



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\*, [AdrBw], Rechtsnachfolger T\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\*, {AdrRNF}, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und BeratungsgmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1030 Wien, Boehaavegasse 6, vom 22. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Fachexpertin Mag. Alexandra Graf, vom 30. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für 6/2007 und für 4/2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Dem gegenständlichen Berufungsverfahren liegt eine Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung zugrunde.

#### A. Außenprüfung

In Tz. 1 des Außenprüfungsberichtes vom 1. 7. 2008 wird ausgeführt:

*„Als ganze im Fruchtgenussrecht des Abgabepflichtigen befindliche Baggerteiche werden als Grundstück mit der Nutzungsmöglichkeit gleich eines Eigentümers (inklusive Fischereirecht) verpachtet und laut Steuerberatung unter Bezugnahme auf § 6 (1) Z 16 UStG 1994 2003 bis laufend umsatzsteuerfrei fakturiert und verbucht.*

*Der Verkauf von Fischereilizenzen wurde 2003-2004 als von Grund- u Boden getrenntes Recht mit 20% Umsatzsteuer erfasst, ab 2005 jedoch (laut Konto 4132) unter Hinweis auf obig genannte Steuerbefreiung mit 0% fakturiert*

*Da das Fischereirecht nicht zu den grundstücksgleichen Rechten gehört und als eigenständig bewertbares von Grund und Boden getrenntes Wirtschaftsgut gilt, ist (so wie veranlungsgemäß 2003-2004 für Lizenzen vorgenommen) für Lizenzen ab 2005 und für Teichverpachtungen 2003 und Folgejahre eine Umsatzsteuer von 20% lt Bp anzusetzen. Da diese Beträge nachträglich nicht nachforderbar sind, ist ein 20%ige Umsatzsteuer aus dem entsprechenden Umsatz herauszurechnen und lt Bp nachzuversteuern.*

*Laut EuGH 18.7.2007 [C-451/06](#), Walderdorff, erstreckt sich der Begriff Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nicht auf den Fall, dass der Eigentümer eines Grundstücks einem anderen die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt in Form eines für die Dauer von 10 Jahren abgeschlossenen Pachtvertrages einräumt (,wenn sich der Eigentümer vorbehält, das Grundstück selbst zu gebrauchen oder anderen diesen Gebrauch zu erlauben). Die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG kommt somit nicht zum Tragen.*

*Die Umsatzsteuernachforderungsbeträge werden lt Bp 2003-2005 passiviert.*

|                                | 2003      | 2004      | 2005      |
|--------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Erlöse Fischereilizenz         |           |           | 64.644,50 |
| Erlöse Teichverpachtung        | 30.042,92 | 30.477,10 | 32.604,87 |
| BruttoBasis                    | 30.042,92 | 30.477,10 | 97.249,37 |
| NettoBasis                     | 25.035,77 | 25.397,58 | 81.041,14 |
| Ust-Nachforderung lt Bp zu 20% | 5.007,15  | 5.079,52  | 16.208,23 |
|                                | 8/05-6/06 | 8/06-6/07 | 7/07-4/08 |
| Erlöse Fischereilizenz         | 73.819,00 | 81.520,10 | 82.448,08 |
| Erlöse Teichverpachtung        | 33.385,13 | 32.997,19 | 36.695,47 |
| NettoBasis                     | 89.336,78 | 95.431,08 | 99.286,29 |
| NettoBasis                     | 89.336,78 | 95.431,08 | 99.286,29 |

## B. Berufung

Gegen den im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2003, Umsatzsteuerbescheid 2004, Umsatzsteuerbescheid 2005, Umsatzsteuerbescheid 2006 sowie

gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 06/2007 und für 04/2008 richtet sich die Berufung des F\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\*:

*„...Unsere Berufung richtet sich gegen die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Umsatzsteuer.*

*Den angefochtenen Steuerbescheiden liegt der Betriebsprüfungsbericht vom 1.7.2008 zugrunde.*

*Unter TZ 1 dieses Berichtes werden (ab 2005) Erlöse aus dem Verkauf von Fischereilizenzen und (ab 2003) Erlöse aus der Verpachtung von Liegenschaften, auf denen sich Teiche befinden, mit 20% der Umsatzsteuer unterzogen. Diese Umsätze wurden vom Steuerpflichtigen gem. § 6 (1) Zi. 16 UStG steuerfrei behandelt.*

*Aus den erzielten Umsätzen wurde von der Betriebsprüfung durch Rückrechnung eine Umsatzsteuer von 20% herausgerechnet und damit begründet, dass die Verpachtung eines Fischereirechtes nicht unter die Befreiungsbestimmung § 6 (1) Zi. 16 UStG fällt. Zusätzlich wird, dazu im Widerspruch, einleitend in der TZ 1 festgehalten dass "Grundstücke" verpachtet werden.*

*Hinsichtlich der unter TZ 1 erfolgten Besteuerung der Umsätze aus dem Verkauf von Fischereilizenzen erfolgt kein Einspruch.*

*Unser Einspruch richtet sich gegen die Besteuerung der Verpachtung der Grundstücke mit Gewässerflächen mit dem Umsatzsteuersatz von 20%, da u. E. hier die Befreiungsbestimmung des § 6 (1) Zi. 16 UStG zur Anwendung kommt. Eine Option in die Umsatzsteuerpflicht nach § 6 (2) UStG wurde nicht ausgeübt.*

*Vertragsgegenstand für die gegenständlichen Umsätze ist jeweils die Verpachtung von Liegenschaften, auf denen sich Gewässerflächen befinden, der Pächter ist naturgemäß berechtigt, diese Gewässerflächen fischereiwirtschaftlich zu bewirtschaften, somit Fische zu züchten und den Ertrag aus dieser Bewirtschaftung zu ziehen. Jedenfalls nicht Gegenstand dieses Rechtsgeschäftes ist die ausschließliche Verpachtung eines Fischereirechtes.*

*Zur Erläuterung unseres Vorbringens legen wir dieser Berufung eine Kopie eines solchen Pachtvertrages bei.*

*Wir stellen daher den Antrag, die Umsätze aus der Verpachtung von Liegenschaften einschließlich der darauf befindlichen Gewässerflächen steuerfrei nach § 6 (1) Zi. 16 UStG zu behandeln und die angefochtenen Steuerbescheide in diesem Sinne abzuändern.*

*Konkret handelt es sich um folgende Umsätze, einschließlich der nachträglich von der BP heraus gerechneten Umsatzsteuer:*

*2003: € 30.042,92*

*2004 € 30.477,10*

*2005 € 32.604,87*

*2006 € 33.385,13*

*2007 € 32.997,19*

*2008 € 36.695,47."*

Beigeschlossen war der Pachtvertrag betreffend den S\*\*\*\*\*-Baggerteich (zu dessen Inhalt siehe später).

### **C. Stellungnahme Außenprüfer**

Der Prüfer gab hierzu folgende Stellungnahme ab:

*„....Die Berufung richtet sich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003,2004,2005,2006 sowie die Bescheide zur Festsetzung von Umsatzsteuer für 06/2007 und 04/2008.*

*Die Berufung ist form- und fristgerecht.*

*Einziger Berufungspunkt ist die Umsatzsteuerpflicht für die Erlöse aus der Teichfischerei.*

*Begründungen der Berufung:*

*Gegenständliche Verpachtung der Grundstücke mit Gewässerflächen sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, die von der Umsatzsteuer unecht befreit sind. Eine Option in die Umsatzsteuerpflicht nach § 6 (2) UStG wurde nicht ausgeübt.*

*Vertragsgegenstand für die gegenständlichen Umsätze ist jeweils die Verpachtung von Liegenschaften, auf denen sich Gewässerflächen befinden, der Pächter ist naturgemäß berechtigt, diese Gewässerflächen fischereiwirtschaftlich zu bewirtschaften, somit Fische zu züchten und den Ertrag aus dieser Bewirtschaftung zu ziehen. Jedenfalls nicht Gegenstand dieses Rechtsgeschäftes ist die ausschließliche Verpachtung eines Fischereirechtes.*

*Zur Erläuterung dieses Vorbringens ist eine Kopie eines solchen Pachtvertrages (S\*\*\*\*\* Baggerteich von ca 4.ha, N\*\*\*\*\* ) beigelegt.*

*Die Betriebsprüfung nimmt dazu wie folgt Stellung:*

*Sachverhalt:*

*Als ganze im Fruchtgenussrecht des Abgabepflichtigen befindliche Baggerteiche werden mittels Pachtvertrag mit Pachtgegenstand Teich (mit ortsüblicher Namensgebung wie zB "S\*\*\*\*\* ") mit der Verpflichtung den Pachtgegenstand nach fischereiwirtschaftlichen Grundsätzen zu bewirtschaften verpachtet und unter Bezugnahme auf § 6 (1) Z 16 UStG 1994 2003 bis laufend umsatzsteuerfrei fakturiert und verbucht.*

*Gemäß Punkt 3) des Pachtvertrages ist vereinbart, dass zusätzlich zum "Pachtschilling" auch die Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe zu leisten ist. Der Pächter verpflichtet sich nach Punkt 4) dem wasserrechtlichen Bewilligungsbescheid der zuständigen Bezirkshauptmannschaft (laut Beilage die BH XY) betreffend die Folgenutzung des (Bagger-) Teiches als Fischteich enthaltenen Auflagen genau einzuhalten.*

*Rechtliche Würdigung:*

*Das Fischereirecht gehört nicht zu den grundstücksgleichen Rechten und gilt als eigenständig bewertbares von Grund und Boden getrenntes Wirtschaftsgut. Trotz Vertragsabfassung in Form eines Pachtvertrages ist die "naturgemäße" Berechtigung, diese Gewässerflächen fischereiwirtschaftlich zu bewirtschaften (=Fischereirecht), in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein Nebenzweck, sondern der Hauptzweck der Vereinbarung, der sich auch in der Höhe des "Pachtschillings" ausdrückt. Da das "Pachtobjekt" ausschließlich einen Teich und somit nur die Gewässerfläche beinhaltet, kann neben der vertraglich ausdrücklich definierten Fischereibewirtschaftung (= Fischereirecht) keine andere wesentliche Bewirtschaftung bzw. Nutzung gesehen werden, die die Höhe des vereinbarten Entgelts rechtfertigt.*

*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.*

*Zusammenfassung steht für die Betriebsprüfung nicht die Gebrauchsüberlassung der vom Fischereirecht umfassten Grundstücke bzw. Wasserflächen im Vordergrund, sondern die nicht steuerbefreite und zu 20% steuerpflichtige Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei.*

*Daher wird seitens der Betriebsprüfung vorgeschlagen die Berufung abzuweisen."*

## D. Vorlage

Die Berufung wurde dem UFS vom Finanzamt am 7. 11. 2008 zur Entscheidung vorgelegt. Strittig sei „Verpachtung und Verkauf von Fischereilizenzen befreit gem. [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#)“, beantragt werde, iS der Bp Fischereierlöse steuerpflichtig zu behandeln“.

## E. Verlassenschaftsverfahren

Am 6. 8. 2009 teilte das Finanzamt mit, dass der Bw verstorben ist, seine Rechtsnachfolger seien noch nicht bekannt.

Am 22. 9. 2011 gab das Finanzamt bekannt, Rechtsnachfolger des Bw. sei T\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\* und übermittelte unter anderem dem Einantwortungsbeschluss vom X. X. 2010.

## F. Ermittlungs- und Stellungnahmeersuchen des UFS

Am 10. 7. 2012 ersuchte der UFS das Finanzamt – unter näheren Ausführungen zu aktenkundigen Dokumenten - um Ermittlung, wer tatsächlich Rechtsnachfolger sei sowie des Inhalts aller Pachtverträge, ferner um rechtliche Äußerung, auch unter Hinweis auf die Entscheidung UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10:

*„....In der Sache selbst stellt sich die Frage, ob – so der Steuerberater – Grundstücke verpachtet wurden und hierauf die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1988 anzuwenden ist oder ob es sich – so das Finanzamt – um die Verpachtung bloß des Fischereirechts handelt, ...*

*Soweit sich dies aus den bisher vorgelegten Aktenkopien entnehmen lässt, ist nur ein einziger Pachtvertrag – über den S\*\*\*\*\*-Baggerteich – aktenkundig. Die Großbetriebsprüfung entfernt sich in ihrer Stellungnahme vom 10. 10. 2008 einerseits vom Inhalt des Pachtvertrages, demzufolge nicht nur eine Gewässerfläche, sondern etwa auch die für eine Fischerhütte erforderliche Grundfläche verpachtet wird, und von einer Verpachtung (bloß) von Fischereirechten keine Rede ist, andererseits wird davon gesprochen, dass der wirtschaftliche Schwerpunkt nicht in der Gebrauchsüberlassung der Grundstücke bzw. Wasserflächen, sondern in der Einräumung der Berechtigung zur Ausübung von Fischerei zu liegen „scheine“.*

*Der EuGH hat in seinem Urteil 6.12.2007, C-451/06, Walderdorff, unter Hinweis auf den Begriff der Vermietung von Grundstücken im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin gehend 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. Da im dort zu beurteilenden Fall sich die*

*Verpächterin bestimmte Rechte vorbehalten hat, lag damals keine Vermietung eines Grundstücks vor.*

*Das Finanzamt wird ersucht zu erheben,*

- *wer tatsächlich Rechtsnachfolger des verstorbenen Berufungswerbers in Bezug auf die Umsatzsteuer 2003 bis 2008 ist,*
- *den Inhalt sämtlicher streitgegenständlicher Pachtverträge.*

*In weiterer Folge möge das Finanzamt darlegen, aus welchen Gründen es davon ausgeht, es läge im Sinne des Urteils des EuGH keine Grundstückvermietung vor. Verpachtet wurde – dem einzigen aktenkundigen Pachtvertrag zufolge, der typisch für die übrigen sein soll – jeweils zumindest eine Gewässerfläche zur Nutzung als Fischteich. Abgesehen von einem Kontrollrecht des Verpächters, das bei Vermietungen und Verpachtungen üblich ist, ist nicht ersichtlich, dass der Pächter nicht in die Lage versetzt wurde, das Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Insbesondere sind Einschränkungen des Pachtrechtes, soweit sich diese nicht aus behördlichen Auflagen, die auch den Verpächter binden, ergeben, nicht ersichtlich..."*

## **G. Stellungnahme des Finanzamts**

Mit Bericht vom 9. 11. 2012 gab das Finanzamt bekannt, Rechtsnachfolger des verstorbenen Berufungswerbers in Bezug auf die Umsatzsteuer 2003 bis 2008 sei T\*\*\*\*\* M\*\*\*\*\*.

Vorgelegt wurden in Kopie die Die Pachtverträge betreffend „B\*\*\*\*\*“, „O\*\*\*\*\*“ und „S\*\*\*\*\*“ sowie zwei entsprechende Rechnungen.

Auf die Stellungnahme der GBP vom 10. 10. 2008 werde nochmals verwiesen.

*„Zur Begründung, warum es sich bei den "Pachtverträgen" nicht um Überlassung eines Grundstücks handelt, wird insbesondere auf die Vereinbarung betr. Jagdausübung hingewiesen. Die Klausel: "Der Pächter ist verpflichtet, darauf zu achten, dass keine vermeidbare Störung der Jagdausübung eintritt. Hiezu gilt insbesondere als vereinbart: Die Zufahrt darf ausschließlich über die bestehende Forststraße xxxx erfolgen. Auf das Schließen des Schrankens ist zu achten. Zu- und Abfahrten haben tunlichst nicht während der Dunkelheit zu erfolgen. Jegliches Lärmen ist zu vermeiden" findet sich in jedem Pachtvertrag. Besonders hervorzuheben ist aber Punkt 8 des Pachtvertrages "B\*\*\*\*\*": "Dem Jagdausübungsberechtigten ist die Bejagung der gegenständlichen Flächen, insbesondere des Wasserwildes, gestattet."*

## H. Inhalt der Pachtverträge

Die Pachtverträge haben folgenden für das Verfahren maßgebenden Inhalt:

### **Pachtvertrag „B\*\*\*\*\*“**

...

*1. Pachtgegenstand: Der Verpächter verpachtet und der Pächter pachtet die im Revier ... auf der Parzelle Nr. 123 gelegenen zwei Liegenschaften "B\*\*\*\*\*" einschließlich der darauf gelegenen beiden Teiche mit einem Gesamtausmaß von ca. 3.170 (nordwestliche Fläche) und 4.080 m<sup>2</sup> (südöstliche Fläche) für die Zeit vom 1.1.2002 bis 31.12.2011.*

*2. Pachtentgelt: Das Pachtentgelt beträgt S 33.000,- (€ 2.398,20), in Worten: Schilling dreiunddreißigtausend/00 (Euro zweitausenddreihundertachtundneunzig/20) plus jeweiliger gesetzlicher Umsatzsteuer (derzeit 0%) und ist jeweils bis 1.12. für das nachfolgende Pachtjahr im Voraus zu entrichten.*

*3. Wertsicherung: Der Pachtschilling ist nach dem Index der Verbraucherpreise 2000 (VPI 2000), herausgegeben von Statistik Österreich, wertgesichert. Wenn die Indexzahl im September eines Vertragsjahres gegenüber dem Stand im September 2001 abweicht, erhöht oder ermäßigt sich der zu entrichtende Pachtzins für das folgende Pachtjahr im Verhältnis der eingetretenen Indexänderung.*

*Alle Zahlungen haben bar und abzugsfrei in der Forstverwaltung des Verpächters in ... oder an das Konto Nr. ... des Verpächters bei ... zu erfolgen.*

*4. Kautiön: Zur Sicherstellung aller Verbindlichkeiten des Pächters aus diesem Vertrag hinterlegt dieser beim Verpächter mit der ersten Pachtzinszahlung ein Inhabersparbuch, ausgestellt von einem inländischen Bankinstitut, mit einer Einlage in der Höhe des einjährigen Pachtzinses plus USt. Der Verpächter ist berechtigt, aus der Kautiön alle Ansprüche abzudecken, die ihm aus dem Vertrag nach Fälligkeit oder Verzug des Pächters zustehen. Der Verpächter wird den Pächter vor Inanspruchnahme der Kautiön nachweislich verständigen. Im Falle einer Inanspruchnahme der Kautiön während der Vertragsdauer ist der Pächter verpflichtet, innerhalb von 14 Tagen die Kautiön auf den ursprünglichen Stand (ohne Berücksichtigung der Zinsen) zu bringen. Die Kautiön ist spätestens 2 Monate nach Beendigung des Pachtverhältnisses an den Pächter zurückzustellen bzw. abzurechnen.*

*5. Gebühren und Abgaben: Der Pächter verpflichtet sich ferner, alle mit diesem Pachtvertrag in Zusammenhang stehenden Steuern Abgaben, Gebühren und Stempel aus eigenem zu tragen bzw. die vom Verpächter hierfür erlegten Beträge zu ersetzen.*



6. Der Pächter ist berechtigt, maximal zwei Jahres-Fischereilizenzen zu vergeben. Pächter und Lizenznehmer müssen im Besitz einer gültigen behördlichen Fischerkarte sein. Für die Ausstellung einer Lizenz an eine bestimmte Person ist die Zustimmung des Verpächters einzuholen, dieser darf die Zustimmung ohne Angabe von Gründen verwehren.

7. Instandhaltung und Pflege: Der Pächter ist verpflichtet, die Liegenschaft, insbesondere die Teichanlage laufend auf eigene Kosten und ohne Anspruch auf Ersatz derselben in ordnungsgemäßem Zustand zu erhalten und nach Beendigung des Pachtverhältnisses in ebensolchem Zustand an den Verpächter zu übergeben. Insbesondere ist der Pächter verpflichtet, die Teiche bei Bedarf abzulassen und zu kalkan, Stege und Fischerhütte in einem einwandfrei nutzbaren Zustand zu halten und die Dämme von holzigem Bewuchs frei zu halten. Die Verschlammung ist zumindest soweit hintan zu halten oder zu beseitigen, dass die Zuläufe zu den Mönchen völlig frei sind.

Sämtliche Umbauten und andere Investitionen an der Teichanlage können nur im Einvernehmen mit dem Verpächter durchgeführt werden. Für diese Kosten entsteht kein Ersatzanspruch des Pächters gegenüber dem Verpächter.

8. Der Pächter ist verpflichtet, darauf zu achten, dass keine vermeidbare Störung der Jagdausübung eintritt. Hiezu gilt insbesondere als vereinbart: Die Zufahrt darf ausschließlich über die bestehende Forststraße "K\*\*\*\*\*" von der Talstraße (BX\*\*\*\*\*) (...) erfolgen. Auf das Schließen des Schrankens ist zu achten. Zu- und Abfahrt haben tunlichst nicht während der Dunkelheit zu erfolgen. Jegliches Lärmen ist zu vermeiden.

Dem Jagdausübungsberechtigten ist die Bejagung der gegenständlichen Flächen, insbesondere des Wasserwildes, gestattet.

Als Gäste können ausschließlich nahe Familienangehörige des Pächters und der Lizenznehmer zu den Pachtliegenschaften kommen. Die gleichzeitige Anwesenheit von mehr als 8 Personen ist dem Revierleiter vorab anzukündigen, um Jagdbeeinträchtigungen zu vermeiden.

9. Das Entzünden von Feuer ist dem Pächter nur unter größter Vorsicht gestattet und er haftet gegenüber dem Verpächter für sich daraus ergebende Schäden.

10. Schäden: Der Pächter haftet für alle Schäden, die dem Verpächter oder Dritten aus dem Betrieb oder der nicht ordnungsgemäßen Instandhaltung der Teichanlage entstehen und auch für Schäden, die durch seine Gäste oder von ihm Beauftragte oder Berechtigte verursacht werden. Gegenüber Dritten wird der Pächter (auch hinsichtlich der Zufahrt) den Verpächter schad- und klaglos halten.

11. *Besatz: Der Besitz mit Fischen erfolgt durch den Pächter und auf dessen Kosten. Der Pächter ist verpflichtet, dem Verpächter nach durchgeführtem Besitz Kopien der Rechnungen über den Ankauf der Fische zu übergeben. Ein Besitz mit nicht heimischen Fischarten ist ausgeschlossen.*

12. *Aufsicht: Die Beaufsichtigung der Teiche sowohl gegen unberechtigte Entnahme von Fischen als auch gegen unberechtigtes Ablassen obliegt dem Pächter.*

13. *Kündigung: Der Verpächter ist berechtigt, den gegenständlichen Vertrag mittels eingeschriebenen Briefes jeweils bis spätestens 1. Oktober zum folgenden Jahresende zu kündigen, wenn der Pächter eine Vertragsbestimmung nicht oder nicht zeitgerecht erfüllt oder gegen die Bestimmungen dieses Vertrages verstoßen hat.*

14. *Vorzeitige Vertragsauflösung: Der Vertrag kann von beiden Seiten aus einem wichtigen Grund vorzeitig mittels eingeschriebenen Briefes mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden. Als wichtige Gründe gelten die im [§ 1118 ABGB](#) angeführten Umstände, wobei eine zur Auflösung berechtigende Säumigkeit in der Pachtzinszahlung dann vorliegt, wenn der Pächter den Pachtschilling oder einen Teil desselben trotz schriftlicher Setzung einer Nachfrist von 3 Wochen nicht bezahlt hat. Als wichtige Gründe gelten ferner der wiederholte oder grobe Verstoß des Pächters, seiner Gäste oder der von ihm Beauftragten oder Berechtigten gegen diesen Vertrag oder gegen Forst-, Jagd- oder Fischereivorschriften. Nach einer solchen vorzeitigen Vertragsbeendigung aus welchem Grunde auch immer, bleibt der Pächter verpflichtet, den Pachtschilling bis zum Jahresende zu entrichten. Ferner ist der Pächter verpflichtet, bei vorzeitiger Vertragsauflösung aus den vorgenannten Gründen den entstandenen Schaden dem Verpächter zu ersetzen.*

15. *Abfischung: Der Pächter ist berechtigt, bei Beendigung des Vertrages den Fischbestand abzufischen. Mit Vertragsende geht jedenfalls ein in den Teichen befindlicher Fischbestand entschädigungslos in das Eigentum des Verpächters über.*

16. *Unterverpachtung: Jede Unterverpachtung ohne schriftliche Zustimmung des Verpächters ist ausdrücklich verboten. Alle in diesem Vertrag vereinbarten Rechte gelten nur für den Pächter persönlich.*

17. *Der Verpächter übernimmt keinerlei Gewähr für eine bestimmte Ertragsfähigkeit der Liegenschaften, insbesondere der Teiche.*

18. *Alle Gefahren und Elementarereignisse, die den Ertrag der gegenständlichen Liegenschaften, insbesondere der Teiche vermindern oder zunichte machen, treffen den Pächter allein.*

19. Der Pächter erklärt, den Wert des Pachtgegenstandes zu kennen und diesen Vertrag aus besonderer Vorliebe zu den vereinbarten Bedingungen zu schließen und sohin auf die Anwendung des [§ 934 ABGB](#) (Schadloshaltung wegen Verkürzung über die Hälfte) zu verzichten.

20. Abänderungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtsgültigkeit der Schriftform. Es bestehen keine Nebenabreden.

... "

### **Pachtvertrag „O\*\*\*\*\*“**

„...“

1) Pachtgegenstand ist der Baggerteich O\*\*\*\*\* mit einer Wasserfläche von rd. 3,70 ha, gelegen auf Teilen der Parzellen 332 und 333 der Kat. Gem ...

2) Die gegenständliche Pachtvereinbarung gilt ab 1.1.1988 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Beide Vertragsteile sind jedoch berechtigt unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jeweils zum Ende eines Kalenderjahres mittels eingeschriebenen Briefes den Pachtvertrag aufzukündigen.

3) Der Pachtschilling beträgt S 77.000.- pro Jahr und ist jeweils am 1.12. eines Jahres für das nachfolgende Jahr im Voraus fällig.

Zusätzlich zum Pachtschilling ist auch die Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe zu leisten.

Der gegenständliche Pachtschilling ist nach dem Index der Verbraucherpreise 1986 (VPI 86), herausgegeben vom Statistischen Zentralamt, wertgesichert.

Wenn die Indexzahl im September eines Vertragsjahres gegenüber dem Stand im September 1987 um mehr als 5 % abweicht, erhöht oder ermäßigt sich der Pachtschilling im Verhältnis der eingetretenen Indexänderung.

Alle Zahlungen sind an das Konto Nr.... bei der ... oder ein anderes vom Verpächter bekanntgegebenes Konto oder im Rentamt ... zu leisten.

4) Der Pächter wird den Pachtgegenstand ordnungsgemäß und nach fischereiwirtschaftlichen Grundsätzen bewirtschaften.

Er wird dabei insbesondere die im Spruch des wasserrechtlichen Bewilligungsbescheides der Bezirkshauptmannschaft Tulln vom 12.10.1981 betreffend die Folgenutzung des

*Baggerteiches als Fischteich enthaltenen Auflagen genau einhalten und diesbezüglich den Verpächter vollkommen schad- und klaglos halten.*

*Der Pächter erhält gleichzeitig mit diesem Vertrag eine Kopie der maßgeblichen Teile des gegenständlichen Bescheides ausgefolgt.*

*Zu den Bescheidauflagen wird im Einzelnen noch folgendes vereinbart:*

*zu 2: Der Pächter wird vor jedem Fischbesatz das Einvernehmen mit dem Verpächter herstellen und nach durchgeführtem Besatz Kopien der Rechnungen über den Ankauf der Fische der Forstverwaltung des Verpächters übergeben. Diese wird die vorgeschriebene Buchführung über die Besatzmenge vornehmen.*

*zu 6: Dieser Auflage wird die Forstverwaltung des Verpächters in dem Ausmaß nachkommen, als diese von der Wasserrechtsbehörde weiterhin verlangt wird.*

*zu 9: Dieser Vorschreibung wird von der Forstverwaltung des Verpächters im Rahmen eines Sammelauftrages nachgekommen werden. Die Kosten werden von der Forstverwaltung getragen.*

*Ferner wird hinsichtlich Bewirtschaftung vereinbart:*

*Der Pächter ist verpflichtet, für einen den gegebenen ökologischen Verhältnissen entsprechenden Fischbestand zu sorgen und bei Vertragsende den Teich mit einem solchen zu übergeben. Er hat auch vorzukehren, um die Ertragsfähigkeit des Gewässers zu erhalten.*

*Bei Vertragsende darf kein verstärkter Fischfang erfolgen.*

*Hinsichtlich Fischereiausübung gelten die Bestimmungen des n.ö. Fischereigesetzes, insbesondere auch § 41.*

*Ein Fischen mit Elektrogeräten und Netzen bedarf der Zustimmung des Verpächters.*

*5) Die Pächterin ist verpflichtet darauf zu achten, daß keine vermeidbare Störung der Jagdausübung eintritt. Hiezu gilt insbesondere auch vereinbart:*

*Die Zufahrt erfolgt ausschließlich auf der von der Bundesstraße Nr.Y\*\*\*\*\* zum Teich führenden befestigten Forststraße. Auf das Schließen des Schrankens bzw. Tores ist zu achten. Zu- und Abfahrtwährend der Dunkelheit sind tunlichst zu vermeiden.*

*Gäste können nur in sehr eingeschränktem Umfang und jedenfalls nur in Begleitung des Pächters oder von Familienangehörigen des Pächters zum Teich kommen.*

6) Die Aufsicht über den Teich obliegt der Pächterin. Die Organe des Verpächters sind jedoch im Rahmen ihrer Dienstverrichtungen zur Ausübung der Aufsicht berechtigt.

7) Der Pächter haftet dem Verpächter für alle Schäden die von ihm, seinen Familienangehörigen, Gästen oder Beauftragten usw. angerichtet werden. Es ist Sache des Pächters, sich mit dem Verursacher des Schadens auseinanderzusetzen. Insbesondere ist jedwede Beschädigung der Teichböschungen zu vermeiden.

8) Der Vertrag kann vom Verpächter aus einem wichtigen Grund vorzeitig mittels eingeschriebenen Briefes mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden.

Als wichtige Gründe gelten die im [§ 1118 ABGB](#) angeführten Umstände, wobei eine zur Auflösung berechtigende Säumigkeit in der Pachtzinszahlung dann vorliegt, wenn der Pächter den Pachtschilling oder einen Teil desselben trotz schriftlicher Satzung einer Nachfrist von 3 Wochen nicht bezahlt hat. Als wichtige Gründe gelten ferner der trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes erfolgte Verstoß des Pächters, seiner Angehörigen, Gäste oder Beauftragten gegen Jagd-, Forst- oder Fischereivorschriften oder gegen diesen Vertrag, insbesondere aber die nicht vertragsgemäße Bewirtschaftung des Pachtgegenstandes, sofern diese von einem beeideten Fischereisachverständigen festgestellt wird.

Nach einer solchen vorzeitigen Vertragsbeendigung aus welchen Gründen auch immer, bleibt der Pächter verpflichtet, den Pachtschilling für die Zeit bis zum Jahresende zu entrichten.

9) Das Pachtverhältnis geht nicht auf die Erben des Pächters über.

10) Es ist dem Pächter gestattet, zum Zwecke der Erleichterung der Bewirtschaftung des Teiches eine Fischerhütte zu errichten. Hiezu gilt als vereinbart:

a) Der Standort der Hütte ist mit den Organen der Forstverwaltung des Verpächters einvernehmlich festgelegt worden. Die hiezu benötigte Grundfläche ist in der in Pkt. 1) genannten Pachtfläche inbegriffen.

b) Um die nötigen behördlichen Bewilligungen hat der Pächter einzukommen. Der Verpächter wird den Pächter hiebei unterstützen.

c) Sollte eine Behörde die Entfernung der Hütte verlangen, ist der Pächter verpflichtet, diesem Verlangen oder jedweder anderen behördlichen Verfügung innerhalb der gesetzten Frist nachzukommen.

Der Pächter wird jedenfalls den Verpächter hinsichtlich dieser Hütte vollkommen schad- und klaglos halten.

*d) Bei Vertragsende ist der Pächter berechtigt und über Aufforderung des Verpächters verpflichtet, die Hütte zu entfernen und den vorherigen Zustand auf eigene Kosten wiederherzustellen bzw. einen nicht behebbaren Schaden zu vergüten.*

*Wird mit Zustimmung des Verpächters die Hütte nicht entfernt, geht diese entschädigungslos in sein Eigentum über.*

*11) Die Unterverpachtung oder die Aufnahme eines (stillen) Teilhabers ist nur mit schriftlicher Zustimmung des Verpächters zulässig.*

*... "*

### **Pachtvertrag „S\*\*\*\*\*“**

*„...“*

*1) Pachtgegenstand ist der sogenannte S\*\*\*\*\*-Baggerteich mit einer Wasserfläche von ca. 4 ha, hauptsächlich gelegen auf den Parzellen 345 und 346 der Kat.Gem. ...*

*2) Die gegenständliche Pachtvereinbarung gilt ab 1. 1. 1989 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Beide Vertragsteile sind jedoch berechtigt unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 3 Monaten jeweils zum Ende eines Kalenderjahres mittels eingeschriebenen Briefes den Pachtvertrag aufzukündigen.*

*3) Der Pachtschilling beträgt S 65.000.- pro Jahr und ist jeweils am 1.12. eines Jahres für das nachfolgende Jahr im Voraus fällig.*

*Zusätzlich zum Pachtschilling ist auch die Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe zu leisten.*

*Der gegenständliche Pachtschilling ist nach dem Index der Verbraucherpreise 1986 (VPI 86), herausgegeben vom Statistischen Zentralamt, wertgesichert.*

*Wenn die Indexzahl im September eines Vertragsjahres gegenüber dem Stand im September 1988 um mehr als 5 % abweicht, erhöht oder erniedrigt sich der Pachtschilling im Verhältnis der eingetretenen Indexänderung.*

*Alle Zahlungen sind an das Konto Nr. ... bei der ... oder ein anderes vom Verpächter bekanntgegebenes Konto oder im Rentamt ... zu leisten.*

*4) Die Pächterin wird, den Pachtgegenstand ordnungsgemäß und nach fischereiwirtschaftlichen Grundsätzen bewirtschaften.*

*Sie wird dabei insbesondere die im Spruch des wasserrechtlichen Bewilligungsbescheides der Bezirkshauptmannschaft Tulln vom 18.11.1932 betreffend die Folgenutzung des Baggerteiches als Fischteich enthaltenen Auflagen\*) einhalten und diesbezüglich den Verpächter vollkommen schad- und klaglos halten.*

*Die Pächterin erhält gleichzeitig mit diesem Vertrag eine Kopie der maßgeblichen Teile des gegenständlichen Bescheides ausgefolgt.*

*\*) Punkte 21-23 und 29-33*

*Zu den Bescheidauflagen wird im Einzelnen noch folgendes vereinbart:*

*zu 30: Die Pächterin wird vor jedem Fischbesatz das Einvernehmen mit dem Verpächter herstellen und nach durchgeführtem Besatz Kopien der Rechnungen über den Ankauf der Fische der Forstverwaltung des Verpächters übergeben. Diese wird die Buchführung über die Besatzmenge vornehmen.*

*zu 31d: Dieser Auflage wird die Forstverwaltung des Verpächters in dem Ausmaß nachkommen, als diese von der Wasserrechtsbehörde weiterhin verlangt wird.*

*zu 21-23: Dieser Vorschreibung wird von der Forstverwaltung des Verpächters im Rahmen eines Sammelauftrages nachgekommen werden. Die anteiligen Kosten hat die Pächterin dem Pächter zu ersetzen.*

*Ferner wird hinsichtlich Bewirtschaftung vereinbart:*

*Die Pächterin ist verpflichtet, für einen den gegebenen ökologischen Verhältnissen entsprechenden Fischbestand zu sorgen und bei Vertragsende den Teich mit einem solchen zu übergeben. Er hat auch vorzukehren, um die Ertragsfähigkeit des Gewässers zu erhalten.*

*Bei Vertragsende darf kein verstärkter Fischfang erfolgen.*

*Hinsichtlich Fischereiausübung gelten die Bestimmungen des n.ö. Fischereigesetzes, insbesondere auch § 41.*

*Ein Fischen mit Elektrogeräten und Netzen bedarf der Zustimmung des Verpächters.*

*5) Die Pächterin ist verpflichtet darauf zu achten, daß keine vermeidbare Störung der Jagdausübung eintritt. Hierzu gilt insbesondere auch vereinbart:*

*Die Zufahrt erfolgt ausschließlich auf der von der Bundesstraße Nr. Y\*\*\*\*\* zum Teich führenden befestigten Forststraße. Auf das Schließen des Schrankens bzw. Tores ist zu achten. Zu- und Abfahrt während der Dunkelheit sind tunlichst zu vermeiden.*

6) Die Aufsicht über den Teich obliegt der Pächterin. Die Organe des Verpächters sind jedoch im Rahmen ihrer Dienstverrichtungen zur Ausübung der Aufsicht berechtigt.

7) Die Pächterin haftet dem Verpächter für alle Schäden die von ihm, ihren Familienangehörigen, Gästen oder Beauftragten usw. angerichtet werden. Es ist Sache der Pächterin, sich mit dem Verursacher des Schadens auseinanderzusetzen. Insbesondere ist jedwede Beschädigung der Teichböschungen zu vermeiden.

8) Der Vertrag kann vom Verpächter aus einem wichtigen Grund vorzeitig mittels eingeschriebenen Briefes mit sofortiger Wirkung aufgelöst werden.

Als wichtige Gründe gelten die im [§ 1118 ABGB](#) angeführten Umstände, wobei eine zur Auflösung berechtigende Säumigkeit in der Pachtzinszahlung dann vorliegt, wenn die Pächterin den Pachtschilling oder einen Teil desselben trotz schriftlicher Setzung einer Nachfrist von 3 Wochen nicht bezahlt hat. Als wichtige Gründe gelten ferner der trotz Mahnung mittels eingeschriebenen Briefes erfolgte Verstoß der Pächterin, ihrer Angehörigen, Gäste oder Beauftragten gegen Jagd-, Forst- oder Fischereivorschriften oder gegen diesen Vertrag, insbesondere aber die nicht vertragsgemäße Bewirtschaftung des Pachtgegenstandes, sofern diese von einem beeideten Fischereisachverständigen festgestellt wird.

Nach einer solchen vorzeitigen Vertragsbeendigung aus welchen Gründen auch immer bleibt die Pächterin verpflichtet, den Pachtschilling für die Zeit bis zum Jahresende zu entrichten.

9) Es ist der Pächterin gestattet, zum Zwecke der Erleichterung der Bewirtschaftung des Teiches eine Fischerhütte zu errichten. Hiezu gilt als vereinbart:

a) Der Standort der Hütte ist mit den Organen der Forstverwaltung des Verpächters einvernehmlich festzulegen. Die hiezu benötigte Grundfläche ist in der in Pkt. 1) genannten Pachtfläche inbegriffen.

b) Um die nötigen behördlichen Bewilligungen wird der Verpächter als Grundeigentümer einkommen. Die Pächterin wird dem Verpächter alle hiezu nötigen Unterlagen: wie Pläne, etc. übergeben.

c) Sollte eine Behörde die Entfernung der Hütte verlangen, ist die Pächterin verpflichtet, diesem Verlangen oder jedweder anderen behördlichen Verfügung innerhalb der gesetzten Frist nachzukommen.



*Die Pächterin wird jedenfalls den Verpächter hinsichtlich dieser Hütte vollkommen schad- und klaglos halten und dem Verpächter auch alle für die Erlangung der behördlichen Bewilligungen erwachsenden Kosten ersetzen.*

*d) Bei Vertragsende ist die Pächterin berechtigt und über Aufforderung des Verpächters verpflichtet, die Hütte zu entfernen und den vorherigen Zustand auf eigene Kosten wiederherzustellen bzw. einen nicht behebbaren Schaden zu vergüten.*

*Wird mit Zustimmung des Verpächters die Hütte nicht entfernt, geht diese entschädigungslos in sein Eigentum über.*

*10) Die Unterverpachtung oder die Aufnahme eines (stillen) Teilhabers ist nur mit schriftlicher Zustimmung des Verpächters zulässig.*

*11) Die Aufrechnung von Forderungen der Pächterin (auch aus diesem Vertrag) mit dem Pachtschilling wird ausdrücklich ausgeschlossen.*

*12) Alle auf Grund dieses Vertrages vorgeschriebenen Gebühren und Abgaben trägt die Pächterin.*

*13) Alle Gefahren und Elementarereignisse, die den Ertrag des Pachtgegenstandes mindern oder zunichte machen, treffen die Pächterin allein.*

*14) Änderungen oder Ergänzungen dieses in 3-facher Ausfertigung errichteten Vertrages bedürfen der Schriftform.*

*..."*

Die beiden vorgelegten Rechnungen weisen keine Umsatzsteuer aus.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **I. Rechtsgrundlagen**

Nach der innerstaatlichen Gesetzeslage unterliegen der Umsatzsteuer gemäß [§ 1 Abs. 1 UStG 1994](#) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer in Österreich gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß [§ 6 Abs. 1 UStG 1994](#) sind von den unter [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) fallenden Umsätzen steuerfrei: ...

Z 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.

Das Fischereirecht des Landes Niederösterreich ist durch das NÖ Fischereigesetz 2001, LGBl 6550 geregelt, wobei nach dessen § 4 Abs. 1 das Fischereirecht in der ausschließlichen Berechtigung besteht, 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.

Gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. ist das Fischereirecht 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.

Gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen grundsätzlich Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

Gemäß Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer: ...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,
2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,
3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,
4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen...

Nach Art. 135 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer:

... I) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Die folgenden Umsätze sind nach Abs. 2 von dieser Befreiung ausgeschlossen:

- a) Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind;
- b) Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen;
- c) Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen;
- d) Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe I vorsehen.

## **II. Sachverhalt**

Sachverhaltsbezogen steht fest, dass der Bw im Berufszeitraum ehemalige Baggerteiche samt umgebender Grundflächen verpachtet hat. Der Inhalt der diesbezüglichen Pachtverträge ist oben dargestellt.

## **III. EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), Walderdorff**

Der EuGH (EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), *Walderdorff*) hat über Vorabentscheidungsersuchen des UFS in einem vergleichbaren Fall entschieden, dass Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der

Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames

Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage so auszulegen ist, 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 und hierzu unter anderem ausgeführt:

*„...17. In Ermangelung einer Definition der in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ hat der Gerichtshof den Begriff der Vermietung von Grundstücken im Sinne dieser Bestimmung dahin gehend 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 (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Irland, Randnrn. 52 bis 57, vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Slg. 2001, I-6831, Randnr. 55, vom 9. Oktober 2001, Mirror Group, C-409/98, Slg. 2001, I-7175, Randnr. 31, und Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 21, sowie Sinclair Collis, Randnr. 25, Temco Europe, Randnr. 19, und Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Randnr. 30).*

*18. Nach der Rechtsprechung sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, einschließlich der Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“, eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. u. a. Urteil vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Slg. 2001, I-493, Randnr. 25, sowie Urteile Kommission/Irland, Randnrn. 52 und 55, Sinclair Collis, Randnr. 23, Temco Europe, Randnr. 17, und Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Randnr. 29).*

*19. Im Ausgangsverfahren steht fest, dass Frau Walderdorff dem Fischereiverein vertraglich gegen Entgelt für die Dauer von zehn Jahren die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in mehreren Gewässern eingeräumt hat. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass auch eine ganz oder teilweise von Wasser überflutete Fläche als Grundstück qualifiziert werden könne, das Gegenstand einer Vermietung oder Verpachtung sein könne (vgl. in diesem Sinne Urteile*

*Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Randnr. 34, und vom 7. September 2006, Heger, C-166/05, Slg. 2006, I-7749, Randnr. 20).*

*20. Wie die Generalanwältin in Nr. 23 ihrer Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, müssen alle in Randnr. 17 des vorliegenden Urteils genannten Elemente der Definition der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ vorliegen. Das gilt insbesondere für das Element, dass durch die Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Dies ist im Ausgangsverfahren aber nicht der Fall.*

*21. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass der Fischereiverein nach dem zwischen ihm und Frau Walderdorff geschlossenen Vertrag nur eine Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in den fraglichen Gewässern hat. Außerdem geht aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten hervor, dass sich Frau Walderdorff im Pachtvertrag das Recht vorbehalten hat, in diesen Gewässern zu fischen und jeden Tag einem Gast zu erlauben, dort zu fischen. Nach dem im Ausgangsverfahren fraglichen Vertrag hat somit der Fischereiverein nicht das Recht, jede andere Person von dem Recht auszuschließen, die Wasserflächen, die im Eigentum von Frau Walderdorff stehen, und die im öffentlichen Gut befindliche Wasserfläche, an der Frau Walderdorff über im Kataster eingetragenes Fischereirecht verfügt, in Besitz zu nehmen.*

*22. Demgemäß kann dahingestellt bleiben, ob ein Vertrag wie der im Ausgangsverfahren fragliche, mit dem die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei eingeräumt wird, ein Grundstück betrifft, da festzustellen ist, dass eines der Elemente der Definition der im Rahmen der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerregelung verwendeten gemeinschaftsrechtlichen Begriffe der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken hier nicht vorliegt, weil der im Ausgangsverfahren fragliche Vertrag dem Fischereiverein nicht das Recht verleiht, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen...*

#### **IV. UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10**

Der UFS hat durch den gesamten Berufungssenat (UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10) folgende Rechtsansicht zur Verpachtung eines Fischereirechts vertreten:

*„...Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994](#) sind die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden (in der Folge: grundstücksgleiche Rechte), steuerfrei.*

*Scheiner/Colacny/Caganek Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 28 z. § 16 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 zählen zu den grundstücksgleichen Rechten das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte, nicht jedoch unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 09.12.1955, 953/55, und VwGH vom 18.02.1970, [1203/69](#) das Jagd- und Fischereirecht, sowie - unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 09.06.1965, 775/64 - Leitungsdienstbarkeiten.*

*Die genannten Autoren räumen jedoch ein, dass Ruppe, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz<sup>3</sup>, § 6 Tz. 393 und ihm folgend Mayer/Himmelsberger, SWK 2003 S. 303, bezüglich des Fischereirechtes anderer Ansicht sind.*

*Ruppe führt in der angesprochenen Kommentarstelle aus, dass das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist, weil Jagdrechte nach österreichischem Landesrecht nur noch obligatorisch eingeräumt zu werden vermögen. Fischereirechte können demgegenüber an fremden Liegenschaften weiterhin in Form von eintragungsfähigen Grunddienstbarkeiten begründet werden (Petrasch in Rummel<sup>3</sup>, [ABGB](#), Rz. 1 z. § 477; Spielbühler ebendort, Rz. 2 u. 4 z. § 383, Koziol/Welser I12, 279). Das Fischereirecht ist daher als grundstücksgleiches Recht anzusehen (ebenso Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 28 Tz. 7); seine Einräumung müsste daher unter [§ 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994](#) fallen. Ob diese Auffassung allenfalls durch das Gemeinschaftsrecht gestützt wird, ist offen.*

*Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch<sup>2</sup>, § 28 Tz. 7, führen aus: grundstücksgleiche Rechte sind ..., weiters das Fischereirecht.*

*Mayer/Himmelsberger, SWK 2003 S. 303, merken - unter Hinweis auf Ruppe, a.a.O. - an: Grundstücksgleiche Rechte sind jene Rechte, die keine Bestandteile von Grundstücken sind, jedoch für sich Gegenstand eines Bestandvertrages sein können, wie z. B. das Fischereirecht, d. h. solche Rechte, die losgelöst vom Grundstück existieren und wie Privatrechte erworben und übertragen werden können. Im Unterschied zum Fischereirecht steht das Jagdrecht dem Grundeigentümer zu und kann als selbständiges dingliches Recht an fremdem Grund nicht begründet werden.*

*Auch Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anm. 3 z. § 11 Abs. 1 führen aus: Als grundstücksgleiche Rechte können u. a. auch das Baurecht, Fischereirechte an öffentlichen Gewässern und gewisse Mineralgewinnungsrechte (Bergwerksberechtigungen - [§ 40 MinroG](#)) in Betracht kommen.*

*Nach der in der Berufung mehrfach angesprochenen Rz. 889 der UStRI 2000 sind grundstücksgleiche Rechte ebenfalls solche Rechte, die nicht Bestandteil von Grundstücken*

sind, wie zB das Baurecht, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte. Das Jagd- und Fischereirecht und Leitungsdienstbarkeiten gehören nach der erwähnten Rz. nicht zu den grundstücksgleichen Rechten.

Diese Ansicht stützt sich offenbar auf die zitierte Kommentarstelle von Scheiner/Kolacny/Caganek und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Im Erkenntnis vom 09.12.1955, 953/55, führte der Gerichtshof aus, dass das Jagdrecht nach den einschlägigen Landesgesetzen mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden ist, daher dem jeweiligen Grundeigentümer zusteht und als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann, weswegen es nicht als "grundstücksgleich" aufgefasst zu werden vermöge; denn die wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke umfassten die Einverleibungsfähigkeit als Recht im Grundbuch.

Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshofes im obigen Erkenntnis die Grundstücksgleichheit des Jagdrechtes zudem unter Hinweis auf [§ 383 ABGB](#) in Abrede gestellt hat, weil nach der zitierten Gesetzesstelle "das Recht zu jagen in den politischen Gesetzen festgesetzt ist", sich also nicht nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes richtet. Dieser Hinweis ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall jedoch nicht streitentscheidend, weil in den im vorliegenden Verfahren maßgeblichen "politischen Gesetzen" (§ 2 des Kärntner Fischereigesetzes 1951 LGBl. 43/1951 bzw. des Kärntner Fischereigesetzes 2000 LGBl. 62/2000) jeweils ausdrücklich auf das bürgerliche Recht (ABGB) verwiesen wird.

In dem zum vorliegenden Themenbereich ins Treffen geführten Erkenntnis vom 18.02.1970, 1203/69, wurde der "Verkauf von Fischereikarten" beurteilt. Der Verwaltungsgerichtshof hielt diesbezüglich zum Leistungsinhalt fest, dass sich der Fischereiberechtigte des ihm auf Grund eines Fischereirechtes zustehenden ausschließlichen Aneignungsrechtes in einem beschränkten Ausmaß begeben hat (vgl. hiezu noch im Folgenden), und versagte dem Beschwerdeführer die Inanspruchnahme der Befreiungsbestimmung des § 4 Abs. 1 Z. 10 UStG 1959 (inhaltsgleich dem § 16 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994). Der Gerichtshof führte zur Begründung (unter Hinweis auf das oben angesprochene Erkenntnis) aus, dass Gegenstand des Übertragungsaktes nicht die Nutzung eines Grundstückes gewesen ist. Die Frage, ob das Fischereirecht selbst als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist, war jedoch nicht Gegenstand des Verfahrens.

In einem weiteren Erkenntnis vom 8.02.1963, 126/62, wurde über die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Einräumung einer Leitungsdienstbarkeit abgesprochen. Der Verwaltungsgerichtshof merkte diesbezüglich an, dass es sich bei der Begründung einer

*Leitungsdienstbarkeit weder um eine Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken noch von Berechtigungen, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, handelt.*

*Im Erkenntnis vom 17.09.1991, 91/14/0175, führte der Verwaltungsgerichtshof wiederum aus, dass grundstücksgleiche Rechte solche dinglichen Rechte sind, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, und zählt hiezu ausdrücklich das Baurecht.*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat sohin in all den angeführten Erkenntnissen zwar allgemein gehaltene Aussagen bezüglich der Einstufung von Rechten als "grundstücksgleich" getroffen, jedoch nicht über die Rechtsnatur des Fischereirechtes als solches abgesprochen.*

*Der Unabhängige Finanzsenat folgt daher letztlich der auch von Ruppe, Mayer/Himmelsberger und Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, in den oben angeführten Quellen vertretenen Ansicht, dass es sich bei einem Fischereirecht gegenständlicher Art (Grunddienstbarkeit) sehr wohl um ein grundstücksgleiches Recht handelt, und zwar aus folgenden Gründen:*

*Vorweg ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass Grundstücke jedenfalls unbewegliche Sachen sind (vgl. [§ 293 ABGB](#): Sachen, welche ohne Verletzung der Substanz von einer Stelle zur anderen versetzt werden können, sind beweglich, im entgegengesetzten Falle sind sie unbeweglich). Die Einstufung eines Rechtes als grundstücksgleich wird daher ebenfalls dessen Qualifizierung als unbeweglich voraussetzen.*

*Rechte werden dann den unbeweglichen Sachen beigezählt, wenn sie mit dem Besitze einer unbeweglichen Sache verbunden oder durch Gesetz für eine unbewegliche Sache erklärt sind ([§ 298 ABGB](#)).*

*Bei einem Fischereirecht an einem fremden Gewässer, das - wie im vorliegenden Fall - mit dem Eigentum an Liegenschaften verbunden ist, handelt es sich hiernach um eine unbewegliche Sache (OGH vom 22.10.1986, [1 Ob 29/86](#)) und ebenso - wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert - um ein selbstständiges dingliches Recht (Grunddienstbarkeit iSd [§ 473](#) und [477 Z 5 ABGB](#); siehe OGH vom 28.07.1998, [1 Ob 13/98p](#) und die von Ruppe angeführte Literatur).*

*Die von Lehre und Judikatur (vgl. oben) unstrittig als grundstücksgleich eingestuften Rechte (Baurecht und Mineralgewinnungsrechte) sind ebenfalls (kraft Gesetzes) unbewegliche Sachen ([§ 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz](#), RGBl. 86/12 idF BGBl. 111/2010: Das Baurecht gilt als unbewegliche Sache; [§ 40 Mineralrohstoffgesetz](#), BGBl. I 38/1999: Bergwerksberechtigungen gelten als unbewegliche Sachen).*



Für das Baurecht ist eine Grundbucheinlage neu zu eröffnen (Verordnung des Justizministers im Einvernehmen mit dem Minister für öffentliche Arbeiten, dem Minister des Inneren und dem Finanzminister vom 11. Juni 1912 über die Durchführung des Gesetzes betreffend das Baurecht, RGBl. 114/1912 idF. [BGBl. 258/1990](#)). Bergwerksberechtigungen sind Gegenstand der Eintragung ins Bergbuch ([§ 40 Mineralrohstoffgesetz](#)), das ebenfalls aus Bergbucheinlagen gebildet wird ([§ 1 Bergbuchverordnung BGBl. 224/1954](#)), und für das auch die Bestimmungen des Allgemeines Grundbuchsanlegungsgesetz, BGBl. Nr. 2/1930. idF [BGBl. I Nr. 112/2003](#) (§67 leg. cit.) gelten. Für Fischereirechte werden demgegenüber - insoweit ist dem Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes zu folgen - keine eigenen Einlagen in öffentlichen Büchern eröffnet (Anm.: durch Eintragungen im Fischereiregister werden Fischereirechte weder begründet noch festgestellt, noch verändert; siehe beispielsweise OGH vom 27.02.2001, [1 Ob 277/00t](#)).

Dessen ungeachtet entsteht aber - das jedenfalls grundstücksgleiche - Baurecht durch die bücherliche Eintragung als Last des Grundstückes ([§ 5 Abs. 1 Baurechtsgesetz](#)). Ebenso erfordert der Erwerb des Fischereirechtes die Verbücherung, und zwar die Einverleibung auf dem dienenden Gut (siehe beispielsweise OGH 23.03.2001, [1 Ob 19/01b](#)). Daher kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates der Umstand, dass bezüglich des Fischereirechtes keine Einlage in öffentlichen Büchern begründet wird, nicht ausschlaggebend sein, zumal Bergwerksberechtigungen durch Verleihung mit Bescheid begründet werden ([§ 23 Mineralrohstoffgesetz](#)) und deren Eintragung in das Bergbuch von Amts wegen vorzunehmen ist ([Mineralrohstoffgesetz](#): [§ 41](#) - Die Behörde hat dem Bergbuchsgericht die rechtskräftige Verleihung von Bergwerksberechtigungen zur Eintragung in das Bergbuch anzuzeigen; [§ 42. Abs. 1](#) - Das Bergbuchsgericht hat die Eintragung der Bergwerksberechtigungen von Amts wegen vorzunehmen.).

An Grunddienstbarkeiten - wie dem gegenständlichenfalls zu beurteilenden Fischereirecht - kann zwar - dem Einwand des Vertreters des Finanzamtes in der Berufungsverhandlung folgend - in der Tat ein (grundbücherliches) Pfandrecht nicht begründet werden (Kodek in Kodek, Grundbuchsrecht, [§ 13 GBG Rz. 31](#)), jedoch ist dieser Umstand angesichts der oben aufgezeigten Gemeinsamkeiten des Fischereirechtes mit den unbestritten als grundstücksgleich anerkannten Rechten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wohl vernachlässigbar, zumal das Fischereirecht auch jedenfalls gesondert nach den allgemeinen Vorschriften über den Besitz und den Erwerb von Privatrechten besessen und erworben werden sowie verjähren kann (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht Band I<sup>13</sup>, S 313).

Zur Frage der Übereinstimmung des [§ 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994](#) mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. mit der [Richtlinie 2006/112/EG](#) des Rates vom 8. November

*2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer - Systemrichtlinie) bzw. der Auslegung durch den Europäischen Gerichtshof ist Folgendes festzuhalten:*

*Wie der EuGH in seinem Urteil vom 06.12.2007, C-451/06 "Walderdorff" ausführt, unterliegen nach Artikel 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.*

*Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie (seit 1. Jänner 2007 Artikel 131 und Artikel 135 Abs. 1 lit. I und Abs. 2 der Systemrichtlinie) bestimmt:*

*"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:*

*...*

*b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme*

*1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder mit Sektoren ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder als auf Campingplätzen erschlossenen Grundstücken,*

*2. die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen*

*3. die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen*

*4. die Vermietung von Schließfächern*

*Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.*

*Unter Rn. 17 (mwN) des angesprochenen Urteiles führt der EuGH weiters aus, dass die in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" dahin gehend zu definieren sind, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstückes auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.*

*Bezogen auf das zu beurteilende gegenständliche (nach innerstaatlichem Recht grundstücksgleiche) Fischereirecht liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine*

*Vermietung und Verpachtung vor; hat doch der Bw. dieses Recht (zur Gänze) dem Verein auf bestimmte Zeit (10 Jahre, Punkt 2. des Pachtvertrages) gegen eine Vergütung eingeräumt (Punkt 3. des Pachtvertrages).*

*Soweit der Finanzamtsvertreter für den gegenständlichen Fall das Vorliegen der vom EuGH in seiner Rechtsprechung geforderten Voraussetzung bestritt, andere Personen von der Möglichkeit der Inbesitznahme auszuschließen, weil sich der Verein laut Punkt 5. des Pachtvertrages verpflichtet hat, während der Pachtdauer einen entsprechenden Besatz mit Bachforellen auf eigene Rechnung und Kosten durchzuführen und Art und Umfang des Besatzes stets vorher mit dem Bw. abzusprechen, bedarf es dem entgegen zu halten, dass in diesem Vertragspunkt sehr wohl nur den Verein bereits kraft Gesetzes treffende öffentlich-rechtliche Verpflichtungen umschrieben worden sind.*

*Dahingehend verhält nämlich allein schon die Bestimmung des § 12 Abs. 2 des Kärntner Fischereigesetzes 1951 den Fischereiberechtigten zur genauen Einhaltung der Vorschriften hinsichtlich des Besatzes der Gewässer und überbindet §14 Abs. 1 leg. cit. diese Verpflichtung auch dem Pächter (vgl. diesbezüglich auch die Begründung des Bescheides der Bezirkshauptmannschaft Völkermarkt vom 04.04.2000).*

*Sohin verbleibt letztlich nur noch zu prüfen, ob die Ansicht, dass hinsichtlich der berufsgegenständlichen Verpachtung des Fischereirechtes die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994](#) greift, weil dasselbe als grundstücksgleiches Recht einzustufen ist, auch vom Gemeinschaftsrecht gedeckt ist.*

*Hierauf wird zunächst festgehalten, dass der EuGH im Urteil vom 06.12.2007, RS C-451/06 "Walderdorff" diese Frage ausdrücklich unbeantwortet belassen hat (Rn 22 Urteiles: "Demgemäß kann dahingestellt bleiben, ob ein Vertrag, mit dem die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei übertragen wird, ein Grundstück betrifft").*

*Nun trifft es zwar zu - wie der Vertreter des Finanzamt in der Berufungsverhandlung hervorhob - dass zwar die Generalanwältin in ihrem Schlussertrag vom 18.07.2007 das Thema behandelt hat, ob das Fischereirecht selbst ein der Vermietung oder Verpachtung zugängliches "Grundstück" im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellen kann, wenn es im österreichischen Recht als Grundstücksrecht einzustufen wäre. Die Generalanwältin führte hiebei aus, dass eine solche Auslegung des gemeinschaftlichen Begriffes des Grundstücks" im vorliegenden Zusammenhang gekünstelt wäre und der Ausdruck "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" nur bei tatsächlichen unbeweglichen Gegenständen, nicht aber bei Rechten angebracht sei, die selbst immaterieller Natur sind, worauf sie sich auch immer beziehen mögen. Nach Ansicht des Gerichtshofes sei der Grundstücksbegriff auf*

*Gegenstände beschränkt, die weder mobil noch leicht versetzbar sind (Rn. 19 des Schlussantrages unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 16.01.2003, [C-315/00](#) "Maierhofer", Rn. 30 ff).*

*Allerdings führte der Gerichtshof - ungeachtet dessen dass er, wie auch der Finanzamtsvertreter einräumt, den Schlussanträgen des Generalanwaltes nicht in jedem Fall folgt - in Rn. 29 des letztangesprochenen Urteiles aus, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber im Gegensatz zur Vermietung von Grundstücken, die grundsätzlich steuerfrei sein soll, lediglich die Vermietung beweglicher Gegenstände der Besteuerung unterwerfen wollte. Fischereirechte der streitgegenständlichen Art sind aber - wie oben ausgeführt - unbeweglich.*

*Angesichts dessen ist sohin gleichfalls eine - vom Finanzamtsvertreter in der Berufungsverhandlung relevierte - Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung nationaler Tatbestände im Lichte (auch) des Zweckes der Richtlinie durchaus als erfüllt anzusehen.*

*Zudem müsste im Sinne der Berufungsausführungen jedenfalls aber auch von einem allfälligen Anwendungsvorrang des für den Bw. günstigeren (keine anfallenden abzugsfähigen Vorsteuern, keine Umsatzsteuerzahllast) nationalen Rechtes ausgegangen werden (Ruppe<sup>3</sup>, Einführung, Anm. 27 mwN.). Bei Beantwortung der Frage, welche Regelung für den Bw. günstiger ist (Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug oder Steuerpflicht mit Vorsteuerabzug) ist auf das Begehren des Bw. abzustellen, das gegenüber den angefochtenen Bescheiden zu einer Verminderung der Umsatzsteuerzahllast (2006) bzw. Erhöhung der Umsatzsteuergutschrift (2007) führt.*

*Im Lichte dessen erweist sich zudem auch der Hinweis des Finanzamtsvertreters auf die die Umsatzsteuer betreffende Vertragsklausel als unbeachtlich, weil sich die Frage der (Nicht-)Anwendbarkeit von Steuerbefreiungen unter Bedachtnahme auf anzuwendendes Recht und nicht nach dem Willen von Vertragsparteien beantwortet, als unbeachtlich...."*

## **V. „Fischereirecht“ grundstücksgleiches Recht?**

Der UFS hat in seiner Entscheidung UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10 mit ausführlicher Begründung dargelegt, dass ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer, das mit dem Eigentum an einer Liegenschaft verbunden ist, als Grunddienstbarkeit eine unbewegliche Sache darstelle und demnach als Berechtigung, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, einzustufen sei. Die Verpachtung eines solchen Fischereirechtes unterliege daher der unechten Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#). Gegen diese Entscheidung wurde Amtsbeschwerde erhoben und ist das Verfahren beim VwGH (2011/15/0123) noch anhängig.

Während es im Verfahren UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10, um die Überlassung eines Fischereirechtes an einem fremden, nicht im Eigentum des Verpächters stehenden Gewässer geht, ist im hier anhängigen Verfahren die Überlassung eines Fischereirechtes an einem eigenen Gewässer des Verpächters zu beurteilen. Daher ist die Entscheidung des VwGH im Verfahren 2001/15/0123 für das gegenständliche Verfahren nicht im Sinne von [§ 281 BAO](#) von wesentlicher Bedeutung.

Bereits in einer vorangegangenen Entscheidung (UFS 17. 12. 2010, RV/2685-W/09) wurde ein Fischereirecht als grundstücksgleiches Recht i. S. d. [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) angesehen. Hingegen sei der „bloße Verkauf von Fischereikarten“ keine Vermietung im umsatzsteuerlichen Sinn.

Nach österreichischem nationalem Recht ist daher, wenn man diesen Entscheidungen folgt, die Verpachtung eines Fischereirechts als Berechtigung, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) unecht steuerbefreit.

Der EuGH hat in seinem Urteil 6. 12. 2007, C-451/06, *Walderdorff* ausdrücklich offengelassen (Randnr. 22), ob die bloße Verpachtung eines Fischereirechts unionsrechtlich als Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks anzusehen ist.

*Achatz/Ruppe*, UStG<sup>4</sup>, § 6 Tz. 393, gehen davon aus, dass unionsrechtlich die bloße Verpachtung eines Fischereirechts nicht steuerfrei sei. „Wird somit nicht das gesamte Grundstück (Wasserfläche) samt Fischereiberechtigung verpachtet, unterliegen die Pachterlöse demnach der Steuerpflicht zum Normalsteuersatz.“

Auch *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 6 Rz. 286, zählt das Fischereirecht zu den mit Grundeigentum verbundenen Rechten, interpretiert allerdings das Urteil des EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), *Walderdorff* dahingehend, dass der Gerichtshof für den Fall der Verpachtung von Fischereirechten die Anwendung der Steuerbefreiung deshalb verneint habe, weil es an der Ausschließlichkeit der Nutzung der fraglichen Gewässer mangle (*Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG, § 6 Rz. 494).

*Tschiderer/Mayr/Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON 2.02 UStG § 6 Rz. 255 und Rz. 449 rechnen das Fischeirecht zum Teil des Grundeigentums. In der Literatur werde die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) bzw. Art. 135 Abs. 1 lit I der MwSt-SystRL auch bei der Verpachtung von Fischereirechten für möglich gehalten, wenn mit der Einräumung einer ausschließlichen Berechtigung zur Fischerei in einem bestimmten Gewässer das Recht einhergeht, andere an der Fischerei in diesem Gewässer zu hindern und zudem weitere Voraussetzungen (Mietzins, Mietdauer) erfüllt sind

(vgl. *Aigner G*, taxlex 2007, 486; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2008, 274). Die beiden diesbezüglichen Entscheidungen des UFS werden wie folgt dargestellt:

*„Nach Ansicht des UFS Wien (4. 9. 2009, RV/2735-W/07) fällt die Verpachtung von Fischereirechten dementsprechend nicht unter § 6 Abs 1 Z 16. Mit der Einräumung der Fischereirechte würden andere Personen an der Ausübung weiterer Tätigkeiten in Bezug auf diese Gewässer nicht gehindert, sodass im Ergebnis die Erlöse aus den Fischereipachtverträgen dem Normalsteuersatz unterlägen. Nach Ansicht des UFS Klagenfurt (27. 5. 2011, RV/0329-K/10, Amtsbeschwerde zu 2011/15/0123 eingebracht) stellt ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer, das mit dem Eigentum an einer Liegenschaft verbunden ist, als Grunddienstbarkeit eine unbewegliche Sache dar und ist demnach als Berechtigung, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke Anwendung finden, einzustufen. Die Verpachtung eines solchen Fischereirechts unterliegt daher nach Ansicht des UFS Klagenfurt der unechten Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 16.“*

## **VI. Anwendungsvorrang günstigeren nationalen Rechts?**

Sollte die Verpachtung (allein) eines Fischereirechts unionsrechtlich nicht unter die Steuerbefreiung der Verpachtung von Grundstücken zu subsumieren sein, hingegen nach dem nationalen Recht schon, ist, vertreten die Entscheidungen UFS 17. 12. 2010, RV/2685-W/09 und UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10 die Auffassung, es sei das günstigere nationale Recht anzuwenden. Gleicher Ansicht sind etwa unter Berufung auf den BFH *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, Einf. Tz. 26. Der Vorrang des Unionsrechts wäre diesfalls auf andere Weise, etwa durch ein Vertragsverletzungsverfahren der Kommission, durchzusetzen. Ein Mitgliedstaat kann nach h. M. nicht unmittelbar aus einer Richtlinienbestimmung gegen den Bürger vorgehen (vgl. *Ruffert in Callies/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage 2011, Art. 288 AEUV Rn. 57). Werden Steuerpflichtige durch nationales Recht nicht oder zu wenig belastet, begründen Richtlinien der EU, solange sie nicht umgesetzt sind, nicht höhere Steuerlasten als nach nationalem Recht (vgl. *Beiser*, Das Fehlerkalkül des EuGH und der Vorsteuerabzug für die Privatwohnung im Betriebsgebäude, SWK 2013, 546).

Die Ansicht, der Einzelne solle sich auf ihn gegenüber nationalem Recht begünstigende Richtlinien berufen können, findet sich in der Rechtsprechung des EuGH (für viele EuGH 22. 2. 1990, [221/88](#), *EGKS/Busseni*; EuGH 4. 12. 1974, [41/74](#), *Yvonne van Ouyr*; EuGH 15. 5. 1986, [222/84](#), *Johnston*; EuGH 6. 10. 1970, [9/70](#), *Grad*; EuGH 19. 1. 1982, [8/81](#), *Becker*; EuGH 15. 12. 1983, [5/83](#), *Rienks*). „Gegenüber dem Einzelnen können die Bestimmungen einer Richtlinie nur Rechte begründen“ (vgl. EuGH 26. 2. 1986, [152/84](#), *Marshall*, Randnr. 48; EuGH 7. 1. 2004, [C-201/02](#), *Wells*, Randnr. 56).

Folgt man dieser Ansicht, kann § 6 Abs.1 Z 16 UStG 1994 auch unter Berücksichtigung einer unionsrechtlichen Auslegung nicht dahingehend interpretiert werden, dass die Wortfolge „von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden“ nicht geschrieben ist (vgl. etwa *Borchardt* in *Lenz/Borchardt (Hrsg.)*, EU-Verträge Kommentar, 5. Auflage, Art. 19 EUV Rn. 39).

Freilich müsste in diesem Fall das nationale Recht, wenn dieses (auch) die Verpachtung (nur) des Fischereirechts umsatzsteuerrechtlich steuerfrei stellt, unionsrechtskonform ausgelegt werden (vgl. etwa *Borchardt* in *Lenz/Borchardt (Hrsg.)*, EU-Verträge Kommentar, 5. Auflage, Art. 19 EUV Rn. 34 ff). Es ist Sache der innerstaatlichen Gerichte, die Vorschriften des nationalen Rechts so weit wie möglich derart auszulegen, dass sie in einer zur Verwirklichung des Unionsrechts beitragenden Art und Weise angewandt werden können (für viele: EuGH 18. 7. 2007, [C-119/05](#), *Lucchini*, Randnr. 60).

Im Sinne des Urteils EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), *Walderdorff* müsste daher – unter Zugrundelegung dieser Ansicht - bei der Verpachtung (nur) des Fischereirechts dem Pächter das Recht eingeräumt werden, das Fischereirecht in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Der Berechtigungsumfang des Pächters in Bezug auf das Fischereirecht müsste daher im Wesentlichen jenem des Grundeigentümers hinsichtlich des Fischereirechtes entsprechen und dürfte nicht Restriktionen unterworfen sein, die den Grundeigentümer als Fischereiberechtigten nicht treffen.

## **VII. Keine Vorlage an den EuGH erforderlich**

Der UFS kann es in diesem Verfahren dahingestellt lassen, ob die Ansicht der Entscheidungen UFS 17. 12. 2010, RV/2685-W/09 und UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10 zutreffend sind.

Eine allfällige Vorlage der Frage, ob sich ein Steuerpflichtiger bei unzutreffender Umsetzung einer Richtlinie gegenüber dem Mitgliedstaat auf günstigeres nationales Recht bei entgegenstehendem Unionsrecht berufen kann, an den Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 267 AUEV kommt in diesem Verfahren schon deswegen nicht in Betracht, da diese Frage hier nicht entscheidend ist; abgesehen davon, erscheint die Frage in der Rechtsprechung des Gerichtshofes geklärt.

Gleichfalls ist es hier mangels Entscheidungsrelevanz nicht geboten, dem EuGH (nochmals) die Frage vorzulegen, ob auf die Verpachtung eines „Fischereirechts“ allein (ohne Grundflächen) unionsrechtlich die Vorschriften über die Verpachtung von Grundstücken anzuwenden sind, da hier kein „bloßes“ „Fischereirecht“ verpachtet wurde.

Hier ist jeweils auf die folgenden Ausführungen zu verweisen.



## **VIII. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken**

Der EuGH hat im Urteil 6. 12. 2007, C-451/06, *Walderdorff* die Frage nicht beantwortet, ob ein Fischereipachtvertrag, mit dem die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei eingeräumt wird, ein Grundstück im Sinn der Definition der im Rahmen der unionsrechtlichen Mehrwertsteuerregelung verwendeten Begriffe der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken betrifft.

Sämtliche der gegenständlichen Pachtverträge haben die Verpachtung näher bezeichneter Parzellen oder Teilen von Parzellen auf Liegenschaften der Bw zum Gegenstand, nicht nur die Einräumung eines „Fischereirechtes“.

Damit ist, worauf der Bw zutreffend hinweist, das Erfordernis der Verpachtung von Grundstücken erfüllt.

Es kann daher in diesem Verfahren dahingestellt bleiben, ob auch die Verpachtung (nur) eines „Fischereirechtes“ unionsrechtlich unecht steuerbefreit ist.

Das Finanzamt führt ins Treffen, dass die gegenständlichen Pachtverträge in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ([§ 21 BAO](#)) die Verpachtung von Fischereirechten zum Gegenstand haben.

Dies ist insoweit richtig, als die Verpachtung der Grundflächen ersichtlich jedenfalls zum Zweck der Fischerei erfolgt.

Jedoch kommt es grundsätzlich – außer jeweiligen Normen enthalten hierfür eigene Bestimmungen, was zwar etwa hinsichtlich der Beherbergung oder der Nutzung zu Wohnzwecken, nicht aber hinsichtlich des Fischfanges der Fall ist - weder nach nationalem noch nach Unionsrecht für die Steuerfreiheit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken darauf an, zu welchem Zweck das Grundstück vom Mieter oder Pächter genutzt werden soll.

Auch die Höhe des Entgelts hat keinen Einfluss darauf, ob eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist oder nicht.

Wäre, wie das Finanzamt vermeint, tatsächlich nur ein Fischereirecht verpachtet worden, ist Folgendes auszuführen:

## **IX. Ist unionsrechtlich Verpachtung eines „Fischereirechts“ „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“?**

Sollte die Übertragung des „Fischereirechts“ allein (ohne Verpachtung der dazugehörigen Grundfläche, etwa – wie auch im Fall *Walderdorff* gegeben gewesen - weil es sich um ein



„Fischereirecht“ an einem fremden Gewässer handelt) unionsrechtlich unter den Grundstücksverpachtungsbegriff fallen, also wie nach nationalem Recht auch die Verpachtung (nur) eines Fischereirechtes die Steuerfreiheit nach [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) vermitteln, wäre jedenfalls Voraussetzung, dass das „Fischereirecht“ im Wesentlichen mit dem Berechtigungsumfang auf Zeit übertragen wird, wie dieses auch dem Grundstückseigentümer zukäme.

## **X. Volle Inbesitznahme des „Fischereirechts“ erforderlich**

Nach § 3 Z 7 NÖ FischereiG 2001 sind „Fischereiberechtigte: Besitzer von Fischereirechten, ohne Rücksicht darauf, ob sie dieses Recht ausüben dürfen“, nach § 3 Z 8 leg. cit. „Fischereiausübungsberechtigte: die Besitzer nicht verpachteter Eigenreviere, die Pächter von Eigen- und Pachtrevieren, die Besitzer und Pächter des Fischereirechtes in solchen Gewässern, die nicht in die Reviereinteilung einbezogen sind“.

Wie oben ausgeführt, besteht nach § 4 Abs. 1 NÖ FischereiG 2001 das Fischereirecht 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“.

Hierbei ist nach § 4 Abs. 2 leg. cit. „untrennbar die Verpflichtung verbunden, das Fischwasser sachgemäß und nachhaltig auf Basis der natürlichen Produktionsgrundlagen zu bewirtschaften“, hierzu enthalten das Gesetz und die NÖ FischereiV 2002 nähere Regelungen.

Die Fischereiausübungsberechtigten dürfen nach § 11 Abs. 1 NÖ FischereiG 2001 anderen Personen die Erlaubnis zum Fischen durch Vergabe von Lizenzen erteilen.

Das Fangen mittels elektrischen Strom ist, außer in bestimmten Fällen, gesetzlich verboten (§ 12 NÖ FischereiG 2001).

§ 25 NÖ FischereiG 2001 lautet:

### *„§ 25*

#### *Benützung von Grundstücken*

*(1) Fischereiberechtigte, Fischereiausübungsberechtigte, Fischereiaufseher, Mitglieder des Fischereirevierausschusses, Fischergäste und Aufsichtspersonen (§ 9 Abs. 4) dürfen auf eigene Gefahr Ufergrundstücke und wasserführende Grundstücke*

*o zum Fischen und*

*o zur Beaufsichtigung der Fischwässer*

*im erforderlichen Ausmaß betreten und Fanggeräte befestigen. Dabei ist mit der angemessenen Vorsicht vor Beschädigungen an den Grundstücken vorzugehen.*

*(2) Ist der freie Zutritt zu diesen Grundstücken nicht möglich, wie z.B. bei eingefriedeten Grundstücken, so ist das Betreten nur nach vorheriger Anmeldung beim Grundeigentümer oder Nutzungsberechtigten gestattet. Abweichend davon dürfen solche Grundstücke, die zu Wirtschafts-, Fabriks- oder ähnlichen Gebäuden gehören und mit diesen eingefriedet sind, nur mit Zustimmung des Grundeigentümers oder Nutzungsberechtigten betreten werden. Als eingefriedet gilt ein Grundstück, wenn es außer auf der vom Wasser bespülten Seite von Mauern, Gittern, Zäunen oder anderen ständigen Einfriedungen ganz umschlossen ist. Eingezäunte Viehweiden gelten nicht als eingefriedete Grundstücke.*

*(3) Ist zur sachgemäßen und nachhaltigen Bewirtschaftung eines Fischwassers das Befahren von Grundstücken notwendig, wie z.B. zur Einbringung des Besatzes oder bei der Abfischung, hat der Eigentümer oder Nutzungsberechtigte der Grundstücke diese Benützung zu dulden.*

*(4) Der Grundeigentümer bzw. der Nutzungsberechtigte darf die zum Betreten oder zum Befahren berechtigten Personen bei der Ausübung der Fischerei und den damit verbundenen Tätigkeiten nicht behindern.*

*(5) Schäden, die in Ausübung der Rechte gemäß Abs. 1 bis 3 verursacht wurden, sind vom Fischereiausübungsberechtigten nach den Bestimmungen des Zivilrechts zu ersetzen.*

*(6) Durch Abs. 1 bis 3 werden Betretungsverbote nicht berührt, die auf Grund anderer gesetzlicher Bestimmungen bestehen oder behördlich verfügt wurden."*

An diesen Bestimmungen ist zu messen, ob tatsächlich das „Fischereirecht“ vollständig oder nur eingeschränkt übertragen wurde; in der Terminologie des NÖ FischereiG 2001, ob der Pächter als Fischereiausübungsberechtigter vom Verpächter als Fischereiberechtigter Rechte übertragen erhalten hat, die im Wesentlichen jenen des Fischereiberechtigten selbst entsprechen.

Nur wenn Rechte übertragen wurden, die im Wesentlichen jenen des Fischereiberechtigten entsprechen, kann von einer Inbesitznahme des „Fischereirechts“ und einer Ausschließlichkeit dieses Rechts im Sinne von EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), *Walderdorff* gesprochen werden.

Die Überbindung von Verpflichtungen, die den originär Fischereiberechtigten (Verpächter) kraft Gesetzes oder behördlicher Anordnungen treffen, an den derivativ Fischereiberechtigten (Pächter) stehen der Annahme einer Inbesitznahme des „Fischereirechts“ nicht entgegen.

Daher sind derartige Bestimmungen in den einzelnen Pachtverträgen für die Annahme einer steuerfreien Verpachtung i. S. d. UStG 1994 unschädlich.

Gleiches gilt für Verpflichtungen, die den originär Fischereiberechtigten (Verpächter) dann treffen würden, wäre er nicht gleichzeitig Eigentümer der Grundflächen, die die jeweils verpachtete Grundfläche umgeben. Jeder (nur) Fischereiberechtigte ebenso wie jeder Eigentümer (nur) der Teichliegenschaften muss, so kein öffentlicher Zugang zu den Teichliegenschaften besteht oder ein über die sich aus § 25 NÖ FischereiG 2001 ergebenden Rechte hinausgehender Zugang gewünscht wird, mit den Grundeigentümern der umgebenden Liegenschaften Vereinbarungen treffen.

Die in einzelnen Verträgen enthaltenen Bestimmungen betreffend eine ordnungsgemäße Bewirtschaftung sind standardmäßige Bestandteile von Miet- und Pachtverträgen und keine übermäßige Beschränkung der Rechte des Pächters.

Die Verpflichtung, bei (auch über § 25 Abs. 3 NÖ FischereiG 2001 hinausgehendem) Befahren von umgebenden Grundstücken einen bestimmten Weg zu nehmen, eine Abschränkung zu schließen und möglichst bei Tageslicht zu fahren (Pachtvertrag B\*\*\*\*\*, Punkt 8; Pachtverträge O\*\*\*\*\* und S\*\*\*\*\*, Punkt 5) ist somit für die Annahme einer steuerfreien Verpachtung i. S. d. UStG 1994 unschädlich. Gäste von Fischereiberechtigten oder Fischereiausübungsberechtigten steht kein Betretungsrecht nach § 25 NÖ FischereiG 2001 zu, daher ist die Beschränkung des Zuganges nach Punkt 5 des Pachtvertrages O\*\*\*\*\* ebenfalls unschädlich.

Das Finanzamt übersieht in seinem Bericht vom 9. 11. 2012, dass sich diese Restriktionen aus dem Umstand ergeben, dass jeweils kein öffentlicher Zugang zu den Pachtgegenständen besteht. Die Rechte des Fischereiausübungsberechtigten nach § 25 NÖ FischereiG 2001 werden mit den vom Finanzamt angesprochen Vertragsregelungen nicht eingeschränkt, sondern erweitert, da über die Legalservitut hinausgehend dem Pächter und allenfalls auch Dritten eine ständige Zufahrt ermöglicht wird, auch wenn diese bestimmten, sich aus der Wildhege ergebenden Beschränkungen unterliegt.

Anders als im Fall EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), *Walderdorff* hat sich der Verpächter hier in keinem Fall das Recht vorbehalten, in den verpachteten Teichen selbst (auch) Fischerei zu betreiben oder diese anderweitig als Grundeigentümer zu nutzen. Die jeweiligen Pächter im gegenständlichen Verfahren haben sehr wohl das Recht, jede andere Person von dem Recht auszuschließen, die Wasserflächen (und allfällige weitere gepachtete Flächen) in Besitz zu nehmen.

Das in Punkt 8 des Pachtvertrages O\*\*\*\*\* erwähnte Recht des Jagdausübungsberechtigten, die vertragsgegenständlichen Flächen zu bejagen, auf das das Finanzamt ebenfalls verweist, steht mit dem Fischereirecht (oder der Pacht eines Grundstücks) in keinem Zusammenhang.

*„Das Jagdrecht besteht in der ausschließlichen Befugnis, innerhalb eines bestimmten Jagdgebietes in freier Wildbahn dem Wild nachzustellen, es zu fangen, zu erlegen und sich anzueignen; es umfasst ferner die ausschließliche Befugnis, sich verendetes Wild, Fallwild, Abwurfstangen sowie die Eier des Federwildes anzueignen. Diese Befugnis besteht auch in umfriedeten Eigenjagdgebieten“ (§ 1 Abs. 1 NÖ JagdG 1974).*

*„Das Jagdrecht ist untrennbar mit dem Eigentum am Grund und Boden verbunden. Es steht daher dem jeweiligen Grundeigentümer zu und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden“ (§ 4 Abs. 1 NÖ JagdG 1994).* Jagdberechtigt sind in Eigenjagdgebieten die Grundeigentümer, in Genossenschaftsjagdgebieten die Jagdgenossenschaft.

Unter Wasserwild werden Wassertiere wie Wildenten oder Fischotter verstanden; ob diese jagdbar sind, richtet sich nach § 3 NÖ JagdG 1974. Wildenten oder Fischotter sind dieser Bestimmung zufolge grundsätzlich nicht jagdbar, der Pachtvertrag verschafft dem Verpächter kein diesbezügliches Jagdrecht. Fische sind jedenfalls kein Wasserwild.

Die Jagd ist im NÖ JagdG 1974, die Fischerei im NÖ FischereiG 2001 geregelt.

Soweit ein Jagdrecht besteht, steht dieses Recht dem Jagdausübungsberechtigten nach dem NÖ JagdG 1974 zu. Die Erwähnung in Punkt 8 des Pachtvertrages O\*\*\*\*\* mag aus Gründen der advokatorischen Vorsicht erfolgt sein, betrifft aber jedenfalls nicht die Fischerei. Jeder Fischereiberechtigte ebenso wie jeder Grundeigentümer oder Grundpächter in einem Genossenschaftsjagdgebiet hätte die Jagd nach Maßgabe des NÖ JagdG 1974 zu dulden.

Das (grundsätzliche) Verbot des Fischens mit Elektrogeräten (Pachtverträge O\*\*\*\*\* und S\*\*\*\*\*) ergibt sich aus § 12 NÖ FischereiG 2001. Die Beschränkung des Fanges mit Netzen (ebenfalls in diesen Verträgen enthalten) ist zwar eine Restriktion, aber als nicht unübliche Auflage in Zusammenhang mit einer ordnungsgemäßen und umweltgerechten Bewirtschaftung zu sehen; ebenso die Auflagen, bei Beendigung des Pachtverhältnisses einen den gegebenen ökologischen Verhältnissen entsprechenden Fischstand dem Verpächter zu übergeben.

Untervermiet- und Unterverpachtverbote sind ebenfalls üblich und hinsichtlich der Fischereipacht in § 21 Abs. 3 NÖ FischereiG 2001 geregelt, dass für eine Unter- und Weiterverpachtung eine Zustimmung der Fischereiberechtigten verlangt.

Die Verpachtung auf unbestimmte Zeit (Pachtverträge O\*\*\*\*\* und S\*\*\*\*\*) beeinträchtigt die sich aus § 23 Abs. 3 NÖ FischereiG 2001 ergebenden Rechte des Pächters (zehnjährige Pachtperiode mit jeweiliger Verlängerungsmöglichkeit) nicht.

Alles in allem kann daher nicht gesagt werden, dass die jeweiligen Pächter nicht im Sinne von EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), *Walderdorff* (jedenfalls) das Fischereirecht (und – siehe im Folgenden – auch die dazugehörigen Grundflächen) in Besitz nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen konnten.

## **XI. Volle Inbesitznahme der Grundflächen**

Wie oben ausgeführt, wurde im gegenständlichen Fall nicht nur das „Fischereirecht“ verpachtet, sondern Teiche (Wasserflächen), teilweise auch samt daneben gelegener Grundflächen.

Dies ergibt sich eindeutig aus den jeweiligen Punkten 1 der einzelnen, oben wiedergegebenen Verträge („*pachtet ... die Liegenschaften ...*“, „*Pachtgegenstand ist der Baggerteich ... gelegen auf Teilen der Parzellen ...*“, „*Pachtgegenstand ist der ... Baggerteich ... hauptsächlich gelegen auf den Parzellen...*“; soweit Baggerteiche verpachtet werden, schließt die Pacht den Verträgen zufolge das Recht der Grundstücksnutzung außerhalb der Teichfläche etwa zur Errichtung und der Nutzung einer Fischerhütte ein).

Wenn auch wirtschaftlich der Schwerpunkt der Nutzung der Teiche in der Fischereiwirtschaft gelegen ist, werden durch die Pachtverträge weitere, darüber hinausgehende Nutzungen, soweit diese mit dem öffentlichen Recht in Einklang zu bringen sind, etwa zum Baden durch den Pächter, nicht ausgeschlossen.

Der EuGH hat entschieden, dass auch eine ganz oder teilweise von Wasser überflutete Fläche unionsrechtlich ein Grundstück und dieses Gegenstand einer Vermietung oder Verpachtung sein kann (vgl. EuGH 3. 3. 2005, [C-428/02](#), *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, Randnr. 34, und EuGH 7. 9. 2006, [C-166/05](#), *Heger*, Randnr. 20).

Auch nach *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 6 Tz. 393 wäre im gegenständlichen Fall Steuerfreiheit gegeben.

Wie ebenfalls oben ausgeführt, hat der EuGH den Begriff der Vermietung von Grundstücken im umsatzsteuerlichen Sinn dahin gehend 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 (EuGH 6. 12. 2007, [C-451/06](#), *Walderdorff*, Randnr. 17 m. w. N.).

Dies ist hier der Fall.

Die Pachtverträge wurden auf längere Zeit abgeschlossen, die Pächter haben dem Verpächter eine Pacht, also eine Vergütung zu leisten.

Die Pächter haben das Recht, die verpachtete Grundstücke bzw. die verpachteten Grundstücksteile in Besitz zu nehmen.

Die Pächter haben ferner das Recht, jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Die vom Finanzamt angeführten Vertragsbestandteile schließen weder die Inbesitznahme der Grundstücke (Grundstücksteile) noch den Ausschluss Dritter von einer derartigen Inbesitznahme aus.

Die obigen diesbezüglichen Ausführungen zum „Fischereirecht“ treffen auch in Bezug auf die hier gegebene Verpachtung von Grundflächen zu:

Öffentlich-rechtliche Beschränkungen der Nutzung der Grundstücke (Grundstücksteile, Wasserflächen) nach Fischerei- und Jagdrecht bzw. öffentlich-rechtliche Rechte Dritter (wie das Jagdrecht) stehen einer Inbesitznahme der Grundstücke (Grundstücksteile, Wasserflächen) durch den Pächter nicht entgegen, ebenso wenig privatrechtliche Restriktionen, die sich aus dem fehlenden unmittelbaren Zugang der Grundstücke (Grundstücksteile, Wasserflächen) zu einem öffentlichen Weg ergeben (ein Anwendungsfall des Gesetzes vom 7. 7. 1896 RGBL. Nr. 140/1896 betreffend die Einräumung von Notwegen - [Notwegegesetz](#), NWG - liegt hier mangels Eigentums eines Mieters oder Pächters nicht vor). Eine Betretungsbefugnis von vermieteten oder verpachteten Grundstücken zu Aufsichtszwecken durch den Vermieter oder Verpächter ist üblich und nicht mit der Zurückbehaltung von Nutzungsrechten wie in der Rechtssache *Walderdorff* zu vergleichen.

Es liegt der von *Sarnthein*, Das Fischereirecht aus umsatzsteuerlicher Sicht in: *Quantschnigg/Wiesner/Mayr*, Steuern im Gemeinschaftsrecht (FS Nolz), 305 (308) als Beispiel für die unecht steuerbefreite Vermietung und Verpachtung eines Grundstücks i. S. d. [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) genannte Fall vor, dass der Grundstückseigentümer eines Teiches und gleichzeitige Inhaber der Fischereiberechtigung an diesem Teich den Teich mitsamt der Fischereiberechtigung an einen Dritten verpachtet.

## **XII. Entscheidung**

Der Berufung ist daher Folge zu geben und ist die in den Pachtverträgen B\*\*\*\*\*, O\*\*\*\*\* und S\*\*\*\*\* geregelte Verpachtung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfrei. Eine relevante Auswirkung auf die abzugsfähige Vorsteuer ist nach der Aktenlage nicht ersichtlich (auch

seitens der Großbetriebsprüfung wurden keine Änderungen, die zurückzunehmen wären, vorgenommen), diese bleibt daher unverändert.

### XIII. Rechnerische Umsetzung

Die Umsätze laut den angefochtenen Bescheiden sind daher wie folgt richtigzustellen:

|  | 2003                  | 2004                  | 2005                  | 2006                  | 6/2007              | 4/2008              |
|--|-----------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|
| steuerbarer Umsatz laut Bescheiden           | € 4.222.712,00        | € 4.542.073,20        | € 4.497.613,28        | € 4.108.692,87        | € 385.356,37        | € 267.596,53        |
| Rückgängigmachung Hinzurechnung              | -€ 25.035,77          | -€ 25.397,58          | -€ 27.170,73          | -€ 27.820,94          | -€ 27.497,66        | -€ 30.579,56        |
| gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei     | € 30.042,92           | € 30.477,10           | € 32.604,87           | € 33.385,13           | € 32.997,19         | € 36.695,47         |
| <b>steuerbarer Umsatz laut UFS</b>           | <b>€ 4.227.719,15</b> | <b>€ 4.547.152,72</b> | <b>€ 4.503.047,43</b> | <b>€ 4.114.257,06</b> | <b>€ 390.855,90</b> | <b>€ 273.712,44</b> |
| unecht steuerbefreite Umsätze bisher         | € 131.992,12          | € 488.867,64          | € 403.674,25          | € 404.952,64          | € 46.643,50         | € 9.538,69          |
| gem. § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 steuerfrei     | € 30.042,92           | € 30.477,10           | € 32.604,87           | € 33.385,13           | € 32.997,19         | € 36.695,47         |
| <b>unecht steuerbefreite Umsätze nunmehr</b> | <b>€ 162.035,04</b>   | <b>€ 519.344,74</b>   | <b>€ 436.279,12</b>   | <b>€ 438.337,77</b>   | <b>€ 79.640,69</b>  | <b>€ 46.234,16</b>  |
| Umsätze 20% laut Bescheiden                  | € 2.059.194,42        | € 2.009.314,28        | € 1.932.009,17        | € 1.724.347,60        | € 218.596,81        | € 159.521,45        |
| Rückgängigmachung Hinzurechnung              | -€ 25.035,77          | -€ 25.397,58          | -€ 27.170,73          | -€ 27.820,94          | -€ 27.497,66        | -€ 30.579,56        |
| <b>Umsätze 20% laut UFS</b>                  | <b>€ 2.034.158,65</b> | <b>€ 1.983.916,70</b> | <b>€ 1.904.838,45</b> | <b>€ 1.696.526,66</b> | <b>€ 191.099,15</b> | <b>€ 128.941,89</b> |

#### Beilage: 6 Berechnungsblätter

(das mit „Umsatzsteuer 2007“ überschriebene Berechnungsblatt bezieht sich nur auf die **Umsatzsteuerfestsetzung 6/2007**, jenes mit „Umsatzsteuer 2008“ umschriebene nur auf die **Umsatzsteuerfestsetzung 4/2008**; die diesbezüglichen Jahressteuerbescheide sind nach der Aktenlage noch nicht ergangen).

Wien, am 18. September 2013