



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Sift-NN, in XY, vertreten durch Dr. Rudolf Gürtler, em. Rechtsanwalt, 1010 Wien, Seilergasse 3, vom 15. Jänner 2007 und 28. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk, vertreten durch HR Mag. Karin Bartalos, vom 24. November 2006 und 8. Februar 2008 betreffend Festsetzung Umsatzsteuer für August 2006 und Umsatzsteuer 2006 im Beisein der Schriftführerin Gelinde Maurer nach der am 15. September 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Sift-NN (Berufungswerber, Bw.) ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts deren steuerbare Umsätze unter anderem die Entgelte aus der Verpachtung von Eigenjagdgebietsflächen umfassen.

Die Pachtentgelte (Pachtschilling) wurden jedenfalls ab dem Jahr 2000 der Umsatzsteuer unter Anwendung des Normalsteuersatzes von 20% unterzogen.

Im Jahr 2006 (28.2.2006) berichtigte der Bw. seine Rechnung betreffend den Pachtschilling 2000 bis einschließlich 2005 und wies die abgeführte Umsatzsteuer aus der Jagdpacht in Höhe

von € 30.613,98 in der Umsatzsteuervoranmeldung für August 2006 gem. § 16 UStG als Gutschrift gegenüber dem Finanzamt (FA) aus.

Mit Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für August 2006 vom 24.11.2006 wurde die Berichtigung gem. § 16 UStG nicht anerkannt und lediglich eine Gutschrift von 24.388,57 (zur Gänze resultierend aus Vorsteuern gem. § 12 UStG € 66.599,92 bzw. Vorsteuern aus ig. Erwerben €7,27) statt der beantragten Gutschrift von 55.002,55 festgesetzt. Eine Begründung des Bescheides ist aus dem Akteninhalt nicht erkennbar.

In der rechzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass die Kurzbegründung des Bescheides nicht geeignet sei, den Behördenanspruch auf Umsatzsteuerleistung aus Jagdpachtentgelten zu rechtfertigen.

Zur Stützung des Berufungsbegehrens wird inhaltlich ausgeführt, dass Jagdpachtverträge gebührenpflichtige Bestandverträge iSd. GebG seien. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH (VwGH 9.12.1955, 953/55) wird weiters ausgeführt, dass die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke auf das Jagdrecht nicht anzuwenden seien. Das Jagdrecht sei gemäß § 1 des Jagdgesetzes für das Land Vorarlberg, LGBI 5/48 kein selbständiges dingliches Recht. Aus diesem Grund könne es auch nicht als grundstücksähnlich bezeichnet werden. Zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gehöre es, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechtes bilden können. Da das Jagdrecht jedoch kein selbständiges dingliches Recht sei, könne eine Einverleibung im Grundbuch nicht stattfinden. Die Jagdpacht sei weiters mit der Grasnutzung nicht vergleichbar, da es lediglich die Befugnis beinhalte, auf einem bestimmten Gebiet Tiere zu jagen. Die Jagdpacht sei die Nutzung eines Rechtes und nicht die Nutzung eines Grundstückes wie im Fall der Grasnutzung.

Nach Ansicht des Bw. würde sich das Höchstgericht in seiner Entscheidung selbst widersprechen, wenn es feststellt, dass das Jagdrecht kein selbständiges dingliches oder grundstücksähnliches Recht sei, aber die Jagdverpachtung nicht analog zur Grasnutzung zu bewerten sei. Die Jagdverpachtung sei vielmehr analog zur Grasnutzung zu behandeln, da in beiden Fällen die Nutzung der von Grund und Boden ausgehenden Frucht Gegenstand des Vertrages sei während das dingliche Recht am Grund und Boden dem Grundeigentümer verbleibe.

Die zitierte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes sei unter Berücksichtigung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zu überprüfen. § 22 UStG 1994 regle die Besteuerung der Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und beziehe in Abs. 3 leg. cit. Ausdrücklich die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und der Binnenfischerei in die Forstwirtschaft mit

ein. Die Jagdausübung sei nicht ausdrücklich angeführt. In Kolacny-Mayer UStG sei unter Anm. 13 zu §22 ausgeführt, dass die Verpachtung eines Jagdreiches solange unter § 22 zu subsumieren sei, als der Verpächter die Grundflächen des Eigenjagdbezirks überwiegend selbst nutze.

Eine derartige überwiegende Eigennutzung liege im gegenständlichen Fall nicht vor, da der Bw. nur drei Jagdgebiete mit einer Fläche von 1.400 ha bei einer Gesamtfläche von ca. 12.000 ha selbst nutze. Daraus folge für das Eigenjagdgebiet, welches verpachtet sei, eine isolierte Vergabe des Jagdreiches als Nutzungsrecht, sodass die Umsatzsteuerpflicht nicht aus § 22 UStG 1994 abgeleitet werden könne. Es liege vielmehr ein Nutzungsrecht aus einem Bestandvertrag vor.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sei die Bestandgabe von Nutzungsrechten an Grund und Boden ebenso wie der Eigenverbrauch jedoch von der Umsatzsteuer befreit. Die Jagdpacht stelle auch kein selbstständiges, grundstücksgleiches Recht wie das Fischereirecht dar, sondern könne durch den Grundeigentümer jederzeit durch Vertrag begründet werden.

Die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG verpflichte die Mitgliedstaaten, die im Zusammenhang mit Vermietung und Verpachtung in Art. 13 Teil b angeführten Tätigkeiten steuerfrei zu stellen. Eine Ermächtigung der Mitgliedstaaten, einzelne explizit aufgezählte Umsätze der Besteuerung zu unterziehen sei gegeben. Da der österreichische Gesetzgeber von dieser Ermächtigung keinen Gebrauch gemacht habe, stelle die 20%ige Umsatzsteuer auf Jagdpachtverträge ein Verstoß gegen die Richtlinie dar.

Fischerei und Jagd seien wirtschaftlich vergleichbar und deshalb sei es unsachlich, Pachtverträge über den Fischfang nicht zu besteuern, Jagd allerdings schon. Wenn die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 auf die Fischerei anwendbar sei, gelte das im gleichen Ausmaß auch für die Jagdpacht.

Im ergänzenden Berufungsvorbringen vom 29.8.2007 verweist der Bw. auf das zwischenzeitig zur österreichischen Rechtslage ergangene Urteil des EuGH C-451/06 vom 18.7.2007 (Rs. Walderdorff) wonach unter Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß Mehrwertsteuerrichtlinie nur Nutzungsvereinbarungen von Liegenschaften fallen, die eine ausschließliche Nutzung einer Liegenschaft ermöglichen.

Somit wären sowohl die Verpachtung des Jagdreichs, als auch die Verpachtung des Fischereirechts nicht vom Begriff der Vermietung und Verpachtung erfasst. Daraus folge, dass beide Arten von Verpachtungen der Umsatzsteuer unterliegen würden.

In der Umsatzsteuerjahreserklärung setzte der Bw. analog zur seiner Umsatzsteuervoranmeldung für August 2006 neuerlich die sich aus dem berichtigen Rechnungen ergebenden Beträge von € 30.613,98 als Entgeltsberichtigungen gem. § 16 UStG 1994 aus. Mit Umsatzsteuerjahresbescheid für 2006 vom 8. Februar 2008 wurde vom FA diese Entgeltsberichtigungen nicht anerkannt und die Entgelte für die Jagdpacht 2006 dem Steuersatz von 20% unterzogen.

Die gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachte Berufung vom 28.2.2008 wiederholt die Ausführungen der Berufung vom 15.1.2007 bzw. des ergänzenden Berufungsvorbringens vom 29.8.2007.

Mit Schriftsatz vom 10.9.2008 führt der Bw. aus, dass Rückschlüsse aus den Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen C-43/04 (Rs Stadt Sundern) und C-451/06 (Rs Walderdorff) nicht zulässig wären, da sich diese auf ein selbstständig verwertbares Fischereirecht bezögen. Das Jagdrecht sei dem Fischereirecht nicht vergleichbar, da es im Gegensatz zum Fischereirecht nur höchst eingeschränkte fiktive und staatlichen Hoheitsrechte unterworfenen Absonderungsrecht vermitte und kein selbstständiges, dingliches Recht darstelle. Der Abschussverkauf unterliege zwar eindeutig der Umsatzsteuerpflicht, sei aber erst nach erfolgter Erlegung denkbar.

Jagdpacht stelle ein unter einen umfassenden Pflichtenkatalog fallendes bewaffnetes Spazierengehen dar. § 383 ABGB verweise zum Jagdrecht auf die politischen Gesetze, welche in Form der jeweiligen Jagdgesetze gravierende Nutzungseinschränkungen vorsehen würden. Jagdrechte könnten daher nur unter Auflage zahlreicher gesetzlicher Verpflichtungen übertragen werden.

Dem Jagdausübungsberechtigten würden durch diverse Bestimmungen des NÖJG zu den staatlichen Agenden gehörende jagdpolizeiliche Aufgaben auferlegt.

Das Jagdrecht sei daher derart von staatlichen Hoheitsrechten bestimmt, dass es unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG falle, wobei allenfalls der Wert der jährlich vom Grund und Boden abgesonderten Wildtiere mit den sich ergebenden Pflichten aufrechenbar wäre.

Überdies widerspreche es dem Grundsatz der Gleichbehandlung, wenn die Abgeltung von Fischereirechten bzw. die Verpachtung Genossenschaftsjagdgebieten von der Umsatzsteuer befreit sei, die Verpachtung von Eigenjagden jedoch der Umsatzbesteuerung unterliege.

In der am 15. Oktober 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der angewendete Steuersatz von 20 % unrichtig sei, da die Jagdausübung

eine Form der Lebensmittelgewinnung darstelle und daher jedenfalls nur mit 10 % zu versteuern wäre.

Weiters sei die jagdliche Nutzung eines Grundstücks der landwirtschaftlichen Nutzung "Gras am Halm" zu vergleichen und demgemäß dem entsprechenden Umsatzsteuersatz von 10% bzw. 12 % zu unterziehen.

Die Vertreterin des FA verwies auf das EuGH Urteil Stadt Sundern sowie auf die Rechtsansicht des bundesweiten Fachbereichs für Umsatzsteuer. In beiden Fällen seien das Jagdrecht und Fischereirecht gleich behandelt worden.

Der Vertreter des Bw. verwies darauf, dass die zitierte Entscheidung des EuGH zur deutschen Rechtsordnung ergangen und daher nicht eins zu eins auf das österreichische Recht anwendbar sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wurde folgender unstrittiger Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. verfügt über eigenjagdliche Gesamtflächen von rd 12.000 ha, wovon etwa 10.600 ha verpachtet werden und etwa 1.400 ha vom Bw. selbst genutzt werden (Abschussverkauf bzw. Abschusserfüllung durch die im Bereich der Forstwirtschaft eingesetzten Berufsförster). Jedenfalls während des Streitzeitraumes bis laufend wurden die Eigenjagdgebiete A, B und C an Herrn NN (Pächter) verpachtet, der Pachtschilling der Umsatzsteuer (USt) unter Anwendung des Normalsteuersatzes von 20% unterworfen und die vereinnahmte USt an das zuständige Finanzamt abgeführt.

Laut den vorgelegten Pachtverträgen vom 24.8.1990 (hinsichtlich Revier A) bzw. 5.4.2001 (hinsichtlich der Reviere B und C) überließ der Bw. das Revier A ab 1.1.1993 bis einschließlich 31.12.2010 und die Reviere B und C (im Gesamtausmaß von rd. 1.592 ha) von 1.1.2001 bis einschließlich 31.12.2010 dem Pächter zum Zweck der Jagdausübung. Der Pachtschilling beträgt laut Vertrag S 120.000,00 jährlich für das Revier A und S 206.286,50 jährlich für die Reviere B und C.

Der nach dem Verbraucherpreisindex wertgesicherte Pachtschilling für die letztgenannten Reviere errechnet sich laut Vertrag folgendermaßen:

| | |
|---|--------------|
| a) Leistungen für die Jagdausübungsberechtigung auf der Jagdgebietsfläche | S 117.878,00 |
| b) Leistungen für die vom Verpächter bereitgestellten Rotwildfütterungseinrichtung und Maschinenunterkunft (Futterstadel samt Fahrsilo) | S 29.469,50 |

| | |
|--|--------------|
| c) Leistungen für die Berechtigung zur Nutzung und Befahrung des Forststrassennetzes (Straßeninstandsetzungspauschale) | S 58.939,00 |
| Gesamtpachtschilling | S 206.286,50 |

Der Pächter verpflichtete sich die Jagd nach waidgerechten Grundsätzen und unter Einhaltung der Jagdgesetze auszuüben. Der Pächter hatte dabei für geeignete Jagdaufsicht zu sorgen, das Wild im Winter nach bestimmten Grundsätzen zu füttern (Pkt. XIII) sowie die Jagdeinrichtungen (Steige, Salzlecken, Fütterungseinrichtungen, Suhlen, Hochstände) in ordentlichem Zustand zu erhalten. Für Instandhaltung und allfällige abgestimmte Neuerrichtung von Hochständen ist der Verpächter/Bw. verpflichtet geeignetes Rundholz (am Stock) kostenlos zur Verfügung zu stellen.

Der Abschussplan ist jährlich im Einvernehmen mit dem Verpächter/Bw. nach den jagdbehördlichen Grundsätzen zu erstellen und rechtzeitig bei der Bezirksverwaltungsbehörde einzureichen. Der Pächter ist verpflichtet den Abschussplan einzuhalten wobei mit dem Pachtschilling im Fall der Erfüllung des Abschussplanes der Ersatz für Wildschäden abgegolten ist. Die Abschusserfüllung kann durch den Verpächter/Bw. überwacht werden und bei krasser Untererfüllung (betreffend weibliche Tiere und Kälber) ist einer Ersatzvornahme durch die Dienstnehmer des Verpächters/Bw. vorgesehen, wobei diese nur das weniger werthaltige Wild zu erlegen berechtigt sind (Pkt X).

Der Verpächter/ Bw. erteilt die Zustimmung und den Auftrag Wild abzuschießen, stellt für die für die Wildfütterung geeignete Wiesen zur Heugewinnung zur Verfügung, überlässt dem Pächter eine Jagdhütte zur Nutzung samt dem zur Beheizung derselben erforderlichen Holz, weiters eine Garage im Meierhof und einen Maschinenunterstand. Überdies gestattet der Verpächter/ Bw. dem Pächter die Nutzung des Forststraßennetzes sowie die Montage von Absperreinrichtungen für diese, wobei dem Verpächter/ Bw. Schlüssel dafür auszuhändigen sind.

Das erlegte Wild geht in das Eigentum der Pächters über, er verpflichtet sich jedoch über Aufforderung ein bzw. zwei Deputattiere (eines davon kostenlos) für den Verpächter/ Bw. zur Verfügung zu stellen.

Die forstliche Nutzung sowie die Nutzung zu touristischen Zwecken steht weiterhin dem Verpächter/ Bw. als Grundeigentümer zu. Auf die forstwirtschaftliche Betriebsführung des Verpächters/ Bw. steht dem Pächter kein Einfluss zu. Der Verpächter/ Bw. verpflichtet sich bei seiner forstlichen Nutzung der Flächen auf die saisonalen und zeitlichen Besonderheiten der

Jagd Rücksicht zu nehmen und der Pächter ist verpflichtet, Wildschäden möglichst gering zu halten.

Die Unterverpachtung des Jagdgebietes ist dem Pächter untersagt, er ist jedoch berechtigt entgeltliche Jagderlaubnisscheine auszugeben.

Hinweise darauf, dass andere als die vertraglich vereinbarten Leistungen vom Verpächter/ Bw. an den Pächter erbracht wurden, ergeben sich aus dem Akteninhalt nicht und wurde auch nicht behauptet.

Am 28.2.2006 wurden die mit Umsatzsteuer ausgestellten Rechnungen berichtigt und keine Umsatzsteuer mehr ausgewiesen. Die vom Jagdpächter zuvor tatsächlich entrichteten Umsatzsteuerbeträge wurden dem Jagdpächter gutgeschrieben.

Die Berichtigung erfolgte, da der Bw. die Rechtsansicht vertritt, dass die Verpachtung von Eigenjagden unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs.1 Z 16 UStG fällt.

Strittig ist daher die Frage, ob die Verpachtung eines Jagdrechts einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang darstellt bzw. ob allenfalls der ermäßigte Steuersatz von 10% oder 12% zur Anwendung gelangen kann.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 UStG sind steuerbare Umsätze iSd. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG dann steuerfrei, wenn es sich bei diesen Umsätzen um 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 handelt.

Für das UStG 1972 wurde die Auffassung vertreten, dass für die Auslegung des Begriffs „Vermietung und Verpachtung“ das Zivilrecht maßgeblich ist. So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.2.1988 (VwGH 22.2.1988, 86/15/0123) judiziert, dass bei der Auslegung der Begriffe „Verpachtungen und Vermietungen“ unmittelbar das österreichische bürgerliche Recht und die dazu ergangene Rechtsprechung des OGH heranzuziehen ist, obwohl grundsätzlich im Umsatzsteuerrecht der Gedanke der wirtschaftlichen Betrachtungsweise herrscht.

Diesem Erkenntnis ist hinsichtlich der geänderten rechtlichen Rahmenbedingungen hinzuzufügen, dass aufgrund der Mitgliedschaft Österreichs in der Europäischen Union und der daraus resultierenden verpflichtenden Umsetzung der 6. Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977, 77/388/EWG (6. EG-RL) eine richtlinienkonforme Interpretation von Gesetzesbegriffen geboten ist. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seinem Erkenntnis vom 30.11.2003 (VwGH 30.11.2003, 2000/15/0109) die Auffassung, dass die Begriffe „Vermietung

und Verpachtung von Grundstücken“ eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts sind, die eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern. In diesem Erkenntnis wurde auch festgehalten, dass die belangte Behörde die Rechtslage insofern verkannt hat, als im Geltungsbereich des UStG 1994 auch die Vorschriften der 6. EG-RL samt der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu beachten sind. Somit könne die Auslegung des Begriffes „Vermietung von Grundstücken“ im Sinne von Art. 13 Teil B sonstige Befreiungen, lit. b der 6. EG-RL nicht von der Auslegung abhängen, die im Zivilrecht eines Mitgliedstaates gegeben ist.

In Ermangelung einer Definition der in der 6-EG-RL Art. 13 Teil B sonstige Befreiungen, lit. b enthaltenen Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ hat der EuGH den Begriff derart definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. (EuGH 4.10.2001, C-326/99, RNr 55; 9.10.2001, C-409/98 RNr.31; 6.12.2007, C- 451/06, RNr.17).

Nach der Judikatur des EuGH ist der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. (EuGH 18.1.2001, C-150/99 RNr. 25; Urteil Kommission/Irland, RNr. 52 und 55; Sinclair Collies, RNr.: 23; Temco Europe, RNr. 17, Fonden Marselisborg Lystbadehavn, RNr.: 29; 6.12.2007, C- 451/06, RNr.18)

In der zur österreichischen Rechtslage ergangenen Entscheidung des EuGH in der Rs. „Walderdorff“ (C-451/06) wird ausgeführt, dass „*die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von zehn Jahren geschlossenen Pachtvertrags durch den Eigentümer der Wasserfläche, für die diese Berechtigung eingeräumt wurde, und durch den Inhaber des Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche weder eine Vermietung noch eine Verpachtung von Grundstücken darstellt, soweit 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.*“

Der richtlinienkonformen Interpretation zufolge, ist eine Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken, sowie von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden demnach nur dann von der Umsatzsteuer im Sinne der 6. EG-RL befreit, wenn mit der Vermietung oder Verpachtung das Recht verbunden ist, das **Grundstück selbst in Besitz zu nehmen** und jede andere Person davon auszuschließen; dem Mieter /Pächter also eine eigentümerähnliche Stellung verschafft wird und das Entgelt für die Einräumung dieser Rechtsposition entrichtet wird.

Die vom EuGH entschiedene Rs. „Walderdorff“ - Verpachtung von Fischereirechten - ist insofern mit der Verpachtung von Jagdrechten vergleichbar, als in beiden Fällen der wesentliche Gegenstand des Pachtvertrages die Entnahme (Erlegung/ Fangen) von Tieren und nicht die In- Besitz- Nahme des Grundstücks unter Ausschluss anderer Personen ist.

Dass der vorliegende Jagdpachtvertrag den Pächter ermächtigt das vom Pachtvertrag umfasste Grundstück in Besitz zu nehmen ist aus dem Vertrag nicht abzuleiten und wird vom Bw. auch gar nicht behauptet. Im Gegenteil führt der Bw. immer wieder und deutlich aus, dass das Jagdrecht kein dingliches bzw. grundstücksgleiches Recht darstelle, weshalb es dem diesbezüglich wesentlich stärker ausgeprägten Fischereirecht nicht vergleichbar sei.

Wenn nun der EuGH bereits im Fall eines (dinglichen und damit allenfalls grundstücksähnlichen Rechts) Fischereirechtes, die Steuerbefreiung iSd. 6. EG-RL deswegen ablehnt, weil es sich dabei nicht um ein Recht handelt, welches dem Berechtigten die Inbesitznahme des Grundstücks selbst gestattet, kann die Rechtsansicht des Bw. nicht geteilt werden, dass dies bei einem rein obligatorisch begründbaren Recht, welches ebenfalls keine Inbesitznahme des Grundstücks selbst sondern nur bestimmte Absonderungsrechte vermittelt, der Fall sein sollte.

Auch die im gegenständlichen Jagdpachtvertrag vorgesehene Berechtigung des Pächters, die Forststraßen mit Schranken abzusperren führt nicht zu einer Berechtigung das Grundstück eigentümerähnlich in Besitz zu nehmen. Einerseits verhindert die Aufstellung von Schranken nur das Befahren der Forststraßen und nicht jedes andere Betreten durch Dritte (Touristen) und andererseits sind dem Verpächter/ Bw. die erforderlichen Schlüssel auszuhändigen. Diese Schlüssel dürfen laut Vertrag auch an Dritte ausgehändigt werden, auch wenn die Benutzungszeiten für diese unter Bedachtnahme auf die zeitlichen Besonderheiten der Jagdausübung (Zufahrt erst 2 Stunden nach Sonnenaufgang und Abfahrt spätestens 2 Stunden vor Sonnenuntergang) eingeschränkt sind. Daraus ist erkennbar, dass kein Ausschluss der Grundstücksnutzung durch Dritte mit dem vorliegenden Jagdpachtvertrag verbunden ist.

Da daher im vorliegenden Fall die Verpachtung des Jagdrechts den Pächter nicht ermächtigt, das Grundstück als solches in Besitz zu nehmen und/oder jede andere Person davon auszuschließen, fällt der Jagdpachtvertrag nicht unter den Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ iSd 6. EG-RL.

Den Ausführungen des Bw., dass die Urteile des EuGH nicht zur österreichischen Rechtslage ergangen seien, ist entgegenzuhalten, dass der EuGH in den zitierten Entscheidungen eine grundsätzliche – von der jeweiligen innerstaatlichen Rechtslage unabhängige – Auslegung des

Begriffes „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ vornimmt, welche eine gleichmäßige und richtlinienkonforme Auslegung und Anwendung dieses Begriffes in den jeweiligen innerstaatlichen Steuerrechtsordnungen herbeiführen soll. Die Frage zu welcher Rechtsordnung die jeweilige Entscheidung ergangen ist, ist daher für die Anwendbarkeit im strittigen Fall nicht von Bedeutung.

Die 6. EG-RL gestattet es den Mitgliedstaaten, Ausnahmen vom Geltungsbereich der Befreiung vorzusehen.

Wenn der Bw. ausführt, dass der österreichische Gesetzgeber nach Ergehen des Urteils des EuGH in der Rs Walderdorff das Umsatzsteuergesetz an die Auslegung des EuGH anzupassen habe, ist dem entgegenzuhalten, dass der österreichische Gesetzgeber die verpflichtenden Befreiungen der 6. EG-RL in § 6 UStG umgesetzt hat. Die Verpachtung von Jagdrechten wurde dabei nicht als Ausnahme vom Geltungsbereich der Befreiung normiert. Eine Verpflichtung zur Aufnahme von Ausnahmen zu den in der 6. EG-RL vorgesehenen Befreiungen besteht nicht.

Da die Verpachtung von Jagdrechten, mit welchen nicht das Recht verbunden ist, das Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person davon auszuschließen, nicht in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuerbefreiungen iSd. 6. EG-RL fällt, besteht auch keine Notwendigkeit, zur Herbeiführung einer Steuerpflicht das Jagdrecht als Ausnahme von der Befreiung zu normieren.

Der Bw. führt in seinem ergänzenden Schriftsatz vom 10.9.2008 aus, dass dem Jagdausübungsberechtigten durch staatliche Hoheitsakte (NÖJG) zahlreiche Lasten auferlegt würden. Das Jagdrecht sei daher derart von jenen besonderen staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzung von Grund und Boden beziehen geprägt, dass es jedenfalls unter die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu subsumieren wäre.

Der Bw. bezieht sich mit diesen Ausführungen offenbar auf die Umsatzsteuerbefreiung für die Vermietung oder Verpachtung staatlicher Hoheitsrechte. Diese Steuerbefreiung, welche aus dem dUStG 1920 übernommen wurde, umfasst nach Ansicht der Literatur (Ruppe UStG § 6 Tz 394, Popitz, Kommentar zum UStG, 3. Auflage, 535) die Verpachtung von Bergwerksregalen bzw. Fährgerichtigkeiten. Es handelt sich daher bei den von diesen Bestimmungen umfassten Vorgängen nicht um die Verpachtung von Grundstücken, sondern die entgeltliche Gebrauchsüberlassung von Hoheitsrechten.

Auch wenn umfangreiche Gesetze und Verordnungen die Ausübung des Jagdrechtes regeln führt das nicht dazu, dass das Jagdrecht selbst ein Hoheitsrecht darstellt (VwGH 9.12.1955,

953/55) und zwar auch dann nicht, wenn der Bestandgeber, wie im strittigen Fall, eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist.

Ergänzend sei dazu angemerkt, dass auch diverse andere Tätigkeiten und Vorgänge iZm. Grundstücken durch verwaltungsrechtliche Bestimmungen teilweise sehr umfangreich geregelt werden, ohne dass diese Tätigkeiten/Vorgänge selbst zu hoheitlichen werden. In diesem Zusammenhang sei beispielsweise auf die jeweiligen Bauordnungen oder die Gewerbeordnung verwiesen in welchen den jeweils Berechtigten umfangreiche Verpflichtungen auferlegt werden, deren Einhaltung ebenfalls im Interesse des Gemeinwesens gelegen ist.

Daher vermag auch diese Argumentation des Bw. keine Befreiung von der Umsatzsteuer iSd § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 begründen.

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

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

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

Aus dem Gesetzeswortlaut ist damit eindeutig ableitbar, dass nur Lieferungen sowie Eigenverbrauch und Einfuhr der genannten Gegenstände dem ermäßigten Steuersatz von 105 unterliegen. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit diesen Gegenständen sind nicht von der Ermäßigung umfasst und unterliegen daher dem Normalsteuersatz (Ruppe, UStG § 10 Rz 23, Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig (Hrsg) UStG § 10 Rz 11).

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG 1994 sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt im eigenen Namen über einen **Gegenstand zu verfügen**. Alle anderen Leistungen iSd § 1 UStG 1994, die nicht unter diese Legaldefinition zu subsumieren sind, stellen sonstige Leistungen iSd § 3a UStG 1994 dar.

Sonstige Leistungen iZm. mit der Be- oder Verarbeitung von Fleisch (zB. Lohnschlächter, Fleischzerleger) oder anderen Lebensmitteln fallen daher nicht unter die Bestimmung des § 10 Abs. 2 lit. a UStG 1994.

Steuerobjekt der USt ist im Hauptbestandteil die einzelne Leistung. Judikatur und Lehre haben hierzu den Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung entwickelt (Ruppe UStG³, § 1 Rz 31). Mehrere Leistungen aufgrund von Leistungsbeziehungen zwischen denselben Vertragspartnern sind dann als eine einzige Leistung zu beurteilen, wenn sie nach dem wirtschaftlichen Gehalt als Einheit aufzufassen sind. Dazu ist ein derartiges Ineinandergreifen der Leistungen erforderlich, das die einzelne Leistung als Teil einer Gesamtleistung erscheinen lässt, die gegenüber den Einzelleistungen nach der Verkehrsauffassung eine andere Qualität besitzt (VwGH 17.9.1990, 89/15/0048; 27.2.2001, 99/13/0161). Der EuGH nimmt dann eine Einheit an, wenn die Leistungen miteinander so eng verbunden sind, dass sie einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang darstellen (EuGH 13.7.1989, C-173/88, Rs „Henriksen“).

Nebenleistungen gehen dabei in der Hauptleistung auf und teilen das Schicksal derselben. Nebenleistungen sind jene Leistungen, die im Verhältnis zur Hauptleistung nur eine untergeordnete Bedeutung haben und im Gefolge der Hauptleistung üblicherweise vorkommen. Ist die begünstigte Leistung eine Nebenleistung zu einer nicht begünstigten Leistung teilt sie deren Schicksal (Ruppe, UStG, § 10 Rz. 63 keine Begünstigung für die Vermietung einer Jagdhütte im Rahmen eines Jagdpachtvertrages).

Ob eine Leistungseinheit vorliegt ist stets von der Leistungsseite her und damit aus der Sicht des leistenden Unternehmers zu beurteilen.

Betrachtet man den vorliegenden Vertrag ist erkennbar, dass die vom Bw. erbrachte Leistung darin besteht, dem Jagdpächter die Ausübung der Jagd in einem bestimmten Gebiet zu ermöglichen. Nach der Diktion des Bw. besteht die Tätigkeit der Jagd zunächst in einem „bewaffneten Spazieren gehen“. Damit verbunden räumt der Bw. dem Pächter das Recht ein, das in diesem Gebiet befindliche Wild zu erlegen. Ob der Pächter von diesem Recht Gebrauch macht oder nicht steht nicht im Verfügungsbereich des Bw. und hat auf seinen Leistungsumfang auch keinen Einfluss.

Diese Ermöglichung der Ausübung der Jagd führt seitens des Verpächters zu einer Summe von Leistungen, welche zT. gesondert in die Entgeltsberechnung anlässlich des Vertragsabschlusses (Jagdpachtvertrag betreffend die Reviere B und C vom 5.4.2001) Eingang fanden. Nämlich in der Gestattung der Jagd (also den Abschuss von Wild), Zurverfügungstellung von Futterwiesen, Bereitstellung von Wildfütterungseinrichtungen, Instandhaltung des Forststraßennetzes, Vermietung von Jagdhütte und Maschinenunterstand,

Lieferung von Rundholz für die Beheizung der Jagdhütte, Gestattung der entgeltlichen Ausgabe von Jagderlaubnisscheinen durch den Pächter, allfällige Ersatzfütterung der Wildes im Fall der Säumigkeit des Pächters zur Erhaltung des Wildbestandes usw..

Daraus ist erkennbar, dass der Bw. weder lebendes (und von der Befreiung daher nicht umfasstes) Wild und schon gar nicht Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse liefert, sondern dem Pächter im Rahmen des Jagdpachtvertrages eine Summe von wirtschaftlich eng zusammenhängenden Leistungen erbringt und ua. das **Recht einräumt** Wild im Revier zu töten. Diese Erlaubnis Wild zu töten stellt einen Teil der Gesamtleistung des Verpächters dar. Ob der Pächter von seinem Abschussrecht Gebrauch macht oder nicht, hat keine Auswirkungen auf die vom Bw. gegenüber dem Pächter zu erbringende bzw. im Streitzeitraum tatsächlich erbrachte Leistung.

Ebenso stellt die vertraglich vereinbarte Eigentumsübertragung an dem vom Pächter erlegten Wild nur einen Teil der Gesamtleistung der Bw. im Rahmen des Jagdpachtvertrages dar.

Die bei allfälliger Nichterfüllung des Abschussplanes vertraglich vorgesehene Ersatzvornahme des Wildabschusses ist ebenfalls nicht dazu geeignet den Jagdpachtvertrag als Vertrag über die Lieferung von Fleisch anzusehen. Trotz der vorgesehenen Ersatzvornahme der Abschüsse steht erkennbar eine andere Leistung des Bw. an den Verpächter im Vordergrund des Vertrages, nämlich die der Ermöglichung der Ausübung des Waidwerks auf den verpachteten Flächen. Die Ersatzvornahme des Abschusses im Fall der Säumigkeit des Pächters vermag an dieser Einstufung nichts zu ändern, denn diese erfolgt im Interesse des forstwirtschaftlichen Betriebes des Bw. zur Hintanhaltung von Wildschäden durch Überbestände.

Eine (steuersatzbegünstigte) Lieferung von Fleisch als bestimmende Hauptleistung des Vertrages wäre nur dann anzunehmen, wenn der Bw. verpflichtet wäre, Wild zu erlegen und dieses in Form von Fleisch oder Häuten dem Pächter zu übertragen oder im Streitzeitraum tatsächlich überwiegend selbst oder durch seine Mitarbeiter das Wild erlegt hätte und dem Pächter als Wildpret (und damit als Fleisch) überlassen hätte. Eine derartige Verpflichtung oder ein derartiges Vorgehen ist aber aus dem vorgelegten Vertrag nicht erkennbar bzw. wird nicht behauptet.

Nach Ansicht der Referentin stellt der vorliegende Jagdpachtvertrag eine Gesamtleistung an den Pächter dar, die verschiedene wirtschaftlich engstens verflochtene Einzelleistungen umfasst, die in dieser Leistungsgesamtheit das Ziel verfolgen dem Pächter die Möglichkeit zu eröffnen Wild zu hegen und nach bestimmten von ihm selbst, unter Beachtung der die Jagd betreffenden Gesetzen und Verordnungen, festzulegenden Grundsätzen aus dem Revier zu entnehmen. Dem Bw. ist zuzustimmen, dass einzelne der von ihm im Rahmen der

Gesamtleistung erbrachten Leistungen (zB. Holzlieferung, Vermietung einer Jagdhütte) dem begünstigten Steuersatz unterliegen. Diese Teilleistungen gehen jedoch in einer nicht begünstigten Gesamtleistung auf.

Nach § 10 Abs. 3 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 12% für die Lieferungen von Wein aus frischen Weintrauben aus den Unterpositionen 2204 21 und 2204 29 der Kombinierten Nomenklatur und von anderen gegorenen Getränken aus der Position 2206 der Kombinierten Nomenklatur, die innerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebes im Inland erzeugt wurden, soweit der Erzeuger die Getränke im Rahmen seines landwirtschaftlichen Betriebes liefert.

Der Bw. liefert im streitgegenständlichen Jagdpachtvertrag keinen Wein oder Trauben. Die Begünstigung kann daher nicht zur Anwendung gelangen.

§ 10 Abs. 1 UStG 1994 normiert, dass alle steuerpflichtigen Umsätze dem Normalsteuersatz zu unterziehen sind. § 10 Abs. 2 UStG 1994 regelt jene Fälle, die eine Ausnahme von der im Abs.1 leg. cit. Generalklausel darstellen. Da die Bestimmung des § 10 Abs.2 UStG 1994 keine demonstrative Aufzählung von steuersatzbegünstigten Umsätzen darstellt, sondern im Gegenteil abschließend jene Vorgänge aufzählt, die nicht dem Normalsteuersatz von 20% unterliegen, lässt sie für Analogieschlüsse bzw. Anwendung auf allenfalls ähnliche Sachverhalte keinen Raum. Im Abs. 2 leg. cit. nicht erwähnte Leistungen fallen unter die Generalklausel des Abs. 1 leg. cit., die Nichtaufzählung einer Leistung unter Abs. 2 leg. cit. stellt daher auch keine Gesetzeslücke dar, die allenfalls durch Analogie geschlossen werden könnte. Auf das diesbezügliche Vorbringen (Gras am Halm) war daher nicht weiter einzugehen.

Wien, am 29. Oktober 2008