



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1130 Wien, Lainzer Straße 35, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Dezember 2005 und Dezember 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer bei der berufungswerbenden Familienstiftung (idF Bw.) stattgefundenen abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Betriebsprüfung (idF Bp) fest, dass die Bw. ab dem Jahre 2003 die Erlöse aus Fischereiverpachtungen als unecht steuerbefreite Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 behandelt hatte. Nach Ansicht der Bp stellten diese Umsätze dagegen steuerpflichtige Erlöse (20 %) dar.

Gegen die in der Folge vom Finanzamt am 5. Juni 2007 erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004 bzw. die Festsetzungsbescheide für Dezember 2005 und Dezember 2006 erhob die Bw. mit Schriftsatz vom 4. Juli 2007 Berufung und führte begründend Folgendes aus:

Die Rechtsmeinung der Bp, die sich offensichtlich auf die Rz 889 der Umsatzsteuerrichtlinien stütze, sei verfehlt. Namhafte Kommentatoren würden das Fischereirecht vielmehr als grund-

stücksgleiches Recht ansehen (Ruppe, Mayer-Himmelsberger, Tumpel). Spätestens seit dem Erkenntnis des VwGH vom 25.10.2006, 2006/15/0291, scheine diese Frage endgültig geklärt, da mit dieser Entscheidung unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH (Rs Heger) klar gestellt worden sei, dass die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück darstelle.

In einer Berufungsstellungnahme der Bp heißt es, dass die Bw. die Fischereirechte an der X. von Besitzgrenze Y. bis Z. (ca 40 km) inne habe und zum Großteil mittels Fischereipachtverträgen verpachte (Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft). Die daraus resultierenden Erlöse seien bis inklusive 2002 mit 20 % der Umsatzsteuer unterworfen und danach ab 2003 als steuerfrei behandelt worden. Die Bp habe von den Bruttoerlösen eine in 100-Rechnung durchgeführt und von den daraus resultierenden Nettoerlösen die Umsatzsteuer (20 %) vorgeschrieben. Dies deshalb, da das Fischereirecht nach Ansicht der Bp ein von Grund und Boden unabhängiges Recht des Fischereiberechtigten darstelle. Die Nutzung eines derartigen Rechtes könne nicht der Nutzung von Grund und Boden gleichgehalten werden, sondern stelle vielmehr auch nach gängiger Verwaltungspraxis bzw. laut Fachliteratur (VwGH 9.12.1955, 953/55, und 18.2.1970, 1203/69) einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang dar.

In einer Stellungnahme hiezu brachte die Bw. vor, dass die Bp auf die in der Berufung angeführte höchstgerichtliche Entscheidung des VwGH unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH nicht eingegangen sei, sondern auf eine überholte Verwaltungspraxis bzw. Fachliteratur verwiesen habe. Die bis zum Jahre 2002 vorgenommene Versteuerung sei damit zu erklären, dass sowohl die Fachliteratur als auch die Judikatur eine Änderung erfahren hätten.

Nach Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (idF UFS) wurde die Bw. zum einen ersucht, zur Frage der Anwendbarkeit des in der Zwischenzeit ergangenen Urteiles des EuGH vom 6. Dezember 2007, C-451/06, Walderdorff, Stellung zu nehmen. Zum anderen wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass nach der Feststellung der Bp die Bw. die Fischereirechte an der X. bzw. den Zuflüssen als öffentlichen Gewässern inne habe, sich im Arbeitsbogen der Bp aber lediglich ein Fischereipachtvertrag (betreffend den P., einen Zufluss der X.) befinde, weshalb eine (aussagekräftige) Reihe von solchen Verträgen vorzulegen sei.

In Beantwortung dieses Schreibens brachte die Bw. vor, dass das angesprochene Urteil des EuGH vom 6. Dezember 2007 auf den gegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar sei, da der EuGH im Wesentlichen darauf abgestellt habe, dass sich die dortige Grundstückseigentümerin wesentliche Rechte vorbehalten habe, der Pächter demnach andere Personen vom Recht nicht ausschließen konnte. Demgegenüber habe sich bei den von der Bw. abgeschlos-

senen Verträgen diese als Verpächterin keinerlei Sonderrechte vorbehalten. So würden auch Haunold-Tumpel-Widhalm (SWI 2008, 274) folgern, dass die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 bei der Verpachtung von Fischereirechten sehr wohl anwendbar sei. Auch die schon in der Berufung angeführten Rechtsmeinungen von Ruppe und Mayer-Himmelsberger würden durch diese EuGH-Entscheidung nicht tangiert. Zudem legte die Bw. sieben aus dem Zeitraum 2004 bis 2009 stammende - im Wesentlichen gleichlautende - Fischereipachtverträge vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Sachverhalt ist wie folgt zusammenzufassen:

Die Bw., die ua Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt, hat die Fischereirechte an der X. von Besitzgrenze Y. bis Z. sowie an den dortigen Zuflüssen - jeweils öffentliche Gewässer - inne und verpachtet diese ihre Fischereirechte mittels im Wesentlichen gleichlautenden Fischereipachtverträgen wie folgt:

„I. Pachtgegenstand:

Gegenstand dieses Pachtvertrages ist das Fischereirecht im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen in folgenden Gewässern: ...

II. Gesetzesnormen:

Der Pächter ist verpflichtet, sämtliche einschlägige Normen, insbesondere aber die Normen des Wasserrechtsgesetzes, des Fischereigesetzes samt Durchführungsverordnungen, die Anordnungen der zuständigen Behörden und der Aufsichtsorgane zu beachten und einzuhalten.

III. Pachtdauer:

Das Pachtverhältnis wird einvernehmlich mit zehn (Anmerkung: manchmal auch fünf bzw. acht) aufeinander folgenden Jahren festgelegt. Das Pachtverhältnis beginnt am ... und endet, ohne dass es einer vorherigen Aufkündigung bedürfte, am ...

Während dem Pächter das Recht zusteht, den vorliegenden Pachtvertrag bei Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum ... und ... eines jeden Jahres aufzukündigen, wird die Verpächterin während der vereinbarten Vertragsdauer nur das Recht haben, bei Nichteinhaltung der in diesem Vertrag von der Pächterseite übernommenen Verpflichtungen den Vertrag als sofort aufgelöst zu erklären und die sofortige Rückübergabe des Fischwassers laut gegenständlichem Pachtvertrag zu verlangen.

Kommt es zur Auflösung der Pachtung, sei es durch Zeitablauf oder aus welchem Grund auch immer, verpflichtet sich die Pächterseite bereits hiermit, in die Löschung ihrer Pachtrechte im zuständigen Fischereikataster einzuwilligen.

IV. Pachtzins:

Der jährliche Pachtzins beträgt € ...

V. Pflichten des Pächters:

1. Fischereiausübung:

Der Pächter ist verpflichtet, die Fischerei schonend auszuüben, um einen reichhaltigen Fischbestand zu erhalten. ...

Auf einem beigestellten Formular ist eine genaue Fangstatistik zu führen, welche gleichzeitig mit einem Bericht über eventuelle Vorkommnisse oder Beobachtungen jährlich vorzulegen ist. Es ist auch ein Verzeichnis über jene Personen vorzulegen, welchen eine Fischereierlaubnis, mit genauer Angabe, ob zeitlich beschränkte oder Jahreskarten, erteilt worden ist.

2. Fischeraufsicht:

Der Pächter ist verpflichtet, die gepachtete Strecke selbst sowie durch ein von ihm der Verpächterin namhaft gemachtes, beeidetes Aufsichtsorgan zu beaufsichtigen und alle unbefugten Eingriffe in die Fischereirechte der Verpächterin ungesäumt der Verpächterin anzuzeigen, gegebenenfalls nach Rücksprache mit derselben beim zuständigen Gericht zur Anzeige zu bringen.

Weiters haben die beeideten Fischereiaufsichtsorgane der Verpächterin das Recht, alle sich am Wasser aufhaltenden Personen zu kontrollieren und sich vom Zustand des Gewässers zu überzeugen. Gefangene Fische sind vorzuweisen, auch wenn sie sich bereits im Fahrzeug befinden.

Für den der Verpächterin an den gegenständlichen Fischereirechten zustehenden Schaden, der wegen mangelhafter Aufsicht ermöglichter unbefugter Fischereiausübung durch Dritte entstehen sollte, ist der Pächter voll schadenersatzpflichtig. Im Besonderen haftet der Pächter für jeden Schaden, welcher der Verpächterin als Eigentümerin des gegenständlichen Fischwassers durch Nichtausübung der Fischerei in dem verpachteten Fischwasser und hierdurch herbeigeführten Verlust des Fischereirechtes oder durch eine geduldete Mitbenützung seitens nicht berechtigter Fischer und dadurch entstandenen Mitfischungsrechte, entstanden sein sollten.

Der Pächter hat daher jede angemäße Ausübung eines Fischereirechtes durch unbefugte Personen unverzüglich beim nächstgelegenen Gendarmerieposten zur Anzeige zu bringen und die Verpächterin von diesem Vorfall zu benachrichtigen.

3. Fischbesatzpflicht:

Der Pächter ist verpflichtet, zur Erhaltung und Verbesserung des Fischbestandes einen Fischbesatz durchzuführen. ...

Nach Maßgabe des Ausfanges wird die Verpächterin über einen eventuellen zusätzlichen Besatz entscheiden.

Das Besatzmaterial ist ausschließlich von der Bw. zu beziehen. ...

4. Afterverpachtung, Lizenzen, Erlaubnisscheine:

Eine Afterverpachtung ist nicht gestattet ...

Der Pächter wird zur Ausgabe von Erlaubnisscheinen an dritte Personen befugt sein, sofern hierdurch die schonende Ausübung der Fischerei nicht beeinträchtigt wird. Die Ausgabe von Erlaubnisscheinen an Personen, welche die Fischerei unsportlich, unwaidmännisch oder gar geschäftsmäßig ausüben, ist verboten.

VI. Verschlechterung des Pachtgegenstandes, Fischereischäden:

Der Pächter hat keinen Anspruch auf einen Pachtzinsnachlass, wenn der Fischbestand durch Hochwässer oder sonstige Ereignisse oder Eingriffe vermindert oder gar vernichtet werden sollte.

Allfällige Ansprüche auf Schadenersatz stehen der Verpächterin zu und ist der Pächter verpflichtet, diese an die Verpächterin jedenfalls abzutreten.

Die Verpächterin verpflichtet sich ihrerseits, in diesem Falle entsprechende Maßnahmen zum Wiederaufbau des Fischbestandes einzuleiten. Das gegenständliche Fischereirecht wird in sämtlichen Verhandlungen von der Verpächterin vertreten.

VII. Sicherstellung:

Die Verpächterin erteilt ihre ausdrückliche Zustimmung, dass die Rechte des Pächters an dem gegenständlichen Fischwasser nach Maßgabe dieses Vertrages im zuständigen Fischereikataster eingetragen werden können.

VIII. Steuern, öffentliche Abgaben und Vertragskosten:

Die mit dem Fischereirecht in Zusammenhang stehenden öffentlichen Abgaben aller Art, im Besonderen die Grundsteuer, hat die Verpächterin zu tragen. Die mit der Errichtung und Vergütung dieses Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die Pächterseite allein.

IX. Rückübergabe des Fischwassers:

Nach Beendigung des Pachtverhältnisses ist der Pächter verpflichtet, das gegenständliche Fischwasser mindestens in dem Zustand zurückzugeben, als er es übernommen hat. Der Pächter hat keinen Anspruch auf Ersatz seiner zur Hebung des Fischbestandes getätigten Aufwendungen sowie allenfalls wegen Verkürzung der ursprünglich vorgeschriebenen Pachtdauer.

X. Verzicht auf Einwendungen und Gerichtsstand:

Der Pächter erklärt ausdrücklich, diesen Vertrag aus besonderer Vorliebe zu schließen und den Besitz des Fischwassers zu kennen. Er verzichtet ausdrücklich auf die Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen.

Für alle aus diesem Vertrag entspringenden Rechtsstreitigkeiten wird die ausschließliche Gerichtsbarkeit des Bezirksgerichtes ... vereinbart.

XI. Tod des Pächters:

Mit dem Tod des Pächters geht die gepachtete Fischerei für die restliche Dauer der Pachtzeit auf die Erben des bisherigen Pächters über, soweit dieselben nicht nach den gesetzlichen Bestimmungen von der Erlangung einer Fischereikarte ausgeschlossen sind.“

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.

Die im konkreten Fall in Streit stehende Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 lautet wie folgt:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: 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 Campingzwecken.“*

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

Weiters bestimmt Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie:

„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 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; ..."

Das im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Fischereirecht des Landes Steiermark ist durch das Steiermärkische Fischereigesetz 2000, LGBl. Nr. 85/1999, geregelt, wobei nach dessen § 1 Abs. 1 das Fischereirecht in der ausschließlichen Berechtigung besteht, in jenen Gewässern, auf die sich das Recht räumlich erstreckt (Fischwasser), Fische, Krustentiere, Muscheln und Neunaugen (Wassertiere) in weidgerechter Art und Weise zu hegen, zu fangen und sich anzueignen. § 2 Abs. 1 bestimmt, dass Fischereirechte nach den allgemeinen Vorschriften über den Erwerb und den Besitz von Privatrechten erworben und besessen werden, wobei zur Entscheidung von Streitfällen die ordentlichen Gerichte zuständig sind.

Die Bw. vertritt im Wesentlichen die Ansicht, dass das Fischereirecht ein grundstücksgleiches Recht sei, es demnach zu den „Berechtigungen“ im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 gehöre, „auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden.“

Diesbezüglich bringt die Bw. zum einen vor, dass spätestens seit dem Erkenntnis des VwGH vom 25.10.2006, 2006/15/0291, bzw. der diesem Erkenntnis zugrundeliegenden Entscheidung des EuGH vom 7.9.2006, C-166/05 (Rudi Heger GmbH), diese Rechtsfrage eindeutig geklärt sei.

Dem ist aber entgegenzuhalten, dass Gegenstand dieses Rechtsstreites vielmehr die Frage war, ob die „Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in Form einer entgeltlichen Übertragung von Fischereikarten“ (Versteuerung mit dem Normalsteuersatz!) als eine Dienstleistung anzusehen ist, die „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ erfolgt, weshalb der Ort dieser sonstigen Leistung dem Ort entspricht, an dem sich das Grundstück befindet. Vom EuGH wurde diese strittige Frage nach der Anwendbarkeit des Art. 9 Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bzw. § 3a Abs. 6 UStG 1994 im Wesentlichen mit der Begründung bejaht, dass Fischereiberechtigungen nur in Verbindung mit dem betreffenden Fluss und an den in den Fischereikarten angegebenen Abschnitten dieses Flusses ausgeübt werden können, weshalb eine Übertragung eines Rechts auf Nutzung des Grundstücks, im konkreten Fall des Flusses vorliege.

Desweiteren beruft sich die Bw. auf Ruppe, UStG³, § 6 Tz 391 ff, wonach diese „Erweiterung“ in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 gerade Rechte betreffe, die keine Bestandteile von Grundstücken seien, jedoch für sich Gegenstand eines Bestandvertrages sein könnten. In Bezug auf Fischereirechte kommt Ruppe zum Schluss, dass diese als grundstücksgleiche Rechte anzusehen seien, weil sie an fremden Liegenschaften in Form von eintragungsfähigen Grunddienstbarkeiten begründet würden. Die gegenteilige Auffassung (ua Umsatzsteuer-richtlinien Rz 889 bzw. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 6 Abs. 1 Z 16, Anm 29) würde übersehen, dass das UStG 1994 mit der Erweiterung gerade die von Grund und Boden unabhängigen, jedoch grundstücksgleichen Rechte erfasse. Zuletzt gibt Ruppe aber zu Bedenken, dass offen sei, ob diese Auffassung bzw. die „Erweiterung der Befreiung“ insoweit gemeinschaftsrechtlich gedeckt sei.

Auch Mayer/Himmelsberger, „Ist die Verpachtung von Fischereirechten umsatzsteuerpflichtig?“, SWK 2003, S. 303, bringen unter Verweis auf Ruppe vor, dass es sich um grundstücksgleiche Rechte handle, dh um solche Rechte, die losgelöst vom Grundstück existierten und wie Privatrechte erworben und übertragen werden könnten.

Diesbezüglich ist vorerst darauf hinzuweisen, dass für die Auslegung des Begriffs „Vermietung und Verpachtung“ im Bereich des UStG 1959 bzw. des UStG 1972 das Zivilrecht maßgeblich war. So hat der VwGH etwa im Erkenntnis vom 22.2.1988, 86/15/0123, dezidiert ausgesprochen, dass unmittelbar das österreichische bürgerliche Recht und die dazu ergangene Rechtsprechung des OGH heranzuziehen sei, obwohl grundsätzlich im Umsatzsteuerrecht der Gedanke der wirtschaftlichen Betrachtungsweise herrsche.

Im Geltungsbereich des UStG 1994 sind dagegen die Vorschriften der 6. Mehrwertsteuer-richtlinie samt der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu beachten (vgl. VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109).

So hat sich der EuGH im Urteil vom 6.12.2007, C-451/06, Gabriele Walderdorff, auf Grund eines Vorabentscheidungsersuchens der Außenstelle Wien (Senat 17) des UFS ausdrücklich mit der Frage befasst, ob sich der Begriff „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ im Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft auch auf die Einräumung der Berechtigung zum Fischen in der Form eines Pachtvertrages für die Dauer von zehn Jahren durch den Eigentümer des Grundstücks, auf dem sich die Wasserfläche befinde, oder durch den Inhaber eines Fischereirechts an einer im öffentlichen Gut befindlichen Wasserfläche erstrecke.

In diesem besagten Urteil führt der EuGH vorerst aus, dass die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen nach ständiger Rechtsprechung eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellten und daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition erforderten.

In Ermangelung einer Definition des in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffs "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" werde vom EuGH dieser Begriff stets dahingehend definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt werde, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Weiters seien die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben seien, einschließlich der Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“, eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Mehrwertsteuer unterliege.

Der EuGH habe bereits entschieden, dass auch eine ganz oder teilweise von Wasser überflutete Fläche als Grundstück qualifiziert werden könnte, das Gegenstand einer Vermietung oder Verpachtung sein könne.

Ausgehend von diesen allgemeinen Überlegungen kommt der EuGH zum Schluss, dass im gegenständlichen Fall aber nicht sämtliche Elemente der Definition der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ vorliegen würden. Insbesondere fehle es am Element, dass durch die Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks das Recht eingeräumt werde, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen, da die Mieterin nur eine Berechtigung zur Ausübung der Fischerei in den fraglichen Gewässern habe und zudem der Vermieterin das Recht vorbehalten bleibe, in diesen Gewässern zu fischen und jeden Tag einem Gast zu erlauben, dort zu fischen. Die Mieterin habe demnach nicht das Recht, jede andere Person von dem Recht auszuschließen, die Wasserflächen, die im Eigentum der Vermieterin stehen, und die im öffentlichen Gut befindliche Wasserfläche, an der die Vermieterin über ein im Kataster eingetragenes Fischereirecht verfüge, in Besitz zu nehmen.

Zuletzt trifft der EuGH die Feststellung, dass es dahingestellt bleiben könne, ob ein Vertrag, mit dem die Berechtigung zur Ausübung der Fischerei eingeräumt werde, ein Grundstück betreffe.

Obwohl der EuGH damit in diesem Urteil die strittige Frage, ob ein Fischereipachtvertrag unter die Befreiungsbestimmung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie zu subsumieren ist, nicht beantwortet hat, wird seitens des UFS von einer neuerlichen Befassung des EuGH mittels eines Vorabentscheidungsersuchens Abstand genommen. Dass diesbezüglich auch keine wie immer geartete Verpflichtung des UFS (als Gericht im Sinne des Art. 234 EGV) besteht, hat der VwGH zB in seinem Erkenntnis vom 17. April 2008, 2008/15/0064, ausdrücklich ausgesprochen.

Bezogen auf den konkreten Sachverhalt ist der Bw. zwar insoweit Recht zu geben, als die Pächter ein exklusives Nutzungsrecht an den besagten Gewässern erhalten, ihnen somit die ausschließliche Berechtigung zukommt, andere an der Fischerei zu hindern.

Andererseits kann den soeben dargestellten Ausführungen des EuGH sowie insbesondere dem Schlussantrag der Generalanwältin in der besagten Rechtssache Walderdorff, in dem diese sich eingehend mit der gegenständlichen Streitfrage auseinandergesetzt hat, nach Ansicht des UFS mit hinreichender Klarheit entnommen werden, dass die in Streit stehende Befreiungsbestimmung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie auf die gegenständlichen Fischereipachtverträge nicht zur Anwendung kommen kann.

Wie der EuGH ausführt, sind zum einen die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen „eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts“, weshalb sie eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern. Zum anderen sind diese Befreiungsbestimmungen eng auszulegen.

Weiters weist die Generalanwältin darauf hin, dass es auf die Qualifikation des Fischereirechts nach österreichischem Recht nicht ankomme.

Ausgehend von der Überlegung, ob das Fischereirecht selbst ein der Vermietung oder der Verpachtung zugängliches Grundstück im Sinne von Art. 13 Teil B Buchstabe b darstellen könne, wenn es im österreichischen Recht als Grundstücksrecht einzustufen wäre, kommt die Generalanwältin zur Überzeugung, dass eine solche Auslegung des gemeinschaftsrechtlichen Begriffs des Grundstücks „gekünstelt“ sei, da der Ausdruck „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ nur bei tatsächlichen unbeweglichen Gegenständen, nicht aber bei Rechten angebracht sei. Rechte seien nämlich immer immaterieller Natur, worauf sie sich auch immer beziehen mögen. Die Generalanwältin verweist in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach der Grundstücksbegriff auf Gegenstände beschränkt sei, die weder mobil noch leicht versetzbar seien (Urteil vom 16.1.2003, C-315/00, Maierhofer). Aufgrund dieser Einschränkung müssten erst recht immaterielle Vermögensgegenstände ausgeschlossen werden.

Schon allein aus diesen überzeugenden Überlegungen der Generalanwältin ist der Schluss zu ziehen, dass dieses mit den Fischereipachtverträgen übertragene „ausschließliche Nutzungsrecht“ an den Gewässern als ein „immaterieller Vermögensgegenstand“ in der vom EuGH geforderten engen Auslegung der Befreiungsbestimmung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nicht als „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ angesehen werden kann.

Als ein wesentlicher Umstand kommt aber noch hinzu, dass die Generalanwältin überdies vorbringt, dass „fraglich“ sei, ob ein Vertrag, durch den der Zugang zu einem Grundstück im ei-

gentlichen Sinne und seine Nutzung ausschließlich zum Zweck der Fischerei eingeräumt werde, als Vermietung oder Verpachtung anzusehen sei.

Sie verneint dies in der Folge, da kein Hinweis vorliegen würde, dass die Vermieterin die ihr an Gewässern des öffentlichen Wasserguts zustehenden, der Mieterin für die Dauer des Vertrags eingeräumten Fischereirechte sie oder die Mieterin dazu berechtigen würden, andere Personen an der Ausübung „anderer“ Tätigkeiten in Bezug auf diese Gewässer zu hindern.

Auch den gegenständlichen Fischereipachtverträgen ist diesbezüglich in keiner Weise zu entnehmen, dass betreffend diese öffentlichen Gewässer über das Fischereirecht hinaus andere Rechte (zB Sportausübungen anderer Art im Rahmen des auf dem Wasserrecht beruhenden Gemeingebrauches) in irgendeiner Form eingeschränkt werden.

Unter Heranziehung der vom EuGH verwendeten Definition des Begriffes „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ nimmt der Pächter das jeweilige Gewässer nicht so in Besitz, dass er jede andere Person von diesem Recht ausschließt.

Das Finanzamt hat demnach zu Recht die gegenständlichen Erlöse aus den Fischereipachtverträgen mit 20 % der Umsatzsteuer unterworfen, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen ist.

Wien, am 4. September 2009