



Beschluss

Der Unabhängige Finanzsenat (Außenstelle Wien, Senat 17) hat durch den Berufungssenat in der Rechtssache der Berufungswerberin G. W., Land- und Forstwirtin, Adresse, vertreten durch Dr. Othmar Poinstingl Wirtschaftstreuhand KEG, Steuerberater, 3910 Zwettl, Franz Josefstraße 12, gegen das Finanzamt Waldviertel, Standort Zwettl, 3910 Zwettl, Hamerlingstraße 2a, vertreten durch Amtsdirektor Alfred Maurer, infolge Berufung der Berufungswerberin gegen die vom Finanzamt Waldviertel erlassenen, mit 24. März 2003 datierten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000, am 24. Oktober 2006 im Beisein der Schriftführerin Fachoberinspektorin Isabella Preisinger den Beschluss gefasst:

- 1. Dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften werden gemäß Artikel 234 EGV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:**

Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006), in der Folge Sechste Richtlinie genannt, so auszulegen, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von 10 Jahren abgeschlossenen Pachtvertrages

- 1. durch den Eigentümer des Grundstücks, auf welchem sich die Wasserfläche, für die die Berechtigung eingeräumt wurde, befindet,**

2. durch den Inhaber des Fischereirechtes an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche

eine „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ darstellt?

2. Die Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 wird bis zum Ergehen der Entscheidung des Gerichtshofes ausgesetzt.

I. Sachverhalt

Die Berufungswerberin in dem beim Unabhängigen Finanzsenat zur Zahl RV/973-W/05 anhängigen Verfahren, Frau G. W. , unterhält einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Sie ist kein Pauschallandwirt nach Art. 25 der Sechsten Richtlinie bzw. § 22 UStG 1994, sondern versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften.

Frau W. verfügt einerseits über ein im Fischereikataster eingetragenes Fischereirecht an bestimmten Gewässern des öffentlichen Wassergutes. Dieses Fischereirecht zählt zum Betriebsvermögen ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Andererseits befinden sich auf Grundstücken, die zu ihrem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören, Teiche, hinsichtlich derer ihr als Grundstückseigentümerin das Recht zu fischen zusteht.

Frau W. hat am 21. November 1995 mit dem Sportfischereiverein Z. einen Pachtvertrag abgeschlossen.

Der Pachtgegenstand wird in § 1 dieses Vertrages wie folgt umschrieben:

„Die Verpächterin ist Eigentümerin des Fischereireviers Z. I/3, welches die Wasserstrecke der Z., anschließend an das Pachtrevier II/1 der Z., von der Mündung des F-Baches bis zur Mündung des D-Baches samt allen Ausständen, Werkskanälen und Zurinnen dieser Strecke, ausschließlich aber des D-Baches, umfasst. Das Revier ist ca. 10 km lang.

Zusätzlich zu dem oben angeführten Fischereirevier werden die beiden Teiche auf dem Grundstück Nr. 1/1 GB S. angrenzend an das Grundstück Nr. 6/1 GB S., verbunden mit dem Z-Fluss durch das Abflussgerinne E-Bacherl verpachtet.“

Das Pachtverhältnis beginne am 1. Jänner 1996 und ende am 31. Dezember 2005. Die Verpächterin sei jedoch berechtigt, das Mietverhältnis bei Vorliegen eines wichtigen Grundes mit sofortiger Wirkung für aufgelöst zu erklären. Der jährliche Pachtzins betrage 60.000 S (= 4.360,37 €); sollte die Pächterin die Regelbesteuerung bei der Mehrwertsteuer wählen, jedoch 50.000 S zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer (somit brutto wiederum 60.000 S). Den

Pächter treffen bestimmte Pflichten, insbesondere hinsichtlich Fischbesatz und der Fischereiaufsicht.

Diese Verpachtung ist zwar hinsichtlich des Fischereireviers Z. I/3 im Fischereikataster des Fischereirevierversandes I Krems registriert; eine Eintragung der Dienstbarkeit des Fischereirechtes im Grundbuch ist jedoch hinsichtlich des Fischereireviers Z. I/3 nicht erfolgt, da der Bund nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (27.2.2001, 1 Ob 277/88 t) als Eigentümer des öffentlichen Wassergutes nicht verbücherte Fischereirechte gegen sich gelten lassen muss, wenn sie als offenkundige Dienstbarkeiten anzusehen sind. Dies sei dann der Fall, wenn das Fischereirecht im Fischereikataster zugunsten eines Fischereiberechtigten eingetragen sei und der Fischereiberechtigte das Fischereirecht unbestritten ausübe. Das Fischereirevier Z. I/3 ist laut Fischereikataster ein Eigenrevier.

Für den Sportfischereiverein Z. ist die Berechtigung zur Fischerei im Grundbuch weder hinsichtlich des Fischereireviers Z. I/3 noch hinsichtlich der Rechte an den Frau W. gehörigen Teichen im Grundbuch verbüchert; die Verpachtung des Fischereireviers Z. I/3 ist allerdings im Fischereikataster erfasst.

Frau W. hat die aus der Verpachtung an den Sportfischereiverein Z. erzielten Umsätze umsatzsteuerfrei belassen; die Umsatzsteuer wurde den Pächtern nicht in Rechnung gestellt.

Im Zuge einer Außenprüfung durch das Finanzamt Waldviertel für die Jahre 1998 bis 2000 wurde unter anderem festgestellt, die – auf Grund der Zurechnung tauschähnlicher Umsätze zum Pachtzins von netto 50.000 S – mit (netto) 51.551,67 S (1998, entspricht 3.746,41 €), 51.565,33 S (1999, entspricht 3.747,40 €) und 51.576,67 S (2000, entspricht 3.748,22 €) ermittelten Pachterlöse seien dem Normalsteuersatz mit der Begründung zu unterziehen, dass es sich hierbei nicht um die nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 steuerfreie Verpachtung eines grundstücksgleichen Rechtes handle.

Das Finanzamt Waldviertel erließ den Feststellungen der Außenprüfung folgend im gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO) wiederaufgenommenen Verfahren mit Datum 24. März 2003 Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000, in welchen unter anderem die Pachterlöse den mit dem Normalsteuersatz von 20% besteuerten Umsätze hinzugerechnet wurden.

Mit Schreiben vom 24. April 2003 erhob Frau W. durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung unter anderem gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vom 24. März 2003 und beantragte unter anderem, die Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechtes als Einnahmen für die Verpachtung einer Berechtigung, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 umsatzsteuerfrei zu belassen.

Die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens kamen dann überein, das Finanzamt solle mit einer Erledigung der Berufung bis zu einer rechtlichen Beurteilung durch das Bundesministerium für Finanzen zuwarten.

Im Zuge des „Salzburger Steuerdialogs“ 2005 vertrat das Bundesministerium für Finanzen – wie auch in Rz. 889 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2000 – die Auffassung, das Fischereirecht stelle ein von Grund und Boden unabhängiges Recht des Fischereiberechtigten dar, welches nicht der Nutzung von Grund und Boden gleichgehalten werden könne. Die Verpachtung des Fischereirechtes durch einen regelbesteuerten Land- und Forstwirt sei daher nicht gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei, sondern unterliege dem Normalsteuersatz. Das Finanzamt Waldviertel teilte diese Rechtsansicht der Berufungswerberin mit und verwies auch auf die zivilrechtliche Rechtslage.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Waldviertel mit Datum 2. Mai 2005 abweisende Berufungsvorentscheidungen unter anderem betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 und argumentierte unter Hinweis auf zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes zu Vorgängerbestimmungen des UStG 1994 (VwGH 9.12.1955, 953/55; VwGH 18.2.1970, 1203/69) wie das Bundesministerium für Finanzen.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2005 beantragte die steuerliche Vertreterin der Bw. namens ihrer Mandantin die Vorlage der Berufung betreffend die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung. Von § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 seien Rechte erfasst, die keine Bestandteile von Grundstücken sind, jedoch für sich Gegenstand eines Bestandvertrages sein können. Während das Jagdrecht nicht als derartiges grundstücksgleiches Recht anzusehen sei, da es sich nicht um ein selbständiges, als solches einverleibungsfähiges dingliches Recht, sondern um ein mit Grund und Boden verbundenes Recht handle, das dem Grundeigentümer als Ausfluss seines Eigentums zustehe und als selbständiges dingliches Recht nach den landesrechtlichen Jagdgesetzen nicht mehr begründet werden könne, könnten Fischereirechte sehr wohl einem anderen als dem Grundeigentümer zustehen. Diesfalls seien sie je nach Gestaltung Grunddienstbarkeiten oder unregelmäßige persönliche Dienstbarkeiten. Sie könnten als solche gemäß § 481 ABGB nur durch Eintragung im Grundbuch erworben werden, sofern es sich nicht um offenkundige Dienstbarkeiten handle. Daher sei das Fischereirecht sehr wohl als grundstücksgleiches Recht iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 anzusehen.

Mit Bericht vom 10. Juni 2005 legte das Finanzamt Waldviertel die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Das Finanzamt verweist hierin nochmals darauf, dass seiner Ansicht nach die Verpachtung des Fischereirechtes als ein von

Grund und Boden unabhängiges Recht des Fischereiberechtigten zu behandeln und entgegen der Ansicht der Unternehmerin der Versteuerung mit dem Normalsteuersatz zu unterwerfen sei.

II. Einschlägige nationale Vorschriften

A. Umsatzsteuergesetz

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind umsatzsteuerbefreit:

„16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Befreit ist auch der Eigenverbrauch. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen der Eigenverbrauch;*
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;*
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;*
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;*
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.“*

B. Sonstige steuerrechtliche Vorschriften

§ 11 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) 1955 lautet:

„Bei Grundbesitz erstreckt sich die Bewertung auf Rechte und Nutzungen, die mit dem Grundbesitz als solchem verbunden sind. Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte), werden selbständig wie Grundbesitz behandelt“.

Gemäß § 51 Abs. 2 BewG 1955 gelten als Grundstücke auch „das Baurecht und sonstige grundstücksgleiche Rechte“. Als Grundstück gilt auch ein Gebäude, das auf fremden Grund

und Boden errichtet ist, selbst wenn es wesentlicher Bestandteil des Grund und Bodens geworden ist (§ 51 Abs. 3 BewG 1955).

Hingegen stehen nach § 2 Abs. 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1987) Grundstücken im Sinne des bürgerlichen Rechts nur Baurechte und Gebäude auf fremden Grund und Boden gleich.

Umsatzsteuerfrei (mit Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht) sind nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 ferner „die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987“.

C. Zivilrecht

Der Grundstücksbegriff des § 16 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 wird nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (Zivilrechts) ausgelegt.

Das Allgemeine bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB), Kaiserliches Patent vom 1.6.1811, JGS 946, selbst kennt keine Definition des Grundstücks. Unter Grundstücken sind nach herrschender Lehre räumlich abgegrenzte Teile der Erdoberfläche zu verstehen (*Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 6 Tz. 198).

Zum Grundstück im Sinne des bürgerlichen Rechts gehört auch das Zugehör (Zubehör). Rechte können Bestandteil des Grundstücks sein.

Das österreichische Zivilrecht unterscheidet bewegliche und unbewegliche Sachen, wobei § 298 ABGB Rechte zu den beweglichen Sachen zählt, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind. Mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind nur Rechte, die dem Eigentümer einer Liegenschaft als solchem zustehen, wie Grunddienstbarkeiten und Grundreallasten oder das Jagdrecht, nicht aber persönliche Dienstbarkeiten und verdinglichte Rechte. Durch gesetzliche Erklärung unbeweglich sind das Baurecht auf fremden Grund (§ 6 Baurechtsgesetz) und die Bergwerksberechtigungen nach § 40 Mineralrohstoffgesetz (vgl. *Spielbühler* in *Rummel*, ABGB, 3. Auflage, § 298 Tz. 3 f)

Durch das Recht der Dienstbarkeit wird ein Eigentümer verbunden, zum Vorteile eines anderen in Rücksicht seiner Sache etwas zu dulden oder zu unterlassen. Es ist ein dingliches, gegen jeden Besitzer der Sache wirksames Recht (§ 472 ABGB).

Dienstbarkeiten (Servituten) sind dingliche, unter anderem auf Privatrechtstiteln beruhende, in der Regel durch Verbücherung erworbene Rechte auf unbeschränkte Nutzung einer fremden Sache, denen – bei bejahenden Servituten – die Pflicht des jeweiligen Eigentümers zur Duldung dieser Nutzung gegenübersteht (*Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [2003], § 472 E 1).

Dienstbarkeiten können Grunddienstbarkeiten (das Eigentum am dienenden Grundstück wird beschränkt und das am herrschenden Grundstück bestehende Eigentum wird erweitert oder gefördert, *Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [2003], § 473 E 1) oder persönliche Dienstbarkeiten sein. Grunddienstbarkeiten setzen zwei Grundbesitzer voraus, deren einem als Verpflichteten das dienstbare, dem anderen als Berechtigten das herrschende Gut gehört (§ 474 ABGB).

Nach § 477 Z 5 ABGB zählen sowohl das Recht zu jagen wie auch das Recht zu fischen zu den Dienstbarkeiten, und zwar zu den Feld-Servituten. Allerdings wurde dem § 477 Z 5 ABGB hinsichtlich des Jagdrechtes, das nicht mehr als selbständiges dingliches oder sonstiges Recht begründet werden kann, derogiert (*Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [2003], § 477 E 6); das Eigenjagdrecht (siehe unten) folgt stets dem rechtlichen Schicksal des Eigentums am Grundstück.

Das ABGB zählt das Fischereirecht zwar zu den Grunddienstbarkeiten (§ 477), allerdings können auch Grunddienstbarkeiten als eigenständige dingliche Rechte einer Person gewährt werden (§ 479 ABGB).

Das vom Grundeigentum abgesonderte Fischereirecht ist eine unregelmäßige persönliche Dienstbarkeit, die frei veräußerlich und vererblich ist (*Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [2003], § 479 E 12).

Das Fischereirecht ist dort, wo es vom Eigentum abgesondert in Erscheinung tritt, ein selbständiges dingliches Recht (*Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [2003], § 383 E 6); in Privatgewässern ist das Fischereirecht grundsätzlich Ausfluss des Eigentums am Gewässer (*Dittrich/Tades*, ABGB, 36. Auflage [2003], § 383 E 5a).

Wild und Fische in freier Natur sind zivilrechtlich herrenlos und nicht Teil oder Zubehör des Grundes. Das ABGB zählt die „Fische in einem Teich, solange sie nicht gefischt sind, ebenso wie das Wild, das noch nicht gefangen oder erlegt ist“, zu den unbeweglichen Sachen (§ 295 ABGB) und stellt damit klar, dass sich die Zugriffsmöglichkeit auf wilde Tiere aus dem Grundeigentum und nicht aus einer bereits vorhandenen Berechtigung an ihren als selbständige bewegliche Sachen ergibt. Nicht das Tier, sondern das Jagd- oder Fischereirecht, also das Aneignungsrecht, ist Teil des Grundeigentums bzw. kann das Fischereirecht auch als Dienstbarkeit eingeräumt werden (vgl. *Spielbüchler* in *Rummel*, ABGB, 3. Auflage, § 295 Tz. 3).

§ 383 ABGB verweist hinsichtlich des Rechts zu jagen oder zu fischen auf die „politischen Gesetze“, das heißt auf das Verwaltungsrecht.

D. Verwaltungsrecht

Sowohl das Fischereiwesen als auch das Jagdwesen werden in Österreich von den neun Bundesländern jeweils für ihren Wirkungsbereich landesgesetzlich geregelt. Da sich der land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Berufungswerberin in Niederösterreich befindet, sind daher die niederösterreichischen Landesrechtsvorschriften anzuwenden.

Während das Fischereirecht auf im Eigentum des Fischereiberechtigten stehenden Gewässern (gutseigene Fischwässer) als ein selbständiges, mit dem Eigentum am Grund und Boden verbundenes Recht oder als Ausfluss oder Teil des Eigentumsrechtes am gutseigenen Gewässer betrachtet wird, werden Fischereirechte an Gewässern, die nicht im Eigentum des Fischereiberechtigten stehen, als Dienstbarkeiten angesehen. Das Fischereirecht ist somit ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares Wirtschaftsgut (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 21 Anm. 129).

Hingegen ist das Jagdrecht untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden. Es steht dem jeweiligen Grundeigentümer zu und kann nicht als selbständiges dingliches Recht begründet werden (§ 4 NÖ Jagdgesetz 1974, LGBl. 6500). Jagdausübungsberechtigt sind in Eigenjagdgebieten und Jagdgehegen, die beide in der Regel das Eigentum an einer zusammenhängenden Grundfläche von mindestens 115 Hektar voraussetzen, die Grundeigentümer, in Genossenschaftsjagdgebieten, das sind alle im Bereich einer Gemeinde gelegenen Grundstücke, die nicht als Eigenjagdgebiet anerkannt sind, die Jagdgenossenschaft.

§ 4 NÖ Fischereigesetz 2001, LGBl. 6650, lautet auszugsweise (der gesamte Text des NÖ Fischereigesetzes 2001 befindet sich unter den Beilagen):

„§ 4

Fischereirecht

(1) Das Fischereirecht besteht in der Berechtigung, in jenen Gewässern, auf die sich das Recht räumlich erstreckt, Wassertiere

- zu hegen,*
- zu fangen,*
- sich anzueignen,*
- deren Fang bzw. Aneignung durch andere zu gestatten und*
- zu töten.*

(2) Mit dem Fischereirecht ist untrennbar die Verpflichtung verbunden, das Fischwasser sachgemäß und nachhaltig auf Basis der natürlichen Produktionsgrundlagen zu bewirtschaften.

Die Bestimmungen dieses Absatzes gelten nicht für Nationalparke und Naturschutzgebiete.

(3) Das Fischereirecht ist ein selbständiges, mit Grund und Boden nicht verbundenes Recht. Es kann nach den allgemeinen Vorschriften über den Erwerb und den Besitz von Privatrechten

erworben und besessen werden. Zur Entscheidung von Streitfällen über den Besitz und über den Erwerb von Fischereirechten sind die ordentlichen Gerichte zuständig.

...“

III. Erläuterungen zur Vorlagefrage

Strittig im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ist, ob die Pachtentgelte auf Grund des von Frau W. mit dem Sportfischereiverein Z. abgeschlossenen Vertrages nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sind, oder ob die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zum Tragen kommt.

Die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass Leistungsinhalt des streitgegenständlichen Pachtvertrages die Verpachtung von Fischereirechten ist. Über diese Fischereirechte kann die Verpächterin einerseits als Fischereiberechtigte an Wasserflächen des öffentlichen Gutes (Fischereirevier Z. I/3), andererseits als Eigentümerin der Grundstücke, auf denen sich die Wasserflächen befinden (Teiche), verfügen.

Mayer/Himmelsberger, Ist die Verpachtung von Fischerrechten umsatzsteuerpflichtig?, SWK 2003, 303, und *Brauner*, Umsatzsteuerpflicht bei Fischereipacht?, SWK 2006, S 397, vertreten die Ansicht, die Einräumung von Fischereirechten sei unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu subsumieren. Die Autoren stützen diese Auffassung darauf, dass nach der genannten Bestimmung (auch) die Vermietung und Verpachtung von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, umsatzsteuerfrei seien, und das Fischereirecht ein eigenständiges, dingliches Recht sei. Das Fischereirecht existiere losgelöst vom Grundstück und könne wie ein Privatrecht erworben und übertragen werden. Allerdings stehe im Unterschied zum Fischereirecht das Jagdrecht dem Grundeigentümer zu und könne als selbständiges dingliches Recht an fremden Grund nicht begründet werden.

Auf diese Rechtsansicht stützt sich Frau W..

Demgegenüber vertritt *Sarnthein*, Verpachtung von Eigenjagd und Fischereirecht durch umsatzsteuerrechtlich pauschalierte Land- und Forstwirte, SWK 2006, S 349, unter Berufung auf EuGH 26.5.2005, Rs C-43/04, *Stadt Sundern*, betreffend die Verpachtung von Eigenjagdbezirken durch einen Pauschallandwirt die Auffassung, auch die Umsätze aus der Verpachtung eines Fischereirechts stellten nicht mit der Pauschalierung abgegoltene und mit dem Normalsteuersatz von 20% zu versteuernde Umsätze dar, ohne sich allerdings mit der Frage der Steuerfreiheit nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu befassen.

Nach dem österreichischen UStG ist neben der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken auch die Vermietung und Verpachtung „von Berechtigungen, auf welche die

Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden,“
umsatzsteuerbefreit.

Nach Rz. 889 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) 2000 des Bundesministeriums für Finanzen handelt es sich bei „Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden“ um „Rechte, die nicht Bestandteil von Grundstücken sind, wie z.B. das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte. Das Jagd- und Fischereirecht und Leitungsdienstbarkeiten gehören nicht zu den grundstücksgleichen Rechten.“

Diese Rechtsansicht vertritt das Finanzamt Waldviertel.

Da Fischereirechte an fremden Liegenschaften weiterhin in Form von eintragungsfähigen Grunddienstbarkeiten begründet werden können und somit das Fischereirecht als grundstücksgleiches Recht anzusehen sei, „müsste“ hingegen nach *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 6 Tz. 393 seine Einräumung unter die Befreiungsbestimmung fallen, da das UStG mit der Erweiterung über die Grundstücke hinaus gerade die von Grund und Boden unabhängigen, jedoch grundstücksgleichen Rechte erfasse. Ob die Auffassung der UStR 2000 – Rechte, die Bestandteile von Grundstücken sind, zählen nicht zu den grundstücksgleichen Rechten, auf die § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 anzuwenden sei - allenfalls durch das Gemeinschaftsrecht gestützt werde, sei aber nach *Ruppe* offen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat – zum UStG 1959 – ausgesprochen, dass die Ausstellung von Fischereigastkarten durch einen Fischereiberechtigten deswegen nicht umsatzsteuerfrei sei, weil Gegenstand des jeweiligen Übertragungsaktes nicht die Nutzung eines Grundstückes, sondern eines Rechtes ist, das zwar bestimmten Grundeigentümern zusteht, aber doch vom Grundeigentum verschieden ist (VwGH 18.2.1970, 1203/69).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sind grundstücksgleiche Rechte allgemein solche dinglichen Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen. Der VwGH nennt – allerdings nicht in Zusammenhang mit dem Umsatzsteuerrecht - als derartiges Recht das Baurecht; ein Fruchtgenussrecht (Nießbrauch) zähle nicht hierzu (VwGH 17.9.1991, 91/14/0175).

Zu Vorgängerbestimmungen des UStG 1994 hat der VwGH judiziert, dass die Einräumung von Dienstbarkeiten nicht der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gleichzusetzen sei (VwGH 9.6.1965, 775/64; 21.5.1990, 88/15/0011).

Demgegenüber hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (in Österreich zumeist als „Europäischer Gerichtshof“, abgekürzt EuGH, bezeichnet) im Urteil vom 4.10.2002, Rs C-326/99, *Stichting 'Goed Wonen'*, ausgesprochen, dass die Begründung eines dinglichen

Rechts, das wie im dortigen Ausgangsverfahren durch die Einräumung eines – nach österreichischer Terminologie - Fruchtgenussrechtes (des Nießbrauches) an Neubauwohnungen seinem Inhaber ein Nutzungsrecht – für eine vereinbarte Dauer und eine Vergütung – an einem Grundstück gibt, der Vermietung gleichzustellen ist.

Die Sechste Richtlinie spricht in Artikel 13 B Buchstabe b lediglich von der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken („immovable property“, „biens immeubles“), nicht aber von der Vermietung und Verpachtung von grundstücksgleichen Rechten.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie genannten Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen (für viele EuGH 8.5.2003, Rs C-269/00, *Seeling*, m.w.N.; EuGH 18.11.2004, Rs C-284/03, *Temco Europe SA*, m.w.N.).

Mithin kann nach der Rechtsprechung des EuGH die Auslegung des Begriffes Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne von Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Richtlinie nicht von der Auslegung abhängen, die ihm im Zivilrecht eines Mitgliedsstaates gegeben wird (vgl. EuGH 16.1.2003, Rs C-315/00, *Maierhofer*), zumal zwischen den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten erhebliche Unterschiede in Bezug auf dingliche Rechte bestehen, die ihrem Inhaber ein Nutzungsrecht an Grundstücken geben (vgl. EuGH 4.10.2002, Rs C-326/99, *Stichting „Goed Wonen“*).

Nach dem Wortlaut des letzten Satzes von Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten zwar weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung – gesetzlich (vgl. EuGH 16.1.2003, Rs C-315/00, *Maierhofer*) – vorsehen, das heißt zusätzlich zu den vier in der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung genannten Ausnahmen von der Steuerbefreiung weitere Ausnahmen normieren mit der Wirkung, dass auch über die vier in der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung genannten Ausnahmen hinaus Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerpflichtig werden.

Eine Ermächtigung, über die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken – im Sinne von räumlich abgegrenzten Teilen der Erdoberfläche - hinausgehend die Vermietung und Verpachtung bestimmter Rechte steuerfrei zu stellen, scheint Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie jedoch nicht zu enthalten, es sei denn, der gemeinschaftsrechtliche Grundstücksbegriff umfasst auch derartige Rechte.

Außerhalb der in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ausdrücklich angeführten Fallgruppen sind die Begriffe Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, da sie eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt, nach der

Rechtsprechung des EuGH eng auszulegen (vgl. EuGH 8.5.2003, Rs 2-69/00, *Seeling*, m.w.N.; 18.11.2004, Rs C-284/03, *Temco Europe SA*, m.w.N.).

Der EuGH hat den Begriff der Vermietung von Grundstücken im Sinne von Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in zahlreichen Urteilen dahin definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (für viele EuGH 3.3.2005, Rs C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*). Dem Mieter muss daher das Recht eingeräumt werden, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (für viele EuGH 12.6.2003, Rs C-275/01, *Sinclair Collis Ltd*).

Nun fehlt es einerseits der Verpächterin an einem derartigen eigentümergeichen Ausschließungsrecht hinsichtlich des öffentlichen Gutes, an dem ihr ein Fischereirecht zusteht, und könnte daher die Verpächterin über ein derartiges eigentümergeiches Ausschließungsrecht nicht verfügen, andererseits fehlt es den Pächtern an einem derartigen eigentümergeichen Ausschließungsrecht in Bezug auf das öffentliche Gut bzw. auf die gesamten Grundstücke der Verpächterin, in denen sich jeweils ein vom Pachtvertrag ebenfalls umfasster Teich befindet. Nach dem Verständnis der Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenvorgangs betrifft auch die Pacht der beiden Teiche das Recht, in diesen zu fischen, und nicht weitere Rechte.

Der wirtschaftliche Schwerpunkt der sonstigen Leistung (i.S.d. UStG 1994 bzw. Dienstleistung i.S.d. Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie) „Verpachtung von Fischereirechten“ scheint nicht in der Gebrauchsüberlassung der vom Fischereirecht umfassten Grundstücke bzw. Wasserflächen, sondern in der Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei zu liegen (vgl. den Vorlagebeschluss des VwGH vom 31.3.2005, EU 2005/0002, in der Rechtssache *Rudi Heger GmbH*, C-166/05).

In seinem Urteil vom 26.5.2005, Rs C-43/04, *Stadt Sundern*, hat der EuGH zur Verpachtung von Jagdbezirken durch einen Pauschallandwirt die Auffassung vertreten, es handle sich hierbei um keine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne von Artikel 25 der Sechsten Richtlinie, und unterlägen die sonstigen Umsätze eines Pauschallandwirts der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie. Im Ausgangsverfahren wurden die Umsätze aus der Verpachtung nach der allgemeinen Steuerregelung mit dem Regelsteuersatz besteuert (Rz. 8 des Urteils) und nicht etwa nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a des deutschen Umsatzsteuergesetzes 1993 (der im Wesentlichen § 6 Abs. 1 Z 16 des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1994 entspricht) als steuerbefreit angesehen.

In ihrem Schlussantrag vom 7.3.2003 in der Rechtssache C-166/05, *Rudi Heger GmbH*, hat Generalanwältin *Eleanor Sharpston* unter Bezugnahme auf das Urteil des EuGH vom 26.5.2005, Rs C-43/04, *Stadt Sundern*, die Auffassung vertreten, ihr erscheine die Analogie zwischen Fischereiberechtigungen und Jagdrechten „recht groß“, da beide letztlich nichtausschließliche Rechte darstellen, wilde Tiere zu verfolgen und – wenn möglich – zu stellen, deren Lebensraum und Territorium innerhalb eines bestimmten Abschnitts der Erdoberfläche liegt, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann.

Hinzu kommt, dass in den Ausgangsverfahren zu den Rechtssachen C-43/04, *Stadt Sundern*, und C-166/05, *Rudi Heger GmbH*, die dort strittigen Umsätze stets dem Normalsteuersatz unterworfen wurden und weder die nationalen Gerichte noch der EuGH die Versteuerung mit dem Normalsteuersatz in Frage gestellt haben.

Im Sinne dieser Ausführungen könnte die im Ausgangsrechtsstreit erfolgte Einräumung der Berechtigung zur Fischerei – sowohl durch den Grundeigentümer als auch durch den Inhaber eines vom Grundeigentum losgelösten Fischereirechtes – als nicht steuerbefreit angesehen werden.

Andererseits hat der EuGH betont, gemeinsames Merkmal der Umsätze, die nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vom Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ausgenommen sind, sei, dass diese Umsätze eine aktivere Nutzung der Grundstücke zur Folge haben, was eine zusätzliche Besteuerung rechtfertige. Die Vermietung eines Grundstückes stelle normalerweise eine verhältnismäßig passive Tätigkeit dar, die nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führe; hiervon abzugrenzen seien aktivere Tätigkeiten die eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert werden (vgl. EuGH 4.10.2001, Rs C-326/99, *Stichting 'Goed Wonen'*; EuGH 18.11.2004, Rs C-284/03, *Temco Europe SA*).

Den Zusammenhang der Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei (im dortigen Verfahren in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten) mit einem Grundstück (im dortigen Verfahren im Sinne von Artikel 9 Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie) hat der EuGH im Urteil vom 7.9.2006, Rs C-166/05, *Rudi Heger GmbH*, dargelegt.

Der deutsche Bundesfinanzhof hatte in seinem Urteil vom 11.11.2004, V R 30/04, BStBl. II 2005, 802, keine Bedenken, bei gemeinschaftsrechtlicher Auslegung des Begriffes der Grundstücksvermietung unter Bezugnahme auf die Judikatur des EuGH zur Vermietung und Verpachtung von Grundstücken die entgeltliche Einräumung des Rechts auf die Überspannung von Grundstücken mit Stromleitungen als nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a deutsches UStG – allerdings als einheitliche Leistung mit der Überlassung von Grundstücksteilen zur Aufstellung von Strommasten - umsatzsteuerfrei anzusehen.

Das Finanzgericht Münster hat in seinem Urteil vom 28.7.1976, V 596/75 (zitiert nach *Plückebaum/Malitzky*, Umsatzsteuergesetz, Rz. 47 zu § 4 Nr. 12 dUStG) die Auffassung vertreten, die pachtweise Überlassung der Ausübung einer im Wasserbuch eingetragenen Fischereigerechtigkeit sei umsatzsteuerfrei.

Schließlich könnte auch aus der Protokollerklärung in der Ratstagung am 17. Mai 1977 zur Sechsten Richtlinie (abgedruckt u.a. bei *Rau/Dürrwächter*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, Art. 13, 6/2), wonach Rat und Kommission erklären, dass die Möglichkeit der Beschränkung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung im Sinne des Teils B Buchstabe b insbesondere zu dem Zweck vorgesehen werde, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zu geben, unter anderem Jagd und Fischerei der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, geschlossen werden, Jagd und Fischerei seien unter den Begriff des Grundstücks im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechste Richtlinie zu subsumieren.

Im Hinblick darauf, dass die Verpachtung des Fischereirechtes nach den im Ausgangsverfahren maßgebenden Vorschriften des niederösterreichischen Fischereigesetzes im Regelfall auf eine Dauer von 10 Jahren zu erfolgen hat, der Pachtvertrag hinsichtlich des Fischereireviers und der Teiche auch auf 10 Jahre abgeschlossen wurde und besondere aktive Tätigkeiten des Verpächters nicht erforderlich sind, könnte daher auch die Auffassung vertreten werden, die Verpachtung des Fischereirechtes sei der Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechste Richtlinie gleichzuhalten.

Folgte man dieser Auffassung, stellt sich ferner die Frage, ob es einen Unterschied macht, ob das Recht zur Fischerei durch den Grundeigentümer, in dessen Eigentum auch die Wasserflächen, in denen gefischt werden darf, stehen, entgeltlich eingeräumt wird, oder ob das Recht zur Fischerei durch einen Unternehmer eingeräumt wird, der selbst nicht Eigentümer des Grundstückes, auf welchem sich die zu befischenden Wasserflächen befinden, ist, und der bloß über das (weiterverpachtbare) Recht zu fischen verfügt.

Im ersten Fall verpachtet der Grundeigentümer ein Bestandteil seines Grundeigentums bildendes Recht (in einem ihm gehörigen Teich zu fischen). Hier liegt der Zusammenhang mit einem Grundstück auf der Hand, allerdings wird nicht das Grundstück selbst, sondern nur ein mit diesem Grundstück verbundenes Recht verpachtet. Andere Rechte, etwa in einem Teich zu baden oder – außerhalb der Fischerei – diesen mit Wasserfahrzeugen zu befahren, bleiben dem Grundeigentümer erhalten und kann dieser hierüber gesondert disponieren.

Im zweiten Fall ist das selbständige, mit Grund und Boden nicht verbundene Recht zur Fischerei, das bestimmten Regelungen unterliegt, Gegenstand der Verpachtung. Hier ist ein Zusammenhang mit einem Grundstück insoweit gegeben, als das Recht im Grundbuch unter

bestimmten Voraussetzungen verbüchert werden kann, nicht aber zwingend verbüchert werden muss (und im gegenständlichen Verfahren nicht verbüchert wurde).

Die Lösung der gegenständlichen Auslegungsfrage scheint – worauf auch *Ruppe*, UStG, 3. Auflage, § 6 Tz. 393, hinweist – nicht derart offenkundig zu sein, dass für einen Zweifel im Sinne der Rechtsprechung *C.I.L.F.I.T.* (EuGH 6.10.1982, Rs C-283/81) kein Raum bliebe.

Das Urteil des EuGH vom 7.9.2006, Rs C-166/05, *Rudi Heger GmbH*, hatte die Frage des Leistungsortes nach Artikel 9 der Sechsten Richtlinie – und nicht die der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie (im dortigen Ausgangsverfahren wurde die Überlassung des Fischereikartenkontingents der Umsatzsteuer unterzogen) – zum Gegenstand, sodass eine Äußerung des EuGH zur Frage einer allfälligen Steuerbefreiung nicht erfolgt ist.

Die Fragen werden daher dem EuGH mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EGV vorgelegt.

- Beilagen:
- Veranlagungsakten des Finanzamtes Waldviertel StNr. StNr. in Kopie
 - Arbeitsbogen der Betriebsprüfung des Finanzamtes Waldviertels ABPNr. in Kopie
 - Akt des Unabhängigen Finanzsenates RV/0973-W/05 in Kopie
 - Text des NÖ Fischereigesetzes 2001

Jeweils eine Ausfertigung dieses Beschlusses ergeht an die Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens.

Wien, am 24. Oktober 2006