



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Appellator Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1010 Wien, Schenkenstraße 4/6. Stock, vom 15. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg vom 11. März 2009 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer nach der am 8. November 2012 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt in Österreich – neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ermittelte sie den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Bilanzstichtag 30. Juni).

Anlässlich einer die Jahre 2003-2005 umfassenden Außenprüfung wurden im Bericht gemäß § 150 über das Ergebnis der Außenprüfung nachstehende steuerliche Feststellungen getroffen:

Tz. 2 Restitutionsaufwand

Aufwendungen iZ mit der Restitution des Familienbesitzes in Tschechien

a.) Erbschaftsstreit, Restitutionsprozess mit Tschechischer Republik

b.) Vorsteuerabzug aus Restitutionskosten

Zu diesen Punkten vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass die von der Bw. geltend gemachten Betriebsausgaben für Anwaltskosten, Kosten für Gutachten, Inserate, etc., nicht anerkannt werden können. Die im Zusammenhang mit den Restitutionskosten stehenden Vorsteuerbeträge seien mangels betrieblicher Veranlassung ebenfalls nicht abzugsfähig.

Die Aufwandskürzung Restitutionskosten betrage für das Jahr 2003 178.272,69 Euro und für das Jahr 2004 49.595,01 Euro.

Die Vorsteuerkürzung betrage für das Jahr 2003 5.162,85 Euro und für das Jahr 2004 4.854,70 Euro.

Tz. 3 Jagdpacht (Wildschadenerlöse)

„Im Feber 1997 wurde von der Bw. mit Herrn X. ein Jagdpachtvertrag abgeschlossen. Der Pachtvertrag wurde im März 2003 bis zum 31.3.2009 verlängert. Verpachtet sind sämtliche Eigenjagdflächen mit Ausnahme der Einschlüsse, welche Gemeindejagden zugerechnet werden und von deren Jagdächtern bejagt werden.

Zusätzlich zu den unten angeführten Eigenjagden übernimmt es der Pächter, die in der Pachtjagd S. sowie in den vom Verpächter zugepachteten angegliederten Jagdflächen die Jagd im Sinne des Jagdpachtvertrages auszuüben.

.....

Der Pächter ist gegenüber dem Verpächter verpflichtet die Jagd so auszuüben, dass Wildschäden in den Forstrevieren im Gebiet der genannten Eigenjagden in wirtschaftlich erheblichem Ausmaß nicht mehr auftreten. Er haftet dem Verpächter für Wildschäden, welche aus dieser Vereinbarung künftig auftreten sollten, soweit sie nicht auf Umständen beruhen, die der Pächter nicht beeinflussen konnte.

.....

Im Zuge der Bp. wurden die im Prüfungszeitraum an die Bezirksforstinspektion übermittelten Wildschadensmeldungen sowie die Auswertungen der Wildschadenserhebungen von DIY. abverlangt. Dabei wurde festgestellt, dass im Prüfungszeitraum lt. dieser Meldungen erhebliche neue Wildschäden ausgewiesen wurden. Diese verursachten Wildschäden wurden beim Pächter, obwohl vertraglich vereinbart nicht eingefordert. In einer Stellungnahme vom 30. 7. 2008 wurde dazu mitgeteilt, dass die erhobenen Schäden nicht durch eine unzureichende oder falsche Jagdausübung durch den Pächter, sondern durch eine großräumig

falsche Abschussplanung seitens der Jagdbehörde verursacht seien. An einer Einforderung von Schadenersatz vom Pächter wird nicht gedacht, da der Pächter im Falle der Geltendmachung den Pachtvertrag kündigen würde und das geprüfte Unternehmen nicht in der Lage sei, die Jagd selbst auszuüben. Auch würde der Pächter nicht über die Mittel der Wiedergutmachung verfügen.

Der Begründung, dass die im Prüfungszeitraum in den Wildschadensfeststellungen dargestellten neu entstandenen Wildschäden durch eine falsche Abschussplanung seitens der Jagdbehörde entstanden sind, kann nicht gefolgt werden, zumal in den Jagdjahren 2002/2003 und 2003/2004 der durch die Behörde festgesetzte Abschuss von Jagdpächter nicht erfüllt werden konnte. Es lag somit sehr wohl im Bereich des Pächters durch Einhaltung des festgesetzten Abschusses seinen Beitrag zur Wildschadensminimierung zu leisten.

Die Bp. ist der Ansicht, dass die im Prüfungszeitraum neu entstandenen Wildschäden im Verantwortungsbereich des Jagdpächters liegen und somit als Forderung im bilanzierenden Unternehmen zu berücksichtigen sind."

Die Gesamtforderung per 31.12.2004 betrage (netto) 143.087,58 Euro. Die sich aus dieser Feststellung ergebende Umsatzsteuermehrbelastung (28.617,51 Euro) werde bilanzmäßig passiviert.

Tz. 5 Rechtskosten WJ 2004

Von der Betriebsprüfung wurden die von der Bw. geltend gemachten Rechtsanwaltskosten (für ein jagdliches Verwaltungs- und Disziplinarverfahren vor dem UVS) in Höhe von 3.000 Euro nicht anerkannt und die sich aus dieser Feststellung ergebende Umsatzsteuermehrbelastung wurde bilanzmäßig passiviert.

Begründend wurde dazu ausgeführt:

„Aufgrund eines Vorhaltes betreffend diese Rechtsangelegenheit, wurde dazu geantwortet, dass ein im Gebiet des geprüften Unternehmens tätiger Jäger von einem Nachbarrevier Jagdberechtigten fälschlich der Verwendung verbotener Fangvorrichtungen bezichtigt wurde. Die Anzeige würde auf einem Streit zwischen der Bw. bzw. ihrem Pächter und dem Reviernachbarn hinsichtlich der Ausübung der Jagd und der Höhe des Wildstandes beruhen. Die Kostenübernahme läge im wirtschaftlichen Interesse des geprüften Unternehmens, da eine ungerechtfertigte Verurteilung des beauftragten Jägers zu einem Glaubwürdigkeitsverlust des Jagdpächters und damit mittelbar zu einer Schwächung der Durchsetzung der Interessen gegenüber der Jagdbehörde geführt hätte.

Da die Jagd jedoch bereits seit 1997 zur Gänze an den Pächter verpachtet wurde, stellen diese vom geprüften Unternehmen getätigten Aufwendungen mangels betrieblicher Veranlassung keine Betriebsausgaben dar.“

Das Finanzamt folgte in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden gemäß § 303 (4) BAO diesen Feststellungen.

Dagegen wandte sich die Bw. rechtzeitig mit dem Rechtsmittel der *Berufung*.

Zu den unter **Tz. 2 „Restitutionsaufwand“** getroffenen Feststellungen wiederholte sie ihre im Verfahren RV/0016-G/05 getätigten Ausführungen.

ad Tz. 3 Jagdpacht (Wildschadenerlöse)

Zu diesen Feststellungen führte die Bw. aus, dass von der Abgabenbehörde erster Instanz übersehen worden sei, dass auch bei Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung und damit das Niederstwertprinzip zu beachten seien.

Insbesondere sei es nicht zulässig, uneinbringliche, verjährte oder nicht werthaltige Forderungen zu bilanzieren.

Im konkreten Fall wurde eine Forderung festgestellt, die aus betrieblichen Gründen nicht geltend gemacht worden sei. Mit der Schadensfeststellung sei nur ein Ziel verfolgt worden, nämlich die Reduktion des Wildstandes durch eine Änderung der seit Jahrzehnten falschen Abschussplanung seitens der Behörde. Dem Pächter sollte mit der Schadensfeststellung die Möglichkeit eingeräumt werden, seinerseits im Wege von Amtshaftungsverfahren gegen das Land Steiermark vorzugehen, um eine Änderung des Abschussplanes zu bewirken. Nur im Falle der Zuerkennung von Schadenersatz hätte die Bw. ihre Forderungen tatsächlich geltend gemacht. Die vom Pächter gegen das Land Steiermark geführten Verfahren seien von den Gerichten allerdings abschlägig entschieden worden, weshalb die Geltendmachung bis zum heutigen Tag unterblieben sei.

Da diese Vorgangsweise mit dem Pächter vereinbart gewesen wäre, wäre die fällige Stellung der Forderungen rechts- und sittenwidrig. Der Pächter könnte berechtigt Beschwerde gegen die Vollstreckung der Forderungen erheben, oder bei Inanspruchnahme seinerseits Schadenersatz fordern. Daraus folge, dass die Bilanzierung der Forderung nicht zulässig sei, weil dem Vorsichtsprinzip folgend keine Forderungen aktivierbar seien, mit deren Bezahlung nicht zu rechnen sei.

Zudem sei der Einwand der Behörde, der Schaden sei durch den Pächter verursacht worden, weil dieser den Abschussplan nicht erfüllt hätte, nicht zutreffend. „*Der in diesem Ausmaß entstandene Schaden ist nahezu ausschließlich auf die falsche großräumige Abschussplanung seitens der Behörde zurückzuführen, die einen ökologisch und forstlich völlig unvertretbaren, um das 10 fache überhöhten Wildstand von ca. 30 Stück Rotwild pro 100 ha in den umliegenden Jagdgebieten duldet und durch Genehmigung sinnloser Fütterungen und Wintergatter befördert, an statt durch Festsetzung entsprechender Abschusszahlen für die Beseitigung dieses illegalen Missstandes zu sorgen.*“

.....

„*Darüber hinaus hat sich die Abgabenbehörde erster Instanz nicht mit dem vorgebrachten Einwand der fehlenden Werthaltigkeit auseinander gesetzt. Bei dem Pächter des Jagdreviers hande es sich um einen 1933 geborenen Pensionisten ohne großes Vermögen, der auch unter*

Anspannung aller finanziellen Möglichkeiten den festgestellten Schaden von 171.705,09 Euro nicht bezahlen könnte. Damit wäre die Forderung im Moment der Bilanzierung auf den realistisch einbringbaren Betrag wertzuberichtigen. Den Grundsätzen von Vorsicht und Niederstwert folgend müsste diese Wertberichtigung in Anbetracht von Alter und Einkommen zumindest 80% betragen."

Hinsichtlich der Umsatzsteuer wandte die Bw. ein, dass es sich bei der Wildschadensregulierung um echten nicht steuerbaren Schadenersatz handle. Die Tatsache, dass der Sachverständige im Gutachten Umsatzsteuer ausweise, führe nicht zu einer Steuerpflicht.

ad Tz. 5 Rechtskosten Jagd

Dabei handle es sich um eine Betriebsausgabe. Diese Kosten seien übernommen worden, so die steuerliche Vertretung weiter, weil eine Verurteilung des Jägers der Bw., die seit Jahren wegen der falschen Abschussplanung und der damit verbundenen Wildschäden zahlreiche Verfahren gegen das Land Steiermark und die Eigentümer und Pächter der Nachbarreviere führe, diese in ihrer Verfahrensposition geschwächt hätte. Eine Verurteilung hätte zur Folge gehabt, dass man der Bw. unterstellt hätte, sie würde illegale Jagdmethoden zumindest dulden, was nicht der Fall sei. In Anbetracht der laufenden und zukünftig anstehenden Verfahren zur Wildschadensminimierung sei die betriebliche Veranlassung jedenfalls gegeben.

In der dazu abgegebenen *Stellungnahme* erwiderte die Großbetriebsprüfung Folgendes:

ad Tz. 3 Jagdpacht (Wildschadenerlöse)

Nach Punkt 2 des im Jahr 1997 abgeschlossenen Pachtvertrages sei der Pächter dem Verpächter gegenüber verpflichtet, die Jagd so auszuüben, dass Wildschäden in den Forstrevieren im Gebiet der gepachteten Eigenjagden nicht mehr in wirtschaftlich erheblichen Ausmaß auftreten. Der Pächter hafte dem Verpächter für Wildschäden, welche aus dieser Vereinbarung künftig auftreten sollten, soweit sie auf Umständen beruhen, die der Pächter nicht beeinflussen könnte. In Punkt 3 des Vertrages betrage der zu zahlende Jagdpachtzins mit Rücksicht auf die vorrangig zu beachtende Vermeidung von Wildschäden und die damit verbundenen Aufwendungen ATS 30.000 (2.180,19 Euro) zuzüglich Umsatzsteuer.

Die gesamte gepachtete Jagdfläche betrage rd. 4.800 Hektar. Der eklatant niedrige Pachtpreis in Höhe von rd. 0,55 Euro/ha sei nur so erklärbar, dass der Pächter alles zu unternehmen habe um Wildschäden zu vermeiden und für in seiner Pachtperiode auftretende neue Wildschäden hafte, diese auch zu begleichen habe, soweit sie auf Umständen beruhen, die er als Pächter nicht beeinflussen könne.

„Gemäß § 64 des StJG 1986 hafte der Jagdberechtigte für Jagd- und Wildschäden. Er ist verpflichtet, den bei der Ausübung der Jagd von ihm selbst, von seinem Jagdpersonal, seinen Jagdgästen oder durch die Jagdhunde dieser Personen an Grund und Boden und dessen noch nicht eingebrachten Erzeugnissen verursachten Schaden (Jagdschaden), den innerhalb seines Jagdgebietes vom Wild an Grund und Boden und an dessen noch nicht eingebrachten Erzeugnissen verursachten Schaden (Wildschaden), sofern dieser nicht auf den im § 55 Abs. 2 und 3 bezeichneten Grundstücken während des Ruhens der Jagd eingetreten ist, nach den Bestimmungen dieses Gesetzes zu ersetzen.“

Der Jagdberechtigte haftet nur für Schäden, welche vom Wild, für das gemäß § 49 Schusszeiten festgesetzt sind, verursacht werden.

Gemäß § 71 StJG 1986 hat der Geschädigte sofort, spätestens binnen zwei Wochen ab Kenntnis vom Eintritt des Schadens, diesen bei sonstigem Verlust des Anspruches beim Jagdberechtigten schriftlich gegen Empfangsbestätigung oder nachweislich durch die Post geltend zu machen. Sofern die Geltendmachung nicht einvernehmlich geregelt wird, gelten folgende Bestimmungen:

Der Geschädigte hat spätestens binnen zwei Wochen ab Geltendmachung des Schadens bei sonstigem Verlust des Anspruches einen örtlich und sachlich zuständigen Schiedsrichter schriftlich gegen Empfangsbestätigung oder nachweislich durch Post zu verständigen.

Der Schiedsrichter hat den Schaden zu besichtigen und nach Feststellung, dass ein Jagd- oder Wildschaden vorliegt, die Höhe des Schadensausmaßes festzusetzen.

Wird die vom Schiedsrichter festgesetzte Schadenshöhe sowohl vom Jagdberechtigten als auch vom Geschädigten binnen 14 Tagen schriftlich anerkannt, so ist der festgesetzte Schadensbetrag binnen weiteren 14 Tagen zu bezahlen. Die Feststellung des Schadens hat schriftlich zu erfolgen und stellt einen Exekutionstitel gemäß § 1 Exekutionsordnung dar.

Wird die Schadensermittlung des Schiedsrichters von einer der beteiligten Personen nicht binnen 14 Tagen schriftlich anerkannt, so kann der Geschädigte den Schaden auf dem ordentlichen Rechtsweg geltend machen.“

Von der Verpächterin wurde im Prüfungszeitraum ein gem. § 70 StJG 1986 beeideter Schiedsrichter mit einer Wildschadensfestsetzung gem. § 71 StJG beauftragt.

Wenn nun dargelegt werde, dass mit der Schadensfeststellung nur das Ziel verfolgt worden sei, nämlich die Reduktion des Wildstandes durch eine Änderung der seit Jahrzehnten angeblich falschen Abschussplanung seitens der Behörde zu ermöglichen und somit dem Pächter die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, seinerseits im Wege von Amtshaftungsverfahren gegen das Land Steiermark vorgehen zu können, um eine Änderung der Abschussplanung zu bewirken sei entgegenzuhalten, dass der bei der Behörde durch den Pächter beantragte und durch die Behörde auch genehmigte Abschuss in den Jahren 2003 und 2004 entgegen der Behauptung im Berufungsbegehren zahlenmäßig nicht erfüllt worden sei.

Wären die Schäden nahezu ausschließlich wie behauptet auf die falsche großräumige

Abschussplanung zurückzuführen und der Wildstand wie dargestellt derartig überhöht gewesen, hätte die Erfüllung des genehmigten Abschusses kein Problem sein dürfen.

Die neu für den Prüfungszeitraum festgestellten Wildschäden fielen daher nach Ansicht der Bp. in den Verantwortungsbereich des Pächters und könnten nicht mit einer falschen Abschussplanung seitens der Behörde und einen damit verbundenen überhöhten Wildstand begründet werden.

Gerade aus dem Umstand heraus, dass der Jagdberechtigte für Wild- und Jagdschäden nach dem StJG hafte, sei es nicht verständlich, warum die Bw. nicht versucht habe, beim Pächter den Wildschaden geltend zu machen.

Auch der § 4 (1) Bilanzierer hätte aufgrund der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zum jeweiligen Bilanzstichtag zunächst eine Forderung an den Pächter zu bilanzieren und erst in weiterer Folge die Einbringlichkeit zu untersuchen.

Der Realisationszeitpunkt der Forderung (Schadensforderung) sei mit dem klagbaren Anspruch (Wildschadensfeststellung vom 3.11.2002, 20.11.2003) gegeben. Die Wildschadensforderungen hätten somit zu den Bilanzstichtagen 30.6.2003 bzw. 30.6.2004 bilanziert werden müssen.

Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass sich die Verpächterin der Jagd bei der Verpachtung einer derartig großen Jagd damit auseinandergesetzt habe, ob der Pächter überhaupt eventuell auftretende Wildschäden begleichen könne. Denn nur dann hätte es Sinn die Jagd bei Verzicht auf eine mögliche hohe Jagdpacht zu verpachten. Würde von vornherein feststehen, dass der Pächter einen Wildschaden nicht begleichen könne, hätte es diesbezüglich keiner Regelung bedurft. Auch hätte kein Verpächter nach dem Auftreten von Wildschäden und dem vergeblichen Versuch diese auch geltend zu machen die Jagd weiterhin an den gleichen Jagdpächter längerfristig verpachtet mit dem Wissen der Pächter besitze keine finanziellen Möglichkeiten festgestellte Schäden zu begleichen.

Zur Umsatzsteuer werde bemerkt, dass es sich bei der Wildschadensregulierung tatsächlich um einen echten nicht steuerbaren Schadenersatz handle und dem Berufungsbegehrten in diesem Punkt statt zu geben sei.

Zu dem Streitpunkt „Rechtskosten Jagd“ werde bemerkt, dass Gegenstand des Verfahrens die Behauptung, ein Jäger habe auf dem Jagdgebiet der Bw. eine tierquälerische Fangvorrichtung aufgestellt gewesen wäre. Da die Jagd jedoch zur Gänze verpachtet sei, sei der Jagdpächter für die ordnungsgemäße Ausübung der Jagd verantwortlich. Werden Rechtskosten für diesen übernommen, können diese jedoch nicht zu Betriebsausgaben beim Verpächter führen.

Zur Klärung des Sachverhaltes wurde die Bw. in der Folge vom Unabhängigen Finanzsenat mittels Vorhaltes aufgefordert darzutun, ob es die in § 71 StJG vorgesehene schriftliche Anerkennung des Schadensausmaßes gäbe und alle Unterlagen vorzulegen, die ersichtlich machen, dass das in der Berufung angeführte Amtshaftungsverfahren gegen das Land Steiermark mit den festgestellten Schäden im Zusammenhang stehen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 31. Jänner 2012 übermittelte die Bw. die Schriftsätze gem. § 71 StJG und führte unter Vorlage der Urteile aus, dass basierend auf die Wildschadensfestsetzung vom 28. Juni 2001 seitens ihres Pächters ein Amtshaftungsverfahren gegen das Land Steiermark geführt worden sei. Betreffend die nunmehr festgestellten Wildschäden sei kein eigenes Amtshaftungsverfahren gegen das Land Steiermark geführt worden, da der Pächter zuerst den Ausgang des bereits strittigen Verfahrens abwarten wollte. Wider Erwarten sei die Amtshaftungsklage am 10. September 2003 abgewiesen worden, woraufhin der Pächter das OLG angerufen hätte. Mit Beschluss vom 11. Februar 2004 sei das erstinstanzliche Urteil aufgehoben worden. Das Land Steiermark habe daraufhin Rekurs beim OGH erhoben, welchem am 14. Dezember 2004 Folge gegeben worden sei. Eine weitere Amtshaftungsklage gegen das Land Steiermark die Wildschäden 2003 und 2004 betreffend habe sich nunmehr als entbehrlich erwiesen.

Mit einem weiteren Vorhalt wurde die Bw. eingeladen, die Einhaltung aller in § 71 StJG angeführten Fristen für die Geltendmachung und Anerkennung des Schadens nachzuweisen.

Dieser Aufforderung kam die Bw. mit Vorhaltsbeantwortung vom 25. April 2012 nach und übermittelte die Korrespondenz betreffend die Geltendmachung des Schadens. Die Anerkennung der Wildschäden durch den Jagdberechtigten könne nicht vorgelegt werden, da das Schreiben an den Schiedsrichter zu adressieren sei.

Über Anfrage an den Schiedsrichter, gab dieser dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt, dass die Schadenshöhe sowohl vom Jagdberechtigten als auch vom Geschädigten anerkannt worden sei.

In einem weiteren Schreiben vom 21. Mai 2012 fasste der steuerliche Vertreter der Bw. alle Argumente das Pachtverhältnis betreffend zusammen.

Mit Schriftsatz vom 19. Juni 2012 wiederholte die Bw. nochmals ihre Ausführungen den Restitutionsaufwand betreffend und führte zusammenfassend aus, dass es sich bei den Restitutionsaufwendungen um steuerlich absetzbare Abwehrkosten und somit um Betriebsausgaben handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Restitutionsaufwand

Diese Rechtsfrage wurde die Jahre 1997 und 2002 betreffend durch den Unabhängigen Finanzsenat mit den Entscheidungen vom 8.1.2008, RV/0423-G/04 und RV/0016-G/05 entschieden. Darin wurde die Auffassung vertreten, dass die Aufwendungen der Bw. aus der Betreibung der Restitutionsansprüche nicht betrieblich veranlasst seien. Dagegen er hob die Bw. Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof.

Das gegenständliche Verfahren wurde bis zur Beendigung dieses Verfahrens ausgesetzt. Mit den Erkenntnissen vom 7. Juli 2011, 2008/15/142 und 2008/15/0143 hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass die „Aufwendungen aus der Erfüllung der im Testament festgelegten Auflage unabhängig davon, ob die Auflagenerfüllung vor oder nach der Übereignung des vermachten Vermögens erfolgt, nicht zu Betriebsausgaben (und auch nicht zu Werbungskosten) führen“.

Die für das Streitjahr von der Bw. mit Schriftsatz vom 19. Juni 2012 nachgereichten Überlegungen waren bei unveränderter Sachlage bereits Gegenstand der diesen Erkenntnissen zugrundeliegenden Verfahren, weshalb der Unabhängige Finanzsenat zu der Auffassung kommt, dass auch in den Jahren 2003 und 2004 die mit dem Bestreben der Bw. zur Erlangung einer Restitution von in Tschechien gelegenem Vermögen zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes anerkannt werden können.

Jagdpacht (Wildschadenerlöse)

Mit Jagdpachtvertrag vom Februar 1997 hat die Bw. die in diesem Vertrag näher bezeichneten Jagden an den Pächter, Herrn X., verpachtet.

Beide Parteien gehen von der Gültigkeit dieser Vereinbarung aus.

Auch für den Unabhängigen Finanzsenat bestehen keine Zweifel an der Gültigkeit dieses Vertrages, der ab dem Jahr 2009, in dieser Form – ein Umstand auf den der steuerliche Vertreter der Bw. in der mündlichen Verhandlung neuerlich verwiesen hat – auch mit einem anderen Pächter abgeschlossen wurde. Wie von der Bw. im Schriftsatz vom 21. Mai 2012 überzeugend dargestellt wurde, gibt es vorliegendenfalls keine Veranlassung, einen Familienvertrag oder Missbrauch von Formen und Gestaltungsfreiheiten des bürgerlichen Rechts anzunehmen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann der in der mündlichen Verhandlung dargelegten Auffassung des Finanzamtes, dass aus dem vorangegangenen

Angestelltenverhältnis ein Naheverhältnis resultiere, nicht gefolgt werden. Es bestehen keine Zweifel an den Ausführungen der Bw., dass die Auswahl des Pächters nach betrieblichen Kriterien, dem Motto „Wald vor Tier“ entsprechend erfolgte, zumal die vertragliche Gestaltung in den Folgejahren mit einem anderen Pächter unverändert blieb.

Aus diesem Grund erübrigte es sich auch, den in diesem Schriftsatz von der Bw. als Zeugen namhaft gemachten Betriebsleiter zu befragen. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden.

Punkt 2 des vorliegenden Pachtvertrages bestimmt ausdrücklich, dass der Pächter dem Verpächter für Wildschäden haftet.

Diese Bestimmung ist kein zwingender Vertragsbestandteil. Nach den Erfahrungen des Unabhängigen Finanzsenates werden auch Pachtverträge ohne diese Haftungsbestimmung abgeschlossen.

Aber der Unabhängige Finanzsenat kann den Ausführungen der Bw. im Schriftsatz vom 21. Mai 2001 nur beipflichten, dass eine Beurteilung der Behörde, ob dies objektiv gut ist oder nicht, nicht zu erfolgen habe, wenn Pächter und Verpächter die Bedingungen des geschlossenen Pachtverhältnisses füreinander für in Ordnung halten.

So ist dem steuerlichen Vertreter der Bw. auch zuzustimmen, wenn in diesem Schriftsatz, der in der mündlichen Verhandlung von ihm wieder gegeben wurde, ausgeführt wird: „*Dieses abgeschlossene Pachtverhältnis ist dem entsprechend der abgabenrechtlichen Würdigung zu Grunde zu legen.*“

Grundlage für die Forderung ist somit der zwischen der Bw. als Verpächterin des Betriebes und ihrem Pächter abgeschlossene Pachtvertrag.

Forderungen, die sich aus einer betrieblichen Tätigkeit ergeben, gehören zum notwendigen Betriebsvermögen (Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Band III, Kommentar, § 4 Abs. 1, Tz. 135, Stichwort „Forderungen“).

Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, sind zwingend in die Steuerbilanz aufzunehmen (a.a.O., § 4 Abs. 1 Tz. 39).

Die von der Bw. in ihrem Schriftsatz vom 21. Mai 2012 vertretene Auffassung: „*Tatsächlich wurde keine Forderung gestellt und deshalb ist auch nicht zu aktivieren*“, widerspricht sowohl diesem Bilanzierungsgrundsatz als auch ihrem Schreiben an den Pächter: „*Wir machen hiermit*

schwere Verbißschäden im Sinne von Paragraph 71 des Steiermärkischen Jagdgesetzes für sämtliche Kulturen und Naturverjüngungsflächen sowie durch Keimlingsverbiß geltend.“

Zu klären ist jedoch die Frage, zu welchem Zeitpunkt diese betriebliche Forderung zu aktivieren ist.

Dazu verweist die Bw. im bereits zitierten Schriftsatz vom 21. Mai 2012 (Punkt 4. „Ansatz einer allfälligen Schadenersatzforderung dem Grunde nach“) auf die in der Lehre vertretene Rechtsmeinung, wonach bestrittene Forderungen erst auszuweisen sind, wenn sie hinreichend konkretisiert sind und es unter Umständen geboten erscheint, auch zunächst nicht bestrittene Forderungen erst anzusetzen, wenn sie anerkannt sind (vgl. dazu Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6, Tz 221).

Diesen grundsätzlichen Überlegungen folgend, wurden vom Unabhängigen Finanzsenat weitere Ermittlungen zur Klärung des Sachverhaltes vorgenommen.

Die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb der Bw. entstandenen Wildschäden wurden für die Streitjahre vom Schiedsrichter festgesetzt. Dabei wurde, wie die Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates gezeigt haben, alle Fristen des § 71 des steirischen Jagdgesetzes eingehalten (Der Zeitpunkt der Kenntnis der Bw. von den behaupteten Wildschäden, Verständigung des Pächters und des Schiedsrichter durch die Bw.). Letztlich wurde die festgesetzte Schadenshöhe vom Pächter als Jagdberechtigten und von der Bw. als Geschädigte schriftlich anerkannt.

Die Bedeutung dieser Voraussetzungen ergibt sich auch aus dem, anlässlich des von der Bw. angesprochenen Amtshaftungsverfahren gegen das Land Steiermark ergangenen Urteils des OGH (xxx). Darin führt der OGH in seinen Entscheidungsgründen aus:

*„Es sei auch zutreffend, dass der Kläger nur dann Schadenersatz nach dem Amtshaftungsgesetz von der beklagten Partei verlangen könne, wenn **ihm selbst** auf Grund seiner Verpflichtung, den Schaden der Verpächterin zu ersetzen ein Schaden entstanden sei. Demnach sei tatsächlich vorrangig zu prüfen, ob die im § 71 JG für die Geltendmachung eines Wildschadens normierten Bestimmungen, bei deren Nichtbeachtung Anspruchsverlust eintrete, eingehalten worden seien.“*

Im gegenständlichen Fall wurde das Vorliegen aller erforderlichen Schritte dokumentiert. Daraus folgt jedoch, dass es sich nicht um eine bestrittene Forderung handelt, wie die Bw. vermeint, sondern eindeutig um eine von beiden Parteien vertraglich vereinbarte Forderung, deren Höhe von beiden Vertragsparteien schriftlich anerkannt wurde.

Wird eine Forderung anerkannt, so ist das Wirtschaftsgut Forderung zu aktivieren.

Gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 sind nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden.

Diese betriebliche Forderung ist somit mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

Für die Bewertung der Forderung ist die Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Bilanzstichtag von Bedeutung (Doralt/Mayr, EStG¹⁴, § 6, Tz 20).

Diese stimmen im gegebenen Fall jeweils mit den vom Schiedsrichter festgesetzten Beträgen überein, welche nach § 71 Abs. 4 StJG einen Exekutionstitel darstellen.

Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn der Steuerpflichtige das Absinken des Teilwertes darstellen kann. Wer eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert durchführen will, hat die Entwertung des Wirtschaftsgutes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen; dieser Nachweis oder die Glaubhaftmachung muss sich auch auf die Umstände beziehen, auf Grund derer gerade in einem bestimmten Wirtschaftsjahr die Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei (VwGH 23.2.2010, [2005/15/0148](#)).

Für eine Wertberichtigung am Bilanzstichtag (30.6.2003 bzw. 30.6.2004) mangelt es im vorliegenden Fall am Vorliegen konkreter Risiken. Wenn die Bw. im Schriftsatz vom 21. Mai 2012 vage ausführt, das Alter und das Einkommen des Pächters würden für eine Berichtigung sprechen, so muss darauf hingewiesen werden, dass diese Fakten der Bw. bereits im Jahr 1997 bekannt waren und die Bw. nicht gehindert haben, den Pachtvertrag, dessen Fremdüblichkeit nicht in Zweifel gezogen wird, unter diesen Voraussetzungen abzuschließen. Damit wird jedoch nicht dargetan, dass zu den jeweiligen Bilanzstichtagen Umstände vorliegen, aufgrund derer gerade in diesen bestimmten Wirtschaftsjahren eine Teilwertabschreibung mit steuerlicher Wirkung zu berücksichtigen sei (VwGH 23.9.2010, [2010/15/0110](#)).

Ein weiteres Argument der Bw. in ihrem Schriftsatz und in der mündlichen Berufungsverhandlung ist die behauptete „Notwendigkeit der Vornahme einer Teilwertabschreibung wegen Uneinbringlichkeit der Forderung“. Dazu verwies der steuerliche Vertreter der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auf das Erkenntnis VwGH 31.3.1998, [96/13/0002](#).

Dazu ist jedoch festzuhalten, dass die Frage, ob in den folgenden Jahren die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung wegen Uneinbringlichkeit oder einen betrieblich veranlassten Forderungsverzicht gegeben sind, in den Streitjahren nicht zu überprüfen waren.

Anzumerken ist jedoch, dass in diesem Erkenntnis vom 31.3.1998 nicht von dem in der Lehre (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4, Tz 330) herrschenden Grundsatz, dass der Verzicht auf eine Forderung nur dann zu einer Betriebsausgabe führt, wenn er betrieblich veranlasst ist, abgegangen wird. Entscheidungsrelevant war vielmehr die Tatsache, dass die Uneinbringlichkeit unbestritten war. Sowohl der Beschwerdeführer als auch die Abgabenbehörde sind von der Uneinbringlichkeit der Forderung ausgegangen.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung dieser Forderung vertritt auch der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass es sich dabei um einen echten nicht steuerbaren Schadenersatz handelt. Dies führt zu einer Kürzung der steuerbaren Umsätze der Streitjahre um 77.201,81 Euro und 65.885,77 Euro.

Rechtskosten Jagd

Die Bw. hat im Jahr 1997 den besagte Jagdpachtvertrag mit ihrem Pächter abgeschlossen. Darin wurde ua. auch vereinbart, dass sämtliche Wildbreterlöse und Einnahmen aus eventuellen Abschussvergaben dem Pächter zufließen.

Bei der zur Land- und Forstwirtschaft gehörenden Jagdpacht zählen nicht nur die Einnahmen aus dem Verkauf des erlegten Wildes, sondern auch die Abschussgelder, die von den Jagdgästen gezahlt werden zu den Betriebseinnahmen. Zu den Betriebsausgaben gehören ua. der Pachtzins für die zugepachteten Fläche und die Aufwendungen für das Jagdaufsichtspersonal (siehe dazu Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 19. Lieferung, § 21 Tz 21).

Die Ausgaben für die Rechtsstreitigkeiten die das Jagdaufsichtspersonals betreffen, können nur, eine betriebliche Veranlassung überhaupt vorausgesetzt, bei der Jagdpacht Berücksichtigung finden.

Eine Übernahme der Kosten durch die Verpächterin aus persönlichen Motiven (Vermeidung der Schwächung der Verfahrensposition für laufende und zukünftige Verfahren) lässt diese nicht zu betrieblich veranlassten Aufwendungen der verpachteten Land- und Forstwirtschaft der Bw. werden.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 19. November 2012