranstaltung, Vermittlung von Einzel- und Gesellschaftsjagden mit Rundum-Service für Gastjäger gegen Bezahlung der Abschüsse, dem Wildbret etc.*
- *damit verbunden als langfristiges Ziel ist die Schaffung von Jagd- und Zuchtrevieren, Gästeunterkünften, etc. zur Vermarktung (Handel/Vermittlung) vom lebendem Wild, Trophäen, Wildspezialitäten und auf Jagd/Jäger abgestimmte "Geschenkartikel", sowie alle diesem Zweck dienlichen Maßnahmen,*

wofür über die Gewerbebehörde die Anmeldung der in deren Zuständigkeitsbereich fallenden Betriebsteile (wie Wildhandel, beschr. Gastgewerbe und jagdvermittlung) erfolgen soll.

Umsatzsteuerbescheid 2008

Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart erließ mit Datum 30. 8. 2009 gegenüber der Bw und späteren Bf, der W***** KG, folgenden gemäß § 200 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008:

UMSATZSTEUERBESCHEID 2008 Gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid

Die U m s a t z s t e u e r
wird vorläufig für das Jahr 2008
festgesetzt mit
Bisher war vorgeschrieben

19.159,53 €
0,00 €

Aufgrund der festgesetzten Abgabe und des bisher vor-
geschriebenen Betrages ergibt sich eine Nachforderung
in Höhe von

19.159,53 €

Dieser Betrag war bereits fällig.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen
und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)

752.589,20 €

Davon steuerfrei mit Vorsteuerabzug
Art. 6 Abs. 1 Z 1

(Innergemeinschaftliche Lieferungen
ohne Fahrzeuglieferungen als Abnehmer
ohne UID-Nummer und durch Private)

-243.500,00 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen,
sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (ein-
schließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)

509.089,20 €

Davon sind zu versteuern mit:

	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz	440.242,67 €	88.048,53 €
10 % ermäßigter Steuersatz	68.846,53 €	6.884,65 €

Summe Umsatzsteuer

94.933,18 €

Innergemeinschaftliche Erwerbe

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen

15.114,83 €

Davon steuerfrei gemäß Art. 6 Abs. 2

-14.948,23 €

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen inner-
gemeinschaftlichen Erwerbe

166,60 €

Davon sind zu versteuern mit:

20 % Normalsteuersatz	Bemessungsgrundlage 166,60 €	Umsatzsteuer 33,32 €
Summe Erwerbsteuer		33,32 €
Summe Umsatzsteuer (wie oben)		94.933,18 €
Summe Erwerbsteuer (wie oben)		+ 33,32 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern (ohne nachstehende Vorsteuern)		-75.773,65 €
Vorsteuern aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb		-33,32 €
Zahllast		19.159,53 €
Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift		
Festgesetzte Umsatzsteuer		19.159,53 €
Bisher vorgeschriebene Umsatzsteuer		0,00 €
Abgabennachforderung		19.159,53 €

Begründend wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, verwiesen.

Erste Außenprüfung

Der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 28. 4. 2009 führt hierzu unter anderem aus:

Tz. 1 Berufungserledigung

Im Zuge der Betriebsprüfung werden die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide und die einheitlich und gesonderte Gewinnfeststellung 2004 bis 2006, bzw gegen die Ust-Festsetzung 1 bis 10/2007 durch Erlassung einer Berufungsvorentscheidung erledigt. Den Berufungen 2004 bis 2006 wird teilweise stattgegeben, während die Berufung gegen die Ust-Festsetzung abgewiesen wird, da die Veranlagung 2007 im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommen wird.

Tz. 8 USt-Nachschau 2008

Im Zuge der BP wurde für das Jahr 2008 eine Ust-Nachschau vorgenommen.

Im Jahr 2008 wurden Erlöse aus Gesellschaftsjagen, die an Unternehmen im Binnenmarkt verkauft wurden, als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgewiesen. Diese Umsätze stellen keine Lieferung dar, sondern es liegt eine sonstige Leistung im Sinne des

§ 3a UstG vor, da das Recht des Wildabschusses überwiegt. Da bei sonstigen Leistungen in Verbindung mit Jagd der Ort der Leistung immer am Grundstücksort ist, liegt somit eine steuerpflichtige sonstige Leistung im Inland vor, die mit dem Normalsteuersatz zu versteuern ist.

Daher werden die in der Umsatzaufstellung 2008 ausgewiesenen innergemeinschaftlichen Lieferungen entsprechend gekürzt und die Entgelte 20% analog dazu erhöht. Die Bemessungsgrundlagen für die vorläufige Ust-Veranlagung 2008 sind ebenfalls aus der Excel Tabelle "Beilage 2" zu entnehmen.

Die erwähnte Beilage 2 lautet:

"BEILAGE 2" BP-Bericht

UMSATZSTEUERNACHSCHAU

	2007	2008
Gesamtumsatz lt. BH	1.196.870,50	776.427,03
Korrektur lt. BP		-23.837,84
Gesamtumsatz lt. BP	1.196.870,50	752.589,20
ig Lieferung lt. Erkl.	679.995,00	386.527,01
Korrektur lt. BP		-143.027,01
ig Lieferung lt. BP	679.995,00	243.500,00
Steuerpflichtige Umsätze	516.875,50	532.927,03
Entgelte 20% lt. Erkl.	447.012,50	321.053,49
Korrektur lt. BP		119.189,18
Entgelte 20% lt. BP	447.012,50	440.242,67
Entgelte 10% lt. Erkl.	69.863,00	68.846,53
Ust gesamt lt. BP	96.388,80	94.933,19
ig Erwerbe lt. Erkl.	84.557,27	15.114,83
steuerfrei ig Erwerbe	78.698,27	14.948,23
ig Erwerbe 20%	359,00	166,60
ig Erwerbe 10%	5.500,00	
Erwerbsteuer gesamt	621,80	33,32
Vorsteuer gesamt	117.539,36	75.773,65
Erwerbsteuer	621,80	33,32
Summe Vorsteuern	118.161,16	75.806,97
Zahllast lt. BP	-21.150,56	19.159,54
Zahllast lt. Aufstellung	-20.528,76	-4.646,65
Mehrergebnis	-621,80	23.806,19

Hieraus ergeben sich die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Abgabe wie im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 30. 4. 2009.

Berufung

Die am 29. 5. 2009 durch die steuerliche Vertretung erhobene und am 2. 6. 2009 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingelangte Berufung lautet:

St. Nr. 38****; W**** KG

Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008

Antrag auf Verlängerung der Frist zur ausführlichen Begründung der Berufung

Sehr geehrte Damen und Herren!

Im Auftrag und Namen unseres Mandanten berufen wir gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008, ausgestellt am 30. Apr. dJ, wegen der Einbeziehung Jagdabschüsse im Jagdgatter im Auftrag ausländischer Auftraggeber (EU-Mitglieder) und Ausfuhr der Trophäen in die Umsatzsteuer als sonstige Leistung.

Nachdem wir die Mandantschaft erst vor wenigen Tagen als Klienten übernommen haben, sehen wir uns ausserstande, innerhalb der kurzen Frist bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist eine ausführliche Begründung unserer Berufung in dieser schwierigen Materie zu erstellen.

Wir ersuchen Sie daher höflich die Gewährung einer Frist zur Darstellung unseres Rechtsmittelbegehrens und der ausführlichen Begründung unserer Berufung bis zum 30. Jun. dJ und danken in dieser Angelegenheit für Ihr Entgegenkommen. In der Zwischenzeit verbleiben wir...

Berufungsergänzung

Mit Eingabe vom 30. 6. 2009 wurde die Berufung vom 29. 5. 2009 wie folgt ergänzt:

In Ergänzung unserer Berufung vom 29.5.2009 dürfen wir unser Rechtsmittel wie folgt begründen:

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Jagdumsätze aus der Gatterjagd (Abschusserlöse) für ausländische Auftraggeber nicht als steuerfreie Ausfuhrlieferungen (konkret IG-Lieferungen für einen EU-Jagdveranstalter für Jagdgäste aus EU-Ländern) behandelt, sondern als Ust-pflichtige sonstige Leistungen.

Diese Rechtsansicht entspricht der Rechtsauslegung der Erkenntnisse des VwGH vom 14.3.1980, 2045/79 und 13.5.1982, 81/15/13, wobei in beiden Fällen das Hauptaugenmerk für das Vorliegen einer sonstigen Leistung im wesentlichen die Differenz zwischen dem Preis für den Abschuss einer Trophäe und dem Wert einer Trophäe im Handel und des Wildprets liegt. An diesem Faktum hat sich für die Beurteilung durch die Finanzverwaltung auch zwischenzeitlich nichts geändert.

In der wirtschaftlichen Praxis hat sich jedoch seit 1980 in der Bewirtschaftungsart der Gatter eine wesentliche Neuerung ergeben, die unseres Erachtens zu einer neuen Betrachtungsweise der Umsätze aus bzw. in den Gattern führen muss. Die Wildgatter züchten und handeln Wild im Einkauf und Verkauf katalogmäßig nach Kategorien und Trophäen in großem Umfang. Die Tiere werden europaweit lebend für Zucht oder Abschuss mit Foto und Ohrmarke versehen gekauft und verkauft. Der Jagdgast kann

aus dem "Katalog" seinen Abschuss auswählen, welcher- so in einem fremden Gatter stationiert - zugekauft wird. Der Handel mit lebenden Wildtieren betrifft auch bei unserer Mandantschaft den wesentlichen Teil des Geschäftsumfanges und es belaufen sich die Preise des lebenden Wildes auf etwa 80 - 90 % der Abschusspreise (siehe beiliegende Preislisten). Der Jäger hat somit für den Abschuss inkl. der Jagdinfrastruktur, Bewirtung und Präparation der Trophäen einen Aufschlag auf den Wert des lebenden Wildes von ca. 20% zu bezahlen.

Für den Bewirtschafter des Jagdgatters ergeben sich daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise für den Abschuss einerseits die Lieferung des Lebendwildes bis zum Hochsitz, und andererseits die sonstige Leistung der Jagdbegleitung, Bewirtung und Präparation der Trophäen für den Jagdgast, wobei nachweislich der Wert der Lieferung überwiegt.

Dass der Jagdgast im Regelfall das Wildbret zurücklässt - gegebenenfalls werden Fleischteile in geräuchertem Zustand oder in Form von Räucherwurst mitgeliefert - liegt an den praktischen Problemen. Was macht ein ausländischer Jäger mit 150 Kilo Frischfleisch? Die Decke wird dem Jagdgast in vielen Fällen überlassen.

Wir vertreten daher die Ansicht, dass zwischen der Lieferung von Lebendwild und dem Abschuss im Gatter kein so bedeutender Unterschied liegt, dass der Abschuss denkmöglich steuerlich eine sonstige Leistung darstellen könnte. Frühere Betrachtungsweisen der Jagd sind mit dem heutigen umfangreichen Wirtschaftszweig der Gatterwirtschaft und der damit verbundenen Marktsituation von Angebot und Nachfrage nicht mehr vergleichbar. Eben so wenig ist aus heutiger Sicht die Tätigkeit der Mandantin mit dem Trophäenhandel vergleichbar, da es sich um völlig verschiedene Märkte handelt.

Wir beantragen daher, im Hinblick auf unsere Ausführungen zum Wert des Lebendwildes und die Art der Jagd, unsere Argumentation anzuerkennen, dass bei der Gatterjagd Lieferungen und keine sonstigen Leistungen vorliegen und den Umsatzsteuerbescheid 2008 entsprechend abzuändern.

Berufungsvorlage

Mit Bericht vom 26. 4. 2010 legte das Finanzamt die Berufung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte unter anderem aus:

Im Zuge der BP wurden Jagdumsätze aus der Gatterjagd für ausländische Auftraggeber nicht als steuerfreie igL anerkannt, sondern als steuerpflichtige sonstige Leistungen beurteilt (Recht auf Wildabschuss überwiegt gegenüber der Lieferung des Wildbrets ins EU-Ausland).

Zweite Außenprüfung

Betreffend Umsatzsteuer 12/2012 bis 8/2013 fand eine weitere Außenprüfung statt, worüber die Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO unter anderem ausführen:

Tz. 3 Jagdabschüsse

Jagdumsätze aus der Gatterjagd wurden bisher mit 10% verustet. Das Finanzamt vertritt die Rechtsansicht, dass es sich dabei um sonstigen Leistungen handelt die dem 20%igen Steuersatz unterliegen. Diesbezüglich ist eine Beschwerde beim Bundesfinanzgericht anhängig.

Es sind folgende Korrekturen durchzuführen:

	Kennzahl	2012	2013
Verminderung 10%ige Umsätze KZ	29	339.645,44	204.163,62
Ust 10%		33.964,54	20.416,36
Erhöhung 20%ige Umsätze KZ	22	311.341,65	187.149,99
Ust 20%		62.268,33	37.430,00
Nachforderung		28.303,79	17.013,64
Korrek. Gesamtbetrag Lief., sonst.L	0	-28.303,79	-17.013,64

Aktenvermerk

Ein Aktenvermerk vom 15. 5. 2014 zu dieser Prüfung führt unter anderem aus:

*Die W***** KG betreibt einerseits Gatterjagd und andererseits Handel mit Lebendwild.*

Im Anhang werden 2 Spezialangebote für organisierte Jagden beigelegt sowie Rechnungen über den Wildbretverkauf. (Preislisten betreffend der Lebendwildtiere wurden bereits im Zuge der Berufung bzw. Vorlageantrag vorgelegt)

Fleischpreis

Im Anhang befinden sich Rechnungen/Gutschriften an den Wildbrethändler, woraus ersichtlich ist, wie sich der Fleischpreis von 2009 bis 2014 entwickelt hat.

Trophäenpreis

Im Prüfungszeitraum wurden keine Trophäenverkäufe getätigt. Die Trophäen werden nach der Präparation dem Jagdgast mitgegeben. Jene Trophäen die abgeworfen wurden und im Wald gefunden wurden, wurden gesammelt (in einem Container) und ev. dem Jäger

Nebenkosten		Maral		Wildschweine * < 35 kg	
Jagdorganisation – Einzeljagd	180 Euro/Jäger/Tag	Bis 10 kg	4.750 Euro	< 50 kg	275 Euro
Jagdkarte	120 Euro/Jäger/Revier	10 – 12 kg	6.500 Euro	Boche (ab 50 kg)	550 Euro
Leihgewehr	60 Euro/Tag	12 – 15 kg	8.750 Euro	Keiler bis 14 cm	550 Euro
		15 – 18 kg	10.500 Euro	14 – 16 cm	990 Euro
Flughafentransfer (von/bis Wien oder Graz)		18 – 22 kg	15.950 Euro	16 – 18 cm	1.300 Euro
(von/bis Wien oder Graz) inkl.		Über 22 kg	19.950 Euro	18 – 20 cm	1.500 Euro
Fahrtkosten in den Revieren	120 – 360 Euro/Person			20 – 22 cm	1.990 Euro
				22 – 24 cm	2.400 Euro
Unterkunft/Verpflegung	nach Wunsch	Sikahirsch	1.800 Euro	24 – 26 cm	2.950 Euro
				26 – 28 cm	3.750 Euro
Jagdorganisation – Treibjagd pauschal		Damtiere/-kölber	150 Euro	Über 28 cm	4.750 Euro
ab 9 Schützen	450 Euro/Jäger/Tag	Damhirsch bis 2 kg	475 Euro		
ab 5 – 8 Schützen	575 Euro/Jäger/Tag	2 – 2,5 kg	675 Euro		
bis 4 Schützen	750 Euro/Jäger/Tag	2,5 – 3 kg	950 Euro		
		3 – 3,5 kg	1.350 Euro		
Abschussgebühren		3,5 – 4 kg	1.950 Euro	IBEX	
Rotwild	bis 289,9 CIC Punkte	4 – 4,5 kg	3.350 Euro	Bis 70 cm	5.950 Euro
Rottiere	340 Euro	4,5 – 5 kg	4.750 Euro	70 – 80 cm	7.500 Euro
Rotkälber	190 Euro	Über 5 kg	7.350 Euro	80 – 90 cm	8.750 Euro
Rotirsch bis 8 kg	2.400 Euro			90 – 95 cm	10.500 Euro
8 – 10 kg	4.750 Euro	Muffelschafe/-lämmer	175 Euro	95 – 100 cm	11.500 Euro
10 – 11 kg	7.500 Euro	Widder bis 55 cm	490 Euro	Über 100 cm	13.990 Euro
11 – 12 kg	9.950 Euro	55 – 60 cm	750 Euro		
12 – 13 kg	13.950 Euro	60 – 70 cm	1.075 Euro	Gams	
13 – 14 kg	17.950 Euro	70 – 75 cm	1.350 Euro	Bis 95 CIC	1.350 Euro
14 – 15 kg	23.050 Euro	75 – 80 cm	1.575 Euro	95 – 105 CIC	1.600 Euro
15 – 17 kg	26.150 Euro	80 – 85 cm	2.250 Euro	Über 105 CIC	2.690 Euro
	ab 280 CIC Punkte	85 – 90 cm	3.350 Euro		
15 – 17 kg	Auf Anfrage	90 – 95 cm	4.950 Euro	Rehböcke bis 300 g	390 Euro
17 – 18 kg	Auf Anfrage	95 – 100 cm	6.750 Euro	301 – 350 g	675 Euro
18 – 19 kg	Auf Anfrage	Über 100 cm	Auf Anfrage	351 – 400 g	1.075 Euro
				401 – 450 g	1.590 Euro
				Über 451 g	1.990 Euro

In den Preisen sind 20 % österr. MWSt, Gerichtsstand

Die Trophäen bleiben bis zur vollständigen Bezahlung Eigentum der

KG. Preisänderungen vorbehalten

Bei den in der Preisliste genannten "CIC Punkten" handelt es sich um eine seit 80 Jahren international gültige Bewertung von Trophäen nach bestimmten Gesichtspunkten, erstellt und aktualisiert vom International Council for Game and Wildlife Conservation (siehe <http://www.cic-wildlife.org/2013/11/cic-trophy-evaluation-system-4-november-2013/>).

Auf der Vorderseite der Abschusspreisliste werden die Trophäen in den Vordergrund gestellt, etwa



Im Mai 2012 wurde folgendes "Stammgäste-Spezial-Angebot" für eine Gruppe von 6 bis 8 Jägern gelegt:

Bezeichnung	Euro/Stück
Organisationsgebühr pro Jäger/Tag	350 Euro
Frischling (bis 25 kg)	130 Euro
Frischling (25 - 35 kg)	170 Euro
Überläufer (35 – 50 kg)	220 Euro
Bache (über 50 kg)	380 Euro
Keiler bis 14 cm	450 Euro
Keiler 14,1 – 17 cm	750 Euro
Keiler 17,1 – 20 cm	1.100 Euro
Keiler 20,1 – 23 cm	1.500 Euro
Keiler ab 23,1 cm	1.800 Euro
Rot-Kahlwild	350 Euro
Rothirsch bis 6 kg	1.300 Euro
Rothirsch 6 – 8 kg	2.200 Euro
Rothirsch 8 – 9 kg	3.500 Euro
Rothirsch 9 – 10 kg	4.500 Euro
Rothirsch 10 – 11 kg	5.500 Euro
Rothirsch 11 - 12 kg	6.500 Euro
Rothirsch 12 – 13 kg	8.000 Euro
Rothirsch 13 – 14 kg	11.000 Euro
Rothirsch 14 – 15 kg	15.000 Euro
Rothirsch ab 15 kg	19.000 Euro
Preise verstehen sich inkl. gesetzl. MWSt	

Bezeichnung	Euro/Stück
Muffelschaf, -lamm	170 Euro
Muffel bis 60 cm	600 Euro
Muffel 60 – 70 cm	950 Euro
Muffel 70 – 80 cm	1.300 Euro
Muffel 80 – 85 cm	1.800 Euro
Muffel 85 – 90 cm	2.800 Euro
Muffel 90 – 95 cm	4.000 Euro
Dam-Kahlwild	170 Euro
Damhirsch bis 2,5 kg	600 Euro
Damhirsch 2,5 – 3 kg	850 Euro
Damhirsch 3 – 3,5 kg	1.300 Euro
Damhirsch 3,5 – 4 kg	2.000 Euro
Damhirsch ab 4 kg	3.000 Euro
<u>Nebenkosten</u> Unterkunft Je nach Wunsch der Gäste Transfers Auf Anfrage Buchungsbedingungen: Diese Sonderkonditionen gelten bei entsprechender Akontozahlungen pro Teilnehmer bei Buchung - Restzahlung bei Abrechnung nach der Jagd	

Aktenkundig ist folgendes weitere Angebot vom 30. 9. 2013 (mit handschriftlichen Vermerken der Prüferin):

Spezial-Angebot

(mind. 8 - 10 Jäger)

Wann? Am 5. Oktober 2013

Wo? Revier (Saison-Auftakt)

Pauschale für 1 Keiler egal wie groß und
10 Frischling (bis 25 kg) oder Überläufer (bis 50 kg) oder Muffelkahlwild
Tausch möglich: 1 Bache bzw. 1 Rottier zählt für je 3 Frischlinge, etc.
inkl. Organisation **2.500 Euro/Schütze**

weitere Abschüsse (nur gültig am 5. Okt.)	Frischling bis 25 kg	150 Euro		
	Überläufer 25 - 50 kg	180 Euro		
	Bache 50 kg +	400 Euro		
	Keiler bis 22 cm	900 Euro	ca. 30 - 110 kg	Wildwed
	Keiler 22 cm +	1.200 Euro	ca. 110 - 130 kg	---
	Rothirsch bis 6 kg	1.200 Euro	ca. 90 - 110 kg	---
	6 - 8 kg	1.800 Euro		
	8 - 10 kg	2.800 Euro		
	10 - 11 kg	3.500 Euro		
	11 - 12 kg	5.000 Euro		
	12 - 13 kg	7.000 Euro	ca. 160 kg	---
	Muffelwidder bis 70 cm	1.000 Euro		
	70 - 80 cm	1.300 Euro		
	80 cm +	1.600 Euro		

Einzelheiten können wir jederzeit am Telefon besprechen. Wir freuen uns auf das baldige Wiedersehen und verbleiben

mit Weidmannsheil

Lebendwildverkäufe

Beispielsweise ist eine Rechnung über Lebendwildverkäufe an einen Abnehmer in Bulgarien im Jahr 2005 aktenkundig, wonach die Bf 30 Stück Schwarzwild weiblich zu 350 € das Stück, insgesamt 10.500 € plus 300 € Transport verkauft hat.

Aus einer Provisionsabrechnung vom 23. 2. 2005 ergeben sich etwa folgende Verkäufe:

15 Damwild female (2 – 4 jährig)	450 Euro	6.750 Euro	
Preis E "	350 Euro	5.250 Euro	1.500 Euro
10 Damwild male (3 – 4 jährig)	1.600 Euro	16.000 Euro	
Preis E "*****	1.200 Euro	12.000 Euro	4.000 Euro
10 Damwild young ****	320 Euro	3.200 Euro	
Preis E "	250 Euro	2.500 Euro	700 Euro
10 Damwild male (1 – 2 jährig)	450 Euro	4.500 Euro	
Preis E "	350 Euro	3.500 Euro	1.000 Euro
Provision aus umsatzsteuer- befreiter Ausfuhrlieferung	Gutschrift gesamt		7.200 Euro

**** 1 Damwildkalb war beim Abladen in Bulgarien leider tot. Dieses Tier müssen wir bei einer weiteren Lieferung ersetzen (320 Euro Lieferwert).

***** Preis DH 1.600
Pauschal DH 850
Differenz 750 : 2 = 375

Schließlich lässt sich aus einem Kaufanbot mit einem bulgarischen Abnehmer aus dem Jahr 2006 entnehmen:

1. The buyer orders the following living game with the salesman:

30 pieces Mouflon female ca. 2 – 4 Jahre	à	320 Euro	250	9.600 Euro	2100
30 pieces Mouflon young (from 2006)	à	120 Euro	100	3.600 Euro	600
25 pieces Mouflon male to 50 cm	à	500 Euro	450	12.500 Euro	1250.
10 pieces Mouflon male from 50 to 60 cm	à	800 Euro	650	8.000 Euro	1500
					<u>5.450 Prov</u>

That corresponds to an order value entirely from (calculation sum) 33.700 Euro

Wildfleischverkäufe

Folgende beispielsweise Rechnungen über Wildfleischverkäufe an ein Wildhandelsunternehmen sind aktenkundig:

Rechnung/Gutschrift vom 9. 2. 2014:

Lieferdatum	Stück	Wildart	Kg	Kg Preis	Betrag
9.2.14	8	WS I	432,50 kg	€ 1,00	€ 432,50
	6	WS I *	326,50 kg	€ 0,90	€ 293,85
	4	WS II	270,50 kg	€ 0,80	€ 216,40
	4	WS II *	297,50 kg	€ 0,70	€ 208,25
	1	Hirsch	46,00 kg	€ 2,30	€ 105,80
	1	Hirsch	135,00 kg	€ 2,00	€ 270,00
	1	Hirsch R *	137,00 kg	€ 1,00	€ 137,00
	25	Gesamt	1645,00 kg		€ 1.663,80
				+10% Mwst	€ 166,38
				Gesamt	€ 1.830,18

bzug Schüsse 10 Cent

Rechnung/Gutschrift vom 2. 3. 2013:

Lieferdatum	Stück	Wildart	Kg	Kg Preis	Betrag	
2.2.13	27	WS I	810,50 kg	€ 1,00	€ 810,50	
	17	WS I 2.Qu	504,00 kg	€ 0,90	€ 453,60	
	24	WS II	518,50 kg	€ 0,80	€ 414,80	
	14	WS II 2.Qu	279,00 kg	€ 0,70	€ 195,30	
	82	Gesamt	2112,00 kg		€ 1.874,20	
				+10% Mwst	€ 187,42	
				Gesamt	€ 2.061,62	

Rechnung/Gutschrift vom 21. 1. 2012:

Lieferdatum	Stück	Wildart	Kg	Kg Preis	Betrag	
21.1.12	25	WS I	790,50 kg	€ 1,50	€ 1.185,75	
	42	WS II	989,50 kg	€ 1,20	€ 1.187,40	
	16	WS III	324,50 kg	€ 1,00	€ 324,50	
	2	WS uwr.	26,00 kg	€ -	€ -	
	2	Hirsch I	59,50 kg	€ 2,80	€ 166,60	
	1	Hirsch II	113,00 kg	€ 2,50	€ 282,50	
	85 WS	Gesamt	2303,00 kg		€ 3.146,75	
	3 Hi			Abzug	€ - 324,50	
				Summe	€ 2.822,25	
				10 % Mwst	282,23	
				SUMME	3.104,48	

Rechnung/Gutschrift vom 6. 1. 2011:

Lieferdatum	Stück	Wildart	Kg	Kg Preis	Betrag	
6.1.11	18	WS I	869,00 kg	€ 1,50	€ 1.303,50	LKW
	8	WS II	325,00 kg	€ 1,20	€ 390,00	"
	2	WS III	101,00 kg	€ 1,00	€ 101,00	"
6.1.11	6	WS I	154,50 kg	€ 1,50	€ 231,75	W
	4	WS II	83,50 kg	€ 1,20	€ 100,20	"
	38	Gesamt	1533,00 kg		€ 2.126,45	
				+10% Mwst	€ 212,65	
				Gesamt	€ 2.339,10	

Rechnung/Gutschrift vom 6. 1. 2010:

Lieferdatum	Stück	Wildart	Kg	Kg Preis	Betrag	
9.1.10	48	WS I	1887,00 kg	€ 1,10	€ 2.075,70	
	30	WS II	1340,00 kg	€ 0,90	€ 1.206,00	
	9	WS III	399,50 kg	€ 0,70	€ 279,65	
	1	Mufflon	11,50 kg	€ 1,00	€ 11,50	
	88	Gesamt	3638,00 kg		€ 3.572,85	
				+10% Mwst	€ 357,29	
				Gesamt	€ 3.930,14	

Rechnung/Gutschrift vom 5. 2. 2009:

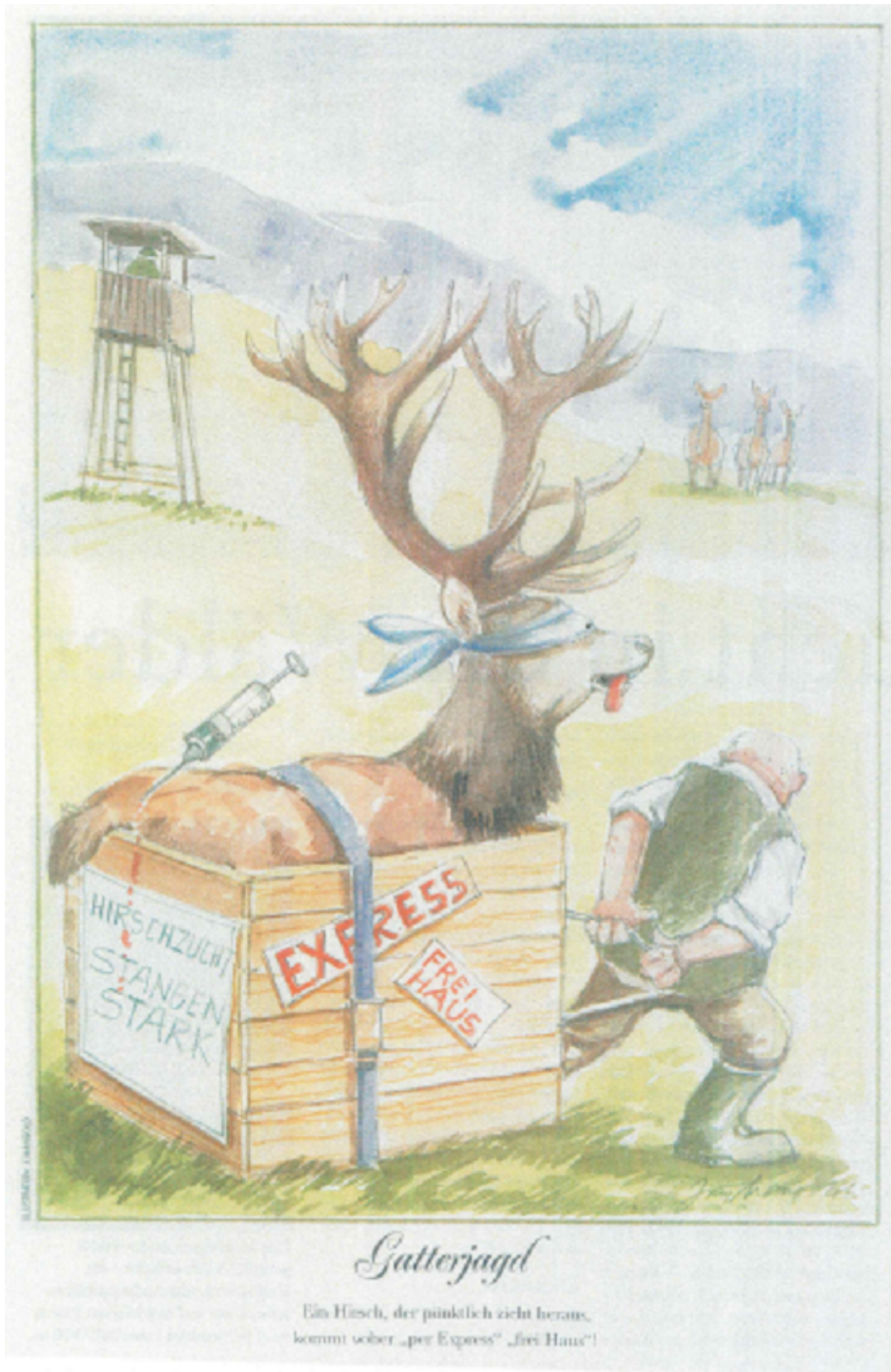
Lieferdatum	Stück	Wildart	Kg	Kg Preis	Betrag	
5.2.09	18	WS I	584,50 kg	€ 1,60	€ 935,20	Bgld
	19	WS II	668,00 kg	€ 1,40	€ 935,20	
	9	WS III	312,00 kg	€ 1,20	€ 374,40	
	5	WS IV	262,00 kg	€ 1,00	€ 262,00	
	10	WS *	213,00 kg	€ 1,00	€ 213,00	* schlechte Qual
	2	WS	25,00 kg	€ -	€ -	TKV unverwertbar
	5	WS	99,50 kg	€ -	€ -	TKV verstorben
	68	Gesamt	2164,00 kg		€ 2.719,80	
				+10% Mwst	€ 271,98	
				Gesamt	€ 2.991,78	

*) ganze Lieferung sehr schlechte Qualität

Hierzu finden sich in einer E-Mail der Komplementärin der Bf an die Prüferin vom 25. 11. 2013 unter anderem folgende Angaben:

*... In all den Jahren haben wir es mit all unseren anderen Geschäftspartnern so gehalten, dass demjenige, der die Kunden bringt, das Wildbret gehört. Zuletzt war das z. B. der Fall bei dem Revier in Wien, dass wir ja zusammen mit der Fa. R***** bewirtschaftet hatten. Die W***** KG hat das Lebend-Wild geliefert, Kosten und Umsätze wurden geteilt, aber das Wildbret gehörte (nachdem es ausschließlich durch unsere Kunden bejagt wurde) wieder der W***** KG. Die Abrechnung erfolgte hier direkt vom Wildbrethändler an die W***** KG...*

Zur Illustration des Geschäftsablaufs wurde folgender Cartoon vorgelegt und vermerkt: "Bei der Gatterjagd geht es um die 'Jagd-Ware' - nicht um das 'Jagd-Recht'" (E-Mail an den ersten Prüfer vom 15. 4. 2009, Text: "Gatterjagd: Ein Hirsch, der pünktlich zieht heraus, kommt vorher 'per Express' 'frei Haus'!", abgelegt im Arbeitsbogen der zweiten Prüfung):



Aussage vor dem Landesgericht Eisenstadt

Die Komplementärin sagte am 27. 6. 2007 in der Hauptverhandlung vor dem Landesgericht Eisenstadt als Zeugin in einem Strafverfahren gegen mehrere Personen

wegen § 127 StGB, § 128 Abs. 2 StGB (die zur Abgeltung offener Forderungen mehrere Hirsche aus einem Wildgatter der Bf verbrachten und vom Vorwurf des Diebstahls im Zweifel freigesprochen wurden) unter anderem in Bezug auf den Wert der Tiere sowie den Ein- und Verkauf von Tieren aus (das Protokoll wurde vom Gericht dem Finanzamt wegen Verdachts auf "Schwarzgeschäfte" durch die Bf, der sich aus den Angaben in der Hauptverhandlung ergab, übermittelt, dieser Verdacht wurde in der (ersten) Außenprüfung geprüft und ist nicht verfahrensgegenständlich):

... Wenn ich gefragt werde, was der Herr K***** sonst noch für die W***** KEG gemacht hat, gebe ich an, dass er Wild eingekauft hat, auf unseren Namen und dass er Wild, dass z.B. mein Mann gekauft hat, gefahren hat und dass er nach Bulgarien gefahren ist...

... Warum es zur Klage vom Herrn B***** gekommen ist, gebe ich an, dass bei diesen 3 Hirschen, die er im September geliefert hat, uns nicht gesagt hat, wie lange er die schon spazieren gefahren hat. Wir haben die nach Bulgarien weitertransportiert und die haben den Transport nicht überlebt und es sind von den 3 Hirschen 2 eingegangen...

... Der Herr B***** hat uns die Hirsche gebracht, der Herr B***** hat rein theoretisch auf eigene Rechnung geschrieben, hat aber, nachdem er und das war das nächste Problem, warum ich die Zahlung so hinausgezögert habe, weil ich gesagt habe, ich brauche Rechnungen für die KEG, weil ich überhaupt keinen Nachweis habe, woher die Viecher kommen, auch keiner die Haftung irgend wo übernimmt, wenn die Viecher irgend etwas haben oder so. Ich habe nicht einmal einen Nachweis wo die herkommen. Ich kann überall auf einem Zettel drauf schreiben, die hat der B***** gebracht. Für die Abrechnung und auch für die Buchhaltung brauche ich einfach Rechnungen und eine dieser Rechnungen hat halt er ausgestellt, so wie der Herr K***** das gemacht hat auf den Herrn G***** ...

... Bezüglich des Wertes des Ironman und des Clinten kann ich sagen, dass die Hirschen nach Bulgarien verkauft waren, dass wir eine Bestellung von 2 Hirschen in der Größenordnung von jeweils Euro 35.000,-- hatten. Bezüglich der Euro 50.000,-- gebe ich an, da war bei uns eine Anfrage, da war ein Jäger unterwegs, der unbedingt so einen Hirschen haben wollte und Geld keine Rolle spielte. Ab Euro 50.000,-- aufwärts ist kein Problem und da wäre im Zweifelsfall der Ironman dafür in Frage gekommen nur ist es zu diesem Geschäft nicht mehr gekommen...

Mitteilung der Außenhandelsstelle Budapest der Wirtschaftskammer Österreich

In einer E-Mail an den (ersten) Prüfer vom 3. 4. 2009 erläuterte die Komplementärin und gab eine Mitteilung der Außenhandelsstelle Budapest der Wirtschaftskammer Österreich an sie bekannt:

... anbei leite ich Ihnen die Antwort der WKO Budapest über die Handhabung der USt. bei Jagd zur Information weiter (Ungarn ist eines unserer Haupt-Konkurrenz-Länder). Ähnlich

dieser Vergehensweise habe ich im Internet aber auch in einem Wartungserlass des BMF Österreich an die Finanzämter gefunden, der folgenden Text beinhaltet:

Wildabschuss: Die dem Leistungsempfänger vom Unternehmer eingeräumte Möglichkeit, in einem dem Unternehmer gehörigen Gatterrevier Wild abzuschießen und sich die Trophäe sowie das Fleisch des Wildes zuzuwenden, ist eine einheitliche Leistung. Je nachdem, ob die Überlassung des Fleisches samt Trophäe einerseits oder das Dulden der Jagd und des Abschusses andererseits als Leistungsinhalt überwiegt, liegt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor. Ist der Verkehrswert der Trophäen und des ebenso überlassenen Fleisches geringerwertig als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes, liegt eine sonstige Leistung vor (VwGH 14.3.1980, 2045/79; VwGH 13.5.1982, 81/15/0013).

Wie interpretieren Sie das für unseren Fall. Können wir darüber nochmal sprechen?

Mit bestem Dank und lieben Grüßen...

Schreiben der Außenwirtschaftsstelle Budapest vom 2. 4. 2009:

... vielen Dank für Ihre eMail vom 27. März.

Gerne haben wir zu Ihrer umsatzsteuerrechtlichen Frage recherchiert und können Ihnen nun folgendes unverbindlich mitteilen:

Da der Ort der Leistungserbringung (Jagd) in Ungarn ist, unterliegt die Dienstleistung der Umsatzsteuer in Höhe von 20%.

Wenn jedoch nach Abschüssen die Trophäen ausgeführt werden und der Wert dieser 50% des gesamten Fakturenwertes übersteigt, dann kann die Leistung als steuerfreie innergemeinschaftliche Produktverwertung angesehen und als solche steuerfrei in Rechnung gestellt werden.

In diesen Fällen ist die UID Nummer des Rechnungsempfängers auch anzuführen.

Wir freuen uns, wenn wir helfen konnten und sind auch in Zukunft gerne für Sie da...

Stellungnahme des Finanzamts

Das Finanzamt gab am 20. 6. 2014 folgende Stellungnahme zur Berufung ab:

*Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vertritt die Ansicht, dass es sich bei den von der Firma W***** KG angebotenen Lieferungen und Leistungen zu den Wildabschüssen immer um sonstige Leistungen bei Grundstücksumsätzen handelt.*

Dies wird wie folgt begründet:

Die dem Leistungsempfänger vom Unternehmer eingeräumte Möglichkeit, in einem dem Unternehmer gehörigen Gatterrevier Wild abzuschießen und sich die Trophäe sowie das Fleisch des Wildes zuzuwenden, ist eine einheitliche Leistung. Je nachdem, ob die Überlassung des Fleisches samt Trophäe einerseits oder das Dulden der Jagd und des

Abschlusses andererseits als Leistungsinhalt überwiegt, liegt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor. Ist der Verkehrswert der Trophäen und des ebenso überlassenen Fleisches niedriger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes, liegt eine sonstige Leistung vor (VwGH 14.03.1980, 2045/79; VwGH 13.05.1982, 81/15/0013), die unter § 3a Abs. 9 UStG 1994 (Grundstücksort; bis 31.12.2009: § 3a Abs. 6 UStG 1994) fällt.

Im engen Zusammenhang mit einem Grundstück steht auch die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten (EuGH 07.09.2006, Rs C-166/05 "Heger"), der Wildabschuss, sowie die Einräumung dinglicher Rechte, zB Dienstbarkeiten, Baurecht, sowie sonstige Leistungen, die dabei ausgeführt werden, zB Beurkundungsleistungen eines Notars und die im Zusammenhang mit der Beurkundung erbrachte Beratung, soweit diese einen unselbständigen Teil der Beurkundungsleistung darstellt (so zB Errichtung der entsprechenden Vertragsentwürfe oder die damit verbundenen Eintragungen im Grundbuch).

Weiters sei zur Lieferung/So. Leistung zu bedenken (gem. USW RV/1025-W/08):

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt der Steuersatz für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage. Die Steuer ermäßigt sich nach Abs. 2 Z1 lit. a leg. cit auf 10% für die Lieferung der in Anlage Z1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände 10%. Darunter fallen Z1 (Lebende Tiere) und Z3 (Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse) bzw. Z 41 (rohe, ganze Häute und Felle) der Anlage zu §10 UStG 1994.

Z1 der Anlage zu § 10 Abs. 2 lit. a UStG 1994 umfasst lebende Tiere der Positionen 0101 bis 0105 der Kombinierten Nomenklatur. Darunter fallen lebende Pferde, Esel, Maultiere und Maulesel (0101); lebende Rinder (0102); lebende Schweine (0103); lebende Schafe und Ziegen (0104) sowie lebendes Hausgeflügel (Hühner, Enten, Gänse, Truthühner und Perlhühner) (0105). Auf lebende Wildtiere (Rehe, Hirschen, Gamsen, Wildschweine, Hasen Fasane, Wildenten usw.) ist die Befreiungsbestimmung daher jedenfalls nicht anwendbar.

Z2 der Anlage zu § 10 Abs. 2 lit. a UStG 1994 umfasst die Lieferung von Fleisch und genießbaren Schlachtnebenerzeugnisse des Kapitels 2 der Kombinierten Nomenklatur.

Aus dem Gesetzeswortlaut ist damit eindeutig ableitbar, dass nur Lieferungen sowie Eigenverbrauch und Einfuhr der genannten Gegenstände dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegen. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit diesen Gegenständen sind nicht von der Ermäßigung umfasst und unterliegen daher dem Normalsteuersatz (Ruppe, UStG § 10 Rz 23, Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg) UStG § 10 Rz 11).

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Alle anderen Leistungen iSd § 1 UStG 1994, die nicht unter diese Legaldefinition zu subsumieren sind, stellen sonstige Leistungen iSd § 3a UStG 1994 dar. Sonstige Leistungen iZm. mit der Be- oder Verarbeitung von Fleisch (zB.

Lohnschlächter, Fleischzerleger) oder anderen Lebensmitteln fallen daher nicht unter die Bestimmung des § 10 Abs. 2 lit. a UStG 1994.

Dem Kunden wird das Recht eingeräumt, Wild im Revier zu töten. Diese Erlaubnis, Wild zu töten, stellt einen Teil der Gesamtleistung des Lieferers dar.

Ebenso stellt eine Eigentumsübertragung an dem vom Kunden erlegten Wildteilen nur einen Teil der Gesamtleistung dar.

Das Dulden des Abschusses sowie der Erwerb der Trophäe bilden eine einheitliche Leistung.

Nach der Judikatur des EuGH liegt eine einheitliche Leistung dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger für einen Verbraucher zwei oder mehrere Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH 27.10.2005, Rs C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank). Von unselbstständigen Nebenleistungen kann in diesem Zusammenhang nur ausgegangen werden, wenn sie im Verhältnis zur Hauptleistung von untergeordneter Bedeutung sind und den Zweck haben, die Hauptleistung zu ergänzen, erleichtern, ermöglichen oder abzurunden. Die Nebenleistung hat also gegenüber der Hauptleistung eine dienende Funktion (vgl. UStR 2000 Rz 347).

Typischerweise ist der Verkehrswert eines Geweihs (zur Dekoration oder Knopferzeugung), das nicht mit einem persönlichen "Jagdderlebnis" verbunden ist, verglichen mit einem Abschusspreis nicht übermäßig hoch. Wahrscheinlich wird der Preis des Abschusses inklusive Trophäe den "Materialwert" eines Geweihs weit übersteigen.

Der Erwerb einer Trophäe des eigens erlegten Wildes mag vielleicht für den Jäger von großer Bedeutung sein und ein wichtiges Symbol für den Erfolg des Jägers darstellen, allerdings kann der Erwerb nicht als die Hauptleistung bei einer Jagd klassifiziert werden. Es kann nicht geleugnet werden, dass die Trophäe eine ergänzende und dienende Funktion zur Hauptleistung, dem Abschuss des Wildes, ausübt. Der vorrangige Wunsch des Jägers ist der Abschuss des Wildes.

*Gemäß der Sachverhaltsdarstellung durch Fr. Wa***** (richtig wohl: W*****) und durch die Betriebsprüferin bezahlt der Jäger einen Pauschalbetrag für die Ausübung des Jagdrecht und zusätzlich ein Honorar je nach abgeschossenem Wild. Die Trophäe erwirbt der Jäger, das Fleisch behält die KG und verkauft das Fleisch an einen Händler.*

*Im Aktenvermerk durch die Betriebsprüferin ADir. Bettina M***** wird eine Kalkulation des Fleischpreises eines Hirschen in Relation zum Abschusspreis wie folgt dargestellt:*

Wildbret von ca. 130kg EUR 300,- (angenommener Mittelwert)

*Abschusspreis der W***** KG EUR 2.500,- (angenommener Mittelwert)*

Ein entsprechendes Hirschgeweih wird am freien Markt mit einem Preis von ca. 30 - 200 Euro angeboten. [Quellen: <http://www.kalaydo.de/kleinanzeigen/dekoration-saisonales/geweih-11-ender-elfender-jagd/a/56649123>/<http://www.ebay.at/itm/>

ECHTES-ROTHIRSCH-GEWEIH-Nr-70-231-HIRSCHGEWEIHE-GEWEIHE-GEWEIH-HIRSCH-DEKOIDEE-/121255644409?pt=Jagd_Fischen&hash=item1c3b664cf9 <http://www.geweihshop.de/Geweihe>]

Daraus ergibt sich eine Relation von Fleisch und Geweih von höchstens 500 Euro zu einem Abschusspreis von ca. 2.500 Euro.

Der Preis für die Verschaffung der Verfügungsmacht des Fleisches und des Geweihes entspricht ca. höchstens einem Fünftel des Gesamtpreises für den Abschuss des Hirschen. (Der Hirsch wird beispielhaft angeführt, ein ähnliches Verhältnis ergibt sich für die anderen angebotenen Wildtiere wie Widder, Steinbock oder Wildschwein).

Es kann der Argumentation des Steuerberaters in seiner Ergänzung zur Berufung vom 30.06.2009 nicht gefolgt werden, dass ca. 80 - 90% des Abschusspreises auf das lebende Wild entfallen.

Erstens erwirbt der Leistungsempfänger kein lebendes Wild, der Käufer erwirbt das Recht auf Abschuss, die Trophäe und in Einzelfällen auch das Wildbret.

Zweitens entfallen lediglich maximal 20% des Abschusspreises auf das Wildbret und die Trophäe und der überwiegende Anteil des Entgelts (> 80%) entfallen auf das Dulden des Abschusses.

*In den meisten Geschäftsfällen behält die W***** KG das Wildbret und veräußert dieses an einen inländischen Fleischhändler. Würde man den Wildbretpreis aus der Kalkulation des Abschusspreises herausnehmen, entfielen noch ein weit höherer Anteil des Abschusspreises auf das Recht des Abschusses und lediglich 8% des Gesamterlöses entspräche der Trophäe.*

Es handelt sich nicht um eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, sondern vielmehr um eine sonstige Leistung gem. § 3a Abs. 1 UStG, bei welcher das Recht auf Abschuss eindeutig im Vordergrund steht.

Das Verschaffen der Verfügungsmacht über die Trophäe ist derartig eng verbunden mit dem Abschuss, dass von einer unselbständigen Nebenleistung gesprochen werden muss. Diese unselbständige Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung und ist als ein Teil der sonstigen Leistung zu qualifizieren.

*Es kann nicht gesagt werden, dass die Fa. W***** KG lebende Wildtiere an die Jäger verkauft. Es mag stimmen, dass die Fa. W***** KG lebende Wildtiere für das Wildgatter in einigen Fällen einkauft, aber typischerweise kauft ein Jäger einen Abschuss und nicht ein lebendes Wildtier. Das Hauptinteresse besteht zweifelsfrei auf dem Abschuss und nicht an dem Erwerb des lebenden Wildtieres.*

*Die W***** KG erbringt eine sonstige Leistung gem. § 3a UStG an die jeweiligen Jäger. Es handelt sich um eine sonstige Leistung bei Grundstücksumsätzen und der Ort der sonstigen Leistungen richtet sich nach dem Grundstücksort.*

Somit steuerbar und steuerpflichtig in Österreich.

Der Steuersatz beträgt gem. § 10 UStG 20%. Der ermäßigte Steuersatz von 10% kommt nicht zur Anwendung, da der ermäßigte Steuersatz nur für Lieferungen sowie für den Eigenverbrauch und Einfuhr von den ermäßigten Gegenständen zur Anwendung kommt. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit diesen Gegenständen sind nicht von der Ermäßigung umfasst und unterliegen daher dem Normalsteuersatz.

Der Art. 7 UStG kommt nicht zur Anwendung, da dieser nur auf Lieferungen anwendbar ist, bei sonstigen Leistungen mit dem Leistungsort im Inland kann keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zur Anwendung kommen.

*Sollte das Bundesfinanzgericht wider Erwartens zu der Überzeugung gelangen, dass die Fa. W***** KG Lieferungen und nicht sonstige Leistungen an die Empfänger ausführen, kann es trotzdem nicht zu einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet kommen.*

Gem. Art. 7 Abs. 1 Z 1 UStG liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor, wenn der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird.

*Die Fa. W***** KG legte dar, dass Lebendwild veräußert und durch die Empfänger ins übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wird.*

*Dies ist nicht der Fall. Die Fa. W***** KG verrechnet zwar Lebendwild an die Leistungsempfänger, ins übrige Gemeinschaftsgebiet werden aber präparierte Trophäen und teilweise Fleischteile befördert oder versendet. Bei der Ausfuhr handelt es sich eindeutig nicht mehr um denselben Gegenstand des Liefergeschäfts an den Jäger.*

Zwischen dem Erwerbsvorgang durch den Jäger oder seines Mittelsmannes und der Ausfuhr der Trophäe passieren mehrere Zwischenschritte, welche nicht mehr von einer Identität des gekauften Gegenstandes (bzw. der gekauften sonstigen Leistung) zum ausgeführten Gegenstand sprechen lassen können.

*Bei der Warenbewegung ins übrige Gemeinschaftsgebiet handelt es sich nicht mehr um den Gegenstand der Lieferung der Fa. W***** KG und daher wäre auch aufgrund dieser Überlegung nicht von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung auszugehen.*

Es wird der Antrag an das BFG gestellt, die Berufung vom 29.05.2009 abzuweisen und spruchgemäß zu entscheiden.

Gegenäußerung

Hierzu äußerte sich die Bf am 17. 9. 2014:

... die seitens des Finanzamtes Oberwart vertretene Ansicht ist uns durchaus bekannt, grundsätzlich natürlich nachvollziehbar, aber in Verbindung "mit dem richtigen Leben" u.E. eben auch nur "ein Teil der Wahrheit".

Wir können diese Ansicht nachvollziehen, wenn wir davon ausgehen, dass wir von "Jagd im herkömmlichen Sinne" sprechen. Sprich: Ein Jagdgast wartet im Wald (freie Wildbahn) auf ein "zufällig" vorbeikommendes Stück Wild, dass er sich durch den Schuss aneignet. Inwieweit ein Stück Wild in welcher Qualität durch wessen Revier läuft, kann man nicht wirklich beeinflussen.

Unser Geschäft ist der Handel mit Wildtieren, d. h., wir kaufen Wildtiere ein und verkaufen sie weiter. Ein Teil davon wird lebend weiter verkauft, ein Teil davon wird über die Jagd im eingezäunten Gelände "weiter verkauft".

Unser Betrieb unterscheidet sich also im Vergleich zur "herkömmlichen Jagd" dadurch, als sich das jeweilige Tier- eindeutig zu bestimmen und in Art und Qualität zuzuordnen, das im Jagdgatter zum Abschuss angeboten wird bereits vorher in unserem Eigentum befindet. Sprich: Dem Abschuss geht ein Einkauf voraus. Und das nicht nur in einigen Fällen -wie in der Stellungnahme behauptet, sondern in eigentlich allen Fällen.

Hinzu kommt, dass wir für den Abschuss unserer Tiere im Jagdgatter ganz sicher nicht mehr Geld bekommen, als für einen vergleichbaren Abschuss in freier Wildbahn. Trotzdem kommen die Finanzbehörden in beiden Fällen gleichermaßen zu dem Schluss, dass ein etwaiges Entgelt hauptsächlich dem Dulden der Jagd und dem Abschuss zukommt!?

Beispiel Wildschwein

	Abschuss freie Wildbahn	Abschuss im Jagdgatter	Verkauf Lebend
Einkauf	0 €	1.000 €	1.000 €
Erlös aus Abschuss/bzw. Verkauf	1.500 €	1.500 €	1.500 €
Überschuss	1.500 €	500 €	500 €

Das heißt nicht, dass wir je behauptet hätten, unsere Tiere an die Jäger lebend zu verkaufen. Das heißt lediglich, dass für uns der Ertrag im Vergleich zum Lebendverkauf keinen Unterschied macht. Sprich: Inwiefern kann hier die Hauptleistung - und das unabhängig von der jeweiligen Trophäe - im Verschaffen der Verfügungsmacht über das Tier gesehen werden!? Aus unserer Sicht ist das Dulden der Jagd bzw. das Ermöglichen des Abschusses eine finanziell "unterzuordnenden Serviceleistung" gegenüber unseren Kunden.

Dass Jagd nicht grundsätzlich nur als "sonstige Leistung" gesehen werden kann oder muss, ergab sich für uns aus dem Urteil VwGH 14.03.1980 2045/79 bzw. VwGH 13.05.1982 81/15/0013.

Entsprechend räumt das FA Oberwart ja auch ein, dass entweder Lieferung oder Leistung vorliegt, je nachdem, was überwiegt: Das Entgelt für das Dulden der Jagd und den Abschuss, oder das Entgelt für die Überlassung von Trophäe und Fleisch.

Natürlich besteht das Hauptinteresse unserer Jagdgäste zweifelsfrei auf dem Abschuss und nicht an dem Erwerb des lebenden Wildtieres. Aber: Der Preis für die Abschüsse hängt bei uns ohne Ausnahme und in jedem Fall von den jeweiligen Einkaufspreisen ab.

*Eingehend auf das Beispiel von Frau ADir. Bettina M***** bzgl. Kalkulation des Fleischpreises eines Hirschen in Relation zum Abschusspreis (also Wildbret 300 € bei Abschusspreis 2.500 €) bitten wir folgendes zu berücksichtigen: Einen entsprechenden Hirsch kaufen wir vorab für ca. 1.700- 1.800 € ein. Der Wert des Wildbrets beträgt auch dabei 300 €. Das heißt, wir bezahlen für die "Trophäe" im Einkauf 1.400 - 1.500 €.*

Den Trophäenwert in diesem Zusammenhang mit 30 - 200 € anzusetzen ist gänzlich falsch, den diese Zahlen resultieren aus einem ganz anderen Geschäftsbereich. Das sind Preise für alte Geweihe, Abwurfstangen, etc., wie sie von Knopffabriken angeboten werden. Man erlaube uns die bescheidene Bemerkung am Rande, aber niemand käme ernsthaft auf die Idee einen neuen Ferrari der mit seinen 4 Rädern stets fest mit Grund und Boden verhaftet ist als "sonstige Leistung" zu betrachten, weil der irgendwann "zum Schrottpreis" ausgeschlachtet wird und demzufolge das Hauptinteresse des Erwerbers einem speziellen Fahrgefühl zugeordnet werden muss.

Im Hinblick auf die vorangehende Investition "in die Trophäe" versperrt sich uns der Zugang, den überwiegenden Teil des zu bezahlenden Entgelts im Dulden von Jagd und Abschuss zu sehen.

Entsprechend sehen wir den überwiegenden Teil in einer "sonstigen Lieferung" und insofern spricht u.E. auch nichts dagegen, das es zu einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung kommen kann.

Ein Thema, dass uns übrigens noch bedenklicher erscheint, da das unweigerliche Festhalten der Finanzbehörden- unsere Jagdeinnahmen nicht als "sonstige Lieferung" sondern als "sonstige Leistung" zu betrachten - just in dem Moment endet, als sie von uns die volle Mehrwertsteuer zu bekommen haben. Dass die Umsätze aller ausländischen Jagdvermittler ja dann auch entsprechend von Österreich aus weiterverrechnet werden müssten, wird großzügig ignoriert!? Dass dadurch die Mehrwertsteuer für uns zu einem echten Kostenfaktor wird, ist sicher auch nicht im Sinne des Erfinders.

"Diese Firmen" nehmen keinen Vorsteuerabzug in Anspruch, "bezahlen uns im Gegenzug aber auch die Mehrwertsteuer nicht wirklich". Sprich- wir bekommen für ein in Österreich erlegtes Stück Wild keinen Cent mehr, als würden wir dieses dem ausländischen Kunden lebend und umsatzsteuerbefreit als innergemeinschaftliche Lieferung in sein Land liefern. Vielleicht schwer nachvollziehbar, aber so ist dieser Markt nun mal.

Bzgl. der unterschiedlichen USt-Sätze für lebende Tiere entsprechend der Kombinierten Nomenklatur - ein Thema mit dem sich bis zu unserer Betriebsprüfung weder unser Finanzamt, Steuerberater noch bis heute unsere Kollegen ernsthaft beschäftigt haben - setzen wir uns seit Beginn unserer Geschäftstätigkeit auseinander. Ursprünglich fanden wir dazu aus steuerlicher Sicht lediglich die Unterscheidung lebender Tiere von 0101 bis 0105 und unter 0106 (also 20%) wurden Rehe, Hirsche, Hasen, etc. aufgezählt. Inzwischen haben wir über das europäische Veterinär-Kontroll-System ziemlich explizite Auflistungen der jeweiligen Tiere. Europäische Wildschweine und

europäische Wildschafe (Muffelwild) findet man nach wie vor in den Auflistungen 0101 bis 0105. Diese Informationen haben wir unserem Finanzamt natürlich zur Verfügung gestellt.

Warum spezielle Wildtiere, die ja nun ebenfalls - zumindest ein wesentlicher Teil davon - für den menschlichen Verzehr bestimmt sind nicht unter die 10 % igen Umsätze gezählt werden, ist/wäre ggfs. an anderer Stelle zu klären.

Wir haben uns immer bemüht, alles richtig zu machen und es liegt uns fern, uns in irgendeiner Art auf Kosten der Allgemeinheit zu bereichern, aber andererseits weigern wir uns auch, den Staat, in dem wir leben, als Bedrohung bzw. als potentiellen Feind anzusehen. Durch die aktuelle Auslegung des Umsatzsteuergesetzes fühlen wir uns im Hinblick auf die in unserem Eigentum befindlichen Tiere "quasi enteignet".

Insofern wenden wir uns nach wie vor voller Vertrauen an Sie und Ihre Behörde, auch wenn uns die Langwierigkeit dieses Verfahrens nahezu an die Grenzen unserer finanziellen, wie auch persönlichen Belastbarkeit gebracht hat. Nicht zuletzt, da es gerade in den zurückliegenden Jahren der Wirtschaftskrise (die sich natürlich auch nicht unerheblich auf unseren Wirtschaftszweig, den Luxus Jagd, ausgewirkt hat) für die ein oder andere Geschäftsanbahnung entscheidend gewesen wäre, eine klare Entscheidung gehabt zu haben.

Unsere weitere Existenz hängt nicht unwesentlich von Ihrer Entscheidung ab. Insofern würden wir uns freuen, wenn Sie uns vor einer Entscheidung u. a. zur Beantwortung etwaiger Fragen die Möglichkeit für ein persönliches Gespräch einräumen könnten. Gerne würden wir Sie ggfs. auch hier vor Ort begrüßen. Sie könnten sich dann selbst ein Bild von unserer Arbeit und unserem Betrieb machen.

In diesem Sinne verbleiben wir mit Dank für Ihr Verständnis und für Ihre Mühe...

Gegenäußerung

Das Finanzamt gab hierzu mit E-Mail vom 9. 10. 2014 folgende Gegenäußerung ab:

*Das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart möchte zu den Ausführungen der Firma W***** KG nur mehr dahingehend Stellung nehmen, dass die von uns vertretene Rechtsansicht bestehen bleibt.*

*Die Argumente von Frau Ingrid W***** können dahingehend entkräftet werden, dass die Beurteilung, ob eine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt, nicht anhand der eingekauften Waren getroffen werden kann. Es kann auch keine zwingende Identität des Wareneinkaufs mit dem Verkauf der Waren oder Leistungen unterstellt werden (zB: ein Schlachtbetrieb kauft ebenfalls Lebewesen und veräußert Fleischwaren).*

Weiters spielt bei den strittigen Rechtsgeschäften der Wille der Erwerber eine überwiegende Rolle. Es wird davon ausgegangen, dass keiner der Jäger oder der

Jagdgesellschaften Interesse an einem Lebewild hat, wenn nicht das Jagderlebnis damit verbunden ist.

Die Beurteilung der Leistung als Lieferung oder sonstige Leistung kann nicht unterschiedlich ausfallen, je nachdem ob das Wildtier ein „ursprüngliches“ oder „zugekauft“ Wildtier ist.

In den überwiegenden Rechtsgeschäften hat der Jäger nur die Trophäe erhalten, das Fleisch wurde an einen Fleischereibetrieb veräußert.

Mündliche Verhandlung

In der gemäß § 274 Abs. 1 Z 2 BAO anberaumten mündlichen Verhandlung am 14. 1. 2015 wurde von der Vertreterin der Bf zum vom Gericht angenommenen vorgetragenen Sachverhalt ergänzt, dass der Kunde nicht am lebenden Tier, sondern am Abschuss interessiert sei, aber nicht am Abschuss allein, sondern nur in Verbindung mit der Trophäe.

Es gäbe Trophäensammler, die etwa bereit seien, zur Ergänzung einer Trophäenhalle Trophäen am Markt zu erwerben, falls solche auch gehandelt werden, und dafür einige tausend Euro zu zahlen. Das seien private Sammler, die privat suchen.

Es habe auch die Bf. Trophäen von Tieren, die im Gehege etwa nach einem Kampf mit einem anderen Tier verendet sind, an Sammler verkauft, wobei hierfür bis zu 1.500 € erzielt worden seien. Der entsprechende Abschuss sei in diesem Fall freilich um die 30.000 € wert gewesen. Die 50 % (in Bezug den Trophäenwert mit und ohne Abschuss) seien aber niemals überschritten worden.

Über Vorhalt, dass auch im Fall einer Lieferung das lebende Tier Österreich nicht verlasse, erklärte die Vertreterin der Bf., dass die Trophäe verkauft werde und diese sehr wohl bei den strittigen Umsätzen damals in ein Drittland gegangen sei. Der Kunde sei nur an der Trophäe interessiert gewesen, nicht am Wildfleisch. Der eigentliche Gegenstand der – nach Ansicht der Bf – Lieferung sei somit ins Ausland verbracht worden.

Die Prüferin Amtsdirektorin Bettina M***** erläuterte, dass dem angefochtenen Bescheid eine Umsatzsteuernachschau vorangegangen sei und der Innendienst aus diesem Grund automatisch eine vorläufige Veranlagung vorgenommen habe.

Beide Parteien verwiesen zur Rechtsfrage auf ihre bisherigen Vorbringen im Verfahren.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung gemäß § 23 Abs. 3 BFGG entgegenstehen, wurden von den Parteien nicht bekannt gegeben.

Seitens der Bf wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde beantragt. Die Umsatzsteuer sei für die Bf in der internationalen Konkurrenz ein echter Kostenfaktor, da die ausländischen Jagdgäste im Ergebnis nicht bereit seien, diese zu zahlen. Der

ausländische Vermittler sei Vertragspartner der Bf, dieser verrechne dann die Kosten an den ausländischen Jagdgast weiter.

Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten .

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt:

Hauptsächlicher Unternehmenszweck der Bf ist die Organisation, Veranstaltung und Vermittlung von Einzel- und Gesellschaftsjagden "mit Rundum-Service für Gastjäger".

Die Bf unterhält Wildgatter. Sie züchtet und handelt mit Wild im Einkauf und Verkauf nach Kategorien und Trophäen in großem Umfang. Die Tiere werden europaweit lebend für Zucht oder Abschuss mit Foto und Ohrmarke versehen gekauft und verkauft. Der Jagdgast kann aus einem Katalog seinen Abschuss auswählen, welcher entweder im eigenen Wildgatter vorhanden ist oder, wenn er in einem fremden Gatter stationiert ist, zugekauft wird. Dem Jagdgast wird eine Jagdbegleitung beigelegt, ihm wird eine Jagdkarte besorgt und er kann sich Gewehre von der Bf ausleihen. Neben Einzeljagden werden auch Treibjagden unter Beistellung von Treibern organisiert.

Die von der Bf verlangten Preise für Wild, das nicht zum Abschuss vorgesehen ist und lebend abgeholt oder geliefert wird, belaufen sich auf etwa 80% - 90% der Preise des Wildes, das im Gatter vom Jagdgast geschossen wird. Hinzu kommt ein Aufschlag für Jagdinfrastruktur, Bewirtung und Präparation der Trophäen von etwa 20% des Abschusspreises, sodass das vom Jagdgast im Revier geschossene Wild im Ergebnis vergleichsweise nur geringfügig teurer als etwa an andere Wildgatterbetreiber geliefertes Lebendwild ist. Die Abschusspreise orientieren sich an den jeweiligen Einkaufspreisen für Lebendwild, die die Bf im Falle eines Einkaufs selbst zu tragen hat. Die Preise für den Abschuss im Jagdgatter der Bf sind jedenfalls nicht höher als für vergleichbare Abschüsse in freier Wildbahn. Vor dem Abschuss wird das zum Abschuss angebotene Wild eindeutig bestimmt; dem Jagdgast wird kein allgemeines Jagdrecht eingeräumt, sondern das Recht auf den Abschuss eines im vorhinein bestimmten Wildes.

Ist Kunde der Bf ein Jagdgast, ist dieser nicht am Erwerb eines lebenden Wildtieres, sondern am Abschluss des Wildtieres durch ihn selbst interessiert.

Der Jagdgast tötet das erworbene Wild im Revier im Österreich. Der Jagdgast erhält die Trophäe, also Geweihe, Hörner oder Hauer der erlegten Tiere. Die Trophäe wird bei ausländischen Jagdgästen in das Ausland verbracht, entweder vom Jagdgast selbst mitgenommen oder diesem nach Präparation nachgesendet. Meist erhält der Jagdgast auch die Wilddecke. Das Wildfleisch (Wildbret) verbleibt bei der Bf und wird von dieser an

Wildbrethändler in Österreich weiterveräußert. Gelegentlich erhält der Jagdgast auch eine Wildwurst aus Fleisch der von ihm erlegten Tiere.

Die Abschusspreise für das lebende Wild ohne die jagdlichen Leistungen, aber einschließlich 20% Umsatzsteuer, lagen 2008 etwa bei Rothirschen mit einem Gewicht von 8 - 10 kg bei 4.750 € und mit einem Gewicht von 15 - 17 kg bei 26.150 €, wobei auch Preise von 50.000 € für einen kapitalen Hirsch verlangt wurden. Bei Damwild lag das Preisband zwischen 475 € (unter 2 kg) und 7.350 € (über 5 kg).

Es ist üblich, dass ein Jäger nur Trophäen von selbst erlegtem Wild in Besitz nimmt und bereit ist, einen Preis für das Recht auf den Abschuss zu zahlen, der ein Vielfaches des Sachwerts des toten Tierkörpers, also von Wildbret (Wildfleisch), Wilddecke (Fell) oder Geweihen (Stangen), beträgt.

Der Marktwert von potenziellen Trophäen (Stangen, Hörner, Hauer,...), die nicht vom Besitzer selbst geschossen wurden, und etwa in der Trachtenknopferzeugung oder als bloße Dekoration ohne Hinweis auf ein eigenes Jagderlebnis des Besitzers verwendet werden, ist derart gering, dass eine Vermarktung von der Bf nicht vorgenommen wurde. Jene Trophäen, die abgeworfen und im Wald gefunden wurden, wurden in einem Container gesammelt und allenfalls verschenkt, gelegentlich auch verkauft.

Dekorative Geweihe von fremderlegten Hirschen haben einen Verkehrswert zwischen 30 € und 200 €. Im Jahr 1996 betrug etwa der Materialwert von Geweihstangen bei Verkauf an einen Knopfersteller 100 S pro kg (vgl. VwGH 27. 2. 2001, 98/13/0007).

In Einzelfällen gibt es private Sammler, die zur Ergänzung ihrer Trophäensammlung bereit sind, einen nennenswerten Preis für eine nicht im Wege des eigenen Abschusses erworbene Trophäe zu zahlen. Der hierfür erzielbare Preis liegt jedoch weit unter dem bei einem Abschluss erzielbaren Preis. So hat die Bf fallweise Trophäen von verendeten Tieren verkauft, wobei Preise von bis zu 1.500 € erzielt wurden, während der Abschuss des lebenden Tieres mit einer derartigen Trophäe der Bf um die 30.000 € gebracht hätte.

Der Marktwert für eine bloße Wilddecke bewegt sich zwischen 10 € und 100 €.

Der Wert des Wildbrets eines geschossenen Tieres lag bei Wildschweinen zwischen netto 0,70 € und 1,60 € je Kilogramm, bei Hirschen zwischen netto 2,00 € und 2,80 €, bei Mufflon bei netto 1,00 €.

Während sich der Marktpreis von zum Verzehr bestimmten landwirtschaftlichen Nutztieren (Schlachtvieh) wie Rindern, Schweinen oder Schafen im Wesentlichen an dem nach der Schlachtung erzielbaren jeweiligen Fleischpreis orientiert und die Lebendpreise mit Umrechnungsfaktoren zwischen 0,5 und 0,8 des gestochenen Tieres ermittelt werden (siehe etwa die jeweiligen von den Landwirtschaftskammern veröffentlichten Marktübersichten), ist der Preis für Lebendwild auf Grund der Möglichkeit der Vermarktung mittels eigenen Abschusses durch den Kunden um ein Vielfaches höher als der Preis für Wildbret und sonstige Teile des toten Tierkörpers.

Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen stützen sich auf das Vorbringen der Bf und die Feststellungen des Finanzamts. Sie wurden den Parteien mit E-Mail vom 16. 10. 2014 vorgehalten, in der mündlichen Verhandlung am 14. 1. 2015 erörtert, auf Grund der Ergebnisse der mündlichen Verhandlung gegenüber der E-Mail ergänzt und sind nicht strittig.

Zum Marktwert von Wildbret siehe etwa auch die Veröffentlichungen einzelner Landwirtschaftskammern (zB NÖ Landeslandwirtschaftskammer: <http://noe.lko.at/?+Wild+&id=2500,,1294315>)

Rechtsgrundlagen

Unionsrecht

Art. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (in der Folge Mehrwertsteuersystemrichtlinie) lautet auszugsweise:

Artikel 2

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;...

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;...

Art. 14 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 14

(1) Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

a) die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes;

b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;

c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.

(3) Die Mitgliedstaaten können die Erbringung bestimmter Bauleistungen als Lieferung von Gegenständen betrachten.

Art. 24, 25 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lauten:

Artikel 24

(1) Als „Dienstleistung“ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

(2) Als „Telekommunikationsdienstleistung“ gelten Dienstleistungen zum Zweck der Übertragung, Ausstrahlung oder des Empfangs von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder andere elektromagnetische Medien, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang, einschließlich der Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen.

Artikel 25

Eine Dienstleistung kann unter anderem in einem der folgenden Umsätze bestehen:

a) Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;

b) Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;

c) Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.

Art. 31, 32, 33 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lauten:

Artikel 31

Wird der Gegenstand nicht versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.

Artikel 32

Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

Liegt der Ort, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, in einem Drittgebiet oder in einem Drittland, gelten der Ort der Lieferung, die durch den Importeur bewirkt wird, der gemäß Artikel 201 als Steuerschuldner bestimmt oder anerkannt wurde, sowie der Ort etwaiger anschließender Lieferungen jedoch als in dem Mitgliedstaat gelegen, in den die Gegenstände eingeführt werden.

Artikel 33

(1) Abweichend von Artikel 32 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;

b) die gelieferten Gegenstände sind weder neue Fahrzeuge noch Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

(2) Werden die gelieferten Gegenstände von einem Drittgebiet oder einem Drittland aus versandt oder befördert und vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat als den der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber eingeführt, gelten sie als vom Einfuhrmitgliedstaat aus versandt oder befördert.

Art. 43 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 43

Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.

Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 45

Als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistungen von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, sowie einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. Dienstleistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, gilt der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist.

Art. 52 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 52

Als Ort der folgenden Dienstleistungen gilt der Ort, an dem die Dienstleistung tatsächlich bewirkt wird:

- a) Tätigkeiten auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaften, des Unterrichts, der Unterhaltung oder ähnliche Tätigkeiten, einschließlich derjenigen der Veranstalter solcher Tätigkeiten sowie gegebenenfalls der damit zusammenhängenden Dienstleistungen;*
- b) Nebentätigkeiten zur Beförderung wie Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche Tätigkeiten;*
- c) Begutachtungen beweglicher körperlicher Gegenstände und Arbeiten an solchen Gegenständen.*

Art. 56 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 56

(1) Als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort:

- a) Abtretung und Einräumung von Urheberrechten, Patentrechten, Lizenzrechten, Fabrik- und Warenzeichen sowie ähnlichen Rechten;*
- b) Dienstleistungen auf dem Gebiet der Werbung;*
- c) Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;*
- d) Verpflichtungen, eine berufliche Tätigkeit ganz oder teilweise nicht auszuüben oder ein in diesem Absatz genanntes Recht nicht wahrzunehmen;*
- e) Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze, einschließlich Rückversicherungsumsätze, ausgenommen die Vermietung von Schließfächern;*
- f) Gestellung von Personal;*
- g) Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen jegliche Beförderungsmittel;*

h) Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und Fernleitung oder Übertragung über diese Netze sowie Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen;

i) Telekommunikationsdienstleistungen;

j) Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;

k) elektronisch erbrachte Dienstleistungen, unter anderem die in Anhang II genannten Dienstleistungen;

l) Dienstleistungen von Vermittlern, die im Namen und für Rechnung Dritter in diesem Absatz genannte Dienstleistungen vermitteln.

(2) Kommunizieren der Dienstleistungserbringer und Dienstleistungsempfänger über E-Mail miteinander, bedeutet dies allein noch nicht, dass die erbrachte Dienstleistung eine elektronisch erbrachte Dienstleistung im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe k wäre.

(3) Absatz 1 Buchstaben j und k und Absatz 2 gelten bis zum 31. Dezember 2006.

Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 73

Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.

Art. 96 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 96

Die Mitgliedstaaten wenden einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.

Art. 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 98

(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.

Die ermäßigten Steuersätze sind nicht anwendbar auf die in Artikel 56 Absatz 1 Buchstabe k genannten Dienstleistungen.

(3) Zur Anwendung der ermäßigten Steuersätze im Sinne des Absatzes 1 auf Kategorien von Gegenständen können die Mitgliedstaaten die betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur genau abgrenzen.

Art. 138 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

Artikel 138

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

(2) Außer den in Absatz 1 genannten Lieferungen befreien die Mitgliedstaaten auch folgende Umsätze von der Steuer:

a) die Lieferungen neuer Fahrzeuge, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn die Lieferungen an Steuerpflichtige oder nichtsteuerpflichtige juristische Personen, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person bewirkt werden;

b) die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn die Lieferungen an Steuerpflichtige oder nichtsteuerpflichtige juristische Personen bewirkt werden, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen, die keine verbrauchsteuerpflichtigen Waren sind, gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, und wenn die Versendung oder Beförderung dieser Waren gemäß Artikel 7 Absätze 4 und 5 oder Artikel 16 der Richtlinie 92/12/EWG durchgeführt wird;

c) die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat, die gemäß Absatz 1 und den Buchstaben a und b des vorliegenden Absatzes von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde.

Anhang III der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem lautet:

ANHANG III

**VERZEICHNIS DER LIEFERUNGEN VON GEGENSTÄNDEN UND
DIENSTLEISTUNGEN, AUF DIE ERMÄSSIGTE MWST-SÄTZE GEMÄSS ARTIKEL 98
ANGEWANDT WERDEN KÖNNEN**

- 1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse;*
- 2. Lieferung von Wasser;*
- 3. Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, einschließlich Erzeugnissen für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene;*
- 4. medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände, sowie Kindersitze für Kraftfahrzeuge;*
- 5. Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks;*
- 6. Lieferung von Büchern, einschließlich des Verleihs durch Büchereien (einschließlich Broschüren, Prospekte und ähnliche Drucksachen, Bilder-, Zeichen- oder Malbücher für Kinder, Notenhefte oder -manuskripte, Landkarten und hydrografische oder sonstige Karten), Zeitungen und Zeitschriften, mit Ausnahme von Druckerzeugnissen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen;*
- 7. Eintrittsberechtigung für Veranstaltungen, Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, Museen, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen;*
- 8. Empfang von Rundfunk- und Fernsehprogrammen;*
- 9. Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie diesen geschuldete urheberrechtliche Vergütungen;*
- 10. Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus;*
- 11. Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die in der Regel für den Einsatz in der landwirtschaftlichen Erzeugung bestimmt sind, mit Ausnahme von Investitionsgütern wie Maschinen oder Gebäuden;*
- 12. Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen;*
- 13. Eintrittsberechtigung für Sportveranstaltungen;*

14. Überlassung von Sportanlagen;

15. Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht gemäß den Artikeln 132, 135 und 136 von der Steuer befreit sind;

16. Dienstleistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, einschließlich der Lieferung von damit im Zusammenhang stehenden Gegenständen;

17. medizinische Versorgungsleistungen und zahnärztliche Leistungen sowie Thermalbehandlungen, soweit sie nicht gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b bis e von der Steuer befreit sind;

18. Dienstleistungen im Rahmen der Straßenreinigung, der Abfuhr von Hausmüll und der Abfallbehandlung mit Ausnahme der Dienstleistungen, die von Einrichtungen im Sinne des Artikels 13 erbracht werden.

Nationales Recht

§§ 3, 3a UStG 1994 lauten in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung:

Lieferung

§ 3. (1) 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.

(2) Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

(3) Beim Kommissionsgeschäft liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt die Lieferung des Kommittenten erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt.

(4) Hat der Unternehmer die Bearbeitung oder die Verarbeitung eines vom Auftraggeber beigestellten Gegenstandes übernommen und verwendet er hiebei Stoffe, die er selbst beschafft, so ist die Leistung als Lieferung anzusehen, wenn es sich bei den Stoffen nicht

nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt (Werklieferung). Das gilt auch dann, wenn die Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

(5) Hat ein Abnehmer dem Lieferer die Nebenerzeugnisse oder Abfälle, die bei der Bearbeitung oder Verarbeitung des ihm übergebenen Gegenstandes entstehen, zurückzugeben, so beschränkt sich die Lieferung auf den Gehalt des Gegenstandes an den Bestandteilen, die dem Abnehmer verbleiben. Das gilt auch dann, wenn der Abnehmer an Stelle der bei der Bearbeitung oder Verarbeitung entstehenden Nebenerzeugnisse oder Abfälle Gegenstände gleicher Art zurückgibt, wie sie in seinem Unternehmen regelmäßig anfallen.

(6) Als Bearbeitung oder Verarbeitung gilt jede Behandlung des Gegenstandes, durch welche nach der Verkehrsauffassung ein neues Verkehrsgut (ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit) entsteht.

(7) Eine Lieferung wird dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

(8) Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder den Abnehmer befördert oder versendet, so gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. Versenden liegt vor, wenn der Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördert oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgt wird. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

(9) Gelangt der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten aus dem Drittlandsgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaates, so ist diese Lieferung als im Einfuhrland ausgeführt zu behandeln, wenn der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der bei der Einfuhr zu entrichtenden Umsatzsteuer ist.

(10) Ein Tausch liegt vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung in einer Lieferung besteht.

(11) Wird ein Gegenstand an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb der Gemeinschaft geliefert, so gilt der Abgangsort des jeweiligen Personenbeförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung.

(12) Als Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets im Sinne des Abs. 11 gilt die Beförderung oder der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet ohne Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Abgangsort im Sinne des ersten Satzes ist der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. Ankunftsort im Sinne des ersten Satzes ist der letzte Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können. Hin- und Rückfahrt gelten als gesonderte Beförderungen.

(13) Wird Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder Elektrizität an einen Unternehmer geliefert, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Weiterlieferung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist, so gilt die Lieferung dort ausgeführt, wo der Abnehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung jedoch an die Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt, so ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

(14) Fällt die Lieferung von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität nicht unter Abs. 13, so gilt die Lieferung dort ausgeführt, wo der Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nutzt und verbraucht. Soweit die Gegenstände von diesem Abnehmer nicht tatsächlich verbraucht werden, gelten sie an dem Ort genutzt oder verbraucht, wo der Abnehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat, an die die Gegenstände geliefert werden, in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Betriebsstätte gelten sie an seinem Wohnsitz oder seinem gewöhnlichen Aufenthalt genutzt oder verbraucht.

Sonstige Leistung

§ 3a. (1) Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;*

2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,*
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.*

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

(2) Ein tauschähnlicher Umsatz liegt vor, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder in einer sonstigen Leistung besteht.

(3) Überläßt ein Unternehmer einem Auftraggeber, der ihm einen Stoff zur Herstellung eines Gegenstandes übergeben hat, an Stelle des herzustellenden Gegenstandes einen gleichartigen Gegenstand, wie er ihn in seinem Unternehmen aus solchem Stoff herzustellen pflegt, so gilt die Leistung des Unternehmers als sonstige Leistung (Werkleistung), wenn das Entgelt für die Leistung nach Art eines Werklohnes unabhängig vom Unterschied zwischen dem Marktpreis des empfangenen Stoffes und dem des überlassenen Gegenstandes berechnet wird.

(4) Besorgt ein Unternehmer eine sonstige Leistung, so sind die für die besorgte Leistung geltenden Rechtsvorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. Eine Vermittlungsleistung wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Das gilt nicht für die unter Abs. 10 Z 11 fallenden Vermittlungsleistungen.

(5) Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach Maßgabe und in der Reihenfolge der folgenden Absätze.

(6) Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück wird dort ausgeführt, wo das Grundstück gelegen ist. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind auch:

- a) die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen;*
- b) die sonstigen Leistungen zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen (zB die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros).*

(7) Eine Beförderungsleistung wird dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird. Erstreckt sich eine Beförderungsleistung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland, so fällt der inländische Teil der Leistung unter dieses Bundesgesetz. Als inländischer Teil der Leistung gilt auch die Beförderung auf den von inländischen Eisenbahnverwaltungen betriebenen, auf ausländischem Gebiet gelegenen Anschlußstrecken, sowie die Beförderung auf ausländischen Durchgangsstrecken, soweit eine durchgehende Abfertigung nach Inlandstarifen erfolgt.

(8) Die folgenden sonstigen Leistungen werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird:

- a) künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter,*
- b) Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicher Weise verbunden sind,*
- c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände.*

(9) Die im Abs. 10 bezeichneten sonstigen Leistungen werden ausgeführt:

a) Ist der Empfänger ein Unternehmer, so wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, so ist statt dessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend;

b) ist der Empfänger kein Unternehmer und hat er keinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ausgeführt;

c) ist der Empfänger einer in Abs. 10 Z 15 bezeichneten sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger Wohnsitz, Sitz

oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, wenn die Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.

(10) Sonstige Leistungen im Sinne des Abs. 9 sind:

- 1. Die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus urheberrechtlichen Vorschriften ergeben;*
- 2. die Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen;*
- 3. die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer;*
- 4. die rechtliche, technische und wirtschaftliche Beratung;*
- 5. die Datenverarbeitung;*
- 6. die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen;*
- 7. die sonstigen Leistungen der in § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i und Z 9 lit. c bezeichneten Art;*
- 8. die Gestellung von Personal;*
- 9. der Verzicht, ein in diesem Absatz bezeichnetes Recht wahrzunehmen;*
- 10. der Verzicht, ganz oder teilweise eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auszuüben;*
- 11. die Vermittlung der in diesem Absatz bezeichneten Leistungen;*
- 12. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände, ausgenommen Beförderungsmittel;*
- 13. die Telekommunikationsdienste;*
- 14. die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen;*
- 15. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;*
- 16. die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsverteilungsnetzen und die Fernleitung oder die Übertragung über diese Netze sowie die Erbringung anderer unmittelbar damit verbundener Dienstleistungen.*

(11) Erbringt ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt, eine sonstige Leistung, die im Abs. 10 Z 1 bis 14 bezeichnet ist, an eine juristische Person des öffentlichen Rechts mit Sitz im Inland, soweit sie nicht Unternehmer ist, oder vermietet er Beförderungsmittel, so wird die Leistung im Inland ausgeführt, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte ausgeführt wird.

(12) In den übrigen Fällen wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung.

(13) Der Bundesminister für Finanzen kann, um Doppelbesteuerungen, Nichtbesteuerungen oder Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, durch Verordnung bestimmen, dass sich der Ort einer im Abs. 10 Z 1 bis 14 genannten sonstigen Leistung und der Ort der Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln abweichend von Abs. 9 und Abs. 12 danach bestimmt, wo die sonstige Leistung genutzt oder ausgewertet wird. Der Ort der sonstigen Leistung kann danach

1. statt im Inland als im Drittlandsgebiet gelegen und

2. statt im Drittlandsgebiet als im Inland gelegen

behandelt werden.

§ 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung:

Steuerbefreiungen

§ 6. (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7) und die Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8);

§ 7 UStG 1994 lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung:

Ausfuhrlieferung

§ 7. (1) Eine Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 1 Z 1) liegt vor, wenn

1. der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet (§ 3 Abs. 8) hat oder

2. der Unternehmer das Umsatzgeschäft, das seiner Lieferung zugrunde liegt, mit einem ausländischen Abnehmer abgeschlossen hat, und der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittland befördert oder versendet hat, ausgenommen die unter Z 3 genannten Fälle.

3. Wird in den Fällen der Z 2 der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn

a) der Abnehmer keinen Wohnsitz (Sitz) oder gewöhnlichen Aufenthalt im Gemeinschaftsgebiet hat,

b) der Gegenstand der Lieferung vor Ablauf des dritten Kalendermonates, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt wird und

c) der Gesamtbetrag der Rechnung für die von einem Unternehmer an den Abnehmer gelieferten Gegenstände 75 Euro übersteigt.

Als Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt gilt der Ort, der im Reisepaß oder sonstigen Grenzübertrittsdokument eingetragen ist. Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

Die vorstehenden Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen sein.

(2) Ausländischer Abnehmer ist

a) ein Abnehmer, der keinen Wohnsitz (Sitz) im Inland hat,

b) eine Zweigniederlassung eines im Inland ansässigen Unternehmers, die ihren Sitz nicht im Inland hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine im Inland befindliche Zweigniederlassung eines Unternehmers ist nicht ausländischer Abnehmer.

(3) Ist in den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur im Fall des Abs. 1 Z 2 vor, wenn

1. der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und

2. das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient.

Im Falle des Abs. 1 Z 3 ist eine Ausfuhrlieferung ausgeschlossen.

(4) Über die erfolgte Ausfuhr muß ein Ausfuhrnachweis erbracht werden.

Der Unternehmer ist berechtigt, die Steuerfreiheit schon vor Erbringung des Ausfuhrnachweises in Anspruch zu nehmen, wenn der Ausfuhrnachweis innerhalb von sechs Monaten nach Bewirkung der Lieferung erbracht wird.

Macht der Unternehmer in den Fällen des Abs. 1 Z 3 von dieser Berechtigung keinen Gebrauch und nimmt er die Steuerfreiheit stets erst nach Vorliegen des Ausfuhrnachweises in Anspruch, so kann die zunächst vorgenommene Versteuerung des Ausfuhrumsatzes in der Voranmeldung für jenen Voranmeldungszeitraum rückgängig gemacht werden, in welchem der Ausfuhrnachweis beim Unternehmer einlangt, vorausgesetzt, daß diese Vorgangsweise in allen Fällen des Abs. 1 Z 3 eingehalten wird. Dies gilt auch dann, wenn der Ausfuhrnachweis erst nach Ablauf jenes Veranlagungszeitraumes einlangt, in dem die Lieferung an den ausländischen Abnehmer ausgeführt worden ist. Der Unternehmer hat die Höhe der Ausfuhrumsätze, für welche die Versteuerung nach Maßgabe des Zeitpunktes des Einlangens des Ausfuhrnachweises rückgängig gemacht wird, nachzuweisen.

(5) Die Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet ist durch Versendungsbelege, wie Frachtbriefe, Postaufgabebescheinigungen, Konnossemente und dergleichen, oder deren Doppelstücke nachzuweisen. Anstelle dieser Versendungsbelege darf der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch in folgender Weise führen:

1. Durch eine von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Spediteur auszustellende Ausfuhrbescheinigung oder

2. durch die mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder durch eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64.

(6) In den nachstehend angeführten Fällen hat der Unternehmer den Ausfuhrnachweis in folgender Weise zu führen:

1. Im Falle des Abholens durch eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und im persönlichen Reisegepäck ausgeführt wird.

2. im Falle der Beförderung des Gegenstandes in das Drittland durch

a) eine mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene schriftliche Anmeldung in der Ausfuhr oder eine Ausfuhranzeige im Sinne des Artikels 796e der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1875/2006, ABl. Nr. L 360 vom 19.12.2006, S. 64,

b) eine vom liefernden Unternehmer ausgestellte und mit der zollamtlichen Ausgangsbestätigung versehene Ausfuhrbescheinigung, wenn eine schriftliche oder elektronische Anmeldung nach den zollrechtlichen Vorschriften nicht erforderlich ist.

(7) Die in den Abs. 5 Z 1 und 2 und Abs. 6 angeführten Belege für den Ausfuhrnachweis sind nach einem vom Bundesminister für Finanzen durch Verordnung zu bestimmenden Muster auszustellen und haben alle für die Beurteilung der Ausfuhrlieferung erforderlichen Angaben, insbesondere auch Angaben zur Person des ausländischen Abnehmers und desjenigen, der den Gegenstand in das Drittland verbringt, zu enthalten. Der Unternehmer hat die Ausfuhrbelege sieben Jahre aufzubewahren.

§ 10 UStG 1994 lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung auszugsweise:

Steuersätze

§ 10. (1) Die Steuer beträgt für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5).

(2) Die Steuer ermäßigt sich auf 10% für

1. a) die Lieferungen und die Einfuhr

- der in der Anlage Z 1 bis Z 43 aufgezählten Gegenstände und ...

3. a) die Aufzucht, das Mästen und Halten von Tieren, die in der Anlage Z 1 genannt sind, sowie die Anzucht von Pflanzen,

b) die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht oder der künstlichen Tierbesamung dienen;...

Anlage 1 zum UStG 1994 lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung auszugsweise:

Anlage

(zu § 10 Abs. 2 und § 24 UStG)

Verzeichnis der dem Steuersatz von 10% unterliegenden Gegenstände

- 1. Lebende Tiere der Positionen 0101 bis 0105 der Kombinierten Nomenklatur.*
- 2. Bienen und ausgebildete Blindenführhunde (aus Unterposition 0106 9000 der Kombinierten Nomenklatur).*
- 3. Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse (Kapitel 2 der Kombinierten Nomenklatur).*
- 4. Fische, ausgenommen Zierfische; Krebstiere; Weichtiere und andere wirbellose Wassertiere (Kapitel 3 der Kombinierten Nomenklatur, ausgenommen Unterposition 0301 10)...*
- 23. Zubereitungen von Fleisch, Fischen oder von Krebstieren, Weichtieren und anderen wirbellosen Wassertieren (Kapitel 16 der Kombinierten Nomenklatur)...*
- 41. Rohe, ganze Häute und Felle, frisch, gesalzen oder getrocknet (aus Positionen 4101, 4102 und 4103 der Kombinierten Nomenklatur)...*

Art. 3, 3a UStG 1994 (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994) lauten in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung:

Lieferung

Art. 3. (1) Als Lieferung gegen Entgelt gilt:

1. Das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Inland eingeführt hat. Der Unternehmer gilt als Lieferer. Eine vorübergehende Verwendung liegt vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand verwendet:

a) zur Ausführung einer Werklieferung oder einer Lieferung, bei der sich der Lieferort nach Art. 3 Abs. 3 bestimmt;

b) zur Ausführung einer Lieferung, deren Lieferort sich nach § 3 Abs. 11 bestimmt;

c) zur Ausführung einer steuerfreien Lieferung im Sinne des § 7 oder Art. 7;

d) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

e) damit an dem Gegenstand durch einen anderen Unternehmer eine sonstige Leistung erbracht wird, sofern der Gegenstand nach Erbringung der sonstigen Leistung wieder zur Verfügung des Auftraggebers in den Mitgliedstaat gelangt, von dem aus der Gegenstand versendet oder befördert worden ist;

f) vorübergehend zur Ausführung einer sonstigen Leistung und der Unternehmer im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat;

g) während höchstens 24 Monaten in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, in dem für die Einfuhr des gleichen Gegenstands aus einem Drittland im Hinblick auf eine vorübergehende Verwendung die Regelung über die vollständige Befreiung von Eingangsabgaben bei der vorübergehenden Einfuhr gelten würde.

h) zur Ausführung einer Lieferung von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität, wenn sich der Ort dieser Lieferungen nach § 3 Abs. 13 oder 14 bestimmt.

Bei Wegfall der unter lit. a bis g genannten Bedingungen gilt die Verbringung in diesem Zeitpunkt als erfolgt;

(2) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

Versandhandel

(3) Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Abs. 4 bis 7 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

(4) Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Abnehmer

1. nicht zu den in Art. 1 Abs. 2 Z 2 genannten Personen gehört oder

2. a) ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, oder

b) ein Kleinunternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit ist oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder

c) ein Unternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anwendet, oder

d) eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

und als einer der in den lit. a bis d genannten Abnehmer weder die maßgebende Erwerbsschwelle (Art. 1 Abs. 4 Z 2) überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. Im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend.

(5) Abs. 3 ist anzuwenden, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in den jeweiligen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, bei dem Lieferer im vorangegangenen Kalenderjahr die maßgebliche Lieferschwelle überstiegen hat. Weiters ist Abs. 3 ab dem Entgelt für die Lieferung, mit dem im laufenden Kalenderjahr die Lieferschwelle überstiegen wird, anzuwenden. Maßgebende Lieferschwelle ist

1. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland der Betrag von 100.000 Euro,

2. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Betrag.

(6) Wird die maßgebliche Lieferschwelle nicht überschritten, gilt die Lieferung auch dann am Ort der Beendigung der Beförderung oder Versendung als ausgeführt, wenn der Lieferer auf die Anwendung des Abs. 5 verzichtet. Der Verzicht ist gegenüber dem Finanzamt innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum eines Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des Abs. 3 getätigt worden ist, schriftlich zu erklären. Er bindet den Lieferer mindestens für zwei Kalenderjahre. Die Erklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals eine Lieferung im Sinne des Abs. 3 getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

(7) Die Abs. 3 bis 6 gelten nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Abs. 4 Z 2 und Abs. 5 gelten nicht für die Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren.

Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

(8) Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet des Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt der Erwerb solange in dem Gebiet dieses Mitgliedstaates als bewirkt, bis der Erwerber nachweist, daß der Erwerb durch den im ersten Satz bezeichneten Mitgliedstaat besteuert worden ist. Im Falle des Nachweises gilt § 16 sinngemäß.

Sonstige Leistung

Vermittlungsleistungen

Art. 3a. (1) Verwendet bei einer Vermittlungsleistung der Leistungsempfänger gegenüber dem Vermittler eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt die unter dieser Nummer in Anspruch genommene Vermittlungsleistung als in dem Gebiet des anderen Mitgliedstaates ausgeführt. Diese Regelung gilt nicht für die unter § 3a Abs. 6 und Abs. 10 Z 11 fallenden Vermittlungsleistungen.

Beförderungsleistungen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen

(2) Die Beförderung eines Gegenstandes, die in dem Gebiet eines Mitgliedstaates beginnt und in dem Gebiete eines anderen Mitgliedstaates endet (innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes), wird an dem Ort ausgeführt, an dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt. Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber dem Beförderungsunternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, so gilt die unter dieser Nummer in Anspruch

genommene Beförderungsleistung als in dem Gebiet des anderen Mitgliedstaates ausgeführt.

Das gilt auch für die Beförderung eines Gegenstandes, die in dem Gebiet eines Mitgliedstaates beginnt und endet, und die damit in Zusammenhang stehenden in § 3a Abs. 8 lit. b bezeichneten Leistungen, wenn die Beförderung in unmittelbarem Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Beförderung dieses Gegenstandes erfolgt.

(3) Für in § 3a Abs. 8 lit. b bezeichnete Leistungen, die im Zusammenhang mit der innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstandes stehen, gilt Abs. 1 erster Satz entsprechend.

(4) Die Vermittlung der innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstandes wird an dem Ort erbracht, an dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt.

Die Vermittlung einer im Abs. 3 bezeichneten Leistung wird an dem Ort erbracht, an dem die vermittelte Leistung gemäß § 3a Abs. 8 lit. b erbracht wird.

(5) Im Falle einer unfreien Versendung (§ 12 Abs. 2 Z 3) gilt die Beförderung als für das Unternehmen des Empfängers der Sendung ausgeführt, wenn diesem die Rechnung über die Beförderung erteilt wird.

Leistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen

(6) Für die in § 3a Abs. 8 lit. c bezeichneten Leistungen gilt Abs. 1 erster Satz entsprechend, ausgenommen der Gegenstand verbleibt nach Erbringung der sonstigen Leistung im Mitgliedstaat, in dem diese Leistung erbracht worden ist.

Art. 6 UStG 1994 (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994) lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung auszugsweise:

Steuerbefreiungen

Art. 6. (1) Steuerfrei sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen (Art. 7)...

Art. 7 UStG 1994 (Anhang zu § 29 Abs. 8 UStG 1994) lautet in der für das Jahr 2008 maßgebenden Fassung:

Innergemeinschaftliche Lieferung

Art. 7. (1) Eine innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 6 Abs. 1) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;

2. der Abnehmer ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder

c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber und

3. der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar.

Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gelten auch

1. das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstandes (Art. 3 Abs. 1 Z 1) und

2. (Anm.: aufgehoben durch BGBl. Nr. 756/1996)

(3) Die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat, daß der Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet worden ist.

(4) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung dennoch als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer. In Abholfällen hat der Unternehmer die Identität des Abholenden festzuhalten.

Beschwerdevorbringen

Die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde weiterwirkende Berufung sieht die Rechtswidrigkeit (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG) des angefochtenen Bescheids darin, dass die belangte Behörde bei der rechtlichen Beurteilung der Wildabschüsse im österreichischen Wildgatter der Bf durch Abnehmer mit Sitz oder Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder außerhalb der Europäischen Union von einer sonstigen Leistung ausgeht, die in Österreich erbracht wird und demzufolge nicht als innergemeinschaftliche Lieferung oder Drittlandslieferung in Österreich umsatzsteuerfrei ist, während die Bf von einer Lieferung ausgeht und ihrer Ansicht nach der Gegenstand der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat oder ein Drittland verbracht wird, weswegen eine in Österreich umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung vorläge.

Einheitlichkeit des Geschäftes

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht Einvernehmen, dass das dem einzelnen Wildabschuss zugrunde liegende Geschäft einheitlich zu beurteilen ist und nicht in seine Komponenten steuerlich zerlegt werden darf.

Es entspricht der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH), dass ein wirtschaftlich einheitlicher Vorgang nicht in einzelne Komponenten zerlegt werden darf. Es ist eine einheitliche Beurteilung entweder als Lieferung oder als sonstige Leistung geboten, und zwar je nachdem, ob die Merkmale der Lieferung oder der sonstigen Leistung überwiegen (vgl. zu Wildabschüssen VwGH 14. 3. 1980, 2045/79; VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0013).

Mehrere gleichrangige Leistungen sind als eine Leistung zu beurteilen, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen sind. Hierbei ist ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang bzw. das Vorliegen einer objektiv einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Leistung erforderlich (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 31 mit Darstellung der Judikatur des EuGH und des VwGH; zuletzt etwa VwGH 27. 2. 2014, 2012/15/0044).

Leistungen, die als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen in der Hauptleistung auf und teilen deren Schicksal. Dies ist der Fall, wenn die Leistung die Hauptleistung ermöglicht, abrundet oder ergänzt bzw. die Leistung das Mittel zum Zweck darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 31 mit Darstellung der Judikatur des EuGH und des VwGH).

Wildabschüsse

Judikatur

Der VwGH hat zu in jagdlichen Tiergärten (Wildgattern) gehaltenen Tieren und deren Abschluss in zwei auch von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mehrfach zitierten Erkenntnissen ausgeführt:

Die in Tiergärten gehaltenen Tiere sind nicht herrenlos. Sie stehen in der Verfügungsmacht des Tiergartenbesitzers und dieser kann die Verfügungsmacht auch anderen (Jagdgästen) verschaffen. Die bei der Jagd in freier Wildbahn mögliche Überlegung, es handle sich in vergleichbaren Fällen um den Verzicht auf das Aneignungsrecht (sonstige Leistungen), scheidet hier aus. Die mögliche Verschaffung der Verfügungsmacht führt noch nicht zwingend zur Annahme einer Lieferung. Trotz

trophäenabhängiger Entgeltberechnung könnte die Leistung des Tiergartenbesitzers gegenüber dem Jagdgast im Einräumen der Möglichkeit bestehen, eine Trophäe auf bestimmte Art, nämlich durch eigenen Abschluß des Wildes, zu erwerben. Dies wäre dann der Fall, wenn nur der geringere Teil des Entgeltes der Trophäe zugerechnet werden könnte, die Höhe des Entgeltes mit dem Erwerb der Trophäe also noch keinesfalls erklärbar wäre und die Trophäe lediglich einen Anknüpfungspunkt bei der Berechnung des Entgeltes für die Jagdmöglichkeit bildete, also wenn der objektive Wert der Trophäen und allenfalls mitbezogenen Wildbrets (Marktwert, Handelswert) weniger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes ausmacht (VwGH 14. 3. 1980, 2045/79; VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0013).

Diese Auffassung dürfte sich im Wesentlichen auch mit der Ansicht der ungarischen Steuerbehörden decken, die aus der von der Bf vorgelegten Auskunft der österreichischen Handelsdelegierten in Budapest hervorgeht. Ob der (objektive) Wert der Trophäen 50% des gesamten Fakturenwertes übersteigt, ist - siehe im Folgenden - eine Tatfrage.

VwGH 14. 3. 1980, 2045/79

In dem Verwaltungsverfahren, dass dem Erkenntnis VwGH 14. 3. 1980, 2045/79, zugrunde liegt, wurde von Univ.-Prof. DDr. HG bzw. Hans Georg R. (Anonymisierung durch den VwGH im RIS) unter anderem ausgeführt:

... Eine Trophäe, die im Handel erworben wurde, besitze nach weidmännischen Gepflogenheiten keinen weidmännischen Wert; dieser komme lediglich Trophäen von Tieren zu, die der Jäger selbst erlegt habe. Besondere Wertvorstellungen einer bestimmten, durch Konventionen verbundenen Personengruppe führten somit dazu, daß eine durch eigenen Abschluß gewonnene Trophäe ganz anders eingeschätzt werde als eine im Handel erworbene.

Nach eingehender rechtlicher Würdigung des dem Gutachten zugrunde liegenden Sachverhaltes kam der Gutachter zusammenfassend zu dem Ergebnis, daß die entgeltliche Vergabe von Wildabschüssen im Gatterrevier X umsatzsteuerlich als Lieferung anzusehen wäre. Sie sei, sofern die Voraussetzungen des § 7 UStG 1972 vorlägen, als steuerfreier Umsatz (Ausfuhrlieferung) anzusehen, in den übrigen Fällen komme in aller Regel der ermäßigte Steuersatz gemäß Z. 50 der Anlage zum Umsatzsteuergesetz 1972 zum Zug. Für dieses Ergebnis seien folgende Überlegungen entscheidend:

1) Beim fraglichen Revier handle es sich um ein Gatterrevier (Tiergarten im Sinne des § 5 Steiermärkisches Jagdgesetz 1954). Das im Tiergarten befindliche Wild sei nicht herrenlos, der Jagdherr besitze umsatzsteuerlich die Verfügungsmacht über das Wild und sei daher auch in der Lage, die Verfügungsmacht über einzelne Tiere einem anderen (Abnehmer) zu verschaffen.

2) In der Leistungsbeziehung würden Elemente einer Lieferung (nämlich die Überlassung der Trophäen des erlegten Tieres) und einer sonstigen Leistung (die Einräumung der Abschußmöglichkeit) aufeinanderstoßen. Eine Teilbarkeit der Leistungsbeziehung könne ausgeschlossen werden, es handle sich um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, der umsatzsteuerlich nicht aufgespalten werden könne, sondern nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt entweder zur Gänze als Lieferung oder zur Gänze als sonstige Leistung einzustufen sei. Das entscheidende Kriterium sei hiebei der Wille der Parteien, der seinen deutlichen Ausdruck in der Entgeltsvereinbarung finde.

3) Die Entgeltsvereinbarung sei im Gutachtensfall ausschließlich erfolgs- und objektbezogen. Der Jagdgast habe nur dann zu zahlen, wenn ein Tier erlegt werde, und immer nur jenen Betrag, der sich nach der Art des Tieres und der Qualität seiner - nach internationalen Regeln zu bewertenden - Trophäen ergebe. Das Entgelt richte sich somit ausschließlich nach der Güte des letztlich gelieferten Gegenstandes (der Trophäen), nicht hingegen nach dem Umfang der sonstigen Leistung des Jagdherrn, der Intensität des Jagderlebnisses und dgl. Der Gutachtensfall liege somit völlig anders als etwa ein Jagdpachtvertrag, bei dem das Entgelt unabhängig vom tatsächlichen Erfolg fixiert werde und zu entrichten sei.

4) Die Dominanz des Lieferungselements gegenüber der sonstigen Leistung ergebe sich ferner aus der Überlegung, daß der Jagdgast aller Voraussicht nach nicht bereit wäre, ein Entgelt zu entrichten, wenn ihm die Mitnahme der Trophäen des erlegten Tieres verwehrt wäre. Es sei vielmehr so, daß allein die Möglichkeit, die Trophäen des erlegten Tieres mit sich zu nehmen, die Bereitschaft des Jagdgastes zur Entrichtung der im Gutachtensfall geforderten Entgelte erkläre.

5) Der Einwand, daß der Jagdgast gleichartige Trophäen auch im Handel zu einem wesentlich geringeren Preis erwerben könnte und demgemäß offenbar doch nicht (allein) für eine Lieferung, sondern primär für eine sonstige Leistung (Einräumung der persönlichen Abschußmöglichkeit) zahle, könne folgendermaßen entkräftet werden:

Die Einräumung der Abschußmöglichkeit (Rechtseinräumung) vermöge die Entgeltshöhe nicht zu erklären, weil in diesem Fall der Jagdgast bereit sein müßte, für einen Abschuß ohne Mitnahme der Trophäen einen Betrag zu bezahlen, der etwa der Differenz zwischen dem bloßen Marktwert der Trophäen und den derzeit tatsächlich verlangten Abschußentgelten entspricht. Eine solche Bereitschaft könne aber im Normalfall mit Sicherheit ausgeschlossen werden.

Die besondere Entgeltshöhe habe somit offenbar einen anderen Grund, der in der Sphäre des Jagdgastes und nicht in der des Jagdherrn liege. Nach weidmännischen Gepflogenheiten und Konventionen würden Trophäen von Tieren, die der Besitzer selbst erlegt habe, eine ungleich höhere Wertschätzung genießen als im Handel erworbene Trophäen. Nach dieser Konvention sei der Jagdinteressent daher auch bereit, für eine bestimmte (beschwerlichere) Erwerbsart der Trophäen mehr zu zahlen als für eine andere Erwerbsart. An parallel liegenden Beispielfällen lasse sich aber zeigen, daß durch eine

besondere Erwerbsart der umsatzsteuerliche Gehalt des Vorganges nicht verändert wird: der Jagdinteressent zahle zwar ein höheres Entgelt für die Möglichkeit, das Tier selbst zu erlegen, das Lieferungselement dominiere aber dessen ungeachtet. Wäre dem Jagdgast nämlich die Mitnahme der Trophäen verwehrt, so wäre er aller Voraussicht nach nicht bereit, überhaupt ein Entgelt zu entrichten.

6) Die gegenständlichen Trophäen seien Sammlungsstücke im Sinne der zitierten einschlägigen Vorschrift, weil sie in der Regel mit anderen Gegenständen gleicher Art nach einem systematischen Zusammenhang aufbewahrt und gepflegt werden.

Der VwGH hat hierzu unter anderem ausgeführt:

... Nach diesem Sachverhalt ist in den umstrittenen Leistungen des Beschwerdeführers - wie immer man sie letztlich umsatzsteuerlich qualifiziert - jeweils ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu erblicken, wovon zutreffend auch beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ausgehen. Es ist weiters keine der von diesen Parteien in bezug auf die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistungen des Beschwerdeführers vertretenen Auffassungen (Lieferungen laut Beschwerdeführer, sonstige Leistungen laut belangter Behörde) von vornherein von der Hand zu weisen; vielmehr enthalten diese Leistungen sowohl Merkmale einer Lieferung als auch Merkmale einer sonstigen Leistung, mag man diese in einem Dulden der Jagd oder eines Abschusses oder im Sinne der belangten Behörde im Einräumen (der Möglichkeit) eines Abschusses erblicken. Bilden nun aber die Leistungen des Beschwerdeführers einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, dann kommt eine Zerlegung in einzelne Komponenten - teils Lieferung, teils sonstige Leistung - nicht in Betracht. Es ist eine einheitliche Beurteilung entweder als Lieferung oder als sonstige Leistung geboten, und zwar je nach dem, ob die Merkmale der Lieferung oder der sonstigen Leistung überwiegen (siehe z.B. Plückebaum-Malitzky, Umsatzsteuergesetz, 10. Auflage, RZ 846/7 zu §§ 1 - 3).

Unabdingbare Voraussetzung für die Annahme einer Lieferung wäre nach der aufgezeigten Rechtslage, daß der Beschwerdeführer an Gegenständen wie Wild oder Teilen desselben die Verfügungsmacht verschaffen und nicht (als sonstige Leistung) bloß Rechte einräumen konnte. Diese Voraussetzung erscheint im Beschwerdefall erfüllt. Die in Rede stehenden Tiere lebten nicht in freier Wildbahn, sondern wurden in einem Tiergarten im Sinne des § 5 Steiermärkisches Jagdgesetz 1954 gehalten. Auf die Erlegung des in solchen Tiergärten gehegten Wildes findet dieses Gesetz nach seinem § 54 keine Anwendung. Die in Tiergärten gehaltenen Tiere sind nicht herrenlos (vgl. Kaan-Sedmak-Schwarz, Steiermärkisches Jagdgesetz, Seite 311, Gschnitzer, Sachenrecht, Seite 73, Ehrenzweig, Privatrecht, 2. Auflage, Band I/2, Sachenrecht, Seite 172, und Klang-Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Auflage, Band II, Seite 245), sondern stehen in der Verfügungsmacht des Unternehmers (Tiergartenbesitzers); auch die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnisse vom 9. Juni 1965, Zl. 2274/64, vom 22. Dezember 1965, Zl. 1291/65, und vom 2. Juni 1966, Zl. 1991/65) stellte bisher bei Lösung der Frage, ob der Unternehmer über lebendes Wild die Verfügungsmacht besitzt, ausdrücklich darauf ab, ob es sich um Wild in freier Wildbahn

handelt (für diesen Fall verneinte der Gerichtshof die Frage). Ist aber davon auszugehen, daß der Beschwerdeführer als Tiergartenbesitzer die Verfügungsmacht über das dort gehaltene Wild besaß, so konnte er diese auch anderen (den Jagdgästen) verschaffen. Die bei der Jagd in freier Wildbahn mögliche Überlegung, es handle sich in vergleichbaren Fällen um den Verzicht auf das Aneignungsrecht (sonstige Leistung), scheidet hier aus.

Aus der Feststellung, daß der Beschwerdeführer an den gegenständlichen Tieren die Verfügungsmacht verschaffen konnte, folgt allerdings allein noch nicht, daß die Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne einer Lieferung den wesentlichen Inhalt des Leistungsaustausches zwischen dem Beschwerdeführer und den Jagdgästen bildete. Trotz trophäenabhängiger Entgeltsberechnung könnte entsprechend den Überlegungen der belangten Behörde die Leistung des Beschwerdeführers gegenüber dem Jagdgast im Einräumen der Möglichkeit bestehen, eine Trophäe auf bestimmte Art, nämlich durch eigenen Abschluß des Wildes, zu erwerben. Dies wäre dann der Fall, wenn nur der geringere Teil des Entgeltes der Trophäe (allenfalls auch dem Fleisch) zugerechnet werden könnte, die Höhe des Entgeltes mit dem Erwerb der Trophäe also noch keinesfalls erklärbar wäre und die Trophäe lediglich einen Anknüpfungspunkt bei der Berechnung des Entgeltes für die Jagdmöglichkeit bildete.

Die belangte Behörde hat nun zwar im angefochtenen Bescheid ein Überwiegen der Merkmale einer sonstigen Leistung gegenüber denen einer Lieferung behauptet, aber keine ausreichenden Sachverhaltsfeststellungen in dieser Richtung getroffen. Es fehlen nach dem Gesagten konkrete Feststellungen, daß nur ein unbedeutender - der geringere - Teil des Entgeltes als für die Trophäe aufgewendet angesehen werden kann. Für letzteres spräche, wenn der objektive Wert der Trophäen und allenfalls mitbezogenen Wildbrets (Marktwert, Handelswert) weniger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes ausmacht. Dahin gehend blieb der Sachverhalt jedoch ergänzungsbedürftig...

VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0013

Die im Beschwerdeverfahren, das zum Erkenntnis VwGH 14. 3. 1980, 2045/79 führte, belangte Behörde erließ in weiterer Folge einen Ersatzbescheid, der wiederum beim VwGH angefochten wurde und das Erkenntnis VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0013, nach sich zog (im RIS sind nur die Rechtssätze hierzu veröffentlicht):

... Im fortgesetzten Verwaltungsverfahren hielt die belangte Behörde in einem an den Beschwerdeführer gerichteten Vorhalt zusammengefaßt den vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Vorerkenntnis vertretenen Rechtsstandpunkt fest und forderte den Beschwerdeführer auf, die Trophäen der hier in Rede stehenden Abschüsse so zu beschreiben, daß ein Vergleich mit im Handel erhältlichen Trophäen ermöglicht werde. Es werde dem Beschwerdeführer gleichzeitig anheimgestellt, entsprechende Beweismittel über den Handelswert vergleichbarer Trophäen vorzulegen bzw. zweckdienliche Beweisanträge zu stellen.

Hierauf teilte der Beschwerdeführer der belangten Behörde im wesentlichen mit, daß ein Vergleich mit im Handel erhältlichen Trophäen nicht möglich bzw, nicht zielführend scheine, Für das Kennerauge gleiche keine Trophäe der anderen. Abgesehen davon komme dem Sekundärhandel (Trophäenlieferant und Zulieferer für die Knopfhersteller etc) mit seinen vergleichsweise nur verschwindend geringen Umsätzen lediglich eine sehr untergeordnete Bedeutung zu. Einen objektiven Wert der Trophäen böten nur die Abschlußtaxen, das jagdliche Vergnügen lasse sich nicht einschätzen, zumal dieses in einem Jagdgatter in den Hintergrund trete.

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers nahm ebenfalls zum Vorhalt der belangten Behörde Stellung und wies darauf hin, daß der Marktpreis im Umsatzsteuerrecht auch aus der nichtunternehmerischen Tätigkeit abgeleitet werde, bei der es nicht allein auf die objektiven, sondern auch auf die subjektiven Merkmale ankomme. Der Marktwert der Trophäe aus dem Wildgatter, in dem das Jagdlebnis fast fehle und die Möglichkeit zum Abschluß eines genau bezeichneten Wildes bestehe, lasse sich nicht mit dem Preis für die Trophäe aus freier Wildbahn vergleichen. Bei Abschüssen im Wildgatter komme der Verschaffung der Verfügungsmacht über die Trophäe eindeutig Priorität zu, der dafür bezahlte Preis richte sich nicht nach objektiven, sondern nach subjektiven Gesichtspunkten.

Der Beschwerdeführer legte der Behörde zudem eine weitere gutachtliche Äußerung des Universitätsprofessors DDr. Hans Georg R und eine gutachtliche Äußerung des gerichtlich beeideten Jagdsachverständigen Ing. Markus T vor.

R faßte seinen Standpunkt selbst dahingehend zusammen, daß der objektive Wert von Trophäen der hier in Rede stehenden Art keineswegs anhand der im Rohstoffhandel gezahlten Preise für Stangen usw, (Materialwert) ermittelt werden könne. Man würde hier unzulässigerweise Güter ganz unterschiedlicher Marktgängigkeit miteinander vergleichen. Überdies sei zu bezweifeln, ob für ganze Trophäen überhaupt ein Sekundärmarkt existiere, auf dem sich objektive Werte herausbilden. Der objektive Wert von Trophäen werde vielmehr durch ihre nach internationalen Punktesystemen bewertete Qualität bestimmt. Aus der Tatsache, daß auf einem völlig anderen Markt für bestimmte Güter niedrigere Preise bezahlt würden, könne nicht auf die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation der Vorgänge auf dem zu untersuchenden Markt geschlossen werden. Umsatzsteuerlich müßte dies zu einer völligen Verschiebung der Grenze zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen führen. Im Beschwerdefall orientierte sich die Entgeltberechnung stets am objektiven Marktwert (Seltenheitswert, Sammelwert) der Trophäen. Die Intensität des Jagdlebnisses, die bloße Einräumung einer Abschlußmöglichkeit sei für die Entgelthöhe nicht bestimmend. Das trophäenabhängige Entgelt sei vielmehr auch zu entrichten, wenn irrtümlich ein anderes Tier als beabsichtigt erlegt werde oder wenn auf die Möglichkeit des eigenen Abschusses verzichtet werde, während umgekehrt niemand bereit wäre, das Entgelt in der geforderten Höhe zu entrichten, wenn ihm die Mitnahme der Trophäe verwehrt wäre. Im Sinne der Fragestellung des Verwaltungsgerichtshofes

ergebe sich daraus, daß der objektive Wert der Trophäe keineswegs weniger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes ausmache.

Nach den Ausführungen von T werden entgeltliche Abschüsse in größeren Eigenjagdreviden, in Revieren größerer Jagdgesellschaften, aber auch in gut gehegten Gatterrevieren vergeben und wegen der Höhe der Abschußtaxen überwiegend von Ausländern in Anspruch genommen. Für den vollzogenen Abschuß eines Trophäenträgers erfolge die Abrechnung durchwegs nach einem genau festgelegten Punktesystem oder nach Gewicht entsprechend einem international anerkannten System. Der eine sammle Bilder, deren Preis von der Qualität, der Kunstrichtung und dem Geschmack des Sammlers abhängen. Der passionierte Jäger sammle Jagdtrophäen, deren Preis von den Punktezahlen bzw. Gewichtsklassen bestimmt werde. Der Berechnung einer Abschußtaxe habe eine objektive Feststellung über Qualität und Stärke der Trophäe voranzugehen. Das jagdliche Erlebnis bei Erbeutung eines Trophäenträgers sei in jedem Einzelfall unterschiedlich, in keiner wie immer gearteten Weise meßbar oder gar objektiv einschätzbar und daher für den Wert einer erbeuteten Trophäe völlig sekundär. Sehr groß sei z.B. schon der Unterschied in der Jagdausübung in einem Gatterrevier oder in freier Wildbahn. Im Gatter gebe es zumeist eintöniges Terrain, kurze Pirschgänge, vertrautes Wild - daher zumeist kurze Schußdistanz - bei Erlegung eines bereits vorher genau bestimmten Trophäenträgers und keinen großen Zeitaufwand. Die Jagdausübung in freier Wildbahn unterscheide sich hievon wesentlich. Von den Begleitumständen abgesehen bestehe dort kaum eine Möglichkeit, genau das vorher bestimmte Stück zu erlegen. Nur günstige Umstände ermöglichten dies mitunter. Wenngleich auch die Trophäe in freier Wildbahn für deren Preis primär sei und nicht das jagdliche Erlebnis, so treffe dies in ganz besonderem Fall in Gatterrevieren zu. Anders wäre es nicht verständlich, daß die Erlegung eines kapitalen Hirsches dem Abschußnehmer bei gleichem jagdlichen Erlebnis weit mehr koste, als der Abschuß eines gleichalten Rottieres im gleichen Revier. Es sei eben die Trophäe und nicht das Erlebnis ausschlaggebend. Bei der entgeltlichen Abschußvergabe werde der Preis für die erbeutete Trophäe nur von der objektiven Feststellung der Trophäenstärke diktiert. Mit dem Knopfwert eines Hirschhorns für eine Abwurfstange oder dem Altwarenwert eines verwitterten, ausgelaugten schädelechten Hirschgeweihs könne kein Vergleich gezogen werden. Handle es sich in diesen Fällen doch nur um anonyme Fälle und Sekundärwerte, die kaum ein Prozent von dem erreichten, was die Abschußtaxen einbringen. Den Versuch, gefundene Abwurfstangen auf künstliche Hirnschalen aufzusetzen, durchschaue jeder Fachmann auf den ersten Blick. Für Trophäen aus Nachlässen bestehe kein Marktwert.

Schließlich übermittelte der Beschwerdeführer der belangten Behörde im fortgesetzten Verwaltungsverfahren auch eine Abschußtaxentabelle mit beigeschlossenen Richtlinien.

In einem weiteren, an den Beschwerdeführer gerichteten Vorhalt hielt die belangte Behörde fest, daß er der im ersten Vorhalt ausgesprochenen Einladung, die Trophäen der im Beschwerdefall in Rede stehenden Abschüsse zu beschreiben, um damit einen Vergleich mit im Handel erhältlichen Trophäen zu ermöglichen, nicht nachgekommen

wäre. Die hier in Betracht kommenden Trophäen beträfen solche von Muffelwidder, Damhirsch und Rothirsch. Bei einer (namhaft gemachten) Grazer Fachfirma seien für derartige Trophäen, welche nicht auf Kunsthaut aufgesetzt seien, folgende Höchstpreise festgestellt worden:

Muffelwidder bis zu S 3.500,--

Damhirsch, zehnjährig bis zu S 4.000,--

Rothirsch (ungerader 14er, Geweihgewicht 15 kg!) S 4. 900,--.

Ungeachtet der Rechtsauffassung des Beschwerdeführers würden ihm diese Preise mit der Einladung mitgeteilt, hiezu Stellung zu nehmen bzw. konkrete Beweisanträge über im Handel erhältliche Trophäen jener Güte zu stellen, welche den im Gatterrevier des Beschwerdeführers gewonnenen Trophäen entsprächen.

Zu diesem Vorhalt gab der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter bekannt, die angeführten Preise entsprächen nicht dem einheitlichen Rechtsgeschäft für Abschuß und Trophäen. Gegenständlich sei der Marktpreis nicht gleichzusetzen mit dem Preis, der sich für Trophäen im Fachhandel ergebe. Der Markt- oder Handelswert der Abschuß-Trophäe, der sich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ergebe, könne nicht mit Preisen für Trophäen verglichen werden, die in einem Ladengeschäft zu erwerben seien. Zur Veranschaulichung, daß bei der Lieferung der Trophäe aus einem vereinbarten Abschuß ein höherer Preis bezahlt werde, als er im Ladengeschäft erzielbar wäre, sei darauf hingewiesen, daß sich im Jahre 1976 der deutsche Jagdgast Fritz H. für einen konkret ausgesuchten Hirschabschuß angemeldet habe. Etwa zwei Wochen vor seiner Ankunft im Gatterrevier sei der für ihn zum Abschuß bestimmte Hirsch geforkelt worden. Bei Eintreffen des Jagdgastes sei diesem der Vorfall mitgeteilt und ihm ein anderer Hirsch zum Abschuß angeboten worden. H. habe jedoch diesen Abschuß abgelehnt und darauf bestanden, das Geweih des geforkelten Hirsches zu erwerben. Dieses Geweih sei ihm daraufhin um s 30.000,-- verkauft worden. Dieses Ereignis habe sich bei der Forstverwaltung S.C.G. in Niederösterreich abgespielt.

Der Preisvergleich für Trophäen aus vereinbarten Abschüssen mit Trophäen des Fachhandels sei sohin nicht zielführend. Der Markt-oder Handelswert der Trophäe wäre gegenständlich vom Preis bestimmt, der sich aus einer einheitlichen Lieferung und Leistung ergebe. Dieser Preis müsse zufolge des auch leistungsbezogenen Abschusses zwangsläufig höher sein, als der Lieferpreis des Fachhandels.

Mit dem nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers abermals keine Folge. Sie sah die Streitfrage darin, ob die Vergabe von Wildabschüssen im Gatterrevier des Beschwerdeführers als Lieferung von Trophäen oder als sonstige Leistung (Einräumung der Möglichkeit, durch eigenen Abschuß des Wildes eine Trophäe zu erwerben) anzusehen wäre. Der rechtlichen Lösung dieser Streitfrage legte die belangte Behörde folgende Erwägungen zugrunde:

Wenn der Beschwerdeführer auch eine Beschreibung der hier in Rede stehenden Trophäen unterlassen habe, so sei doch aus einem Vergleich der von ihm erzielten Abschlußtaxen mit den von der belangten Behörde ermittelten Höchstpreisen für Trophäen im Handel zu erkennen, daß der objektive Wert der Trophäen jedenfalls bedeutend weniger als die Hälfte des vom Jagdgast aufgewendeten Entgeltes betrage. Diese Tatsache ergebe sich auch aus dem Gutachten des Ing. T., worin unter anderem ausgeführt werde, daß "die Sekundärwerte kaum ein Prozent von dem erreichen, was die Abschlußtaxen einbringen" und daß "für Trophäen aus Nachlässen kein Marktwert" bestehe. Es könne daher keine Rede davon sein, daß der "objektive Wert" der Trophäen durch die Abschlußtaxen bestimmt werde. Der Betrag, den der abschlußberechtigte Jagdgast entrichte, könne im Hinblick auf den bei einem bloßen Kauf von Trophäen (laut Gutachten) aufzuwendenden Betrag nicht als objektiver Wert der Trophäe angesehen werden. Gerade die große Diskrepanz zwischen der Höhe der Abschlußtaxen und den für Trophäen im Handel erzielbaren Preisen lasse erkennen, daß die Leistung des Beschwerdeführers darin bestehe, dem Jagdgast die Möglichkeit einzuräumen, eine Trophäe auf bestimmte Art, nämlich durch eigenen Abschluß des Wildes zu erwerben. "Marktwert" und "Handelswert" seien entgegen der Auffassung des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers keine Begriffe des Umsatzsteuerrechtes. Der Verwaltungsgerichtshof habe diese Begriffe zur Verdeutlichung des Begriffes "objektiver Wert" verwendet, die Berücksichtigung subjektiver Merkmale scheide daher aus. Die gutachtliche Äußerung R enthalte eine Wiederholung der schon in seinem ersten Gutachten angestellten Überlegungen. Der in der Äußerung angeführte Fall, daß ein Abnehmer den Abschluß selbst nicht vornehmen könne oder wolle, liege im gegenständlichen Verfahren nicht vor. Dies gelte auch für den niederösterreichischen Beispielsfall. In den hier in Rede stehenden Fällen seien die Abschüsse vom Jagdgast selbst getätigt worden. Auch das seinerzeitige Gutachten R habe ausgeführt, daß es die Absicht des Jagdgastes sei, ein Tier zu erlegen und dessen Trophäen mit sich zu führen. Abgesehen davon ändere es nichts an der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung, wenn etwa derjenige, der mit dem Beschwerdeführer einen Abschluß vereinbart habe, diesen in der Folge nicht selbst vornehme, sondern einem Dritten überlasse. Der gegen die Annahme der belangten Behörde, daß als Marktwert der Trophäen jener Preis anzusehen sei, den ganze Trophäen im Handel (z.B. als Dekorationsmaterial) erzielten, vorgebrachte Einwand, daß dabei Produkte mit verschiedener Marktgängigkeit verglichen würden, erscheine nicht zielführend, da gerade der von R verwendete Begriff des "Sammelwertes" (Seltenheitswert) nichts über den hier festzustellenden objektiven Wert der Trophäe aussage. Dieser Wert sei nämlich, wenn die Trophäe vom Jäger weiterverkauft werde bzw. in den Nachlaß gelange, nach dem Gutachten von T mit "kaum ein Prozent" der Abschlußtaxen anzusetzen. Die von der belangten Behörde im Handel festgestellten Preise zeigten die Richtigkeit dieser Feststellung. Dem Einwand R in seiner gutachtlichen Äußerung, daß - wollte man "aus den auf Sekundärmärkten erzielbaren Preisen auf die Qualifikation des Erstumsatzes schließen" - die (Werk)Lieferung eines Maßanzuges durch einen Schneider deswegen als Werkleistung eingestuft werden

müßte, weil für Anzüge im Altkleiderhandel nur mehr Preise erzielt würden, die sehr viel weniger als die Hälfte des ursprünglichen Preises ausmachten, hielt die belangte Behörde die Sonderbestimmung des § 3 Abs. 4 UStG 1972 entgegen. Der Sonderfall einer Werklieferung nach dieser Bestimmung liege aber bei der Vergabe von Wildabschüssen nicht vor. Im Beschwerdefall sei nach dem Vorerkenntnis vielmehr entscheidend, welche Elemente - die einer Lieferung oder die einer sonstigen Leistung - unter Berücksichtigung des Willens der Beteiligten überwiegen und sich infolgedessen als hauptsächlich wirtschaftlicher Gehalt des Geschäftes darstellen. Ein Überwiegen der Merkmale einer sonstigen Leistung sei bei der Vergabe von Wildabschüssen in Ansehung des geringfügigen Marktwertes von Trophäen als gegeben anzusehen. Zu den Zweifeln R an einem "echten Sekundärmarkt" für Trophäen in seiner gutachtlichen Äußerung verwies die belangte Behörde auf die eigenen diesbezüglichen Ausführungen des Genannten in seinem ursprünglichen Gutachten. Daß der Verwaltungsgerichtshof (in diesem Sinne) im Handel erworbene Trophäen gemeint habe, gehe aus der Erläuterung des Begriffes "objektiver Wert" mit den Worten "Marktwert, Handelswert" eindeutig hervor. Der Marktwert der hier in Rede stehenden Trophäen (Muffelwidder, Damhirsch, Rothirsch) sei auch nach dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten derart geringfügig, daß die Leistung des Beschwerdeführers zum weitaus überwiegenden Teil in der Einräumung der Abschußmöglichkeit bestehe und damit in ihrer Gesamtheit als sonstige Leistung zu beurteilen wäre.

In der gegen diese Berufungsentscheidung erhobenen Beschwerde werden sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht...

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Vorerkenntnis ging der Verwaltungsgerichtshof davon aus, daß die strittigen Umsätze sowohl Merkmale einer Lieferung als auch die einer sonstigen Leistung aufweisen. Trotz trophäenabhängiger Entgeltsberechnung wäre aber keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung des Beschwerdeführers gegenüber dem Jagdgast durch Einräumen der Möglichkeit zum Erwerb der Trophäe durch eigenen Abschuß des Wildes anzunehmen, wenn nur der geringere Teil des Entgeltes der Trophäe (allenfalls auch dem Fleisch) zugerechnet werden könnte, die Höhe des Entgeltes mit dem Erwerb der Trophäe also noch keinesfalls erklärbar wäre und die Trophäe lediglich einen Anknüpfungspunkt bei der Berechnung des Entgeltes für die Jagdmöglichkeit bildete. Auf Grund dieser Erwägung hielt der Verwaltungsgerichtshof noch konkrete Feststellungen in der Richtung für erforderlich, daß nur ein unbedeutender - der geringere Teil des Entgeltes als für die Trophäe aufgewendet angesehen werden könne; für letzteres spräche, wenn der objektive Wert der Trophäen und allenfalls mitbezogenen Wildbrets (Marktwert, Handelswert) weniger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgelts ausmacht.

Die vom Verwaltungsgerichtshof in Betracht gezogene sonstige Leistung - das Einräumen der Möglichkeit zum Erwerb der Trophäe **durch eigenen Abschuß** [Hervorhebung durch den Gerichtshof] des Wildes - und die von ihm für notwendig erachtete Feststellung eines

objektiven Wertes der Trophäen unabhängig vom Gesamtentgelt für den "Abschuß" lassen erkennen, daß der Gerichtshof die Ermittlung des Wertes von Trophäen für wesentlich erachtete, die nicht durch eigenen Abschuß des Wildes, sondern auf andere Weise gegen Entgelt erworben werden. Den objektiven Wert von Trophäen sah der Verwaltungsgerichtshof in ihrem Markt- bzw. Handelswert repräsentiert. Die belangte Behörde verkannte entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers keinesfalls das Thema der von ihr im fortzusetzenden Verwaltungsverfahren zu treffenden Feststellungen über den objektiven Wert (Marktwert, Handelswert) , wenn sie die im einschlägigen Fachhandel für vergleichbare Trophäen zu zahlenden Preise zu ermitteln versuchte.

Den Vergleich zwischen den durch eigenen Abschuß des Wildes erworbenen Trophäen und den im Handel erworbenen Trophäen bezog übrigens obzwar mit anderen rechtlichen Folgerungen als der Verwaltungsgerichtshof - auch Univ.Prof. DDr. R. in seinem ursprünglichen Gutachten in seine Überlegungen ein. So hielt er bei Annahme einer Lieferung den Einwand für möglich, daß für Trophäen am Markte keinesfalls das vom Jagdgast bezahlte Entgelt erzielt werden könnte bzw. daß der Jagdgast vergleichbare Trophäen im Handel wesentlich billiger erwerben könne und daß eben für eine Lieferung allein - wie die vergleichbaren Preise im Handel zeigen - nicht ein derart hohes Entgelt erzielt werden könne (Seite 21).

An anderer Stelle sprach R. davon, ohne Recht zur Mitnahme der Trophäen wäre der Jagdgast sicher nicht zur Enttichtung eines Entgeltes "in Höhe der Differenz zwischen dem reinen Marktwert (!) der Trophäen und dem Abschußentgelt" bereit (Seite 22). Nach weidmännischen Gepflogenheiten besitze eine im Handel erworbene Trophäe keinen weidmännischen Wert, eine durch eigenen Abschuß gewonnene Trophäe werde ganz anders eingeschätzt als eine im Handel erworbene, der Abnehmer (Jagdgast) sei auf Grund bestinunter weidmännischer Konventionen bereit, für die Trophäen eines selbst erlegten Tieres mehr zu zahlen als für im Handel erworbene (Seite 23).

Berücksichtigt man, daß der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis ausdrücklich von den dem Gutachten R zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen ausging, die eben dargelegten Überlegungen R. in ihren wesentlichen Aussagen festhielt und in den rechtlichen Erwägungen des Vorerkenntnisses erkennbar an von R. verwendete Wertbegriffe anknüpfte, so zeigt auch dies, daß die belangte Behörde den Verwaltungsgerichtshof nicht mißverstand, wenn sie sich um einen Vergleich der im Beschwerdefall von Jagdgästen des Beschwerdeführers durch eigenen Abschuß erworbenen Trophäen mit im Handel erhältlichen Trophäen bemühte. Sollte dieser Vergleich mit Mängeln behaftet sein, hätte sich dies der Beschwerdeführer selbst zuzuschreiben. Er hat der Aufforderung der belangten Behörde, die "Abschuß-Trophäen" näher zu beschreiben, nicht entsprochen. Den ihm bekannt gegebenen Handelspreisen einschlägiger Trophäen hielt er im Verwaltungsverfahren nur den rechtlichen Einwand entgegen, daß ein Vergleich mit Trophäen des Fachhandels nicht zielführend wäre. Irgendwelche Tatsachen, daß etwa die von der belangten Behörde erhobenen Handelspreise unrichtig wären, brachte der Beschwerdeführer nicht vor. Alles,

was nunmehr in der Beschwerde in dieser Richtung eingewendet wird, erweist sich unter Bedachtnahme auf § 41 Abs. 1 VwGG 1965 als verspätet.

Im einzelnen sei zu den diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerde nur so viel bemerkt, daß der Beschwerdeführer in bezug auf die Umsatzsteuervoranmeldung für November 1977 drei Rechnungen vorlegte, von denen eine auf einen "Muffelwidder-Abschuß" lautete; ein Muffelwidder stand daher sehr wohl zur Diskussion.

Auf dem Boden des Vorerkenntnisses geht es, wie ausgeführt, darum, festzustellen, in welcher Preisrelation zueinander eine durch eigenen Abschluß des Wildes erworbene und eine nicht durch eigenen Abschluß erworbene Trophäe stehen. Die Feststellung der Preise der zweiten Art von Trophäen ist dort zu treffen, wo diese im allgemeinen erhältlich sind, nämlich im Fachhandel. Daß es einen zur Preisfeststellung geeigneten Fachhandel gibt, zeigen die Erhebungen der belangten Behörde; auch R ging in seinem ursprünglichen Gutachten schlüssig davon aus. Daß dieser Fachhandel im Sinne der Beschwerde (nur) ein "Sekundärhandel" ("Sekundärmarkt") ist, ändert nichts an seiner Eignung, die Preise von Trophäen eines selbst nicht erlegten Wildes zu bestimmen. Nicht die Vergleichbarkeit der Märkte ist auf Grund der durch das Vorerkenntnis vorgezeichneten Fragestellung das Entscheidende, sondern die Feststellung, was für eine vergleichbare, nicht durch eigenen Abschluß des Wildes erworbene Trophäe dort aufzuwenden wäre, wo sie in der Regel erhältlich ist.

Die belangte Behörde hatte bei der rechtlichen Beurteilung des Beschwerdefalles vom konkreten Sachverhalt und der für einen solchen Sachverhalt typischen Gestaltung der Leistungsbeziehungen auszugehen. Der konkrete Sachverhalt ist dadurch gekennzeichnet, daß der Beschwerdeführer Jagdgästen "Abschüsse" von Wild in Rechnung stellte. Daß "Abschüsse" an Jagdgäste vergeben und trophäenabhängig in Rechnung gestellt werden, entspricht der für einen solchen Sachverhalt typischen Gestaltung der Leistungsbeziehungen. Dies zeigen nicht nur die Sachverhaltsannahmen R in seinem ursprünglichen Gutachten, sondern auch Beweismittel, die der Beschwerdeführer der belangten Behörde im fortgesetzten Verwaltungsverfahren vorlegte. Das Gutachten des Ing. T bringt deutlich zum Ausdruck, daß es dem Jagdgast (nicht anders als in freier Wildbahn) auch in einem Wildgatter regelmäßig darum geht, eine Trophäe um ein nach ihrem "Wert" bemessenes Entgelt durch eigenen Abschluß des Wildes zu erwerben. Gleiches erweisen die durch den Beschwerdeführer beigebrachten Richtlinien zu seiner "Abschußtaxentabelle" (die Abschlußtaxen werden vom Pirschführer berechnet; mit Erlegung der Abschlußtaxe geht das Gehörn in den Besitz des Schützen über; die Abschlußtaxen beinhalten unter anderem kostenlose Pirschführung und freie Benützung aller Jagdeinrichtungen für die Dauer des Jagdaufenthaltes; Jagdgäste, die das Wildgatter das erste Mal besuchen, haben bei Buchung eines Steinbockes bzw. eines Muffelwidders eine Anzahlung zu leisten, die bei Stornierung auf einen späteren Abschluß angerechnet werden kann; es dürfen nur jene Stücke beschossen werden, die der Pirschführer zum Abschluß freigibt; angeschweißtes Wild gilt als erlegtes Wild; falls das Stück bei der Nachsuche nicht zustande gebracht werden

kann, wird die Abschlußtaxe nach den Schätzwerten des Pirschführers errechnet; die nach der Abreise des Schützen gefundenen Trophäen werden mit der entsprechenden Endabrechnung unverzüglich nachgesandt). Zieht man hiezu noch in Betracht, daß die von der belangten Behörde festgestellten Handelswerte gleichartiger Trophäen im Verhältnis zu den Abschlußtaxen, wie in der Beschwerde nicht bestritten wurde, nur unbedeutend im Sinne des Vorerkenntnisses sind, dann sind in den fraglichen Umsätzen SonstigeLeistungen zu erblicken. Dem Jagdgast geht es um den Trophäenerwerb durch eigenen Abschluß des Wildes und der Jagdherr räumt ihm die Möglichkeit hiezu ein, indem er den Abschluß duldet. In der von der Güte und dem Zustand der Trophäe abhängigen Entgeltsberechnung kann im Sinne des Vorerkenntnisses lediglich ein Anknüpfungspunkt bei der Berechnung des Entgeltes für den geduldeten Abschluß gesehen werden.

Weder dem konkreten Sachverhalt noch der für einen solchen Sachverhalt typischen Gestaltung der Leistungsbeziehungen entspricht hingegen der (neues Vorbringen enthaltende) Fall, in dem der Tiergartenbesitzer lebende Tiere liefert, oder der Fall, in dem jemand die Trophäe eines Wildes aus dem Wildgatter erwirbt, bei dem ein anderer den Abschluß vornahm. Aus diesen Fällen kann keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides abgeleitet werden.

Zur Verfahrensrüge des Beschwerdeführers betreffend den ermäßigten Steuersatz für "Sammlungsstücke" (Z. 50 der Anlage zu § 10 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972) verweist der Verwaltungsgerichtshof auf sein Vorerkenntnis, in dem ausgeführt ist, daß dieser Steuersatz dem Beschwerdeführer nach der Lage des Beschwerdefalles nur bei Annahme von Lieferungen zuteil werden könnte (s.a. § 10 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972).

Aus dem Umstand, daß die belangte Behörde das Gutachten des Ing. T im angefochtenen Bescheid nicht in allen Punkten wiedergab, kann, wenn überhaupt, jedenfalls kein wesentlicher Verfahrensmangel erblickt werden, weil die belangte Behörde auch bei vollständiger Wiedergabe nach dem Gesagten zu keinem anderen Bescheid gekommen wäre.

Dem Beschwerdeführer sei abschließend nochmals bescheinigt, daß die strittigen Umsätze auch Merkmale einer Lieferung tragen. Der Charakter der sonstigen Leistung überwiegt jedoch.

Damit entspricht aber der angefochtene Bescheid der Rechtslage. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 als unbegründet abzuweisen...

Literatur

Ruppe/Achatz

In der Literatur wird diese Auffassung von *Ruppe/Achatz* bestritten, wobei anzumerken ist, dass offensichtlich einer der Autoren der Gutachter des Bf in den beiden Erkenntnissen des VwGH zugrundeliegenden Verwaltungsverfahren war:

Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 133 gehen anders als der VwGH von einer Lieferung aus:

Der Jagdpachtvertrag führt zu einer sonstigen Leistung. Die vom Pächter erlegten Tiere werden als Ausfluss der eigenen Berechtigung gewonnen. Die Verfügungsmacht daran wird nicht vom Eigentümer verschafft. - Anders ist die Situation in Gatterrevieren, wenn Abschüsse vergeben werden und der Jagdgast das Entgelt lediglich nach Maßgabe des tatsächlich geschossenen Wildes (Wert der Trophäe) zu entrichten hat. Diese Modalität der Entgeltsentrichtung deutet darauf hin, dass es den Parteien um die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand geht. AA jedoch VwGH 13. 5. 1982, 82/15/0013, ÖStZB 1983, 170, der das Entgelt des Jagdgastes mit dem Handelswert der Trophäe vergleicht und wegen der Wertdiskrepanz auf eine sonstige Leistung (Duldung des Abschusses) schließt.

Pernegger

Pernegger in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 3 Rz 46 "Wildabschuss" teilt hingegen die Ansicht des VwGH:

Wildabschuss. Wird dem Leistungsempfänger die Möglichkeit eingeräumt, in einem dem Unternehmer gehörigen Gatterrevier Wild abzuschießen und sich die Trophäe sowie das Fleisch des Wildes zuzuwenden, liegt eine einheitliche Leistung vor. Je nachdem, ob die Überlassung des Fleisches samt Trophäe einerseits oder das Dulden der Jagd und des Abschusses andererseits als Leistungsinhalt überwiegt, handelt es sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung. Ist der Verkehrswert der Trophäen und des ebenso überlassenen Fleisches niedriger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes, ist von einer sonstigen Leistung auszugehen (VwGH 14.3.1980, 2045/79; VwGH 13.5.1982, 81/15/0013; Rz 345 UStR).

Die Leistung stehe in engen Zusammenhang mit einem Grundstück, der Leistungsort befinde sich am Ort des Grundstücks (vgl. *Reinbacher* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 3a Rz 148).

Kolacny/Caganek bzw Mayr/Ungericht

Kolacny/Caganek, UStG³, § 3 Anm 22 bzw. Mayr/Ungericht, UStG⁴, § 3 Anm 22 geben die Auffassung des VwGH wieder:

Wildabschuss: Er liegt ein einheitl wirtschaftl Vorgang vor, der nicht in einzelne Komponenten zerlegt werden kann. Räumt ein Jagdherr die Möglichkeit ein, Trophäen durch eigenen Abschuss zu erwerben, indem er den Abschuss duldet, liegt eine sonstige Leistung vor (VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0013).

Eine Lieferung kann den wesentl Teil der Leistung ausmachen, wenn der Unternehmer als Tiergartenbesitzer (iSd § 5 Stmk JagdG 54) die Verfügungsmacht über das dort gehaltene Wild hat (VwGH 14. 3. 1980, 2045/79). Trotz trophäenabhängiger Entgeltsberechnung könnte auch dann der wesentl Inhalt eine sonstige Leistung sein. Das wäre der Fall, wenn nur der geringere Teil des Entgelts der Trophäe (allenfalls auch dem Fleisch) zugerechnet werden könnte. Dafür spräche, wenn der objektive Wert der Trophäen und des allenfalls mitbezogenen Wildbrets (Marktwert, Handelswert) weniger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgelts ausmacht (VwGH 14. 3. 1980, 2045/79).

Bürgler

Auch Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 3 Rz 345, teilt die Ansicht des Höchstgerichts:

Wildabschuss

Die dem Leistungsempfänger vom Unternehmer eingeräumte Möglichkeit, in einem dem Unternehmer gehörigen Gatterrevier Wild abzuschießen und sich die Trophäe sowie das Fleisch des Wildes zuzuwenden, ist eine einheitliche Leistung. Je nachdem, ob die Überlassung des Fleisches samt Trophäe einerseits oder das Dulden der Jagd und des Abschusses andererseits als Leistungsinhalt überwiegt, liegt eine Lieferung oder sonstige Leistung vor. Ist der Verkehrswert der Trophäen und des ebenso überlassenen Fleisches niedriger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes, liegt eine sonstige Leistung vor (VwGH 14. 3. 1980, 2045/79; VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0013), die unter § 3a Abs. 9 UStG 1994 (Grundstücksort; bis 31. 12. 2009: §3 a Abs. 6 UStG 1994) fällt.

Scheiner/Kolacny/Caganek

Ebenso Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 3 Abs 1 Anm 11:

Wildabschuss: Räumt ein Jagdherr die Möglichkeit ein, Trophäen (Fleisch) zu erwerben, indem er den Abschuss durch den Leistungsempfänger duldet, so liegt ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang vor, der nicht in einzelne Komponenten zerlegt werden kann. Der wesentliche Inhalt könnte eine sonstige Leistung sein, wenn der objektive Wert der Trophäen und des allenfalls mitbezogenen Wildbrets (Marktwert, Handelswert) weniger als die Hälfte des vom Leistungsempfänger aufzuwendenden Entgelts ausmacht (VwGH 14.3.1980, 2045/79).

Karel/Abt/Binder/Feckter/Kurahs

Karel/Abt/Binder/Feckter/Kurahs, Die Umsatzsteuer im Rechnungswesen, 3.3 Ort der sonstigen Leistung sehen Wildabschüsse als sonstige Leistung (Grundstücksleistung § 3a Abs. 9 UStG) an, Leistungsort sei der Ort des Grundstücks.

Bundesfinanzgericht

Das Bundesfinanzgericht folgt der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes und der nahezu einhelligen Literatur.

Sonstige Leistung

Wenn *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 3 Tz 133 meinen, es gehe bei der Gatterjagd den Parteien um die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem (in umsatzsteuerlichen Sicht) Gegenstand, nämlich dem tatsächlich geschossenen Wild, ist dies zwar insoweit zutreffend, als der Abnehmer (Jagdgast) an einem Teil, nämlich in erster Linie der Trophäe, des geschossenen Wildes interessiert ist und deswegen den Erwerb des gesamten Tieres - aber nur in einer bestimmten Form, nämlich dem eigenen Abschuss - in Kauf nimmt.

Ruppe/Achatz übersehen allerdings, dass es dem Jagdgast als Abnehmer - anders als etwa einem Tierhändler oder einem Wildbrethändler - nicht um die Lieferung eines Tieres, um die Übertragung der Verfügungsmacht im Allgemeinen, geht, sondern vielmehr ausschließlich um den jagdlichen Abschuss des Tieres im Revier des Unternehmers. Hier ist auf die umfangreiche Auseinandersetzung mit der diesbezüglichen Argumentation im Erkenntnis VwGH 13. 5. 1982, 81/15/0013, zu verweisen.

Es entspricht dem Jagdbrauch, dass demjenigen, der ein Wild zur Strecke bringt, die Trophäe und bestimmte Innereien zustehen (vgl. VwGH 27. 2. 2001, 98/13/0007).

Die Abnehmer würden niemals den von der Bf verlangten Preis für das Wild zahlen, wenn ihnen nicht die Bf das Recht einräumen würde, das Wild durch einen jagdlichen Abschuss

im Revier der Bf zu erlegen. Nur durch den eigenen Abschuss erlangt die Trophäe den hohen ideellen Wert für den Abnehmer. Dies räumt auch die Bf ein.

Eine im Wege der Jagdausübung erworbene Trophäe hat für den Erleger des Wildes - aber nur für diesen - einen gänzlich anderen Wert als jener, der im Fall einer allenfalls anschließenden Weiterveräußerung (etwa an einen Knopfhersteller oder einen Trophäensammler) erzielbar wäre (vgl. VwGH 27. 2. 2001, 98/13/0007 zu Sachbezug gemäß § 15 EStG 1988).

Ob die Tiere von der Bf selbst eingekauft werden, hat keinen Einfluss darauf, ob die Vermarktung dieser Tiere mittels Abschusses durch einen Abnehmer eine Lieferung oder eine sonstigen Leistung ist.

Anders als etwa die Betreiber anderer Wildgatter, die bei der Bf lebende Tiere einkaufen, sind die Jagdgäste nicht an dem Erwerb eines lebenden Tieres zur allfälligen Verbringung dieses Tieres außerhalb von Österreich interessiert, sondern an einem Abschuss durch sie selbst im Wildgatter der Bf in Österreich. Ins übrige Gemeinschaftsgebiet verbracht wird nicht das lebende Tier, sondern ein Teil des toten Tierkörpers (Kadavers), nämlich die Trophäe, für die der Jagdgast nur deswegen das hohe Entgelt zahlt, weil er das Tier - wenngleich in einem Wildgatter - selbst erlegt hat.

Dem Jagdgast geht es weder um die Wild- oder die Waldhege, es geht ihm auch nicht um das Wildfleisch (Wildbret) oder die Wilddecke (Wildhaut) oder um das Geweih, die Hörner oder die Hauer als solche, sondern - und so sieht dies auch die Bf - um den Abschuss eines Tieres mit möglichst schöner Trophäe durch ihn selbst.

Wie sich aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt, ist der Verkehrswert der (bloßen) Trophäen (ohne eigenem Abschuss) und allenfalls weiterer Teile des getöteten Tieres wie dessen Haut oder dessen Fleisches weitaus niedriger als die Hälfte des vom Jagdgast aufzuwendenden Entgeltes für den Abschuss des Tieres im Revier der Bf in Österreich. Dies wird auch von der Bf eingeräumt.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist daher Gegenstand des Umsatzgeschäftes die Gewährung des Rechts auf Wildabschuss eines bestimmten Tieres oder mehrerer bestimmter Tiere im Wildgatter der Bf.

Leistungsort ist somit Österreich, die Leistung wird nicht im sonstigen Gemeinschaftsgebiet erbracht.

Lieferung

Im Übrigen ist zu bemerken, dass auch bei einer angenommenen Lieferung eines lebenden Tieres die Lieferung in Österreich erfolgt und bei einem Abschuss im Revier der Bf in Österreich ein lebendes Tier nicht in das sonstige Gemeinschaftsgebiet verbracht wird.

Der Ort einer „Lieferung von Gegenständen“ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ist der Ort, an dem die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, vom Lieferer dem Empfänger vermittelt wird. Dies ist bei einem Abschuss des Tieres im Wildgatter der Bf in Österreich das Wildgatter in Österreich.

Lebende Tiere unterscheiden sich rechtlich von Sachen (§ 285a ABGB), wozu auch der tote Tierkörper zählt, auch wenn sie im Wesentlichen den für Sachen geltenden Normen unterliegen. Lebende Tiere sind strafrechtlich (§ 222 StGB, Verbot der Tierquälerei) und verwaltungsrechtlich geschützt (Tierschutzgesetz, TSchG, BGBl I 2004/118). (Lebende) Tiere unterliegen nicht allgemein den Regelungen wie leblose Gegenstände (vgl. JAB 497 BlgNR 17. GP).

Die Tötung eines Tieres ist keine Be- oder Verarbeitung. Be- oder verarbeitet wird der bereits getöte Tierkörper.

Das Finanzamt verweist zutreffend darauf, dass es sich bei der Ausfuhr der Trophäe nicht mehr um denselben Gegenstand eines allfälligen (von der Bf und von *Ruppe/Achatz* angenommenen) Liefergeschäfts des lebenden Tieres an den Jäger handelt.

Liefergegenstand ist nicht die Trophäe als solche, sondern das Tier, mit dem die Trophäe zu dessen Lebzeiten verbunden ist. Verkauft von der Bf wird nicht die bloße Trophäe, sondern das gesamte lebende Tier verbunden mit dem Recht, dieses im Revier der Bf in Österreich zu erlegen.

Auch die Anlage 1 zum UStG 1994 unterscheidet zwischen lebenden Tieren (Z 1) und Fleisch und Schlachtnebenerzeugnissen (Z 3), wobei der ermäßigte Steuersatz in beiden Fällen anzuwenden ist.

Der - von der besonderen Vorliebe des Jägers infolge des persönlichen Abschusses des Tieres zu unterscheidende - allgemeine Handelswert der bloßen Trophäe macht nur einen geringen Bruchteil des Gesamtentgelts für das Erlegen des lebenden Tieres aus.

Der ins übrige Gemeinschaftsgebiet bzw. ins Ausland verbrachte Gegenstand unterscheidet sich grundlegend von dem - nach Ansicht der Bf und von *Ruppe/Achatz* - in Österreich gelieferten (lebenden) Tier.

Steuerfreiheit, Steuersatz

Eine Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung oder sonstige Leistung bzw. Auslandslieferung ist nicht gegeben.

Ein ermäßigter Steuersatz für Trophäen besteht ebenso wie für die Einräumung des Rechts auf einen Wildabschuss nicht.

Keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheids

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Abgabefestsetzung nicht als rechtswidrig (Art. 132 Abs. 1 Z 1 B-VG), die Beschwerde ist gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Da ein Grund für eine Vorläufigkeit (§ 200 BAO) des angefochtenen Bescheides nicht ersichtlich ist, ist dieser dahingehend abzuändern, dass der Ausspruch der Vorläufigkeit entfällt. Die Umsatzsteuer 2008 wird somit endgültig festgesetzt.

Senat, Nichtvorlage, Revisionsnichtzulassung

Senatsentscheidung

Die Entscheidung durch den Senat wurde nicht gemäß § 272 Abs. 1 BAO beantragt.

Im Hinblick auf die ausführliche Auseinandersetzung mit der hier zu entscheidenden Rechtsfrage durch den VwGH liegt auch keine grundsätzliche Frage i. S. d. § 272 Abs. 2 Z 2 BAO vor.

Nichtvorlage an den EuGH

Eine Vorlage gemäß Art. 267 AEUV an den Gerichtshof der Europäischen Union ist nicht geboten, da das Bundesfinanzgericht dessen Rechtsprechung in Bezug auf die Einheitlichkeit eines Umsatzgeschäfts folgt. Die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen sowie die Anwendung der Rechtsprechung des Gerichtshofes hierauf sind Sache des nationalen Gerichts.

Nichtzulassung der Revision an den VwGH

Die wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH ist zwar zum UStG 1972 ergangen, hinsichtlich der Frage der Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung auch auf das UStG 1994 (und das diesem zugrunde liegende Unionrecht) übertragbar.

Diese Auffassung wurde auch in der Literatur nahezu einhellig geteilt. Die einzige in der Literatur ersichtliche gegenteilige Auffassung hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung abgelehnt.

Die Bf hat in diesem Verfahren keine Gründe vorgebracht, die ein Abgehen von der Rechtsprechung des VwGH geboten erscheinen lassen. Die von ihr vorgetragenen Gründe entsprechen vielmehr im Wesentlichen jenen, mit denen sich der VwGH bereits in den zitierten Verfahren auseinandersetzen musste.

Wurde die zu lösende Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt, liegt keine Rechtsfrage (mehr) vor, der im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme (vgl. VwGH 26. 6.2014, Ra 2014/03/0005).

Eine Einzelfallbeurteilung (mag sie auch Sachverhaltskonstellation betreffen, zu der konkret bislang keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist) begründet in der Regel keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, soweit das Verwaltungsgericht dabei von den Leitlinien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (vgl. VwGH 1. 9. 2014, Ro 2014/03/0074).

Tatsachenfeststellungen sind einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich (vgl. VwGH 12. 8. 2014, Ra 2014/06/0001). Der Verwaltungsgerichtshof ist als Rechtsinstanz tätig, zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist er im Allgemeinen nicht berufen (vgl. VwGH 24. 6. 2014, Ra 2014/05/0004; VwGH 18. 6. 2014, Ra 2014/01/0029).

Da sich somit um keine Entscheidung von grundsätzlicher Bedeutung handelt, war die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zuzulassen.

Wien, am 14. Jänner 2015