

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ST in der Beschwerdesache Bf GmbH, inlJ, vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des Finanzamtes F A vom 20. Juli 2009 (StNr. yyyy), betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2005 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Beilage:

Anhang: Tabelle

Entscheidungsgründe

I. Verwaltungsgeschehen

1. Außenprüfung betreffend den Zeitraum 2003 bis 2005

Im Zuge einer die Jahre 2003 bis 2005 umfassenden abgabenbehördlichen Außenprüfung stellte der Prüfer fest (siehe Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16. Juli 2009), dass die Umsätze aus der Überlassung der Rechte zur Ausübung der Fischerei und der Bewirtschaftung der Fischgewässer umsatzsteuerfrei belassen worden seien. Jagd- und Fischereirechte würden jedoch nicht zu den grundstücksgleichen Rechten zählen, weshalb die Erlöse mit dem Normalsteuersatz zu versteuern seien.

Siehe Anhang Tabelle 1

Laut Pachtvertrag mit Herrn AB vom 28.10.1999 sei Pachtgegenstand das Recht zur Ausübung der Fischerei bzw die Bewirtschaftung des XY Teiches, samt der darauf befindlichen Geräte- bzw Lagerhütte sowie ein Uferrecht von 5 Meter Breite. Laut

Pkt. VIII/2/b des Pachtvertrages diene die auf dem Grundstück errichtete Hütte dem Pächter ausschließlich als Geräteschuppen. Nach Pkt. VIII/2/c des Pachtvertrages habe sich der Pächter verpflichtet, die Eisfläche des Hauptteiches der Freiwilligen Feuerwehr CD für die Dauer der tragenden Eisdecke unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Zu dieser Eisfläche gehöre auch die Nutzung des Erdgeschoßes der für diesen Zeitraum geräumten Hütte als Lager und Aufenthaltsraum.

Nach Ansicht des Prüfers sei die Verpachtung der Fischereirechte als Hauptleistung und die Benutzung der Hütte als Gerätehütte als untergeordnete Nebenleistung zu beurteilen. Dass Herr AB die Fischteiche gepachtet habe, um diese hauptsächlich als Eisfläche der Freiwilligen Feuerwehr unentgeltlich zur Verfügung stellen zu müssen, sei wohl kaum anzunehmen.

2. Stellungnahme der Bf. vom 15. November 2007

Der Ansicht der Betriebsprüfung werde hinsichtlich des Mieters Fischereiverein zugestimmt. Beim Mieter AB sei es jedoch so, dass er das Grundstück zu allgemeinen Freizeit- und Erholungszwecken gemietet habe. Es sei ein größeres Grundstück mit einer Hütte darauf, wo man seine Wochenenden im Grünen an der frischen Luft verbringen könne. Er sei ein geneigter Stockschütze, der sich am Wasser auch sehr im gefrorenen Zustand erfreue. Die Fischerei sei in Wirklichkeit als angenehme Nebenerscheinung anzusehen und gehe über den Stellenwert einer untergeordneten Nebenleistung nicht hinaus, weshalb es sich hierbei um eine unecht steuerbefreite Grundstücksvermietung handle.

3. Umsatzsteuerbescheide vom 20. Juli 2009

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers, nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und setzte mit Bescheiden vom 20.07.2009 die Umsatzsteuer 2003 bis 2005 fest.

4. Berufungen vom 4. August 2009

In den gegen die Sachbescheide gerichteten Berufungen vom 04.08.2009 verwies die Bf. auf die Rechtsansichten von Ruppe (Kommentar UStG, § 6, Rz. 393), Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg (Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz 20) und von Tumpel (Anfragebeantwortung vom 03.09.2002). Demnach seien die Umsätze aus der Überlassung der Rechte zur Ausübung der Fischerei und der Bewirtschaftung der Fischgewässer als grundstücksgleiches Recht anzusehen und folglich gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG als umsatzsteuerfrei zu behandeln.

5. Vorlage der Berufungen

Die Berufungen wurden sodann dem Unabhängigen Finanzsenat – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - zur Entscheidung vorgelegt.

6. Aussetzung des Verfahrens gemäß § 281 BAO

Mit Bescheid vom 25. Februar 2013 setzte der Unabhängige Finanzsenat die Entscheidung über die gegenständlichen Berufungen bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ 2011/15/0123 schwebenden Verfahrens aus.

7. Vorhalt vom 27. Jänner 2015

Mit Vorhalt vom 27.01.2015 wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 30.10.2014, 2011/15/0123, über die Beschwerde entschieden und den angefochtenen Bescheid aufgehoben habe.

Die Bf. wurde aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw folgende Unterlagen vorzulegen:

7.1. Vertrag Fliegenfischerverein CD : Gemäß § 4 Abs 1 OÖ Fischereigesetz stehe das Fischereirecht an natürlichen Gewässern grundsätzlich der Gemeinde zu, außer das Fischereirecht Dritter könne nachgewiesen werden. Da es sich in casu um Teilabschnitte der Bach1 und des Bach2, somit also um natürliche (fließende) Gewässer handle, sei anzunehmen, dass der Bf. das Fischereirecht von der Gemeinde eingeräumt worden sei. Entspreche diese Annahme den Tatsachen? Sei in diesem Fall das Fischereirecht mit dem Eigentum an der Liegenschaft verbunden? Um Bekanntgabe der Einlagezahl des gegenständlichen Gewässers und der umschließenden Grundstücke werde gebeten.

7.2. Vertrag AB : Da es sich hiebei um stehende Gewässer handle, sei anzunehmen, dass sich diese im Eigentum der Bf. befinden (§ 4 Abs 2 OÖ Fischereigesetz) und das Fischereirecht Ausfluss des Eigentums am Gewässer sei. Um Bekanntgabe der Einlagezahl dieses Grundstückes werde ersucht.

7.3. Darüber hinaus wurden der Bf. folgende rechtliche Überlegungen mitgeteilt:

„Fliegenfischerverein CD :

So wie sich der Sachverhalt darstellt, wurde lediglich ein Fischereirecht und nicht die dazugehörige Wasserfläche bzw die umliegenden Grundstücksteile verpachtet. Nach Ansicht des VwGH (unter Hinweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Walderdorff“) kommt für derartige Konstellationen eine Steuerbefreiung aus dem Titel der Vermietung eines Grundstückes nicht in Betracht.

AB :

Der VwGH stellte – unter Verweis auf die ständige Rechtsprechung des EuGH – fest, dass die in Art 13 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (im Folgenden RL) vorgesehenen Steuerbefreiungen eigenständige Begriffe des Unionsrechts darstellen und daher eine unionsrechtliche Definition erfordern. Da Art 13 der RL keine Definition des Begriffes „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ enthält, ist diese Vorschrift nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik dieser Richtlinie auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der vorgesehenen Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art 13 der RL umschrieben sind, einschließlich der Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“, eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt.

Die in § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 gewählte Formulierung „Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden“ hat keinen eindeutigen Inhalt und ist somit einer unionsrechtlichen Auslegung zugänglich.

Die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt an einer bestimmten Wasserfläche kann nach Ansicht des EuGH nur dann als steuerfreie Vermietung oder Verpachtung eines Grundstückes im Sinne des Art 13 der RL angesehen werden, wenn mit Einräumung dieser Berechtigung das Recht verliehen wird, das betreffende Grundstück gleich einem Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Im vorliegenden Fall wurde neben der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei grundsätzlich auch die Benutzung der Hütte bzw der Liegenschaft eingeräumt. Allerdings kann der Pächter nicht diese Ausschließlichkeit der Besitzannahme des Grundstückes, so wie von der Rechtsprechung des EuGH gefordert, in Anspruch nehmen. Fakt ist, dass der Pächter eine Einschränkung dergestalt hinnehmen muss, als zu gewissen Zeiten jemand anderer das Grundstück, einschließlich Hütte und Wasserfläche, in Besitz nimmt. Dem Pächter ist es jedenfalls vertraglich nicht gestattet, den Mitgliedern der Freiwilligen Feuerwehr den Zugang zur Liegenschaft zu verwehren.“

8. Vorhaltsbeantwortung vom 20. März 2015

8.1. Ad. Vertrag Fliegenfischerverein CD

Das Fischereirecht leite sich nicht von der Gemeinde ab, sondern bestehe seit urdenklichen Zeiten (vor Gründung der Gemeinde im Jahr 1884) und sei im Wasserbuch bei der Bezirkshauptmannschaft F als dingliches, veräußerbares und grundstückgleiches Recht eingetragen. Jeder Pächter habe das Recht, jeden anderen von diesem Recht auszuschließen.

8.2. Ad. Vertrag AB

Die Annahme, dass es sich um stehende Gewässer handle, dass sich diese im Eigentum der Bf. befänden und dass das Fischereirecht Ausfluss des Eigentums am Gewässer sei, sei korrekt. Die Verpachtung an AB als Hauptpächter betreffe den gesamten Grund plus die entsprechenden Uferzonen.

Festzuhalten sei, dass natürlich jeder andere von der Inbesitznahme und Nutzung des Grundstückes ausgeschlossen werden könne. Das Grundstück und die Fischereiberechtigung seien verpachtet und die Feuerwehr dürfe nur an einem etwa entstehenden tragfesten Eis Eisstockschießen. Dies sei aber keine eigene Berechtigung, sondern quasi eine Subberechtigung. Falls Schäden am Fischbestand entstehen

würden, löse die Feuerwehr diese dem Pächter ab und sei somit zu jedem Kostenersatz verpflichtet.

Auf dem Grundstücksplan sehe man, dass die fünf Meter Uferzone faktisch das ganz Grundstück umfasse. Aus diesem Grund habe das Vermessungsamt diese Fläche auch als Freizeitfläche gewidmet. Bei diesem Vertrag werde das gesamte Grundstück (Wasserfläche) samt Fischereiberechtigung verpachtet, so dass die Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen sollte.

Dem Schreiben beigelegt wurden u.a. folgende Unterlagen:

Fischereibuchauszug vom 22.07.2009 (OrdnungsNr. abc , def , Fischwasser Bach1 und Bach02), Grundbuchsauszug KG 1234CD (EZ 000), Lageplan der Grundstücke GStNr. 111 und 222 , Fischereibuchauszug vom 13.09.1990 (OrdnungsNr. ghi , Fischwasser TeicheCD).

9. Übergangsbestimmungen

Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012). Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

II. Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

10. Der Unternehmensgegenstand der Bf. ist das Realitäten- und Wohnungsgewerbe.

11. XY Teiche

11.1. Die Bf. ist zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft KG 1234CD, EZ 000. Diese besteht aus den Grundstücksnummern 111 (Stehendes Gewässer im Ausmaß von 11.247 m²) und 222 (Gebäude: 85 m² , stehendes Gewässer: 1.867 m² und Freizeitfläche: 5.936 m²).

11.2. Laut Bescheid der Bezirkshauptmannschaft F vom 26.01.1982 handelt es sich bei dem Gewässer auf dem Grundstück 111 um eine Fischteichanlage. Die Teichanlage auf dem Grundstück 222 wurde nachträglich errichtet und dient ebenfalls der Fischbewirtschaftung (Jungfischaufzucht).

11.3. Im Fischereibuch der Bezirkshauptmannschaft F werden unter der Ordnungsnummer ghi (A-Blatt) die XY Teiche als Schotterteiche bezeichnet. Demnach ist der Teich 1 (11.247 m²) durch die Grundstücksform begrenzt und der Teich 2 (ca. 2.200 m²) elipsenförmig.

Im B-Blatt des Fischereibuches (Stand 01.12.2000) werden als Fischereiberechtigte die Bf. und als Pächter AB angeführt.

12. Fischerei-Pachtvertrag AB vom 25. Oktober 1999

12.1. Mit Fischerei Pachtvertrag vom 25.10.1999 räumt die Bf. (als Rechtsnachfolgerin des VorbesitzersKL) dem AB das Recht zur Ausübung der Fischerei bzw der Bewirtschaftung des XY Teiches (OrdnungsNr. ghi) ein. Weiters sind Gegenstand dieses Pachtvertrages die darauf befindliche Geräte- bzw Lagerhütte sowie ein Uferrecht von fünf Meter Breite. Vereinbart wurde zudem, dass die Bf. als Verpächterin die Nutzung der Umgebung/der Grundstücke mit dem Pächter abstimmen wird. Der Pächter hat für die ordnungsgemäße Instandhaltung und Pflege des Pachtgegenstandes zu sorgen.

12.2. Der Vertrag wurde auf die Dauer von 15 Jahren abgeschlossen (01.10.1999 bis 30.09.2014) und es wurde ein Kündigungsrecht für beide Seiten ausgeschlossen. Zuzüglich zum Pachtschilling iHv 47.000,- ÖS sind alle Abgaben und Aufwendungen die die Teichanlage samt Grundstück betreffen, derzeit geltend und zukünftig neu eingeführt (zB Grundsteuer, Betriebskosten, Fischereiabgaben, etc.), dem Verpächter zu ersetzen.

12.3. Unter Punkt „IV. Fischereiausübung“ wird vereinbart, dass dem Pächter während der Dauer der Pacht das Fischereirecht wie dem Fischereiberechtigten zukommt. Dem Pächter treffen in dieser Zeit als Bewirtschafter iSd OÖ Fischereigesetzes die Verpflichtungen aus dem Fischereigesetz, soweit sie nicht ausdrücklich dem Fischereiberechtigten obliegen. Außerdem wird die Tragung des jährlichen Mitgliedsbeitrages des Fischereireviers durch den Pächter vereinbart. Unter „Punkt VII. Unterverpachtung“ wird die Unzulässigkeit der Überlassung des Pachtgegenstandes in Unter(After)pacht erklärt.

12.4. Nach Punkt „VIII. Sonstige Vereinbarungen“ dient die auf dem Grundstück errichtete Hütte dem Pächter ausschließlich als Geräteschuppen und ist ebenfalls in gutem Zustand zu erhalten. Weiters verpflichtet sich der Pächter, die Eisfläche des Hauptteiches der Freiwilligen Feuerwehr CD zur Ausübung des Eisstocksportes für die Dauer der tragenden Eisdecke unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Zu dieser Eisfläche gehört auch die Nutzung des Erdgeschosses der für diesen Zeitraum geräumten Hütte als Lager- und Aufenthaltsraum. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die erbrachten Eigenleistungen der FF CD . Der Pächter wird seine Bewirtschaftungsart auch in Hinblick auf die Nutzung des Eisstockteiches abstimmen.

Darüber hinaus verpflichtet sich der Pächter auf die Freiwillige Feuerwehr dahingehend Einfluss auszuüben, dass für eine ordnungsgemäße Absperrung der Dünneiszonen, insbesondere im Bereich des Zu- und Abflusses, Absperrungen errichtet werden,

sowie nach Abschluss der Eisstocksaison eine Reinigung des Geländes sowie der Teichoberfläche stattfindet.

13. Fischwasser Bach1 und Bach02

13.1. Laut Fischereibuchauszug vom 22.07.2009 (Blatt B zu OrdnungsNr. abc/Bach1 und def/Bach02) ist die Bf. Fischereiberechtigte, der Fliegenfischerverein CD Pächter und MN Verwalter des Fischwassers Bach1 und Bach02. Die konkrete Länge und Breite des Fischwassers ergibt sich aus Blatt A des Fischereibuches.

13.2. Zivilrechtliche Eigentümerin der im Fischereibuchauszug vom 22.07.2009 zu OrdnungsNr. abc genannten Grundstücke ist laut Grundbuch die Republik Österreich (öffentliche Wassergut).

14. Fischerei-Pachtvertrag Fliegenfischerverein CD vom 14. April 1999

Mit Fischerei Pachtvertrag vom 14.04.1999 hat die Bf. (als Rechtsnachfolgerin des VorbesitzersKL) dem Fliegenfischerverein CD das Recht zur Ausübung der Fischerei bzw Bewirtschaftung des Fischwassers Bach1 / Bach002 , in gewissen, genau beschriebenen Teilabschnitten eingeräumt („*I. Pachtgegenstand*“). Dem Pächter wurde somit lediglich das Fischereirecht übertragen.

Der Pächter verpflichtet sich, das Fischwasser nachhaltig zu bewirtschaften und jährlich mit Besatzfischen zu besetzen („*V. Besatzpflicht*“). Dem Pächter kommt während der Dauer der Pacht das Fischereirecht wie dem Fischereiberechtigten zu. Als Bewirtschafter iSd OÖ Fischereigesetzes treffen ihn in dieser Zeit die Verpflichtungen aus dem Fischereigesetz, soweit sie nicht ausdrücklich dem Fischereiberechtigten obliegen („*VI. Fischereiausübung*“).

III. Gesetzliche Grundlagen

15. Unionsrecht

15.1. Nach **Art 2 Abs 1** der im vorliegenden Fall anzuwendenden **Sechsten Richtlinie 77/388/EWG** des Rates vom 17.05.1977 unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

Weiters bestimmt **Art 13 Teil B lit b** der zitierten Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, mit Ausnahme von hier nicht beachtlichen Tatbeständen, von der Steuer befreien.

15.2. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH stellen die in der 6. Richtlinie vorgesehenen Befreiungen (u.a. für die Vermietung von Grundstücken) eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar und erfordern daher eine unionsrechtliche Definition. Da Art 13 Teil B lit b der Richtlinie keine Definition des Begriffes „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ enthält, ist diese Vorschrift nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik dieser Richtlinie auszulegen, wobei

insbesondere der Normzweck der vorgesehenen Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (EuGH 18.11.2004, C-284/03, *Temco*).

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art 13 der Richtlinie umschrieben sind, einschließlich der Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“, eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (EuGH 18.01.2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*).

So liegt dem unionsrechtlichen Begriffsverständnis einer Grundstücksvermietung im Wesentlichen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde und zielt nicht auf die Zivilrechtsordnungen der Mitgliedstaaten ab (EuGH 16.01.2003, C-315/00, *Maierhofer*). Das grundlegende Merkmal einer Grundstücksvermietung sieht der EuGH darin, dass der Vermieter dem Mieter auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einräumt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH 06.12.2007, C-451/06, *Walderdorff*, 04.10.2001, C-326/99, *Stichting Goed Wonen*; 12.06.2003, C-275/01, *Sinclair Collis Ltd.*, VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109; 30.10.2014, 2011/15/0123).

Auch eine ganz oder teilweise von Wasser überflutete Fläche kann ein Grundstück und dieses Gegenstand einer Vermietung und Verpachtung sein (EuGH 03.03.2005, C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*; 07.09.2006, C-166/05, *Heger*).

In der Rechtssache „*Walderdorff*“ (06.12.2007, C-451/06) kommt der EuGH zu der Ansicht, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt an einer bestimmten Wasserfläche **nicht als steuerfreie Vermietung oder Verpachtung eines Grundstückes** anzusehen ist, sofern mit der Einräumung dieser Berechtigung nicht das Recht verliehen wird, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (RNr. 21: „*Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass der Fischereiverein nach dem zwischen ihm und Frau Walderdorff geschlossenen Vertrag nur eine Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in den fraglichen Gewässern hat*“).

16. Nationale Rechtslage

16.1. Gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 sind folgende Umsätze steuerfrei:

„*Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden* (Anmerkung: sogenannte „grundstücksgleiche Rechte“),“

16.2. Nach § 1 Abs 1 OÖ. Fischereigesetz ist das Fischereirecht die ausschließliche Berechtigung, in jenem Gewässer, auf das sich das Recht räumlich erstreckt, Wassertiere zu hegen, zu fangen (Fischfang) und sich anzueignen. Das Fischereirecht schließt u.a. das Recht der vorübergehenden Benützung der Ufergrundstücke (§ 28) in sich (**Absatz 2**).

Das Fischereirecht ist ein dingliches, nicht notwendig mit dem Eigentum an einer Liegenschaft verbundenes Recht. Soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, unterliegen das Eigentum an einem Fischereirecht und dessen Übertragung den Vorschriften des Privatrechtes (**Absatz 3**).

Fischereiberechtigter im Sinne dieses Gesetzes ist der Eigentümer des Fischereirechtes. Bewirtschafter eines Gewässers ist der Fischereiberechtigte, im Falle der Verpachtung des Fischereirechtes der Pächter (**§ 2 leg. cit.**). Gemäß **§ 4 Abs 1 leg. cit.** steht das Fischereirecht an natürlichen Gewässern der Gemeinde zu, wenn und solange ein Fischereirecht Dritter nicht nachgewiesen werden kann. An künstlichen Gewässern steht das Fischereirecht den Eigentümern der Anlage zu (**Absatz 2**).

17. Rechtsprechung

Im Erkenntnis vom 30. Oktober 2014 (ZI. 2011/15/0123) führt der VwGH aus, dass die nationalen Gerichte bei Anwendung des nationalen Rechts eine **richtlinienkonforme Auslegung** vorzunehmen haben. Hinsichtlich des im § 16 Abs 1 Z 16 UStG 1994 angeführten Begriffes „*Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden*“ herrscht in der Literatur Uneinigkeit darüber, ob das Fischereirecht unter diesen Begriff zu subsumieren ist. Folglich hat der soeben angeführte nationale Begriff **keinen eindeutigen Inhalt** und ist einer unionsrechtlichen Auslegung (zu Gunsten, wie auch zu Lasten des Abgabepflichtigen) zugänglich. Der Begriff der „*Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden*“ ist daher auf jene Rechte einzuschränken, die unionrechtlich den Grundstücksbegriff erfüllen.

Unionsrechtlich ist nach dem Urteil des EuGH in der Rechtsache *Walderdorff* davon auszugehen, dass für die bloße Verpachtung eines Fischereirechtes eine **Steuerbefreiung** aus dem Titel der Vermietung eines Grundstücks **nicht in Betracht** kommt (unter Verweis auf *Achaz/Ruppe*, UStG⁴, § 6 Tz 393).

IV. Rechtliche Würdigung

18. Fischerei Pachtvertrag Fliegenfischerverein CD

In diesem Fall handelt es sich um ein natürliches Gewässer, welches sich im Eigentum der Republik Österreich befindet (öffentliches Wassergut). Mit dem gegenständlichen Vertrag übertrug die Bf. als Fischereiberechtigte dem Pächter lediglich das Recht zur Ausübung der Fischerei und Bewirtschaftung des Fischwassers. Die Vermietung der Wasserfläche selbst (als eigenständiges Grundstück) war zweifelsfrei nicht Vertragsgegenstand.

Ein ausschließliches Nutzungsrecht an der Wasserfläche konnte aber auch aus faktischen Gründen nicht gewährt werden, da die Wasserfläche selbst nicht im Eigentum der Bf. steht und auch ihr von der Eigentümerin kein ausschließliches Nutzungsrecht an der Wasserfläche eingeräumt wurde.

Wie bereits unter Pkt. 17 ausgeführt, kommt für die bloße Verpachtung des Fischereirechtes eine Steuerbefreiung aus dem Titel der Vermietung eines Grundstückes jedenfalls nicht in Betracht.

19. Fischerei Pachtvertrag AB

19.1. Mit dem gegenständlichen Vertrag wurden dem Pächter gegen Entgelt einerseits das Recht zur Ausübung der Fischerei bzw zur Bewirtschaftung des Fischwassers und andererseits die Berechtigung zur (beschränkten) Nutzung von Grundstücksteilen (Uferrecht von fünf Meter Breite) bzw der Hütte eingeräumt.

Während die Verpachtung des Fischereirechtes nicht unter den Grundstücksbegriff des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 zu subsumieren ist und somit eine steuerpflichtige sonstige Leistung darstellt, ist die Vermietung der Hütte bzw der Grundstücksteile grundsätzlich unecht steuerbefreit. Es stellt sich daher die Frage, ob die von der Bf. an den Pächter erbrachte Leistung insgesamt als eine von der Umsatzsteuer befreite Vermietung oder als eine dem Normalsteuersatz zu unterwerfende Leistung zu beurteilen ist.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Verpachtung des Fischereirechtes als Hauptleistung und die Benutzung der Hütte als untergeordnete Nebenleistung zu sehen. Demgegenüber vermeint die Bf., die Liegenschaft sei vorrangig für Freizeit- und Erholungszwecke gemietet worden, während die Fischerei lediglich einen untergeordneten Stellenwert für den Pächter habe (siehe Pkt. 2).

19.2. Aus Art 2 der 6. MwStRL ergibt sich, dass grundsätzlich jeder Umsatz als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist. Das Umsatzsteuerrecht folgt jedoch der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wenn die Leistungen wirtschaftlich so eng zusammenhängen, dass sie dadurch eine Einheit bilden (**Grundsatz der Unteilbarkeit/ Einheitlichkeit der Leistung**). Das hat zur Folge, dass mehrere gleichrangige Leistungen unter gewissen Voraussetzungen als eine Leistung anzusehen sind oder unselbständige Nebenleistungen das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen.

Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Von einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang ist dann auszugehen, wenn die Nebenleistung die Hauptleistung erst ermöglicht, sie abrundet, ergänzt oder auch verbessert. Eine Nebenleistung ist anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden ist, dass die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann (*Ruppe/Achatz*⁴, USt-Kommentar, § 1 Tz 31; *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Online, § 1 Rz 47f; EuGH 11.06.2009, C-572/07, *RLRE Tellmer Property*). Ob eine Leistungseinheit vorliegt ist stets aus der Sicht des leistenden Unternehmers zu beurteilen.

Ist daher die Vermietung eines Grundstückes bloß eine unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung oder tritt die Benützung der Grundfläche im Verhältnis zur

Hauptleistung gänzlich in den Hintergrund, liegt insgesamt keine (steuerfreie) Vermietung und Verpachtung vor. Die Vermietung ist dabei als unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung zu sehen und teilt das Schicksal derselben (*Ruppe/Achatz*⁴, UStG-Kommentar, § 6 Tz 363; *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-Online, § 6 Rz 448).

In der Rechtssache "*Field Fisher Waterhouse*" (27.09.2012, C-392/11, RNr. 23) hat der EuGH darauf hingewiesen, dass der Inhalt eines Mietvertrages für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Leistung ein wichtiger Hinweis sein kann.

19.3. Der wirtschaftliche Schwerpunkt der gegenständlichen Vereinbarung liegt zweifelsfrei in der Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei und nicht in der Gebrauchsüberlassung des Grundstückes. Schon allein der Titel dieses Vertrages („*Fischerei Pachtvertrag*“ und nicht „*Mietvertrag*“) und die weiteren Ausführungen, die vor allem die Fischereiausübung betreffen, deuten darauf hin. Nur auf Grund dieser Berechtigung nimmt der Pächter die Mühen und Kosten einer Bewirtschaftung des Fischwassers auf sich. Die darüber hinaus gehenden Ermächtigungen (zeitweilige Nutzung der Hütte und der Uferstreifen) sind lediglich als Nebenleistungen zu beurteilen, die dazu dienen die Hauptleistung zu ermöglichen bzw zu erleichtern. Dementsprechend wurde auch nur eine Nutzung als Geräteschuppen und nicht als Wohn- oder Aufenthaltsraum eingeräumt. Die Behauptung der Bf., die Fischereiberechtigung habe lediglich eine untergeordnete Rolle gespielt, erscheint daher im Lichte dieser Aussagen völlig unglaublich.

Ohne Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei und der Bewirtschaftung der Teiche hätte nämlich die Bf. dem Pächter die Liegenschaftsteile gar nicht vermietet, da es ihr als Eigentümerin des Fischwassers ausschließlich daran gelegen war, das Fischereirecht und die damit verbundenen und sich aus dem OÖ Fischereigesetz ergebenden Verpflichtungen an den Pächter zu übertragen. Nach dem eindeutigen Willen der Parteien bildet daher die entgeltliche Übertragung des Fischereirechtes den wirtschaftlichen Grund dieser Vereinbarung. Ohne diese Berechtigung hätte auch der Pächter kein Interesse an der Grundstücksnutzung gehabt.

Aus diesen Gründen war von einer einheitlichen Leistung auszugehen, die dem Normalsteuersatz unterliegt.

19.5. Abgesehen von der untergeordneten Bedeutung der Grundstücksnutzung ist darüber hinaus darauf hinzuweisen, dass dem Pächter nicht diese Ausschließlichkeit der Inbesitznahme des Grundstückes (samt Wasserfläche) und diese uneingeschränkte Verfügungsmacht, so wie von der Rechtsprechung des EuGH gefordert, in Anspruch nehmen kann.

Fakt ist, dass der Pächter eine nicht unerhebliche Einschränkung seines Besitzanspruches dergestalt hinnehmen muss, als in gewissen, weder von der Verpächterin noch vom Pächter vorhersehbaren Zeiträumen (die unter Umständen die gesamte Winterzeit betreffen können), jemand anderer das Grundstück, einschließlich Hütte und

Wasserfläche, in Besitz nimmt und für eigene Zwecke nutzt. Der Pächter hat die Hütte im Winter zu räumen und den Mitgliedern der Freiwilligen Feuerwehr als Lager- und Aufenthaltsraum zur Verfügung zu stellen. Damit hat der Pächter weder ein ausschließliches Nutzungsrecht an der Hütte noch am Grundstück. Dem Pächter ist es jedenfalls vertraglich nicht gestattet, diesen Personen (samt Begleitpersonen) den Zugang zur Liegenschaft zu verwehren.

Der Pächter ist zudem noch verpflichtet, auf die Mitglieder der Freiwilligen Feuerwehr dahingehend Einfluss auszuüben, dass für eine ordnungsgemäße Absperrung der Dünneiszonen Absperrungen errichtet werden und nach Abschluss der Eisstocksaison eine Reinigung des Geländes sowie der Teichoberfläche stattfindet.

19.6. Im Übrigen lässt sich aus dem gegenständlichen Vertrag nicht ableiten, dass auch die Wasserfläche selbst (die Teiche) verpachtet wurde. Vertragsgegenstand wurde nämlich nur das Fischereirecht bzw die Bewirtschaftung des Teiches, ein Uferrecht sowie die zeitweise Benützung der Hütte, nicht hingegen die Inbesitznahme der Wasserflächen.

19.7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass dieses Vertragsverhältnis keine steuerfreie Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes darstellt, sondern eine dem Normalsteuersatz unterliegende Verpachtung eines Fischereirechtes.

Der Beschwerde konnte somit kein Erfolg beschieden sein.

V. Unzulässigkeit der Revision

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

Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor, da hinsichtlich der Frage, ob es sich bei den Erlösen aus der Überlassung der Rechte zur Ausübung der Fischerei um steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 handelt, nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen wurde.

Linz, am 21. April 2015