

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, vertreten durch Vertretung, gegen die Bescheide des FA vom 16.02.2012 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen vom 17.04.2012 abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und den festgesetzten Umsatzsteuern wird auf die Beschwerdevorentscheidungen vom 17.04.2012 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine regulierte Agrargemeinschaft in der Rechtsform einer Körperschaft öffentlichen Rechts im Gemeindegebiet GD1 im Gebiet . Zu ihrem Gebiet gehört auch eine Eigenjagd mit einer Fläche von 987,44 ha.

Neben steuerpflichtigen Umsätzen aus der Einräumung von Dienstbarkeiten und der Sömmierung erzielte sie in den Streitjahren weitere Umsätze aus der Verpachtung der Eigenjagd. Grundlage dafür war ein Pachtvertrag vom 1.3.2007, mit dem sie die gesamte Jagdnutzung auf dem Jagdgebiet für sechs Jahre um eine jährliche Pacht in Höhe von 8.000,00 Euro incl. Mehrwertsteuer verpachtete (vgl. Punkt 3. des Vertrages). Mit diesem Vertrag wurden auch zwei auf dem Jagdgebiet befindliche Hütten zu gesonderten Entgelten verpachtet, und zwar eine „Jagdhütte“ um eine jährliche Pacht in Höhe von 4.000,00 Euro (weitere Vereinbarungen, lit. a des Vertrages) sowie eine „Schäferhütte“ um eine jährliche Pacht in Höhe von 6.780,00 Euro (weitere Vereinbarungen, lit. b). Ferner wurde vereinbart, dass der Bf. jährlich mit Fälligkeit der Jahrespacht 220,00 Euro als Ersatz für Wildpret für das Alppersonal zu zahlen seien (weitere Vereinbarungen lit. c).

Von diesen Pachtumsätzen behandelte die Bf. in den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2008 bis 2010 lediglich die Umsätze aus der eigentlichen Jagdpacht als mit dem Normalsteuersatz umsatzsteuerpflichtig, für die Umsätze aus der Verpachtung der beiden

Hütten hingegen nahm sie die Steuerbefreiung für Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in Anspruch. Von den Entgelten aus der Verpachtung der Jagd zog sie überdies noch 25% als Schadenersatz für Wildschäden ab. Die Entgelte aus dem Ersatz für Wildpret erklärte sie mit dem begünstigten Steuersatz von 10%. Die Steuererklärungen enthielten folgende steuerpflichtige Umsätze:

Steuerpflichtige Entgelte	2008:	2009	2010
Entgelte Dienstbarkeit 20%	69.049,50	72.721,88	64.373,34
Entgelte Dienstbarkeit Restaurant 20%	22.967,48	24.329,93	23.804,18
Entgelte Jagd Liegenschaft abzügl. 25% Schadenersatz Wildschaden 20%	7.031,10	5.270,00	5.354,43
Wildpret 10%		210,80	210,80
Sömmernung 10%		3.758,17	9.512,75

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Entgelte aus dem Jagdpachtvertrag wurde bereits im Rahmen einer Betriebsprüfung der Jahre 2006 und 2007 in Streit gezogen. Damals kam der Prüfer zum Ergebnis, dass die Verpachtungen der Jagd- und der Schäferhütte als unselbständige Nebenleistungen der Jagdpacht zu sehen und umsatzsteuerlich daher wie diese zu behandeln seien. Da es sich bei der Jagdpacht nicht um ein grundstücksgleiches Recht handle, unterläge diese dem Normalsteuersatz.

Das Finanzamt teilte diesen Rechtstandpunkt und unterzog daher mit Umsatzsteuerbescheiden 2008 bis 2010 vom 16.2.2012 die Entgelte für die Verpachtungen der beiden Hütten, aber auch die Entgelte für den Ersatz von Wildpret wie die eigentliche Jagdpacht dem Normalsteuersatz.

In der gegen diese Bescheide am 3.3.2012 erhobenen Berufung wandte die Bf. ein, bei der Berechnung der Umsatzsteuern sei offensichtlich nicht von den Nettoentgelten ausgegangen worden. Zudem sei für die Verpachtungen der beiden Hütten nicht in die Steuerpflicht optiert worden, weshalb weiter von der Steuerfreiheit derselben auszugehen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsentscheidung vom 17.4.2012 ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus, mit dem Jagdpachtvertrag erbringe die Bf. eine Summe von Leistungen wie die Gestattung der Jagd, die Zurverfügungstellung von Jagdeinrichtungen wie Hochsitze, Futterstellen, Vorratsschuppen, Wildfütterungseinrichtungen oder eben die Überlassung der Jagdhütten. Laut telefonischer Auskunft des Obmanns der Bf. vom 14.08.2009 dienten die Hütten als Stützpunkte für die Jagdausübung sowie zur vorläufigen Lagerung von erlegtem Wild. Laut Vertrag könnten während der Jagdperiode keine einzelnen im Vertrag vereinbarten Leistungen gekündigt werden. Zudem unterlängen sämtliche vom Jagdpachtvertrag umfassten Leistungen der Jagdabgabe. Die Nutzung der beiden Hütten sei im Jagdpachtvertrag unter „weitere Vereinbarungen“ geregelt. Es liege somit ein

Leistungsbündel vor, das umsatzsteuerrechtlich nicht in seine Einzelteile zerlegt werden dürfe. Das Finanzamt sehe im Jagdpachtvertrag eine Gesamtleistung an den Pächter, die diesem die Möglichkeit eröffne, Wild zu hegen bzw. aus dem Revier zu entnehmen. Zwar wären einzelne im Rahmen der Gesamtleistung erbrachte Leistungen wie die Vermietung von Jagdhütten für sich gesehen dem begünstigten Steuersatz zu unterziehen oder als steuerfreie Umsätze zu behandeln, im konkreten Fall gingen sie aber als Teilleistungen in der nicht begünstigten Gesamtleistung auf.

Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage durch einen pauschalen Abschlag von den Pachtentgelten in Höhe von 25% komme ebenfalls nicht in Betracht. Laut Punkt 6. des Vertrages sei der entstandene Wildschaden zusätzlich in Rechnung zu stellen und der Rechnungsbetrag vom Pächter innerhalb von 14 Tagen nach Rechnungslegung zu bezahlen. Solche Rechnungen lägen im Beschwerdefall nicht vor.

Sämtliche im Jagdpachtvertrag vereinbarten Entgelte unterliegen daher dem Normalsteuersatz und zwar:

Einnahmen Jagd	2008	2009	2010
Jagd-Liegenschaft	9.374,80	8.432,00	8.567,08
Jagdhütte	6.780,00	7.146,12	7.146,12
Schäferhütte	4.000,00	4.216,00	4.216,00
Wildpret		231,08	231,08
Gesamt brutto	20.154,80	20.025,20	20.160,28
Gesamt netto	16.795,67	16.687,67	16.800,23

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuern betragen daher:

Steuerbare Umsätze	2008	2009	2010
Jagdpacht 20%	16.795,67	16.687,67	16.800,23
Entgelte Dienstbarkeit Schilifte, Schüberfahrt 20 %	69.049,50	72.721,88	64.373,34
Entgelte Dienstbarkeit Restaurant 20%	22.967,48	24.329,93	23.804,18
Entgelte Sömmerner 10%		3.758,17	9.512,75
Gesamt	108.812,65	117.497,65	114.490,50

Im am 5.5.2012 gestellten Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat brachte die Bf. gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung sinngemäß vor, das Finanzamt verkenne, dass die eigentliche Jagdpacht einen geringeren Wert als die Hüttenverpachtung darstelle. Eine Unterordnung der Hüttenverpachtung unter die Jagdpacht erscheine deshalb als denkunmöglich. Zudem ignoriere das Finanzamt, dass im Falle der Hüttenverpachtungen eigenständige Rechtsgeschäfte mit völlig unabhängiger Willensbildung zustande gekommen seien. Wenn

das Finanzamt auch die Steuerbefreiung für Grundstücksvermietung nicht anerkenne, übersehe es, dass im Lichte der neueren Rechtslage die Vermieter angehalten würden, im Rahmen der Optionsausübung eine allfällige Unternehmereigenschaft des Mieters zu prüfen. Durch die Annahme einer einheitlichen Leistung werde die Bf. einer vom Gesetzgeber nicht gewollten unsicheren Rechtssituation ausgesetzt.

Zum nicht anerkannten Schadenersatz sei zu sagen, dass Wildschäden völlig unabhängig davon entstünden, ob entsprechende vertragliche Vereinbarungen über deren Ersatz getroffen worden seien oder nicht. Dass Wildschäden vorlägen, sei wohl unbestritten. Die eigentliche Problematik liege darin, dass eine Schadensermittlung und -verrechnung zu einer permanenten Konfliktsituation mit dem Pächter führen würde. Da das Jagdgebiet der Bf. auch ein Jagdeinschlussgebiet umfasse, sei mit erheblichen Forderungen an die Bf. wegen Wildschäden zu rechnen.

Es werde daher beantragt, die Umsätze aus der Vermietung der Jagdhütten als umsatzsteuerfrei zu behandeln und die tatsächlich entstandenen Wildschäden im Rahmen einer Schätzung anzuerkennen.

Hinweis:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht (Bundesfinanzgericht) über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die Verpachtung der Eigenjagd als einheitliche, umsatzsteuerpflichtige Leistung oder als aus mehreren, zum Teil umsatzsteuerpflichtigen, zum Teil umsatzsteuerfreien, zum Teil umsatzsteuerermäßigten Teilleistungen bestand und ob von den Entgelten aus der Verpachtung der Eigenjagd eine Pauschale von 25% für Wildschäden zum Abzug zu bringen war oder nicht.

Sachverhalt

Für die Beurteilung dieser beiden Rechtsfragen geht das Bundesfinanzgericht von folgendem, zwischen den Parteien unstrittigen Sachverhalt aus:

Die Beschwerdeführerin ist seit dem Jahr 1984 eine nach dem Vorarlberger Flurverfassungsgesetz, LGBI. Nr. 4/1951 regulierte Agrargemeinschaft in der Rechtsform einer Körperschaft öffentlichen Rechts im Gemeindegebiet GD1 im Gebiet. Sie besteht aus 108 Anteilsrechten, die von 71 Personen wahrgenommen werden. Die Alpe der Bf. umfasst laut GB eine Gesamtfläche von 859,71 ha.

Zum Gebiet der Bf. gehört auch eine Eigenjagd. Die Eigenjagd umfasst eine Fläche von 987,44 ha, die sich zum größten Teil auf dem Gebiet der Bf., zum Teil aber auch auf einem als Jagdeinschlussfläche der Genossenschaftsjagd GD1 mitbewirtschafteten Gebiet befindet (vgl. Bescheid der BH ; vgl. auch das Gutachten über die Auswirkungen des Winter-und Sommertourismus auf die land-forst- und jagdwirtschaftliche Nutzung auf die Alpe Y. vom Dezember 2010, Seite 4; GB1).

Die Jagdnutzung wurde in den Streitjahren mit Jagdpachtvertrag vom 1.3.2007 auf sechs Jahre verpachtet, wobei das Entgelt aufgeteilt wurde auf einen jährlichen „Pachtschilling“ in Höhe von 8.000,00 Euro incl. MWSt, ein Entgelt für die Jagdhütte in Höhe von jährlich 4.000,00 Euro, ein Entgelt für die Schäferhütte in Höhe von jährlich 6.780,00 Euro und einen Ersatz für Wildpret in Höhe von jährlich 220,00 Euro. All diese Entgelte waren wertgesichert.

Die maßgeblichen Bestimmungen aus dem Pachtvertrag lauten:

„Das verpachtete Jagdgebiet hat eine Fläche von 987,44 ha.

- 1. Verpachtet wird die gesamte Jagdnutzung auf obbezeichnetem Jagdgebiet, ohne Gewähr und Größe und Ergiebigkeit.*
- 2. Die Jagdpachtzeit beträgt 6 (sechs) Jahre, das ist vom 01.04.2007 bis 31.03.2013.*
- 3. Der jährliche Pachtschilling beträgt 8.000,00 (achttausend) Euro, incl. Mehrwertsteuer.....*
- 4. Die Jagdabgabe, Steuern und Gebühren trägt der Pächter. Ihre Höhe richtet sich nach den jeweils im Land Vorarlberg geltenden Bestimmungen.*
- 5. Das Jagtrecht ist so auszuüben, dass im Sinne des § 3 des Jagdgesetzes 1988*
 - a) die im öffentlichen Interesse gelegenen günstigen Wirkungen des Waldes nicht geschmälert und insbesondere waldfährdende Wildschäden vermieden (§ 49 Abs. 3) werden;*
 - b) das öffentliche Interesse am Schutz der Natur und der Landschaft nicht verletzt wird;*
 - c) die land- und forstwirtschaftliche Nutzung von Grundflächen so wenig wie möglich beeinträchtigt wird;*
 - d) die natürlichen Lebensgrundlagen des Wildes erhalten bleiben;*

.....
- 6. Der an land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen entstandene Wildschaden ist vom Jagdaufseher innerhalb 14 Tagen nach Rechnungslegung zur Zahlung fällig, die zur Festlegung von Wildschäden auflaufenden Kosten sind vom Pächter zu tragen.*

Weitere Vereinbarungen:

- 1. Der (sic!) Pacht der Jagdhütte beträgt Euro 4.000,00 pro Jahr und wird jeweils mit der jährlichen Jagdpacht fällig.*
- 2. Der Pacht für die Schäferhütte beträgt Euro 6.780,00 Euro und wird jeweils mit der jährlichen Jagdpacht fällig.*
- 3. Mit der Fälligkeit der Jagdpacht ist der Agrargemeinschaftjährlich als Ersatz für Wildpret Euro 220,00 für das Alppersonal zu bezahlen.*

4. Wertsicherung...

5. Während der Jagdpachtperiode kann der Jagd-, Jagdhütten- und Schäferhüttenpacht nicht einzeln gekündigt werden.....

6.....

7....

8. Die im Jagdgebiet vorhandenen Jagdeinrichtungen wie Hochsitze, Futterstellen und Vorratsschuppen können vom Jagdpächter kostenlos übernommen werden und sind stets in gutem Zustand zu erhalten....

Rechtslage und rechtliche Würdigung

Unternehmereigenschaft?

Zu beginnen ist mit der Untersuchung, ob der Bf. als Körperschaft öffentlichen Rechts hinsichtlich der Jagdverpachtung überhaupt Unternehmereigenschaft zukommt oder nicht.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Körperschaften öffentlichen Rechts sind gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschafsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Abs. 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gelten jedoch stets

- Wasserwerke
- Schlachthöfe
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist nach § 2 Körperschaftsteuergesetz 1988 jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land-und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

Nur Tätigkeiten, die gewerblichen Charakter haben, können einen Betrieb gewerblicher Art begründen. Tätigkeiten, die in einer reinen Vermögenverwaltung oder Rechtsüberlassung bestehen, haben keinen gewerblichen Charakter (vgl. *Ruppe*, UStG⁴, § 2 Tz 173). Auch die Vermietung und Verpachtung stellt keine Tätigkeit im Sinne des § 2 KStG 1988 dar.

Ob eine Tätigkeit gewerblichen Charakter hat, ist nach den Grundsätzen zu beurteilen, die im Einkommensteuerrecht zur Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb entwickelt wurden. Ob die Nutzungsüberlassung an einem Bestandobjekt zu gewerblichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus Gewerbebetrieb führt, hängt davon ab, ob der Überlassende über die Vermögensverwaltung hinaus Nebenleistungen erbringt, die typischerweise mit einer Nutzungsüberlassung nicht verbunden sind. Werden solche Nebenleistungen erbracht, ist in der Vermietung oder Verpachtung eine gewerbliche Tätigkeit zu sehen, andernfalls liegt eine Vermögenverwaltung vor, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt (vgl. *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 2. Auflage, S 51; *Kauba* in *Doralt* et. al., EStG¹⁰, § 23 Tz 103).

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Tätigkeiten im Rahmen einer Vermögensverwaltung zu keinem Betrieb gewerblicher Art führen können, besteht im Umsatzsteuerrecht nach § 2 Abs. 3 fünfter Gedankenstrich. Danach stellt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften stets einen Betrieb gewerblicher Art dar (sog. fiktiver Betrieb gewerblicher Art). Eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch Körperschaften öffentlichen Rechts begründet einen Betrieb gewerblicher Art auch dann, wenn die Tätigkeit nicht wirtschaftlich selbstständig und nicht von wirtschaftlichem Gewicht ist.

Die Begriffe „Vermietung und Verpachtung“ sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Sinne des nationalen bürgerlichen Rechts zu verstehen (vgl. *Ruppe*, UStG⁴, § 2 Tz 195 mit der dort zitierten Judikatur). Der Verwaltungsgerichtshof begründet diese Interpretation damit, dass nach Artikel 13 Abs. 2 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (in Folgenden kurz: MWSyst-RL) die Mitgliedstaaten berechtigt seien, die nach Artikel 135 Abs. 1 lit. I MWSyst-RL befreite Nutzungsüberlassung als Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt zu behandeln. Mit § 2 Abs. 3 UStG 1994 habe der Gesetzgeber dieses Wahlrecht für alle Nutzungsverhältnisse ausgeübt, die nicht als Vermietung und Verpachtung im Sinne des Zivilrechts zu beurteilen seien. Dass der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 eigenständig nach Unionsrecht und nicht nach nationalem Zivilrecht auszulegen sei, bedeute demnach nicht, dass dies auch für die Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG 1994 gelte (vgl. VwGH 3.9.2008, 2003/13/0086 sowie *Ruppe*, aaO, Tz 195 und 195/1 mit der dort geübten Kritik an dieser Rechtsprechung):

Somit liegt eine Vermietung und Verpachtung dann vor, wenn die zivilrechtlichen Voraussetzungen für einen Bestandvertrag vorliegen.

Ein Bestandvertrag ist gemäß § 1090 ABGB ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Der Eigentümer kann sowohl seine beweglichen und unbeweglichen Sachen als auch seine Rechte in Bestand geben (§ 1093 ABGB).

Somit können auch nutzbare Rechte wie Jagdrechte in Bestand gegeben werden (*Würth* in Rummel³, § 1094 Rz 13).

Ein Jagdrecht ist aber kein Grundstück. Ein „Grundstück“ ist ein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche inkl. Wasserflächen. Ein Jagdrecht hingegen ist ein Recht, und zwar das Recht, auf bestimmten Grundstücken die Jagd auszuüben. Ein Jagdrecht ist auch kein grundstücksgleiches Recht, da dieses nicht ein selbständiges einverleibungsfähiges, dingliches Recht, sondern als ein mit dem Grund und Boden verbundenes Recht anzusehen ist (vgl. *Ruppe*, aaO, § 6 Tz 393 sowie § 2 Abs. 2 Vorarlberger Jagdgesetz).

Daher fällt die gegenständliche Verpachtung des Jagdnutzungsrechtes nicht unter den Tatbestand der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994. Auch nach der Kommentarmeinung von *Ruppe*, aaO; § 2 Tz 196, und Kranich/Sigl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 2 Anm 389a stellt die Verpachtung eines Jagdreiches durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts keinen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art dar.

Da die Bf. mit dem vorliegenden Jagdpachtvertrag „die gesamte Jagdnutzung“ an den Pächter überlassen hat und keine Nebenleistungen erbringt, ist in der Jagdverpachtung eine reine Vermögensverwaltung zu sehen, die auch nach den allgemeinen Bestimmungen des § 2 Abs. 3 KStG 1998 keinen Betrieb gewerblicher Art begründet. Damit wäre nach innerstaatlichem Recht die Jagdverpachtung der Bf. nicht als unternehmerisch zu beurteilen.

Im Beschwerdefall ist aber auch Unionsrecht zu beachten. Gemäß Artikel 9 Abs. 1 der MWSyst-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Nicht als Steuerpflichtige gelten gemäß Artikel 13 Abs. 1 MWSyst-RL Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten

in Bezug auf die im Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können gemäß Artikel 13 Abs. 2 MWSyst-RL die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 oder den Artikeln 380 bis 390b von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten beurteilen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Gemäß Artikel 135 Abs. 1 lit. I MWSyst-RL befreien die Mitglieder die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer.

Bei der Auslegung des Begriffs „*Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt*“ stellt der EuGH mehr auf die Ausübungsmöglichkeiten der jeweiligen Tätigkeit ab als auf den institutionellen Rahmen, innerhalb dessen diese Tätigkeiten ausgeübt werden. Auch der Verwaltungsgerichtshof prüft das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit an Hand der unionsrechtlichen Vorgaben. Unerheblich ist danach, ob die Tätigkeit durch Gesetz zugewiesen ist, vielmehr sind die konkreten Ausübungsmöglichkeiten ausschlaggebend. Die Differenzierung ist somit danach vorzunehmen, ob die Körperschaft hoheitlich, also durch Setzung von Hoheitsakten, oder wie ein Privater tätig wird (EuGH 11.7.1985, C-107/84, VwGH 4.2.2009, 2006/15/0220).

So verstanden stellt die Übertragung eines Jagdnutzungsrechtes mittels eines privatrechtlichen Pachtvertrages ohne Zweifel keine Ausübung öffentlicher Gewalt dar, hat doch die Bf. die Verpachtung unter denselben Bedingungen ausgeübt wie ein privater Wirtschaftreibender auch.

Als Ausübung öffentlicher Gewalt könnte die Jagdverpachtung nur beurteilt werden, wenn dabei eine steuerfreie Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des Artikel 135 Abs. 1 lit. I MWSyst-RL vorläge. Wie oben ausgeführt, können die Mitgliedstaaten solche steuerfreie Vermietungen durch Körperschaften öffentlichen Rechts als Tätigkeiten in Ausübung öffentlicher Gewalt behandeln und hat Österreich von dieser Option Gebrauch gemacht. Nur dann also, wenn die in Rede stehende Jagdverpachtung als steuerfreie „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ iSd Artikel 135 MWSyst-RL einzustufen ist, kann diese als Ausübung öffentlicher Gewalt angesehen und nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 beurteilt werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Begriffe in den Steuerbefreiungen der MWSyst-RL eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts und erfordern eine gemeinschaftsrechtliche Definition. In diesem Sinne werden die Begriffe „*Vermietung und Verpachtung von Grundstücken*“ vom Gerichtshof dahin gehend definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstückes auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück gleich einem Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. zB EuGH 4.10.2001, Rs C-358/97 „Kommission/Irland“; 18.7.2007, Rs. C-451/06 „Walderdorff“).

Einheitliche Leistung oder mehrere Teilleistungen?

Um zu beurteilen, ob die in Rede stehende Jagdverpachtung unter die Steuerbefreiung des Artikel 135 Abs. 1 lit. I MWStSyst-RL (bzw. innerstaatlich des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994) fällt oder nicht ist vorweg über die im Beschwerdefall strittige Frage zu entscheiden, ob mit dem Jagdpachtvertrag eine einheitliche Leistung oder mehrere Teilleistungen erbracht wurde(n).

Gegenstand der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung. Die Beurteilung, ob eine einzelne Leistung vorliegt, erfolgt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise. Liegen einem Vorgang mehrere selbständige Leistungen zugrunde, sind diese umsatzsteuerlich gesondert zu besteuern. Bilden diese Leistungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise hingegen eine Einheit, so sind diese auch einheitlich zu besteuern.

Leistungen, die unselbständige Nebenleistungen einer Hauptleistung sind, gehen in dieser Hauptleistung auf und teilen deren rechtliches Schicksal, das heißt Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz richten sich nach der Hauptleistung.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Leistung eine Nebenleistung, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern als Mittel zum Zweck, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können, dient. Auch nach der neueren Rechtsprechung des VwGH ist eine Nebenleistung dann anzunehmen, wenn sie für den Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern lediglich als Mittel dient, die Hauptleistung unter den besten Bedingungen zu erhalten (Ruppe, aaO, § 1 Tz 31 mit der dort zitierten Judikatur es EuGH und des VwGH).

Liegt nach diesen Kriterien eine einheitliche Leistung vor, dann kann auch eine getrennte Entgeltsbemessung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen (Ruppe, aaO, § 1 Tz 36).

Eine Beurteilung der mit dem Jagdpachtvertrag vereinbarten Leistungen in diesem Sinne führt zu folgendem Ergebnis:

Mit dem Pachtvertrag wird die gesamte Jagdnutzung auf dem Jagdgebiet der Bf. verpachtet. Diese Jagdnutzung beinhaltet als Hauptleistung die Ausübung des Jagdrechtes, das ist das Recht, das Wild zu hegen, zu jagen und sich anzueignen (vgl. § 2 des Vorarlberger Jagdgesetzes, LGBl. Nr. 32/1988).

Die mit diesem Vertrag getroffenen weiteren Vereinbarungen über die Verpachtungen der beiden Jagdhütten und den Ersatz für Wildpret können demgegenüber nur als unselbständige Nebenleistungen angesehen werden. Gerade die Verpachtung der Jagdhütten dient lediglich dazu, das Jagtrecht unter optimalen Bedingungen auszuüben. Es sei in diesem Zusammenhang auf die in der Berufungsvorentscheidung getroffene und seitens der Bf. unwidersprochen gebliebene Feststellung verwiesen, wonach die beiden Hütten lediglich als Stützpunkte für die Ausübung der Jagd sowie zur vorläufigen Lagerung von erlegtem Wild dienten. Dass für die beiden Hüttenverpachtungen gesonderte Entgelte vereinbart wurden, ändert unter diesen Umständen an der Einheitlichkeit der Leistung

nichts. Auch der Einwand der Bf., der „Pachtschilling“ sei mit 8.000,00 Euro geringer ausgefallen als die Verpachtung der Hütten, ändert nichts am Vorliegen einer einheitlichen Leistung, da für die Beurteilung der Einheitlichkeit nicht die Entgeltsbemessung, sondern der Zweck der Leistung maßgeblich ist.

Auch der vereinbarte Ersatz für Wildpret ist lediglich Ausfluss der Hauptleistung – der Überlassung des Jagdnutzungsrechtes - und teilt dessen rechtliches Schicksal.

Somit ist im Beschwerdefall von einer Leistung auszugehen, nämlich der Verpachtung eines Jagdnutzungsrechtes.

Steuerfreie Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes?

Die entgeltliche Überlassung dieses Rechtes stellt keine Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes dar. Auch wenn dieses Recht die Benützung von Grundstücken mitumfasst, ist damit nicht das Recht des Pächters verbunden, diese Grundstücke gleich einem Eigentümer in Besitz zu nehmen und jeden Dritten von diesem Recht auszuschließen. Das Jagdnutzungsrecht beinhaltet das Recht, die das Jagdrecht umfassenden Grundstücke zu benützen nur soweit, als dies für die Ausübung des Jagdreiches erforderlich ist. Eine eigentümergeleiche Nutzung ist damit nicht verbunden. Vielmehr ist laut der ausdrücklichen Bestimmung von Punkt 5. lit. b des Jagdpachtvertrages bei der Ausübung des Jagdreiches darauf Bedacht zu nehmen, dass die land- und forstwirtschaftliche Nutzung durch die Mitglieder der Bf. so wenig als möglich beeinträchtigt wird. Die Verpachtung des Jagdnutzungsrechtes ist daher nicht anders zu beurteilen als die entgeltliche Einräumung eines Fischereirechtes, die der EuGH nicht als eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken beurteilt hat, weil damit nicht das Recht verbunden gewesen sei, jede andere Person von der Benützung der Wasserflächen, an denen das Fischereirecht bestand, auszuschließen (vgl. EuGH 6.12.2007, Rs C-451/06; vgl. auch UFS 6.7.2001, RV/0496-W/09)

Somit ist die in Rede stehende Jagdverpachtung nach der allgemeinen Bestimmung des Artikel 9 MWSyst-RL zu beurteilen. Nach dieser Bestimmung ist für die Steuerpflicht nur maßgeblich, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit bzw. eine Nutzung von körperlichen oder nichtkörperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorliegt. Die in § 2 Abs. 3 KStG genannten weiteren Voraussetzungen, nämlich die Gewerblichkeit und wirtschaftliche Selbständigkeit einer Tätigkeit und die Erzielung von Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht, sind für die Beurteilung der Steuerpflicht nach Gemeinschaftsrecht unmaßgeblich.

Eine Beurteilung der Steuerpflicht der in Rede stehenden Jagdverpachtung nach den Kriterien des Artikel 9 MWSyst-RL führt daher zum Ergebnis, dass eine Steuerpflicht vorliegt. Denn die Überlassung des Jagdreiches gegen eine vertraglich vereinbarte jährliche Pacht in Höhe von insgesamt 19.000,00 Euro stellt unzweifelhaft eine Nutzung eines nichtkörperlichen Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar.

Die in Rede stehende Jagdverpachtung ist daher in richtlinienkonformer Interpretation des § 2 UStG1994 als unternehmerische Tätigkeit der Bf. zu werten.

Aus den obigen Ausführungen folgt ferner, dass die Jagdverpachtung mit ihren vertraglichen Teilleistungen als einheitliche Leistung, nämlich als entgeltliche Rechtsüberlassung einzustufen ist. Diese Jagdverpachtung stellt weder nach Gemeinschaftsrecht (siehe weiter oben) noch auch nach innerstaatlichem Recht eine umsatzsteuerfreie Grundstücksüberlassung dar:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden sowie von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzung von Grund und Boden beziehen.

Da die Begriffe „*Vermietung und Verpachtung von Grundstücken*“ in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 im Sinne des Gemeinschaftsrechtlich zu interpretieren sind, kommt diese Steuerbefreiung wie oben ausgeführt im Beschwerdefall nicht zur Anwendung. Dass ein Jagdrecht auch kein grundstücksgleiches Recht ist, wurde ebenfalls schon weiter oben ausgeführt.

Die Verpachtung der Jagdpacht unterliegt daher dem Normalsteuersatz.

Schadenersatz?

Die Frage, ob Zahlungen, die aus dem Titel des Schadenersatzes geleistet werden, der Umsatzsteuer unterliegen oder nicht, richtet sich danach, ob diesbezüglich ein Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vorliegt oder nicht.

Rechtsprechung und Lehre unterscheiden dabei zwischen echtem und unechtem Schadenersatz. Beim echten Schadenersatz steht der Zahlung keine Leistung des Empfängers gegenüber. Es fehlt daher am Leistungsaustausch, der Schadenersatz ist nicht steuerbar. Beim unechten Schadenersatz dagegen ist die Ersatzleistung des Schädigers die Gegenleistung für eine Leistung des Geschädigten. In diesem Fall liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. *Ruppe*, aaO, § 1 Tz 160).

Im Beschwerdefall wurde der Ersatz für allfällige Wildschäden in Punkt 6. des Jagdpachtvertrages geregelt. Danach ist ein festgestellter Wildschaden vom Jagdpächter innerhalb von 14 Tagen nach Rechnungslegung zur Zahlung fällig.

Tatsächlich hat die Bf. dem Jagdpächter in den Streitjahren keine derartigen Rechnungen über einen festgestellten Wildschaden gestellt und hat der Pächter auch keinen solchen Ersatz gezahlt.

Vielmehr hat die Bf. lediglich von der vereinnahmten Jagdpacht eine Pauschale von 25% abgezogen und damit die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer entsprechend verkürzt.

Damit liegt aber weder eine echte noch eine unechte, sondern gar keine Schadenersatzleistung des Pächters vor.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird ein Umsatz iS des § 1 Abs. 1 UStG nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Dabei ist die Sicht des Leistungsempfängers maßgeblich: Ein vereinbartes Entgelt kann daher nicht einseitig vom Leistenden in ein Entgelt für eine andere Leistung oder in Schadenersatz umgedeutet werden. Es ist auch nicht um Aufwendungen des Unternehmers, z.B. Betriebsausgaben oder Werbungskosten, zu kürzen (vgl. *Ruppe*, aaO, § Tz 17).

Die Jagdpacht von brutto 8.000,00 Euro bzw. 6.666,67 Euro netto wurde ausdrücklich für die Verpachtung des Jagdnutzungsrechtes vereinbart und vom Pächter auch nur dafür bezahlt. Daher ist diese vereinbarte Nettopacht als Entgelt für die Überlassung des Jagdnutzungsrechtes und nicht zum Teil auch als Schadenersatz zu werten und bildet diese aus demselben Grunde auch die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Dass Wildschäden unabhängig von einer vertraglichen Vereinbarung entstehen und die eigentliche Schwierigkeit darin besteht, den Schaden und die Höhe des Ersatzes festzustellen, sei der Bf. zugestanden. Das ändert aber nichts am Umstand, dass im Beschwerdefall keine Schadenersatzleistung vorliegt. Daher kann im Beschwerdefall auch die Frage offenbleiben, ob ein in einem Vertrag vereinbarter Ersatz für Wildschäden als unechter und damit steuerbarer (so z.B. UFS 6.7.2011, RV/0496, wo ein mit Jagdpachtertrag vereinbarter pauschaler Ersatz in Höhe von 5.000,00 Euro p.a. für Wildschäden als unechter Schadenersatz beurteilt wurde) oder als echter, nicht steuerbarer Schadenersatz zu beurteilen ist.

Das Bundesfinanzgericht gelangt daher zu folgendem **Ergebnis**:

1. Die Bf. ist hinsichtlich ihrer Umsätze aus Verpachtung des Jagdreiches an einen Pächter als Steuerpflichtige im Sinne des Artikel 9 MWSyst-RL und damit als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG anzusehen.
2. Gegenstand des Jagdpachtertrages ist eine einheitliche Leistung – die Verpachtung eines Jagdnutzungsrechtes.
3. Das Entgelt für diese Leistung unterliegt zur Gänze dem Normalsteuersatz.
4. Die Bemessungsgrundlagen für diese Leistung sind:
2008: 16.795,67; 2009: 16.687,67; 2010: 16.800,23

5. Ein nicht steuerbarer Abzug für einen Ersatz für Wildschäden ist nicht vorzunehmen.

Hinsichtlich der übrigen, im Beschwerdefall unbestrittenen, Bemessungsgrundlagen und Umsatzsteuern betreffend die Umsätze aus den Dienstbarkeitsverträgen und der Sömmierung folgt das Bundesfinanzgericht in dieser Entscheidung den in den Umsatzsteuerbescheiden des Finanzamtes für die Jahre 2008 bis 2010 vom 17.04.2012 (Beschwerdevorentscheidungen) festgesetzten Beträgen.

Es war daher wie in den Beschwerdeentscheidungen zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlichem wurde nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entscheiden. Die im Beschwerdefall strittigen Rechtsfragen sind bereits durch die in der Beschwerde zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen geklärt. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind grundsätzlich keiner Revision zugängig.

Feldkirch, am 3. Februar 2015