



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Reinhard Krassnig und Mag. Herwig Draxler im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufungen des BW, vertreten durch die Moore Stephens Alpen Adria Wirtschaftsprüfungs Gesellschaft m. b. H., 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Bahnhofstraße 5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch HR Dr. Gerald Lackner, und zwar

- 1.) die Berufung vom 25. August 2009 gegen den Bescheid vom 29. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig), und
- 2.) die Berufung vom 7. August 2007 (ergänzt durch Schriftsatz vom 2. Dezember 2010) gegen den Bescheid vom 25. November 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig)

nach der am 10. Februar 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

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

Die Abgabenfestsetzung erfolgt gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt eine Land- und Forstwirtschaft. Die im Rahmen dieses Unternehmens ausgeführten Umsätze werden nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuert.

Mit Vertrag vom 6. März 2000 räumte der Bw. als Fischereiberechtigter dem Tourismusverein X (in der Folge: Verein) mit Beginn ab 1. 4. 2004 das Recht zur Ausübung der Fischerei in Teilabschnitten seiner Fischereigewässer ein.

Der zwischen dem Bw. und dem Verein geschlossene Vertrag hat nachstehenden Inhalt:

### *„Fischerei-Pachtvertrag*

*abgeschlossen zwischen dem Tourismusverein Xx, vertreten durch dessen Obmann Herrn Y, A, B, sowie dessen Fischereibeauftragten Herrn Z, A Nr. a einerseits und dem Fischereiberechtigten, Bw., Forstverwaltung C, D, A andererseits.*

#### 1.

*Der Pächter pachtet vom Verpächter und dieser verpachtet dem Pächter das Recht zur Ausübung der Fischerei in folgenden Teilabschnitten seiner Fischereigewässer im E-Tbach:*

##### *a) Ebach und Teile des Fbaches*

*Beginnend bei der G-Brücke östlich des Sägewerkes bachaufwärts, vorbei am Gasthof „H“ bis zum Beginn des Naturschutzgebietes „I“ (Landesstraße km 8,8) in einer Länge von ca. 8,50 Km, als voll befischbar.*

##### *b) Tbach*

*Beginnend bei Straßen Km 8,8 zugleich mit dem Naturschutzgebiet – die „I“ durchlaufend-, bis zur Brücke unter dem „J“.*

*In Anlehnung an die schonenden Nutzungsformen im Naturschutzgebiet wird innerhalb dieser Strecke einvernehmlich auf die Entnahme von Fischen verzichtet.*

*Von der Brücke unter dem „J“ bachaufwärts bis zum Jj-Wehr-Wasserfall, auf einer Länge von ca. 300 m, erfolgt die Befischung nach den Anzucht- und Hegezielen des Tourismusvereines.*

*Die Kennzeichnung der einzelnen Befischungsabschnitte ist mit deutlich ersichtlichen Tafeln durchzuführen, deren Text mit dem Verpächter abzustimmen ist.*

#### 2.

*Der Pachtvertrag wird auf die Dauer von 10 Jahren, das ist vom 01. April 2000 bis 31. März 2009 abgeschlossen.*

#### 3.

*Als Pachtentgelt werden jährlich*

*Euro 6.550,-- (in Worten: sechstausendfünfhundertfünfzig)*

*zuzüglich der gesetzlich vorgeschriebenen Mehrwertsteuer vereinbart. Der Pachtschilling ist jährlich im Vorhinein am 01. Mai fällig und auf das Konto des Verpächters bei der L, einzuzahlen. Nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragspartner soll der Pachtzins wertbeständig enthalten werden. Als Grundlage dafür wird der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlaubliche Lebenshaltungskostenindex mit Stichtag 1996 (= 100%) vereinbart (Durchschnitt 1998, 102,20 Pkt.)*

4.

*Derzeit geltende oder während der Pachtdauer anfallende, aus der Fischereiberechtigung resultierende Abgaben an Behörden und Verbände werden ebenfalls vom Pächter getragen. Dies sind zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses:*

<i>L- u. F- B- Beträge</i>	<i>70% v. dzt.</i>	<i>1.116,--</i>	
<i>Grundsteuer</i>	<i>70% v. dzt.</i>	<i>770,--</i>	
<i>Fischereirevieraussch.</i>	<i>70% v. dzt.</i>	<i>750,--</i>	
	<i>70% v. dzt.</i>	<i>2.636,--</i>	<i>= 1.845,20 = Euro 134,00</i>

5.

*Der Pächter verpflichtet sich, während der Pachtdauer einen entsprechenden Besatz mit Bachforellen auf eigene Rechnung und Kosten durchzuführen. Art und Umfang des Besatzes müssen stets vorher mit dem Verpächter abgesprochen werden.*

6.

*Der Pächter wird verpflichtet Sorge zu tragen, dass alle fischereirechtlichen und gesetzlichen Bestimmungen von seinen Fischereigästen befolgt und eingehalten werden, die Fischerei vor fremden Übergriffen zu schützen und allfällige Verfehlungen zur Anzeige zu bringen.*

7.

*Der Pächter wird beeidete Kontrollorgane mit der Überwachung und Aufsicht des Fischereibetriebes sowie die Fischereiausübung betrauen.*

8.

*Nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragspartner darf in dem Pachtgewässer ausschließlich nur mit der künstlichen Fliege und ohne Widerhaken gefischt werden. Das Fischen mit Blinker oder anderen Ködern ist nicht gestattet. Jeder Fischer darf pro Tag und Fliegengerte nur eine beschränkte Anzahl an Forellen einer bestimmten Größenordnung (Länge) entnehmen. Alle übrigen gelandeten Fische sind möglichst schonend abzuhaken und wieder ins Wasser zu setzen.*

9.

*Alle Kosten und Gebühren die mit der Errichtung und Vergebührung dieses Vertrages verbunden sind, trägt der Pächter.*

10.

*Dieser Vertrag tritt erst nach Genehmigung durch die Bezirksverwaltungsbehörde in Kraft.*

11.

*Dieser Vertrag wurde in zwei Ausfertigungen errichtet, wovon die eine, die als Urschrift der gesetzlichen Stempelpflicht unterliegt, in Verwahrung des Verpächters verbleibt, während die andere (für die nur die Stempelgebühr für Abschriften zu entrichten ist) dem Pächter übergeben wurde."*

Der Bw. ist Eigentümer der Liegenschaft Grundbuch M, EZ f. Bei dieser Einlagezahl ist im A2-Blatt unter LNR 4a die Grunddienstbarkeit des Fischereirechtes bezüglich der oben angesprochenen Fischereigewässer an Grundstücken der EZ I Grundbuch N (öffentliches Wassergut) und der EZ p Grundbuch O (ebenfalls öffentliches Wassergut) ersichtlich gemacht.

Bei der EZ I Grundbuch N und der EZ p KG M ist jeweils im C-Blatt die Grunddienstbarkeit des Fischereirechtes in Betreff der erwähnten Fischereigewässer für die oben angesprochene Liegenschaft und/oder für das Grundstück s gehörend zum Gutsbestand der obigen Liegenschaft einverleibt.

Im Fischereikataster der Bezirkshauptmannschaft P sind bezüglich der genannten Fischereigewässer (Revier Nr. t F bach: Vom Ursprung bis zur Einmündung in den E bach samt Nebenbächen, Revier Nr. u E bach: Vom Ursprung bis zur Einmündung in den Tbach samt Nebenbächen; ausgenommen den F bach) als Fischereiberechtigter der Bw. und als Pächter der Verein eingetragen.

Die Verpachtung des Fischereirechtes hat die Bezirkshauptmannschaft P mit Bescheid vom 04.04.2000 zur Kenntnis genommen. In der Bescheidbegründung wurde Folgendes ausgeführt:

*„Gemäß § 14 Abs. 3 Kärntner Fischereigesetz 1951 ist jede Verpachtung des Fischereirechtes bei Inkrafttreten des Pachtvertrages der Bezirksverwaltungsbehörde anzuzeigen.*

*Gemäß § 14 Abs. 5 sind als Pächter Personen, denen die Ausstellung einer Fischereikarte verweigert werden kann (§ 63), nicht zuzulassen.*

*Gemäß § 14 Abs. 1 gelten die Vorschriften des § 12 auch für den Pächter. Demnach ist der Fischereiberechtigte eines Eigenrevieres verpflichtet, beim Fischereibetrieb den Erfordernissen einer ordentlichen Bewirtschaftung zu entsprechen und jede unstatthafte Verunreinigung des Fischwassers, unbeschadet der Schadenersatzpflicht, zu vermeiden.*

*Gemäß § 12 Abs. 2 sind insbesondere die Vorschriften hinsichtlich des Besatzes der Gewässer genau einzuhalten.*

*Der Fischerei Revierausschuss V, vertreten durch ..., hat dazu mit Schreiben vom 28.03.2000 der Behörde mitgeteilt, dass der gegenständliche Fischereipachtvertrag mit den vereinbarten Pachtbedingungen den fischereiwirtschaftlichen Anforderungen entspricht.*

*Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass der Pächter die erforderliche Eignung aufweist und der Fischerei – Pachtvertrag den Bestimmungen des Kärntner Fischereigesetzes und den auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Verordnungen nicht widerspricht."*

Der Bw. vertritt die Ansicht, dass die Überlassung des Rechtes zur Ausübung der Fischerei eine „Verpachtung von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden“, darstellt und dieser Umsatz daher nach § 6 Z. 16 UStG 1994 umsatzsteuerfrei ist. Dementsprechend wurde vom Bw. in den diesbezüglich gelegten Rechnungen auch keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

Das Finanzamt ist demgegenüber der Auffassung, dass diese Umsätze steuerpflichtig sind (Steuer 20% der Bemessungsgrundlage). Begründet wird diese Auffassung damit, dass der EuGH mit Urteil vom 06.12.2007, C-451/06 „Walderdorff“ entschieden bzw. ausgesprochen habe, dass die Verpachtung von Fischereirechten nicht umsatzsteuerbefreit sei.

In der Berufung wird vorgebracht, dass der vom EuGH dem angesprochenen Urteil zu Grunde gelegte Sachverhalt dem im gegenständlichen Fall verwirklichten nicht entspreche.

Der Gerichtshof habe in Rn. 17 des genannten Urteiles vorweg unter Hinweis auf seine bisherige diesbezügliche Rechtsprechung den Begriff „Vermietung und Verpachtung“ iSd Artikels 13 Teil B lit. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) dahingehend definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstückes auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werde, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Eine von Wasser überflutete Fläche sei vom Gerichtshof als Grundstück qualifiziert worden (Urteile vom 03.03.2005, C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehaven, Rn. 34 und vom 07.09.2006, Heger, C-166/05, Rn. 20).

Der EuGH habe sodann festgehalten, dass sich im Falle „Walderdorff“ die Fischereiberechtigte vorbehalten habe, selbst zu fischen und zudem jeden Tag einem Gast das Fischen zu erlauben. Darauf aufbauend habe der Gerichtshof schließlich den Schluss gezogen, dass mit der Übertragung der Berechtigung zum Fischen nicht auch die Befugnis übertragen worden sei, die betroffenen Wasserflächen in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Im gegenständlichen Fall habe sich der Bw. weder das Recht vorbehalten, selbst zu fischen, noch Gästen das Fischen zu erlauben. Es seien daher an den Verein alle mit dem Fischereirecht zusammenhängenden Berechtigungen, soweit sie dem Bw. (auf Grund diverser öffentlicher Einschränkungen) überhaupt zustünden, übertragen worden.

Da es sich beim Fischereirecht um ein grundstücksgleiches Recht handle, seien die vom Bw. im gegenständlichen Fall ausgeführten Umsätze somit auch nach § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 steuerfrei.

Im Berufungsschriftsatz wurde weiters darauf verwiesen, dass der EuGH im Urteil „Walderdorff“ die Frage, ob das Fischereirecht ein grundstücksgleiches Recht darstelle, ausdrücklich unbeantwortet belassen habe. Der Inhalt der Rz. 265 und 889 der UStRI 2000 sei für den Bw. nicht verbindlich, da es sich bei diesen Richtlinien bloß um interne Verwaltungsanweisungen handle.

Zu grundstücksgleichen Rechten – so wurde in der Berufung schließlich erläuternd ausgeführt – zählten etwa das Erbpachtrecht, Realkonzessionen, das Baurecht und zudem das Fischereirecht. Letzteres könne nämlich als selbständiges, veräußerliches und vererbliches dingliches Recht an einem fremden Gewässer eingeräumt werden, wie der OGH in mehreren Urteilen ausführe. Der Erwerb eines solchen dinglichen Rechtes bedürfe gemäß § 481 ABGB der Eintragung ins Grundbuch.

Das Jagdrecht vermöge demgegenüber als selbständiges dingliches Recht an fremden Grund und Boden nicht begründet zu werden, sondern dürfe nach den einzelnen Landesrechten nur obligatorisch überlassen werden.

Dieser Unterscheidung folgend stuft etwa Ruppe das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht ein, sehr wohl jedoch das Fischereirecht

Die Einstufung des Fischereirechtes als grundstücksgleiches Recht erfolge auch durch Einkommensteuer- Experten (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 28 Rz. 7, Mayer in SWK 9/2003, S. 303, Dr. Peter Brauner SWK 11/2006, S. 397).

Im Sinne einer einheitlichen Betrachtung müsse daher sowohl im Bereich der Ertrags- als auch des Umsatzsteuerrechtes das Fischereirecht als grundstücksgleiches Recht angesehen werden und unterliege die Verpachtung desselben daher - entgegen der Auslegung in Rz. 889 UStRI 2000 - der unechten Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994.

Abschließend wurde in der Berufung ausgeführt, dass im gegenständlichen Fall jedenfalls § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 als allenfalls günstigeres nationales Recht anzuwenden sei (vgl. Ruppe, UStG, Einf. Tz. 26 m.w.N.).

In der Berufungsverhandlung wiederholte der steuerliche Vertreter des Bw. das bisherige Vorbringen und verwies ergänzend auf die Entscheidung des UFS vom 17.12.2010, RV/2685-W/09, die den Verkauf von Fischereikarten zum Gegenstand habe. Diesfalls sei die Anwendung des Normalsteuersatzes sicher gerechtfertigt, weil quasi lediglich das

„Vergnügen“ zu Fischen - ohne Verpflichtungen übernehmen zu müssen - erworben werde. Bei der Verpachtung eines Fischereirechtes in seiner Gesamtheit übernehme der Pächter jedoch faktisch einen Betrieb mit allen Rechten und Pflichten und trage das gesamte Wirtschaftsrisiko (z.B. das des Verlustes des Fischbesatzes). Zu bedenken sei in diesem Zusammenhang auch, dass es für das Fischereirecht einen Einheitswert gebe, und darauf aufbauend Abgaben von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie auch Grundsteuern zu entrichten seien.

Aus dem EuGH-Urteil Walderdorff – dies wurde wiederholend ins Treffen geführt – könne für den gegenständlichen Fall nichts gewonnen werden, weil der Bw. alle mit dem Fischereirecht verbundenen Rechte und Pflichten uneingeschränkt weitergegeben habe.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die Beantwortung der vorliegenden Streitfrage in zwei Schritten zu erfolgen habe. Zunächst habe eine Untersuchung dahingehend zu erfolgen, ob Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes vorliege. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei dies nur dann der Fall, wenn der Pächter jeden anderen von der Nutzung des Grundstückes ausschließen könne. Der UFS habe aus diesem Grunde mit Entscheidung vom 4.9.2009, RV/2735-W/07, dem Abgabepflichtigen die Inanspruchnahme des unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 verwehrt, obwohl dem Pächter das exklusive (ausschließliche) Nutzungsrecht des Fischereirechtes eingeräumt worden sei. Auch Sarnthein führe in der Festschrift für Wolfgang Nolz, S 305 ff, in diesem Zusammenhang aus, dass bei Verpachtung eines Fischereirechtes kein ausschließliches Nutzungsrecht am Gewässer überlassen werde.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies weiters auf Pkt. 5 des Pachtvertrages, der dem Verein als Pächter die Verpflichtung auferlege, Art und Umfang des Fischbesatzes stets vorher mit dem Bw. abzusprechen. Der Verein dürfe sohin ohne den Bw. nichts entscheiden, weswegen nicht davon die Rede sein könne, dass der Bw. dem Verein insoweit nur eine öffentlich-rechtlichen Verpflichtung überbunden habe. Darüber hinaus seien die Vertragsparteien angesichts der Vereinbarung des Entgelts laut Pachtvertrag „zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer“ offenbar selbst von der Steuerpflicht der Verpachtung des Fischereirechtes ausgegangen.

In einem zweiten Schritt – so hob der Vertreter des Finanzamtes hervor – müsse die Frage beantwortet werden, ob es sich beim Fischereirecht um ein grundstücksgleiches Recht handle. Hierzu sei nochmals auf die bereits angesprochene Entscheidung des UFS vom 17.12.2010, RV/2685-W/09 verwiesen, in der ausgeführt werde, dass für Fischereirechte – im Unterschied zu Grundstücken – im Grundbuch keine eigene Einlagezahl eröffnet werde und Fischereirechte

demnach auch nicht – wie Grundstücke – grundbücherlich belastet oder veräußert werden könnten.

Schließlich sei auch noch das Gemeinschaftsrecht in Betracht zu ziehen. Ruppe vertrete zwar – den Berufungsausführungen folgend – in der Tat die Ansicht, dass das Fischereirecht ein grundstücksgleiches Recht darstelle, weise aber gleichzeitig auf die Fraglichkeit dieser Beurteilung im Lichte des Gemeinschaftsrechtes hin. Der EuGH habe in der Entscheidung Walderdorff diese Frage zwar nicht beantwortet. Sehr wohl sei aber nach dem Schlussantrag der Generalanwältin das Fischereirecht gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie keinesfalls einem Grundstück gleichzusetzen. Zwar müsse der EuGH einer Aussage eines Generalanwaltes nicht folgen, doch schließe sich der Gerichtshof regelmäßig (in 80% der Fälle) einer solchen an.

Letztlich sei allenfalls zu prüfen, ob Gemeinschaftsrecht oder nationales Recht Vorrang habe. Es gelte zwar der Grundsatz, dass das Gemeinschaftsrecht nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen angewendet werden dürfe. Ungeachtet dessen sei das Nationale Recht aber in erster Linie richtlinienkonform auszulegen. Zudem müssten Steuerbefreiungen der ständigen Rechtsprechung des EuGH zufolge eng ausgelegt werden. Im Übrigen könne sich im gegenständlichen Fall das Gemeinschaftsrecht schon insofern nicht zum Nachteil des Bw. auswirken, weil die Parteien offenkundig selbst lt. Pachtvertrag von der Steuerpflicht der Überlassung des Fischereirechtes ausgegangen seien.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass laut Pachtvertrag das Entgelt zwar „zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer“ vereinbart worden sei. Aber auch bei einer Mehrwertsteuer von € 0,00 handle es sich um eine Mehrwertsteuer. Die Rechnungen seien jedenfalls ohne Mehrwertsteuer gelegt und die Entgelte auch ohne Mehrwertsteuer bezahlt worden. Die Aufnahme dieser Klausel in den Vertrag sei zudem letztlich nur aus Sicherheitsgründen erfolgt, um eine allfällige tatsächliche Mehrwertsteuerschuld – deren Vorliegen jedoch bestritten werde - an den Pächter überwälzen zu können.

Zum Vorwurf der Eingriffsmöglichkeit des Bw. in die Bewirtschaftung des Fischereirechtes durch den Verein merkte der steuerliche Vertreter an, dass die Aufnahme derartiger Bestimmungen in den land- und forstwirtschaftlichen Bereich betreffende Pachtverträge selbstverständlich sei, weil letztlich die Verantwortung für die Einhaltung gesetzlicher Verpflichtungen beim Grundeigentümer bzw. im gegenständlichen Fall dem Bw. als Fischereiberechtigten verbleibe. Nach den Bestimmungen des Fischereigesetzes sei ein autochthoner Fischbesatz in den Gewässern und die Aufrechterhaltung des ökologischen Gleichgewichtes sicherzustellen gewesen.



Zum Antrag der Generalanwältin in der Sache Walderdorff müsse ausgeführt werden, dass der EuGH der Generalanwältin insoweit nicht gefolgt sei bzw. von der Aufnahme dieses Begründungselementes in seine Entscheidung Abstand genommen habe.

Der Vertreter des Finanzamtes erwiderte, dass die die Mehrwertsteuer betreffende Vertragsklausel – so man den Ausführungen des steuerlichen Vertreters folgen wollte - wohl eher „zuzüglich *allfälliger* gesetzlich vorgeschriebener Mehrwertsteuer“ hätte lauten müssen. Die Vertragsklausel betreffend den Fischbesatz indiziere jedenfalls, dass der Verein eben nicht schalten und walten könne wie er wolle. Zudem habe der EuGH den Ausführungen der Generalanwältin im Schlussantrag jedenfalls nicht widersprochen oder sich davon distanziert. Letztlich verwies der Vertreter des Finanzamtes noch auf Achatz, dessen Ansicht zufolge eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen möglich sei.

Der steuerlicher Vertreter führte ergänzend aus, dass im Falle der Nichteinstufung des Fischereirechtes als grundstücksgleiches Recht insoweit das System der Einheitswertfeststellung und darauf aufbauend die Bemessung der landwirtschaftlichen Beiträge, der Grundsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge ins Wanken gerate.

Sowohl der Vertreter des Finanzamtes als auch der steuerliche Vertreter meldeten letztlich gegen die Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide keine Bedenken an und beehrten, die Berufungen als unbegründet abzuweisen (Finanzamtsvertreter) bzw. diesen Folge zu geben (steuerlicher Vertreter).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 sind die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden (in der Folge: grundstücksgleiche Rechte), steuerfrei.

Scheiner /Colacny/ Caganek Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 28 z. § 16 Abs.

1 Z. 16 UStG 1994 zählen zu den grundstücksgleichen Rechten das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte, nicht jedoch unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 09.12.1955, 953/55, und VwGH vom 18.02.1970, 1203/69 das Jagd- und Fischereirecht, sowie - unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 09.06.1965, 775/64 - Leistungsdienstbarkeiten.

Die genannten Autoren räumen jedoch ein, dass Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz<sup>3</sup>, § 6 Tz. 393 und ihm folgend Mayer/Himmelsberger, SWK 2003 S. 303, bezüglich des Fischereirechtes anderer Ansicht sind.

Ruppe führt in der angesprochenen Kommentarstelle aus, dass das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist, weil Jagdrechte nach österreichischem Landesrecht nur noch obligatorisch eingeräumt zu werden vermögen. Fischereirechte können demgegenüber an fremden Liegenschaften weiterhin in Form von eintragungsfähigen Grunddienstbarkeiten begründet werden (Petrasch in Rummel<sup>3</sup>, ABGB, Rz. 1 z. § 477; Spielbühler ebendort, Rz. 2 u. 4 z. § 383, Koziol/Welser I<sup>12</sup>, 279). Das Fischereirecht ist daher als grundstücksgleiches Recht anzusehen (ebenso Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 28 Tz. 7); seine Einräumung müsste daher unter § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 fallen. Ob diese Auffassung allenfalls durch das Gemeinschaftsrecht gestützt wird, ist offen.

Schubert/ Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 28 Tz. 7, führen aus: grundstücksgleiche Rechte sind ..., weiters das Fischereirecht.

Mayer/Himmelsberger, SWK 2003 S. 303, merken – unter Hinweis auf Ruppe, a.a.O. - an: Grundstücksgleiche Rechte sind jene Rechte, die keine Bestandteile von Grundstücken sind, jedoch für sich Gegenstand eines Bestandvertrages sein können, wie z. B. das Fischereirecht, d. h. solche Rechte, die losgelöst vom Grundstück existieren und wie Privatrechte erworben und übertragen werden können. Im Unterschied zum Fischereirecht steht das Jagdrecht dem Grundeigentümer zu und kann als selbständiges dingliches Recht an fremdem Grund nicht begründet werden.

Auch Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anm. 3 z. § 11 Abs. 1 führen aus: Als grundstücksgleiche Rechte können u. a. auch das Baurecht, Fischereirechte an öffentlichen Gewässern und gewisse Mineralgewinnungsrechte (Bergwerksberechtigungen – § 40 MinroG) in Betracht kommen.

Nach der in der Berufung mehrfach angesprochenen Rz. 889 der UStRI 2000 sind grundstücksgleiche Rechte ebenfalls solche Rechte, die nicht Bestandteil von Grundstücken sind, wie zB das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte. Das Jagd- und Fischereirecht und Leitungsdienstbarkeiten gehören nach der erwähnten Rz. nicht zu den grundstücksgleichen Rechten.

Diese Ansicht stützt sich offenbar auf die zitierte Kommentarstelle von Scheiner/Kolacny/Caganek und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Im Erkenntnis vom 09.12.1955, 953/55, führte der Gerichtshof aus, dass das Jagdrecht nach den einschlägigen Landesgesetzen mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden ist, daher dem jeweiligen Grundeigentümer zusteht und als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann, weswegen es nicht als „grundstücksgleich“ aufgefasst zu werden werden vermöge; denn die wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke umfassten die Einverleibungsfähigkeit als Recht im Grundbuch.

Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshofes im obigen Erkenntnis die Grundstücksgleichheit des Jagdrechtes zudem unter Hinweis auf § 383 ABGB in Abrede gestellt hat, weil nach der zitierten Gesetzesstelle „das Recht zu jagen in den politischen Gesetzen festgesetzt ist“, sich also nicht nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes richtet. Dieser Hinweis ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall jedoch nicht streitentscheidend, weil in den im vorliegenden Verfahren maßgeblichen „politischen Gesetzen“ (§ 2 des Kärntner Fischereigesetzes 1951 LGBl. 43/1951 bzw. des Kärntner Fischereigesetzes 2000 LGBl. 62/2000) jeweils ausdrücklich auf das bürgerliche Recht (ABGB) verwiesen wird.

In dem zum vorliegenden Themenbereich ins Treffen geführten Erkenntnis vom 18.02.1970, 1203/69, wurde der „Verkauf von Fischereikarten“ beurteilt. Der Verwaltungsgerichtshof hielt diesbezüglich zum Leistungsinhalt fest, dass sich der Fischereiberechtigte des ihm auf Grund eines Fischereirechtes zustehenden ausschließlichen Aneignungsrechtes **in einem beschränkten Ausmaß** begeben hat (vgl. hiezu noch im Folgenden), und versagte dem Beschwerdeführer die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z. 10 UStG 1995 (inhaltsgleich dem § 16 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994). Der Gerichtshof führte zur Begründung (unter Hinweis auf das oben angesprochene Erkenntnis) aus, dass Gegenstand des Übertragungsaktes nicht die Nutzung eines Grundstückes gewesen ist. Die Frage, ob das Fischereirecht selbst als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist, war jedoch nicht Gegenstand des Verfahrens.

In einem weiteren Erkenntnis vom 8.02.1963, 126/62, wurde über die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Einräumung einer Leitungsdienstbarkeit abgesprochen. Der Verwaltungsgerichtshof merkte diesbezüglich an, dass es sich bei der Begründung einer Leitungsdienstbarkeit weder um eine Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken noch von Berechtigungen, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, handelt.

Im Erkenntnis vom 17.09.1991, 91/14/0175, führte der Verwaltungsgerichtshof wiederum aus, dass grundstücksgleiche Rechte solche dinglichen Rechte sind, die den Vorschriften des

bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, und zählt hiezu ausdrücklich das Baurecht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sohin in all den angeführten Erkenntnissen zwar allgemein gehaltene Aussagen bezüglich der Einstufung von Rechten als „grundstücksgleich“ getroffen, jedoch nicht über die Rechtsnatur des Fischereirechtes als solches abgesprochen.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher letztlich der auch von Ruppe, Mayer/Himmelsberger und Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, in den oben angeführte Quellen vertretenen Ansicht, dass es sich bei einem Fischereirecht gegenständlicher Art (Grunddienstbarkeit) sehr wohl um ein grundstücksgleiches Recht handelt, und zwar aus folgenden Gründen:

Vorweg ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass Grundstücke jedenfalls unbewegliche Sachen sind (vgl. § 293 ABGB: Sachen, welche ohne Verletzung der Substanz von einer Stelle zur anderen versetzt werden können, sind beweglich, im entgegengesetzten Falle sind sie unbeweglich). Die Einstufung eines Rechtes als grundstücksgleich wird daher ebenfalls dessen Qualifizierung als unbeweglich voraussetzen.

Rechte werden dann den unbeweglichen Sachen beigezählt, wenn sie mit dem Besitze einer unbeweglichen Sache verbunden oder durch Gesetz für eine unbewegliche Sache erklärt sind (§ 298 ABGB).

Bei einem Fischereirecht an einem fremden Gewässer, das - wie im vorliegenden Fall – mit dem Eigentum an Liegenschaften verbunden ist, handelt es sich hiernach um eine unbewegliche Sache (OGH vom 22.10.1986, 10b29/86) und ebenso – wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert – um ein selbstständiges dingliches Recht (Grunddienstbarkeit iSd § 473 und 477 Z 5 ABGB; siehe OGH vom 28.07.1998, 1 Ob 13/98p und die von Ruppe angeführte Literatur).

Die von Lehre und Judikatur (vgl. oben) unstrittig als grundstücksgleich eingestuften Rechte (Baurecht und Mineralgewinnungsrechte) sind ebenfalls (kraft Gesetzes) unbewegliche Sachen (§ 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz, RGBl. 86/12 idF BGBl. 111/2010: Das Baurecht gilt als unbewegliche Sache; § 40 Mineralrohstoffgesetz, BGBl. I 38/1999: Bergwerksberechtigungen gelten als unbewegliche Sachen).

Für das Baurecht ist eine Grundbuchseinlage neu zu eröffnen (Verordnung des Justizministers im Einvernehmen mit dem Minister für öffentliche Arbeiten, dem Minister des Inneren und dem Finanzminister vom 11. Juni 1912 über die Durchführung des Gesetzes betreffend das Baurecht, RGBl. 114/1912 idF. BGBl. 258/1990). Bergwerksberechtigungen sind Gegenstand der Eintragung ins Bergbuch (§ 40 Mineralrohstoffgesetz), das ebenfalls aus Bergbucheinlagen

gebildet wird (§ 1 Bergbuchverordnung BGBl. 224/1954), und für das auch die Bestimmungen des Allgemeines Grundbuchsanlegungsgesetz, BGBl. Nr. 2/1930. idF BGBl. I Nr. 112/2003 (§67 leg. cit.) gelten. Für Fischereirechte werden demgegenüber – insoweit ist dem Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes zu folgen – keine eigenen Einlagen in öffentlichen Büchern eröffnet (Anm.: durch Eintragungen im Fischereiregister werden Fischereirechte weder begründet noch festgestellt, noch verändert; siehe beispielsweise OGH vom 27.02.2001, 1 Ob 277/00t).

Dessen ungeachtet entsteht aber – das jedenfalls grundstücksgleiche - Baurecht durch die bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes (§ 5 Abs. 1 Baurechtsgesetz). Ebenso erfordert der Erwerb des Fischereirechtes die Verbücherung, und zwar die Einverleibung auf dem dienenden Gut (siehe beispielsweise OGH 23.03.2001, 1 Ob 19/01b). Daher kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Umstand, dass bezüglich des Fischereirechtes keine Einlage in öffentlichen Büchern begründet wird, nicht ausschlaggebend sein, zumal Bergwerksberechtigungen durch Verleihung mit Bescheid begründet werden (§ 23 Mineralrohstoffgesetz) und deren Eintragung in das Bergbuch von Amts wegen vorzunehmen ist (Mineralrohstoffgesetz: § 41 - Die Behörde hat dem Bergbuchsgericht die rechtskräftige Verleihung von Bergwerksberechtigungen zur Eintragung in das Bergbuch anzuzeigen; § 42. Abs. 1 - Das Bergbuchsgericht hat die Eintragung der Bergwerksberechtigungen von Amts wegen vorzunehmen.).

An Grunddienstbarkeiten – wie dem gegenständlichenfalls zu beurteilenden Fischereirecht - kann zwar – dem Einwand des Vertreters des Finanzamtes in der Berufungsverhandlung folgend - in der Tat ein (grundbücherliches) Pfandrecht nicht begründet werden (Kodek in Kodek, Grundbuchsrecht, § 13 GBG Rz. 31), jedoch ist dieser Umstand angesichts der oben aufgezeigten Gemeinsamkeiten des Fischereirechtes mit den unbestritten als grundstücksgleich anerkannten Rechten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wohl vernachlässigbar, zumal das Fischereirecht auch jedenfalls gesondert nach den allgemeinen Vorschriften über den Besitz und den Erwerb von Privatrechten besessen und erworben werden sowie verjähren kann (Koziol /Welser, Bürgerliches Recht Band I<sup>13</sup>, S 313).

Zur Frage der Übereinstimmung des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. mit der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 8. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer – Systemrichtlinie) bzw. der Auslegung durch den Europäischen Gerichtshof ist Folgendes festzuhalten:

Wie der EuGH in seinem Urteil vom 06.12.2007, C-451/06 „Walderdorff“ ausführt, unterliegen nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie Lieferungen von Gegenständen und

Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie (seit 1. Jänner 2007 Artikel 131 und Artikel 135 Abs. 1 lit. I und Abs. 2 der Systemrichtlinie) bestimmt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder mit Sektoren ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder als auf Campingplätzen erschlossenen Grundstücken,
2. die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen
3. die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen
4. die Vermietung von Schließfächern

Die Mitgliedsstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.

Unter Rn. 17 (mwN) des angesprochenen Urteiles führt der EuGH weiters aus, dass die in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ dahin gehend zu definieren sind, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstückes auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Bezogen auf das zu beurteilende gegenständliche (nach innerstaatlichem Recht grundstücksgleiche) Fischereirecht liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Vermietung und Verpachtung vor; hat doch der Bw. dieses Recht (zur Gänze) dem Verein auf bestimmte Zeit (10 Jahre, Punkt 2. des Pachtvertrages) gegen eine Vergütung eingeräumt (Punkt 3. des Pachtvertrages).

Soweit der Finanzamtsvertreter für den gegenständlichen Fall das Vorliegen der vom EuGH in seiner Rechtsprechung geforderten Voraussetzung bestritt, andere Personen von der Möglichkeit der Inbesitznahme auszuschließen, weil sich der Verein laut Punkt 5. des

Pachtvertrages verpflichtet hat, während der Pachtdauer einen entsprechenden Besatz mit Bachforellen auf eigene Rechnung und Kosten durchzuführen und Art und Umfang des Besatzes stets vorher mit dem Bw. abzusprechen, bedarf es dem entgegen zu halten, dass in diesem Vertragspunkt sehr wohl nur den Verein bereits kraft Gesetzes treffende öffentlich-rechtliche Verpflichtungen umschrieben worden sind.

Dahingehend verhält nämlich allein schon die Bestimmung des § 12 Abs. 2 des Kärntner Fischereigesetzes 1951 den Fischereiberechtigten zur genauen Einhaltung der Vorschriften hinsichtlich des Besatzes der Gewässer und überbindet §14 Abs. 1 leg. cit. diese Verpflichtung auch dem Pächter (vgl. diesbezüglich auch die Begründung des Bescheides der Bezirkshauptmannschaft Völkermarkt vom 04.04.2000).

Sohin verbleibt letztlich nur noch zu prüfen, ob die Ansicht, dass hinsichtlich der berufsgegenständlichen Verpachtung des Fischereirechtes die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 greift, weil dasselbe als grundstücksgleiches Recht einzustufen ist, auch vom Gemeinschaftsrecht gedeckt ist.

Hierauf wird zunächst festgehalten, dass der EuGH im Urteil vom 06.12.2007, RS C-451/06 „Walderdorff“ diese Frage ausdrücklich unbeantwortet belassen hat (Rn 22 Urteiles: „Demgemäß kann dahingestellt bleiben, ob ein Vertrag, mit dem die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei übertragen wird, ein Grundstück betrifft“).

Nun trifft es zwar zu – wie der Vertreter des Finanzamt in der Berufungsverhandlung hervorhob – dass zwar die Generalanwältin in ihrem Schlussantrag vom 18.07.2007 das Thema behandelt hat, ob das Fischereirecht selbst ein der Vermietung oder Verpachtung zugängliches „Grundstück“ im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellen kann, wenn es im österreichischen Recht als Grundstücksrecht einzustufen wäre. Die Generalanwältin führte hierbei aus, dass eine solche Auslegung des gemeinschaftlichen Begriffes des Grundstücks“ im vorliegenden Zusammenhang gekünstelt wäre und der Ausdruck „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ nur bei tatsächlichen unbeweglichen Gegenständen, nicht aber bei Rechten angebracht sei, die selbst immaterieller Natur sind, worauf sie sich auch immer beziehen mögen. Nach Ansicht des Gerichtshofes sei der Grundstücksbegriff auf Gegenstände beschränkt, die weder mobil noch leicht versetzbar sind (Rn. 19 des Schlussantrages unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 16.01.2003, C-315/00 „Maierhofer“, Rn. 30 ff).

Allerdings führte der Gerichtshof – ungeachtet dessen dass er, wie auch der Finanzamtsvertreter einräumt, den Schlussanträgen des Generalanwaltes nicht in jedem Fall folgt - in Rn. 29 des letztangesprochenen Urteiles aus, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber im

Gegensatz zur Vermietung von Grundstücken, die grundsätzlich steuerfrei sein soll, lediglich die Vermietung beweglicher Gegenstände der Besteuerung unterwerfen wollte.

Fischereirechte der streitgegenständlichen Art sind aber – wie oben ausgeführt – unbeweglich.

Angesichts dessen ist sohin gleichfalls eine - vom Finanzamtsvertreter in der Berufungsverhandlung relevierte - Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung nationaler Tatbestände im Lichte (auch) des Zweckes der Richtlinie durchaus als erfüllt anzusehen.

Zudem müsste im Sinne der Berufungsausführungen jedenfalls aber auch von einem allfälligen Anwendungsvorrang des für den Bw. günstigeren (keine anfallenden abzugsfähigen Vorsteuern, keine Umsatzsteuerzahllast) nationalen Rechtes ausgegangen werden (Ruppe<sup>3</sup>, Einführung, Anm. 27 mwN.). Bei Beantwortung der Frage, welche Regelung für den Bw. günstiger ist (Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug oder Steuerpflicht mit Vorsteuerabzug) ist auf das Begehren des Bw. abzustellen, das gegenüber den angefochtenen Bescheiden zu einer Verminderung der Umsatzsteuerzahllast (2006) bzw. Erhöhung der Umsatzsteuergutschrift (2007) führt.

Im Lichte dessen erweist sich zudem auch der Hinweis des Finanzamtsvertreters auf die die Umsatzsteuer betreffende Vertragsklausel als unbeachtlich, weil sich die Frage der (Nicht-)Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen unter Bedachtnahme auf anzuwendendes Recht und nicht nach dem Willen von Vertragsparteien beantwortet, als unbeachtlich.

Letztlich wird noch angemerkt, dass sich die Vorläufigkeit der in Berufung gezogenen Umsatzsteuerbescheide darauf gründet, dass vor Ergehen des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2007 vom Finanzamt am 30. Juli 2007 ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 04/2007 erlassen worden ist. Die gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung gilt nunmehr jedoch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 04.06.2008, 2004/13/0124) als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 gerichtet. Für eine vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO, die nur zulässig ist, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, bleibt daher kein Raum.

Sohin war schließlich auch spruchgemäß zu entscheiden.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich die folgenden Besteuerungsgrundlagen:



	2006 (€)	2007 (€)
20% Normalsteuersatz lt. Bescheid	66.117,04	128.952,41
- Fischereirecht	<u>-8.792,75</u>	<u>- 8.823,82</u>
20% Normalsteuersatz lt. BE	57.324,29	120.128,59
steuerfrei lt. BE	8.792,75	8.923,82

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 27. Mai 2011