

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Peter Bilger und die weiteren Senatsmitglieder Yvonne Primosch, Prokurist Bernd Feldkircher und Dr. Andreas Kickl in der Beschwerdesache Alpinteressentschaft X., vertreten durch Z., gegen die Bescheide des FA Feldkirch vom 15.12.2011 betreffend Umatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 und vom 17.4.2012 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 zu Recht erkannt: Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) ist eine nichtregulierte Agrargemeinschaft an der Alpe X. im Gemeindegebiet Y. . Die Alpe besteht aus 287 Weiderechtsanteilen an einer 1.695 ha großen Grundfläche, die im Miteigentum der 403 Miteigentümer steht.

Das Gebiet der Bf. ist auch ein Jagdgebiet. Die Jagdnutzungsrechte über dieses Gebiet hat sie vertraglich an verschiedene Pächter um ein Pachtentgelt in Höhe von 30.525,00 Euro verpachtet. Umsatzsteuerlich hat sie das Pachtentgelt als Umsatz des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und daher als durch die Pauschalierung für Land- und Forstwirte gemäß § 22 Abs. 1 UStG 1994 abgedeckt behandelt.

Diese umsatzsteuerliche Behandlung der Pachtentgelte durch die Bf. wurde vom Finanzamt im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2011 in Streit gezogen. Dazu stellte der Prüfer unter Tz.1 des Prüfberichtes vom 15.12.2011 fest, mit Urteil vom 16.5.2005, Rs C-43/04 „Stadt Sundern“, habe der Europäische Gerichtshof (EuGH) erkannt, dass die Verpachtung von Eigenjagdbezirken durch einen pauschalierten Land- oder Forstwirt keine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle. Die Umsätze aus der Verpachtung einer Eigenjagd durch einen pauschalierten Land- oder Forstwirt fielen daher nicht unter die Pauschalierungsbestimmung des § 22 UStG

1994, sondern seien nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern. Auf sie sei daher der Normalsteuersatz von 20% anzuwenden.

Als Bemessungsgrundlage zog der Prüfer einen Betrag von jeweils 21.622,50 Euro heran. Wie der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen ist, gelangte der Prüfer zu diesem Betrag, in dem er vom vereinbarten Pachtentgelt in Höhe von brutto 30.525,00 Euro neben der Umsatzsteuer einen Betrag von 15% des Pachtentgelts bzw. 4.478,00 Euro, welcher erstmalig mit Pachtvertrag vom 21.4.2011 als Abgeltung für allfällige Wildschäden vereinbart wurde und neben einem Pachtzins von 25.947,00 Euro zu entrichten war, herausnahm bzw. als nicht umsatzsteuerbar beurteilte.

Das Finanzamt folgte dieser umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Pachtzinses durch den Prüfer und setzte mit Bescheiden vom 15. Dezember 2011 die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 sowie für den Kalendermonat März 2011 auf der Bemessungsgrundlage von je 21.622,50 Euro mit 4.324,50 Euro fest.

Beschwerde

In der am 25.12.2011 eingebrachten Beschwerde wandte sich die Bf. gegen die umsatzsteuerliche Behandlung der Pachtentgelte durch das Finanzamt. Gegen die Heranziehung des EuGH-Urteils „Sundern“ wandte sie ein, der diesem Urteil zugrunde liegende Sachverhalt sei mit jenem des Beschwerdefalls nicht vergleichbar. Die Stadt Sundern habe in den Jahren 1994 bis 1999 Einnahmen aus Holzverkäufen und Forstbenutzung sowie aus der Verpachtung von Eigenjagdbezirken erzielt. Die Stadt habe zwar auf den Jagdpachtzins Umsatzsteuer erhoben, diese aber nicht an das Finanzamt abführen wollen. Demgegenüber habe die Bf. niemals eine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Ein weiterer wesentlicher Unterschied zum hier zu beurteilenden Sachverhalt bestehe darin, dass die Bf. ihren Gemeinschaftsbesitz im Rahmen einer hoheitlichen Tätigkeit verwalte und die Jagdnutzung verpachte.

Wende man auf die in Rede stehende Verpachtung die allgemeinen Bestimmungen an, so sei diese Tätigkeit jedenfalls als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung zu beurteilen. Die Bf. habe in den vergangenen 20 Jahren über 250.000,00 Euro in Gebäude und sonstige Infrastruktur investiert. Zudem könne die Alpwirtschaft nur durch öffentliche Zuschüsse in der derzeitigen Form betrieben werden. Es werde auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, mit dem dieser die Tätigkeit einer Alpgemeinschaft als Liebhabereibetätigung eingestuft hatte, weil der Betrieb der Bf. auf Dauer keinen Gewinn erwarten habe lassen. Auch im Falle der Bf. sei der Alpbetrieb ohne direkte oder indirekte Subvention nicht möglich.

Auch sei die rechtliche Beurteilung, die Verpachtung der Jagdnutzung stelle keine land- und forstwirtschaftliche Dienstleistung dar, verfehlt. Ohne Alpbetrieb sei eine nur sehr eingeschränkte Jagdnutzung möglich. In den letzten 50 Jahren seien ca. 700.000 ha Grundfläche zu Wald verwachsen, bis 2015 kämen weitere 250.000 ha dazu. Umso wichtiger sei die Erhaltung der Alm- und Berglandschaft. Viele Alm- und Weideflächen

dienten als Äsungsflächen für Wildtiere. Die Neuanlage von 1 ha Äsungsfläche koste zwischen 7.000,00 Euro bis 10.000,00 Euro. Die Weidepflege durch Weidevieh sei die billigste Form der Weideverbesserung. Durch die Bewirtschaftung der Alm- und Weideflächen werde für alle Tiere eine Nahrungsbasis geschaffen. Weil es also für die Wildtiere und für die domestizierten Tiere ein unterschiedliches Fressverhalten gebe, würden für die Jagd entweder unterschiedliche Lebensräume oder, bei gleichen Lebensräumen, Räume mit unterschiedlichen Nutzungs- und Äsungsstadien benötigt.

Die Symbiose zwischen Wirtschafts- und Nutzungsarten liege auf der Hand. Diese Symbiose trage auch zum Erhalt der Weidewirtschaft und somit des Alpbetriebes bei. Gebe es im Jagdrevier keine Möglichkeit, „biologisch“ Weide- und Äsungsflächen zu schaffen, müssten kostenintensive Maschinen und Geräte wie Sense, Mähwerk und Mulcher zur Weidepflege eingesetzt werden. Auch die Düngung sei eine wichtige Maßnahme zur Erhaltung und Verbesserung der Alm- und Äsungsflächen. Regelmäßig mit Vieh beweidete Almflächen seien gute Wildäusungsflächen. Fehle das Weidevieh, fehle auch der natürliche Nährstoffeintrag. Dies zeige, dass die Herauslösung der Jagdnutzung aus der Pauschalierung nicht nachvollziehbar sei, trage die Erbringung der landwirtschaftlichen Dienstleistung doch zum Werterhalt der jagdlichen Nutzung bei.

Zudem sei mit den festgestellten Umsätzen laut Betriebsprüfungsbericht die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 nicht überschritten worden. Da für den Prüfungszeitraum auch kein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt worden sei, seien die Umsätze steuerfrei. Erst für den Nachschauzeitraum 2011 sei ein solcher Antrag gestellt worden.

Ferner sei zu beachten, dass im Beschwerdefall die Jagdpacht erst nachträglich im Sinne des Urteils des EuGH beurteilt wurde. Da der Jagdpachtvertrag bereits vor dem Jahr 2006 abgeschlossen worden sei, habe die Bf. gar keine Möglichkeit gehabt, sich auf die geänderte Rechtslage einzustellen. Eine derartige nachträgliche umsatzsteuerliche Beurteilung stelle ein Verbot gegen das Rückwirkungsverbot dar. Das Rückwirkungsverbot verbiete grundsätzlich staatliche Akte, die rechtliche Normen so änderten, dass an vergangenes Handeln eine andere Folge geknüpft würde. Das Rückwirkungsverbot habe seine Wurzeln im Rechtsstaatsprinzip und dem darin verankerten Grundsatz des Vertrauensschutzes.

Schließlich seien die Umsätze aus der Verpachtung der Jagd auch nicht umsatzsteuerbar. Jagdverpachtungsgemeinschaften seien Körperschaften öffentlichen Rechts, die Verpachtung der Jagd sei daher eine hoheitliche Tätigkeit, die nicht unter § 2 Abs. 3 UStG 1994 subsumiert werden könne.

Beschwerdevorentscheidung

Das Finanzamt änderte die angefochtenen Bescheide mit Beschwerdevorentscheidung vom 04.04.2012 ab und setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 und den Kalendermonat März 2011 mit 5.087,50 Euro fest. Erneut stellte es fest, dass

die Verpachtung einer Jagd keine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sei und die aus der Jagdverpachtung erzielten Umsätze daher nicht unter die Pauschalierung des § 22 UStG 1994 fielen. Diese Umsätze seien daher mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.

Wie die Bf. darin eine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes erblicken könne, sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar, zumal bis zum Jahr 2011 keine Steuererklärungen eingereicht worden seien, die Steuerpflicht aber schon im Jahr 2006 bestanden habe.

Es liege auch keine Liebhabereibetätigung vor. Ob die Bewirtschaftung einer Landwirtschaft typischerweise eine privaten Neigung entspringe, hänge wesentlich von der Größe der Landwirtschaft ab. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 21.05.1997, 02/14/0185, könne etwa im Betrieb einer Kleinlandwirtschaft eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung gesehen werden. Die Bf. verwaltete und bewirtschaftete Liegenschaften mit einer Gesamtfläche von 1.695 ha. Sie setzte Personal für die Bewirtschaftung der Alpe ein und verrechne Sömmierungskosten an Landwirte. Im Jahr 2010 habe sie daraus 26.068,82 Euro erzielt. Die Bf. erhalte Förderungen von der Marktordnungsstelle Agrarmarkt Austria. Eine Landwirtschaft dieser Größenordnung könne nicht als Kleinlandwirtschaft angesehen werden und sei die Tätigkeit der Bf. daher als Tätigkeit mit Einkunftsquellenvermutung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung einzustufen. Für derartige Tätigkeiten sei die Annahme der Liebhaberei gemäß § 6 der Liebhabereiverordnung ausgeschlossen.

Zur Frage der Anwendung der Kleinunternehmerregelung sei zu sagen, dass in die Ermittlung der Umsatzgrenze von 30.000,00 Euro gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG Umsätze, die gemäß § 22 UStG 1994 unter die Pauschalierung fielen, mit einzubeziehen seien. Lägen für diese Umsätze keine Aufzeichnungen vor, seien diese zu schätzen. Laut Rz 996 der Umsatzsteuerrichtlinien könnten diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (Einheitswert) angesetzt werden. In diesem Sinne seien die pauschalierten Umsätze für die Jahre 2006 bis 2008 zu schätzen, da die Bf. für diese Jahre keine Alpabrechnungen vorgelegt habe. Für das Jahr 2009 liege eine Alpabrechnung vor und könne der tatsächliche Gesamtumsatz ermittelt werden. Dies ergebe folgende Gesamtumsätze 2006 bis 2009 (Beträge in Euro):

	2006	2007	2008	2009
Einheitswert	19.261,67	19.261,67	19.261,67	
150%	29.432,51	29.432,51	29.432,51	
Pauschalierte Einnahmen				27.746,89
Umsätze netto Jagdpacht	25.437,00	25.437,00	25.437,00	25.437,00
Gesamtumsatz	54.870,01	54.870,01	54.870,01	53.183,39

Somit sei in jedem Jahr die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer in Höhe von 30.000,00 Euro überschritten worden und komme die Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG

1994 daher nicht zur Anwendung. Für das Jahr 2011 sei auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet worden. Die Umsatzsteuerfestsetzung sei daher nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes vorzunehmen.

Laut Punkt 4. des Jagdpachtvertrages vom 21.4.2011 zwischen der Bf. und der W. AG sei ein Gesamtentgelt in Höhe von 30.525,00 Euro vereinbart worden, das sich aus dem eigentlichen Pachtentgelt in Höhe von 25.947,00 Euro und einer pauschalen Abgeltung für Wildschäden in Höhe von 4.578,00 Euro, zusammensetze. Im vorangehenden Vertrag aus dem Jahr 2006 mit demselben Gesamtentgelt gebe es eine derartige Aufteilung des Entgeltes nicht.

Bisher sei bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage jeweils ein pauschaler Abschlag von 15% des Gesamtentgeltes für Wildschäden berücksichtigt worden. Ein solcher pauschaler Abschlag sei aber nicht zulässig, da in die Bemessungsgrundlagen alles einzubeziehen sei, was der Empfänger der Leistung für diese aufzubringen habe. Dazu zähle auch das pauschal festgesetzte Entgelt für mögliche Wildschäden. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2006 bis 2009 und 2011 betrage daher brutto 30.525,00 Euro bzw. netto 25.437,50 Euro.

Mit Schreiben vom 15.4.2012 stellte die Bf. den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat. Darin wurden die Berufungsausführungen wie folgt ergänzt:

Zur Frage der Liebhaberei im Bereich der Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft werde neuerlich auf das schon in der Berufung erwähnte Judikat des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Zur Anwendung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. des EuGH-Urteils „Sundern“ wurde festgestellt, dass die Bf. nicht Eigentümerin der Alpweiden sei und der berufungsgegenständliche Sachverhalt daher nicht mit jenem des genannten EuGH-Urteils vergleichbar sei.

Dass für 2006 und 2007 keine Alprechnungen vorgelegt werden konnten, sei darauf zurückzuführen, dass der langjährige Buchhalter verstorben sei. Tatsächlich habe die Bf. nur eine Kostenverteilung (Besatzkostenrechnung) vorgenommen, eine Kostenrechnung nach altem Muster, die anhand tatsächlich erfolgter Ausgaben die erforderliche Kostendeckung berechne. Im Anhang zur Berufung werde ein Beispiel für eine solche Besatzkostenrechnung vorgelegt.

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage in der Berufungsvorentscheidung wurde vorgebracht, dass schon bisher ein pauschaler Abschlag von 15% für Wildschäden bei der Ermittlung des Gesamtentgeltes in Abzug gebracht worden sei. Ein Schadenersatz sei kein Umsatz und könne somit kein Leistungsbündel aus Pachtentgelt und Schadenersatz geschnürt werden.

Am 17.04.2012 erließ das Finanzamt den Jahresumsatzsteuerbescheid 2011, mit dem es die Umsatzsteuer entsprechend der zwischenzeitig eingebrachten Umsatzsteuererklärung der Bf. mit 4.004,93 Euro festsetzte.

Mit diesem Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 trat der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Kalendermonat März 2011 aus dem Rechtsbestand. Die gegen diesen Festsetzungsbescheid eingebrachte Beschwerde wirkt aber gemäß § 274 BAO bzw. seit 01.01.2014 § 253 BAO gegen den Jahresbescheid weiter (vgl. VwGH 26.05.2010, 2009/13/0186).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die in den Jahren 2006 bis 2009 sowie 2011 erzielten Umsätze der Bf. aus der Verpachtung eines Jagdnutzungsrechtes umsatzsteuerpflichtig waren oder nicht. In diesem Zusammenhang ist ausschließlich über Rechtsfragen zu entscheiden.

Der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt steht außer Streit. Er wird daher nur kurz dargestellt:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) ist eine nichtregulierte Agrargemeinschaft der Alpe X. im Gemeindegebiet Y.. Die Alpe besteht aus 287 Weiderechtsanteilen an einer 1.695 ha großen Grundfläche, die im Miteigentum der 403 Mitglieder steht. Sie verfügt über keine behördlich bewilligten Verwaltungsstatuten, ist aber im Alpkataster eingetragen.

Das Gebiet der Bf. ist auch ein Jagdgebiet. Die Jagdnutzungsrechte über dieses Gebiet hat die Bf. vertraglich an verschiedene Pächter um ein Pachtentgelt in Höhe von 30.525,00 Euro verpachtet. Im Pachtvertrag vom 28.04.2011 wurde die Gesamtpacht erstmalig aufgeteilt in eine jährliche Pacht in Höhe von netto 25.947,00 Euro und eine pauschale Abgeltung sämtlicher allfälliger Wildschäden in Höhe von netto 4.578,00 Euro.

Folgende Rechtsfragen sind zu klären:

1. Fallen die Umsätze aus der Verpachtung unter die Durchschnittssatzbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte gemäß § 22 UStG und, damit zusammenhängend, stellt diese Verpachtung eine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinn der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie dar?
2. Ist die Verpachtung als (auch) umsatzsteuerrechtlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung idF BGBl. 1993/33 BGBl.1997/358 zu beurteilen?
3. Kann die Bf. die Steuerbefreiung für die Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 in Anspruch nehmen?
4. Ist der mit dem Jagdvertrag vom 28.04.2011 vereinbarte pauschale Betrag für den Ersatz allfälliger Wildschäden in Höhe von netto 4.578,00 Euro als nichtsteuerbarer Schadenersatz zu beurteilen?

Vorab werden folgende Feststellungen zur Unternehmereigenschaft der Bf. getroffen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der Unternehmer. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, ist nicht an eine bestimmte Rechtsform geknüpft. Zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit oder Rechtsfähigkeit ist nicht erforderlich. Unternehmereigenschaft besitzen daher nicht nur natürliche Personen oder Körperschaften oder Personengemeinschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit wie etwa die offene Gesellschaft, sondern auch Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit. Entscheidend ist ein Auftreten nach außen (vgl. *Ruppe, UStG*⁴, § 2 Tz 17).

Körperschaften öffentlichen Rechts sind gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2007, 2005/15/0016, kommt einer Agrargemeinschaft nach den maßgeblichen Bestimmungen des Vorarlberger Flurverfassungsgesetzes, LGBI. Nr. 2 /1979, nur dann der Rechtsstatus einer Körperschaft öffentlichen Rechts zu, wenn sie über eine behördlich genehmigte Verfassung verfügt. Eine Agrargemeinschaft ohne solche Satzung ist nach diesem Erkenntnis auch keine Körperschaft privaten Rechts.

Damit ist aber über die Frage der Unternehmereigenschaft einer Agrargemeinschaft im umsatzsteuerlichen Sinne noch nichts gesagt, da, wie oben ausgeführt, auch Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit Unternehmer sind, sofern sie nach außen in Erscheinung treten und eine nachhaltige, auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit verfolgen. Da die Bf. in den Streitjahren mit verschiedenen Pächtern Pachtverträge abgeschlossen hat, also nach Außen als Agrargemeinschaft aufgetreten ist und aus diesen Verpachtungen nachhaltig Einnahmen erzielt, kommt ihr insoweit jedenfalls Unternehmereigenschaft zu. Da die Bf. aber keine Körperschaft öffentlichen Rechts ist, geht das Argument der Bf., sie übe als Körperschaft öffentlichen Rechts hinsichtlich der Jagdverpachtung eine hoheitliche und somit nicht umsatzsteuerbare Tätigkeit aus, ins Leere.

1. Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte

Die für den Beschwerdefall maßgeblichen Abs. 1, 3 und 4 des die Durchschnittssatzbesteuerung für nichtbuchführungspflichtige Landwirte regelnden § 22 UStG 1994 lauten:

(1) „Bei nichtbuchführungspflichtigen Unternehmern, die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführen, wird die Steuer für diese Umsätze mit 10% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Soweit diese Umsätze an einen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht werden, wird die Steuer für diese Umsätze mit 12% der Bemessungsgrundlage festgesetzt. Die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern werden in gleicher Höhe festgesetzt. Die Bestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 8 bis 26, des § 11 und des § 12 Abs. 10 und 11 sind anzuwenden. Weiters sind Berichtigungen nach § 16 vorzunehmen, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeine Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.“

.....

(3) „Als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist. Als Landwirtschaft gelten insbesondere der Acker-, Garten-, Gemüse-, Obst- und Weinbau, die Wiesen- und Weidewirtschaft einschließlich der Wanderschäferei, die Fischzucht einschließlich der Teichwirtschaft und die Binnenfischerei, die Imkerei sowie die Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieb im Sinne des § 30 des Bewertungsgesetzes.“

(4) „Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind.“

Mit dieser Durchschnittssatzbesteuerung wird unterstellt, dass den in Rechnung gestellten 10% oder 12% Umsatzsteuern immer Vorsteuern in derselben Höhe gegenüberstehen. Damit wird eine Entlastung für nicht buchführungspflichtige Landwirte bewirkt, weil weder Aufzeichnungen geführt noch Voranmeldungen oder Jahreserklärungen abgegeben werden müssen.

Voraussetzung für die Anwendung der Durchschnittssatzregelung ist, dass ein nichtbuchführungspflichtiger Unternehmer Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausführt.

Unstrittig ist, dass die Bf. nichtbuchführungspflichtig und die Alpwirtschaft der Bf. einen landwirtschaftlichen Betrieb darstellt.

Zu prüfen ist aber, ob die Umsätze aus der Verpachtung des Jagdnutzungsrechtes im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes ausgeführt wurden.

In diesem Zusammenhang ist die gemeinschaftsrechtliche Grundlage des § 22 UStG 1994, nämlich Artikel 25 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG; kurz: 6. MWSt-RL) bzw. ab 1.1.2007 Artikel 295 bis Artikel 305 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (2006/112/EG idF Richtlinie 2010/88/EU; abgekürzt MWStSyst-RL) zu beachten. Mit der MWStSyst-RL wurde die 6. MWSt-RL zwar neu gefasst, inhaltlich aber nicht geändert.

Daher ist von einer Auslegungskontinuität auszugehen (vgl. Ruppe, UStG⁴, Einf Tz 18).

Nach Artikel 25 Abs. 1 6. MWSt-RL bzw. Artikel 296 Abs. 1 MWStSyst-RL können die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung der Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung einführen.

Gemäß Artikel 25 Abs. 2 6. MWSt-RL fünfter Gedankenstrich sind landwirtschaftliche Dienstleistungen die im Anhang B aufgeführten Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte und/oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder Fischereibetriebes vorgenommen wurde.

Ähnlich definiert auch Artikel 295 Abs. 2 fünfter Gedankenstrich MWStSyst-RL landwirtschaftliche Dienstleistungen als „*Dienstleistungen, die von einem landwirtschaftlichen Erzeuger mit Hilfe seiner Arbeitskräfte oder der normalen Ausrüstung seines landwirtschaftlichen, forst- oder fischwirtschaftlichen Betriebes erbracht werden und die normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in Anhang VIII aufgeführten Dienstleistungen*

- Arbeiten des Anbaus, der Ernte, des Dreschens, des Pressens, des Lesens und Einsammelns, einschließlich des Säens und Pflanzens;
- Verpackung und Zubereitung, wie beispielsweise der Trocknung, der Reinigung, Zerkleinerung, Desinfektion und Einsilierung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- Lagerung landwirtschaftlicher Erzeugnisse;
- Hüten, Zucht und Mästen von Vieh;
- Vermietung normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlicher Betrieben verwendeter Mittel zu landwirtschaftlichen Zwecken;
- technische Hilfe;
- Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung von Pflanzen und Böden durch Besprühen;
- Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen;
- Beschneiden und Fällen von Bäumen und anderen forstwirtschaftlichen Dienstleistungen.

Mit Urteil vom 26.5.2005, Rs. C-43/04, Finanzamt Arnsberg gegen Stadt Sundern, hat der Europäische Gerichtshof entschieden, Artikel 25 MWSt-RL, wonach die Mitgliedstaaten auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, eine Pauschalregelung anwenden können, sei dahin auszulegen, dass diese nur für die Lieferung landwirtschaftlichen Erzeugnisse und die Erbringung landwirtschaftlicher Dienstleistungen, wie sie in Artikel 25 Absatz 2 definiert sei, gelte und dass die sonstigen Umsätze der Pauschallandwirte der allgemeinen Regelung dieser Richtlinie unterliegen.

Artikel 25 Abs. 2 fünfter Gedankenstrich der Richtlinie in Verbindung mit ihrem Anhang B sei derart auszulegen, dass die Verpachtung von Jagdbezirken durch einen Pauschallandwirt keine landwirtschaftliche Dienstleistung im Sinne dieser Richtlinie darstelle. Zunächst werde die Verpachtung von Jagdbezirken in diesen Vorschriften nicht ausdrücklich genannt und erfülle auch nicht die darin aufgestellten Voraussetzungen. Sodann stelle die gemeinsame Pauschalregelung eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Sechsten Richtlinie dar und dürfe nur insoweit angewandt werden, als dies zur Erzielung ihres Ziels erforderlich sei. Schließlich entspräche eine Auslegung des Begriffes „landwirtschaftliche Dienstleistungen“ dahin gehend, dass darunter auch eine Verpachtung wie die von Jagdbezirken falle, die keinen landwirtschaftlichen Zwecken diene und sich nicht auf normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendete Mittel beziehe, weder der Art noch dem Ziel der genannten Regelung (vgl. den zweiten Leitsatz des Urteils C 43/04).

Die Verpachtung einer Jagd durch einen pauschalierten Landwirt ist daher nach der für die Auslegung des österreichischen Umsatzsteuerrechtes beachtlichen EuGH-Rechtsprechung nicht als landwirtschaftliche Dienstleistung iSd Artikel 25 der 6. MWSt-RL bzw. Artikel 295 bis 305 MWStSyst-RL zu sehen (so auch *Ruppe*, UStG⁴, § 22 Tz 22 und 29). In richtlinienkonformer Auslegung des § 22 UStG 1994 kann daher diese Verpachtung auch nicht als ein im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeführter Umsatz beurteilt werden (vgl. auch VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109).

Weshalb dieses Urteil des EuGH im Beschwerdefall nicht anwendbar sein soll, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Dass die Bf. eine nichtregulierte Agrargemeinschaft, die Stadt Sundern aber eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist, stellt keinen Unterschied dar, der eine Übertragung des zitierten EuGH-Urteils auf den Beschwerdefall verbüte. Dieses Urteil beschäftigt sich mit der Frage, wann eine landwirtschaftliche Dienstleistung eines Pauschallandwirtes vorliegt. Welche Rechtsform dieser Pauschallandwirt aufweist, ob es sich dabei also um eine natürliche Person, eine Körperschaft oder eben wie im Beschwerdefall um eine Personengemeinschaft ohne Rechtspersönlichkeit handelt, ist dabei unmaßgeblich (siehe dazu auch die obigen Ausführungen zur Unternehmereigenschaft der Bf.). Entscheidend ist vielmehr, dass auch im Fall des zitierten EuGH-Urteils ein pauschalierter landwirtschaftlicher Erzeuger eine Jagd verpachtet hat. Diese Verpachtung wurde vom EuGH auch dann nicht als landwirtschaftliche Dienstleistung eingestuft, wenn diese Jagd auf den ansonsten landwirtschaftlich genutzten Grundflächen des Ladwirtes ausgeübt wurde. Der EuGH hat sein Urteil auch damit begründet, dass die Verpachtung von Jagdbezirken keinen landwirtschaftlichen Zwecken dient und sich nicht auf normalerweise in land-, forst- und fischwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Mittel bezieht und daher auch nicht die Voraussetzungen für die im Anhang B bzw. VIII der Richtlinien genannten Dienstleistungen erfüllt. Diese Feststellung gilt generell und somit unabhängig von den Verhältnissen des Einzelfalles.

Damit erübrigt sich ein Eingehen auf die Ausführungen der Bf. betreffend den Zusammenhang der Jagdnutzung mit der Almwirtschaft. Nur so viel sei festgestellt, dass nämlich die diesbezüglichen Ausführungen allenfalls aufzeigen, dass die Almwirtschaft der Jagdnutzung dient und nicht umgekehrt und die Verpachtung der Jagd daher auch im konkreten Fall keine landwirtschaftlichen Zwecken dient.

Treu und Glauben

Mit dieser rechtlichen Beurteilung wird auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstößen.

Nach der Judikatur des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Es müssen schon besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen lassen. Dies kann etwa der Fall sein, wenn der Abgabepflichtige von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Dabei besteht aber idR kein Schutz in die Richtigkeit von Erlässen, sondern nur von Auskünften im Einzelfall (vgl. *Ritz*, BAO⁵ § 114 Tz 9 und 10 mit der dort zitierten Judikatur). Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, Richtlinien oder Erlässen ist unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beizumessen wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft im Einzelfall durch die die Abgaben erhebende Behörde, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich Vertrauen bilden kann (vgl. etwa VwGH 22.06.1993, 93/14/0086).

Ferner schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht das Erfüllungsinteresse, sondern soll lediglich einen Anspruch auf den Vertrauensschaden gewähren. Dieser besteht in der Differenz zwischen gesetzmäßiger Steuerschuld und derjenigen Steuerbelastung, die aus dem steuerlichen Verhalten entstanden wäre, das der Steuerpflichtige gesetzt hätte, wäre ihm die richtige Auskunft erteilt worden. Der Folgenbeseitigungsanspruch kann im Wege der Nachsicht (§ 236 BAO) oder im Amtshaftungsweg geltend gemacht werden (vgl. *Ritz*, BAO⁵ §114 Tz 13).

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist daher vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.05.2007, 2005/15/0052). Dass die Bf. im vorliegenden Fall eine Rechtsauskunft der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erhalten hätte, hat sie nicht behauptet. Der Hinweis auf die Umsatzsteuerrichtlinien geht auch insofern fehl, als diese, wie oben ausgeführt, nicht in derselben Weise eine Vertrauensschutzwirkung entfalten wie Einzelauskünfte.

Zudem ist auch nicht erkennbar, welcher Vertrauensschaden der Bf. durch die Übernahme der EuGH-Rechtsprechung auf die Auslegung des § 22 UStG 1994 entstanden sein soll.

2. Liebhaberei

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lassen (Liebhaberei).

Nach § 6 der (auch) zu § 2 UStG 1994 ergangenen Liebhabereiverordnung BGBI. 1993/33 idF BGBI. II 1997/358 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen.

Das sind verlustbringende Tätigkeiten aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich 1. nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind oder 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z 1 bis 3 LVO).

Da die Verpachtung der Eigenjagd nach den vorherigen Ausführungen nicht zum landwirtschaftlichen Betrieb der Bf. gehört, ist auch nur die Verpachtungstätigkeit auf eine allfällige Liebhabereigenschaft hin zu prüfen. Dafür fehlt aber schon die entscheidende Voraussetzung, nämlich das Vorliegen einer verlustbringenden Tätigkeit. Im Beschwerdefall liegen lediglich positive Einkünfte aus der Verpachtung der Jagd vor, nicht aber Verluste. Eine Liebhabereibetätigung scheidet daher bereits aus diesem Grund aus.

Der Vollständigkeit halber sei aber erwähnt, dass auch eine Einbeziehung der gesamten Landwirtschaft in die Liebhabereiprüfung zu keiner Liebhabereibeurteilung führen würde.

Von diesen drei Betätigungen, bei denen nach dem Verordnungsgeber die Liebhabereivermutung greift, kommt im Beschwerdefall allein jene der Z 2 in Betracht. Dabei ist zu beachten, dass die Frage, ob eine typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführende Tätigkeit vorliegt, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht anhand der konkreten Verhältnisse zu beurteilen ist. Ob die Bewirtschaftung einer Landwirtschaft typischerweise einer privaten Neigung entspreche, hänge wesentlich von der Größe der Landwirtschaft ab. Daher sei im Betrieb von Kleinlandwirtschaften eine solche vermutete Liebhabereibetätigung zu sehen. Als Kleinlandwirtschaft wurde im Erkenntnis vom 21.5.1997, 92/14/01285, eine Landwirtschaft mit einer Grundfläche von 1,8 ha angesehen. Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0059, bei einer Landwirtschaft mit einer Grundfläche von 16 ha die

Annahme einer Kleinwirtschaft aber verneint. Die Bewirtschaftung einer Landwirtschaft dieser Größenordnung stelle - abstrakt nach der Verkehrsauffassung – keine typischerweise auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführende Tätigkeit dar.

Die bewirtschaftete Grundfläche der Bf. weist eine Größe von 1.695 ha auf. In Entsprechung der vorzitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes kann bei der Bewirtschaftung einer Landwirtschaft in dieser Größe keinesfalls von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO gesprochen werden. Das Argument der Bf., der Alpbetrieb sei ohne direkte oder indirekte Subventionen nicht zu betreiben und habe die Bf. in den vergangenen Jahren über 250.000,00 Euro an Investitionen in Gebäude und sonstige Infrastruktur getätigt, ist daher für die Beurteilung der Frage der Liebhaberei ohne Bedeutung. Da die Bewirtschaftung der Landwirtschaft in typisierender Betrachtungsweise nicht als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO anzusehen ist, kann in umsatzsteuerlicher Hinsicht keine Liebhabereibetätigung vorliegen, unabhängig davon, wie sich die von der Bf. angeführten Umstände auf die Ertragslage der Landwirtschaft ausgewirkt hat (was die Bf. im Übrigen nicht konkretisiert hat).

3. Anwendung der Kleinunternehmerregelung

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro (bis 31.12.2006: 22.000 Euro) nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden.

Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 1994 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung von Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Jahres nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

In die Ermittlung der Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 sind auch die pauschalierten Umsätze mit einzubeziehen. Dass Umsätze pauschaliert sind, ändert nichts an der Tatsache, dass es sich dabei um Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 UStG 1994 handelt. Da es sich bei den gemäß § 22 UStG 1994 pauschalierten Umsätzen um steuerpflichtige und mit 10% versteuerte Umsätze handelt, muss für die Ermittlung der Umsatzgrenze diese Umsatzsteuer wieder herausgerechnet werden. Liegen keine Aufzeichnungen über die Umsätze nach § 22 UStG 1994 vor, sind diese zu schätzen. Eine Möglichkeit der Schätzung besteht in der Ansetzung von 150% des Wertes des land- und

forstwirtschaftlichen Betriebes gemäß § 125 Abs. 1 lit. b BAO (vgl. UStR Rz 996; *Ruppe*, UStG⁴, § 6 Tz 452).

Das Finanzamt hat für die Jahre 2006 bis 2008 die Umsatzgrenze mit 150% des Einheitswertes ermittelt, weil für diese Jahre keine Aufzeichnungen über die Umsätze der Bf. vorgelegen haben. Dass für diese Jahren derartige Aufzeichnungen fehlten, wird auch von der Bf. nicht bestritten. Damit wird aber keine Rechtswidrigkeit des Vorgehens des Finanzamtes aufgezeigt. Die mit der Beschwerde vorgelegte sog. Besatzkostenrechnung aus dem Jahr 1989 stellt keine solche Aufzeichnung dar. Dass Besatzkostenrechnungen alter Tradition entsprechen, wird nicht in Abrede gestellt, ändert aber nichts an der in diesem Zusammenhang allein entscheidenden Tatsache, dass für die Jahre 2006 bis 2008 Aufzeichnungen, die eine exakte Ermittlung der (pauschalierten) Umsätze erlaubt hätten, fehlten. Das Finanzamt konnte daher gar nicht anders, als diese Umsätze mit Hilfe einer zulässigen Schätzungsweise zu ermitteln.

Für das Jahr 2009 wurden die Umsätze aufgrund vorliegender Aufzeichnungen ermittelt. Da die Bf. gegen diese Ermittlung keine Einwendungen erhoben hat, geht das Bundesfinanzgericht von der Richtigkeit dieser Ermittlung aus. Für das Jahr 2011 schließlich hat die Bf. sowohl auf die Anwendung der Pauschalierung gemäß § 22 UStG 1994 als auch auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet.

Die Umsätze aus der Verpachtung der Eigenjagd sind daher umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

Steuerbefreiung § 6 Abs. 1 Z 16 UStG

Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 kommt im Falle der Verpachtung einer Jagdnutzung aus folgenden Gründen nicht zur Anwendung.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzung von Grund und Boden beziehen, steuerfrei.

Die Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ sind nicht im Sinne des nationalen Rechts, sondern nach Unionsrecht auszulegen. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind die Begriffe in den Steuerbefreiungen der MWStSyst-RL eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts und erfordern eine gemeinschaftsrechtliche Definition. In diesem Sinne werden die Begriffe „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ vom Gerichtshof dahin gehend definiert, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstückes auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück gleich einem Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. zB EuGH 4.10.2001, Rs. C-358/97 „Kommission/Irland“, 18.7.2007, Rs. C-451/06 „Walderdorff“).

Die entgeltliche Überlassung dieses Rechtes stellt keine Vermietung und Verpachtung eines Grundstückes dar. Auch wenn dieses Recht die Benützung von Grundstücken mitumfasst, ist damit nicht das Recht des Pächters verbunden, diese Grundstücke so in Besitz zu nehmen, als wäre er der Eigentümer und jeden Dritten von diesem Recht auszuschließen. Das Jagdnutzungsrecht beinhaltet das Recht, die das Jagdrecht umfassenden Grundstücke zu benützen nur soweit, als dies für die Ausübung des Jagdreiches erforderlich ist. Eine eigentümergleiche Nutzung ist damit nicht verbunden. Vielmehr ist laut der ausdrücklichen Bestimmung von Punkt 7. lit. c des Jagdpachtvertrages vom 27.12.2006 das Jagdrecht so auszuüben, dass die land- und forstwirtschaftliche Nutzung von Grundflächen so wenig als möglich beeinträchtigt wird. Die Verpachtung des Jagdnutzungsrechtes ist daher nicht anders zu beurteilen als die entgeltliche Einräumung eines Fischereirechtes, die der EuGH nicht als eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken beurteilt hat, weil damit nicht das Recht verbunden war, jede andere Person von der Benützung der Wasserflächen, an denen das Fischereirecht bestand, auszuschließen (vgl. EuGH 6.12.2007, Rs C-451/06; vgl. auch UFS 6.7.2001, RV/0496-W/09). Ein Jagdrecht ist aber auch kein grundstücksgleiches Recht, da dieses nicht ein selbständiges einverleibungsfähiges, dingliches Recht, sondern als ein mit dem Grund und Boden verbundenes Recht anzusehen ist (vgl. *Ruppe*, aaO, § 6 Tz 393 sowie § 2 Abs. 2 Vorarlberger Jagdgesetz).

4. Ersatz für Wildschäden echter Schadenersatz?

Die Frage, ob Zahlungen, die aus dem Titel des Schadenersatzes geleistet werden, der Umsatzsteuer unterliegen oder nicht, richtet sich danach, ob diesbezüglich ein Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vorliegt oder nicht.

Rechtsprechung und Lehre unterscheiden dabei zwischen echtem und unechtem Schadenersatz. Beim echten Schadenersatz steht der Zahlung keine Leistung des Empfängers gegenüber. Es fehlt daher am Leistungsaustausch, der Schadenersatz ist nicht steuerbar. Beim unechten Schadenersatz dagegen ist die Ersatzleistung des Schädigers eine Gegenleistung für eine besondere Leistung des Geschädigten. In diesem Fall liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. *Ruppe*, aaO, § 1 Tz 160).

Im Vertrag vom 27.12.2006 ist keine Ersatzleistung für Wildschäden vorgesehen.

Damit liegt aber weder eine echte noch eine unechte, sondern gar keine Schadenersatzleistung des Pächters vor.

Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird ein Umsatz iS des § 1 Abs. 1 UStG nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Dabei ist die Sicht des Leistungsempfängers maßgeblich: Ein vereinbartes Entgelt kann daher nicht einseitig vom Leistenden in ein Entgelt für eine andere Leistung oder in Schadenersatz umgedeutet werden. Es ist auch nicht um Aufwendungen des Unternehmers, z.B. Betriebsausgaben oder Werbungskosten, zu kürzen (vgl. *Ruppe*, aaO, § Tz 17).

Die Jagdpacht von 30.525,00 Euro wurde ausdrücklich für die Verpachtung des Jagdnutzungsrechtes vereinbart und vom Pächter auch nur dafür bezahlt. Daher sind diese vereinbarten 30.525,00 Euro als Entgelt für die Überlassung des Jagdnutzungsrechtes und nicht zum Teil auch als Schadenersatz zu werten und bilden diese aus demselben Grunde auch die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Ein Ersatz für allfällige Wildschäden wurde im Beschwerdefall erstmalig in Punkt 3. des Vertrages vom 21.4.2011 vereinbart. Dieser lautet:

„3. Die jährliche Pacht beträgt 25.947,00 Euro...zuzüglich Umsatzsteuer, sofern eine solche von der Verpächterin zu entrichten ist, was gegebenenfalls von der Verpächterin nachzuweisen ist. Zusätzlich zum Pachtzins zahlt die Pächterin eine pauschale Abgeltung sämtlicher allfälliger Wildschäden der Verpächtern in Höhe von 4.678,00 Euro... zuzüglich Umsatzsteuer, sofern eine solche von der Verpächterin zu entrichten ist, was gegebenenfalls von der Verpächterin nachzuweisen ist (Vereinbarung gemäß § 59 Abs. 1 JagdG).“

Der mit dem Vertrag vom 21.04.2011 pauschal vereinbarte Ersatz für allfällige Wildschäden entspricht einem Betrag in Höhe von 15% der im vorherigen Pachtvertrag aus dem Jahr 2006 vereinbarten Pacht in Höhe von 30.525,00 Euro. In diesem Vertrag war, wie erwähnt, noch kein Ersatz für Wildschäden vereinbart.

Auch diesbezüglich besteht eine Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Der Pächter hat die pauschale Entschädigung ebenso wie das eigentliche Pachtentgelt aufzubringen, um das Jagdnutzungsrecht auf dem Gebiet der Bf. ausüben zu können. Die pauschale Abgeltung ist zudem unabhängig davon zu entrichten, ob ein Wildschaden in dieser Höhe entstanden ist oder nicht und sie ist gleichzeitig mit dem Pachtzins zu zahlen. Sie kann daher nicht weggedacht werden, ohne dass damit auch die Überlassung der Jagdnutzung entfiele.

Liegt eine Verbindung zwischen Leistung (Überlassung der Jagdnutzung) und Gegenleistung (Pachtentgelt) vor, ist es letztlich ohne Bedeutung, ob ein Pachtentgelt in mehrere Teilentgelte wie in ein Entgelt für die eigentliche Überlassung der Jagdnutzung, eines für die Überlassung von Infrastruktur oder eben eines die Abgeltung von mit der Jagdnutzung üblicherweise verbundenen Schäden durch Wildverbiss oder ob das Entgelt wie im Vertrag aus dem Jahr 2006 in einem Betrag festgesetzt wird. Auch ist es unmaßgeblich, wie diese Teilentgelte bezeichnet werden. Auch die Bezeichnung eines Entgeltteiles als „Abfindung für Wildschäden“ macht aus diesem Teil keinen echten Schadenersatz, wenn diesem, wie im Beschwerdefall, eine Gegenleistung gegenübersteht. Die „Abfindung“ ist daher als Teil des Gesamtentgeltes für die Überlassung des Jagdnutzungsrechtes anzusehen und ist ebenso wie dieses umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig (vgl. auch UFS 06.07.2011, RV/0496-W/09). Für diese Behandlung spricht im Beschwerdefall schließlich auch der Umstand, dass das Entgeltssplitting im Vertrag vom 21.04.2011 zur selben Gesamtpacht führt wie im Vertrag vom 27.12.2006 ohne Entgeltssplitting.

Im Ergebnis war daher wie folgt zu entscheiden:

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 war abzuweisen.

Auch die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2011 war abzuweisen.

Wie bereits weiter oben ausgeführt, trat der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 17.04.2012 an die Stelle des mit Beschwerde angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für den Kalendermonat März 2011 und wirkte die Beschwerde gegen diesen Bescheid gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 weiter.

Die Bf. hat aber mit der Umsatzsteuererklärung 2011 neben der Jagdpacht auch den Ersatz für Wildschäden dem Normalsteuersatz unterzogen. Es besteht daher kein Grund, diesen Bescheid abzuändern. Er bleibt vielmehr unverändert.

Zulässigkeit einer Revision:

Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Mit gegenständlichem Erkenntnis ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung verbunden. Die im Beschwerdefall zu behandelnden Rechtsfragen sind bereits durch die im Beschwerdefall zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen geklärt. Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind daher grundsätzlich keiner Revision zugängig.

Feldkirch, am 26. März 2015