



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Agrargemeinschaft Bw vom 9.7.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Stadt betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben. Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen, die Zahllasten und die Gutschrift betragen:

Ad Umsatzsteuer 2006:

168.498,36 € Umsatz 20%

114.022,22 € Umsatz 10%

33.699,67 € Umsatzsteuer 20%

11.402,22 € Umsatzsteuer 10%

45.101,89 € Umsatzsteuer gesamt

-39.455,16 € Vorsteuer

5.646,73 € Zahllast

Ad Umsatzsteuer 2007:

73.739,78 € Umsatz 20% laut Steuererklärung

89.911,08 € Umsatz 10% laut Steuererklärung

14.747,96 € Umsatzsteuer 20%

8.991,11 € Umsatzsteuer 10%

23.739,07 € Umsatzsteuer gesamt

-27.868,66 € Vorsteuer

-4.129,59 € Gutschrift

Ad Umsatzsteuer 2008:

137.790,90 € Umsatz 20% laut Steuererklärung

52.393,10 € Umsatz 10%

27.558,18 € Umsatzsteuer 20%

5.239,31 € Umsatzsteuer 10%

32.797,49 € Umsatzsteuer gesamt

-26.857,19 € Vorsteuer

5.940,30 € Zahllast

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Agrargemeinschaft nach dem Region-Flurverfassungslandesgesetz. Sie hat zusammen mit einer anderen Agrargemeinschaft (Agrargemeinschaft Partnerin) im Streitzeitraum 2006-2008 eine Eigenjagd an einen Pächter verpachtet. Die Bw ist der Ansicht, dass dieser Verpachtungsumsatz der Personenmehrheit, bestehend aus beiden Agrargemeinschaften, zuzurechnen sei . Diese Verpachtungsgemeinschaft sei nach Ansicht der Bw ein eigener Unternehmer (Schreiben der Bw vom 16.3.2010). Das Finanzamt rechnete jedoch in den bekämpften Umsatzsteuerbescheiden 2006-2008 vom 9.6.2010 diese Jagdverpachtungsumsätze zum Teil der Bw zu. Die restlichen Jagdverpachtungsumsätze rechnete das Finanzamt der anderen Agrargemeinschaft zu. Nach der Ansicht des Finanzamtes habe sich die Bw zum Zwecke des Betriebes einer Eigenjagd mit der anderen Agrargemeinschaft zusammengeschlossen; die Bw sei diesen Zusammenschluss nur zur Erlangung der Qualifikation einer Eigenjagd eingegangen (BP-Bericht, TZ 2).

Auf die Bw entfielen daher nach der Darstellung des Finanzamtes folgende zusätzliche Umsätze (20%) aus der Verpachtung der Eigenjagd:

4.901,41 € 2006

4.978,73 € 2007

5.089,83 € 2008 (TZ 2 BP-Bericht).

Die Bw berief gegen die Bescheide vom 9.6.2010 betreffend Umsatzsteuer 2006-2008: Nach Doralt/Ruppe, Steuerrecht I , 8. Auflage, TZ 1239 hätten Zusammenschlüsse mehrerer Unternehmer die Eigenschaft eines Unternehmers, wenn die Unternehmergruppe als solche

nach außen hin in Erscheinung trete und selbstständig gewerblich oder beruflich tätig werde (VwGH 13.10.1983, 82/15/0066; UStR 185).

Sowohl dem Pächter als auch allen Behörden gegenüber treten nach den Behauptungen der Bw beide Agrargemeinschaften gemeinsam als Verpachtungsgemeinschaft auf.

Die Bw begehrte, die Umsatzsteuern 2006-2008 gegenüber der Bw ohne Zugrundelegung der Umsätze aus der Jagdverpachtung festzusetzen, weil die Umsätze aus Jagdverpachtung nicht der Bw, sondern der Verpachtungsgemeinschaft, bestehend aus den beiden Agrargemeinschaften, zuzurechnen sei.

Das Finanzamt replizierte in seinem Vorbringen vom 21.7.2010 wie folgt:

Den Agrargemeinschaften sei es nur möglich, Gesellschafter einer GesBR zu sein, nicht jedoch nur zum Teil oder hinsichtlich einer Teilorganisation (wie im gegenständlichen Fall nur hinsichtlich der Eigenjagd). Der Zusammenschluss von zwei Agrargemeinschaften sei ähnlich einem Gemeindeverband zu sehen. Umsatzsteuerrechtlich seien die Verpächter trotz Vorliegens eines gemeinsamen Pachtvertrages getrennt zu beurteilen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw (eine Agrargemeinschaft gemäß § 34 Region- Flurverfassungslandesgesetz) und die Agrargemeinschaft Partnerin (eine Agrargemeinschaft nach demselben Gesetz), haben gemeinsam eine Grundfläche von 2.350 ha als Eigenjagd verpachtet (Pachtvertrag vom 9.12.2000 = AB 149; TZ 2 BP-Bericht). Durch diese gemeinsame Verpachtung erlangten die Bw und die andere Agrargemeinschaft in Bezug auf die verpachteten Flächen die Qualifikation einer Eigenjagd (TZ 2 BP-Bericht). Daraus ist zu schließen, dass die zur Jagdausübung verpachteten Grundstücke zum Teil im Eigentum der Bw, zum Teil im Eigentum der anderen Agrargemeinschaft standen. Die beiden Agrargemeinschaften haben daher ihre Bemühungen und die in ihrem Eigentum stehenden Grundstücke zum gemeinschaftlichen Nutzen (Verpachtung einer Eigenjagd) i.S. des § 1175 ABGB vereinigt. Beide Agrargemeinschaften haben somit eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zum Zwecke der Verpachtung dieser Eigenjagd gegründet.

Daraus folgt aus steuerlicher Sicht: Diese Personengesellschaft, bestehend aus der Bw (Agrargemeinschaft Bw) und der Agrargemeinschaft Partnerin, zwei Körperschaften öffentlichen Rechts gem. § 34 Region- Flurverfassungslandesgesetz, hat im Zeitraum 2006-2008 ein Jagdgebiet von 2.350 ha gegen Bezahlung eines Entgeltes von zumindest 14.704,22 € jährlich (AB 150: Zahlungsbelege betreffend Jagdpacht 2006-2008) verpachtet (Pachtvertrag vom 9.12.2000, AB 149).

Im Pachtvertrag tritt die Personenmehrheit „Eigenjagd Agrargemeinschaft Bw -Gegend und Agrargemeinschaft Partnerin “ als Verpächter auf (AB 149). Damit ist im Sinne der erkennbaren Absicht der Parteien gemeint (§ 914 ABGB), dass die Personenmehrheit, bestehend aus der Agrargemeinschaft Bw und der Agrargemeinschaft Partnerin als Verpächter auftritt. Damit ist jedenfalls nicht gemeint, dass nur ein Teil der Agrargemeinschaft Bw (Bw) zur verpachtenden Personengemeinschaft gehören soll. Dies folgt daraus, dass die Bw eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist und dass eine solche Rechtsperson nicht teilbar ist. *In dieses Bild fügt sich: Der Jagdpächter hat, so wie dies im Vertrag vereinbart worden war (vgl. Punkt 4.2. Jagdpachtvertrag vom 9.12.2000 = AB 149) den Jagdpachtzins auf ein Konto mit der Bezeichnung „Agrargemeinschaft Bw KurzformPartnerin“ (damit waren beide erwähnten Agrargemeinschaften Bw und Partnerin gemeint) überwiesen.* Daraus ist ersichtlich, dass als Verpächterin im Jagdpachtvertrag die Personengemeinschaft Agrargemeinschaft Bw und Agrargemeinschaft Partnerin gemeint war (siehe Überweisungsbelege 2006-2008 = AB 150).

Zusammenschlüsse mehrerer Personen haben selbst Unternehmereigenschaft, wenn die Personenmehrheit als solche nach außen hin (Dritten gegenüber) in Erscheinung tritt (Ruppe/Achatz UStG 4. Auflage, § 2 TZ 20; VwGH 3.7.2003, 99/15/0190) und selbstständig gewerblich oder beruflich tätig wird (VwGH vom 13.10.1983, 82/15/0066 2 Personen, die gemeinsam ein Geschäft verpachten; VwGH vom 1.12.1986, 86/15/0009; Doralt-Ruppe, Steuerrecht I, 9. Auflage, TZ 1239; Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage § 2 TZ 22; VwGH 10.3.1981, 976/78; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119, 0120, 29.3.2007, 2006/15/0329; 24.5.2007, 2007/15/0110; 17.9.1996, 92/14/0060, 29.4.1991, 90/14/0174).

Aus dem Jagdpachtvertrag vom 9.12.2000 (= AB 149) und aus den Überweisungsbelegen betreffend die Jagdpacht für die Zeiträume 2006-2008 (AB 150) geht hervor, dass die oben erwähnte Personengesellschaft nach außen hin gegenüber dritten Personen, insbesondere gegenüber dem Jagdpächter und gegenüber den Banken, die bei den Überweisungen in Erscheinung getreten sind, aufgetreten ist. Auch allen Behörden gegenüber traten beide Agrargemeinschaften gemeinsam als Verpachtungsgemeinschaft auf (Berufungsvorbringen, unbestritten).

Steuerpflichtiger ist u.a. jedenfalls, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Dienstleistenden selbstständig ausübt (Art 9 Abs 1 MwStRL, Achatz/Ruppe, § 2 TZ 8; Art 4 der 6. RL). Die MwStSystRL trat per 1.1.2007 in Kraft (Art 413 MwStSystRL).

Selbstständigkeit einer Personengesellschaft ist nicht gegeben, soweit diese Personengesellschaft einem Unternehmen derart eingegliedert ist, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet ist (§ 2 Abs 2 Z 1 UStG 1994). Diese Bestimmung ist

allerdings nach Ruppe/Achatz einschränkend auszulegen. Eine Personengesellschaft, die sich wie die durch die Bw und die zweite Agrargemeinschaft gebildete Personengesellschaft als solche zu Leistungen verpflichtet, besitzt stets Unternehmereigenschaft. Der Anwendungsbereich des § 2 Abs 2 Z 1 leg.cit. beschränkt sich auf jene Fälle, in denen sich Personen kollektiv zu unselbstständigen Dienstleistungen verpflichten (Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 2 TZ 97; Art 4 Abs 4 6. RL; Art 10 MWStSystRL). Eine derartige kollektive Verpflichtung zu unselbstständigen Dienstleistungen ist nicht feststellbar. Eine Weisungsunterworfenheit der Personengesellschaft, bestehend aus den beiden Agrargemeinschaften, gegenüber einem anderen Unternehmer kann nicht festgestellt werden. Die Personengesellschaft, bestehend aus den o.e. beiden Agrargemeinschaften, ist nicht an einen Arbeitgeber durch ein Rechtsverhältnis gebunden, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgeltes sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft (Art 4 Abs 4 der 6. RL; Art 10 MWStSystRL). Die o.e. Personengesellschaft ist somit selbstständig.

Der gegenständliche Fall ist dem Verhältnis zwischen einer Hausgemeinschaft und ihren Miteigentümern vergleichbar. Die nach außen auftretende Hausgemeinschaft ist ein von den einzelnen Miteigentümern verschiedenes Unternehmen, das Unternehmen der Personengesellschaft umfasst nicht die unternehmerische Tätigkeit der einzelnen Gesellschafter (Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 2 TZ 123). Ebenso umfasst das Unternehmen der gegenständlichen Personengesellschaft, die aus zwei Agrargemeinschaften besteht, nicht die unternehmerische Tätigkeit der beiden Agrargemeinschaften.

Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs 1 UStG), dh es genügt, dass durch einen einmaligen Vertragsabschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen wird (VwGH 28.11.1969, 374/68; 25. 11.1970, 1538/68).

Eine Personengesellschaft, bestehend aus zwei Agrargemeinschaften (darunter die Bw), verpachtete eine Eigenjagd und erhielt dafür jedenfalls im Streitzeitraum 2006-2008 laufend Entgelte. Sie hat daher durch einen Vertragsabschluss (Jagdpachtvertrag vom 9.12.2000 = AB 149) einen Dauerzustand mit dem Ziel fortlaufender Einnahmen geschaffen. Die Personengesellschaft übte somit in Bezug auf die Verpachtung der Eigenjagd eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus. Ihre Tätigkeit war daher im Streitzeitraum eine gewerbliche oder berufliche.

Die Körperschaften öffentlichen Rechts (KÖR) (beide Agrargemeinschaften sind KÖR) sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land – und forstwirtschaftlichen Betriebe

gewerblich oder beruflich tätig (§ 2 Abs 3 UStG). Die Unternehmereigenschaft von KÖR richtet sich unionsrechtlich nach den allgemeinen Regeln. Auch bei den KÖR kommt es darauf an, ob sie eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MWStSystRL und iS von Art 4 der 6. RL als Dienstleistender ausüben (Achatz/Ruppe, UStG, § 2 TZ 9).

Betrieb gewerblicher Art ist jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbstständig ist, die zumindest überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht nachgeht, die zur Erzielung von Einnahmen dient und die nicht der Land- und Forstwirtschaft dient (§ 2 Abs 1 KStG 1988 iVm § 2 Abs 3 UStG 1994).

Die oben erwähnte Personengesellschaft agierte im Streitzeitraum selbstständig, weil sie keinen Weisungen eines anderen Unternehmers unterworfen war. Sie ist daher im Streitzeitraum als wirtschaftlich selbstständige Einrichtung anzusehen.

Diese Personengesellschaft verpachtete im Zeitraum 2006-2008 eine Eigenjagd gegen Bezahlung eines Entgeltes von zumindest 14.704,22 € jährlich (Die Beträge in der Größenordnung von 4.900- 5.089,83 € jährlich, die die Bw erhalten hat, sind der Anteil der Bw an den Umsätzen der o.e. Personengesellschaft). Dies war im Streitzeitraum eine nachhaltige privatwirtschaftliche, dienstleistende Tätigkeit der o.e. Personengesellschaft von wirtschaftlichem Gewicht, die zur Erzielung von Einnahmen, aber nicht der Land- und Forstwirtschaft diente.

Die o.e. Personengesellschaft hat sich vertraglich (Jagdverpachtungsvertrag vom 9.12.2000 = AB 149) verpflichtet, die o.e. Eigenjagd dem Pächter entgeltlich zur Nutzung zu überlassen. Der Jagdpächter hat die o.e. Eigenjagd im Streitzeitraum gegen Bezahlung des vereinbarten Entgeltes für Zwecke der Jagd genutzt. Die o.e. Personengesellschaft hat somit jedenfalls die Leistung erbracht, die sie dem Pächter zugesagt hatte.

Die o.e. Personengesellschaft, bestehend aus den Agrargemeinschaften Bw (Bw) und Partnerin war daher im Streitzeitraum Unternehmerin, weil sie die oben erwähnte Eigenjagd verpachtete. Die Verpachtung dieser Eigenjagd ist daher nicht den Gesellschafterinnen der o.e. Personengesellschaft, von denen eine die Bw ist, sondern der o.e. Personengesellschaft zuzurechnen.

Die Umsätze der Bw (20%) sind daher um die Umsätze aus der o.e. Jagdverpachtung zu kürzen. Dh, die Hinzurechnungen aus dem Titel „TZ 2 Eigenjagd“ laut S. 5 BP-Bericht vom 7.6.2010 sind wieder rückgängig zu machen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Juli 2013