



GZ. RV/3137-W/02,
RV/3138-W/02, RV/3887-W/02,
RV/3888-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch gesamten Senat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 15. November 2001 und 8. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Scheibbs, vertreten durch Vertreter FA, vom 18. Oktober 2001 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 und vom 19. Oktober 2001 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 bis 1999 sowie gegen die Bescheide vom 25. Juli 2002 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 und vom 5. August 2002 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 nach der im Beisein der Schriftführerin ... am 8. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 werden abgewiesen, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Den Berufungen betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 wird teilweise statt gegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Abgaben betragen:	1997	1998	1999	2000
Umsatzsteuer in S	101.185,00	102.215,00	105.960,00	140.124,00
Umsatzsteuer in €	7.353,40	7.428,25	7.700,41	10.183,21
Körperschaftsteuer in S	17.497,00	24.994,00	24.077,00	24.080,00
Körperschaftsteuer in €	1.271,56	1.816,38	1.749,74	1.749,96

Den Berufungen betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 sowie für das Jahr 2000 wird teilweise statt gegeben, die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Haftung für Kapitalertragsteuer über den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 beträgt:

1997	1998	1999	gesamt
------	------	------	--------

S	S	S	S
28.949,00	26.899,00	36.153,00	92.001,00
€	€	€	€
2.103,81	1.954,83	2.627,34	6.685,97

Die Haftung für Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 beträgt € 1.243,07 (S 17.105,00).

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben (Umsatzsteuer 1997 bis 2000) ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Verwendete Abkürzungen:

E	E
B	B
R	R
G	G
W	W

Die Berufungswerberin (Bw.), betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Hotel mit Restaurant.

Berufungsgegenständlich ist die Betriebszugehörigkeit zweier gepachteter Jagdreviere und die Verrechnung von Verlustvorträgen.

Geschäftsführer der Bw. ist Herr E (E), einzige Gesellschafterin ist seine Tochter Frau B (B).

Berufungsgegenständlich sind die Jahre 1997 bis 2000. Eine weitere Berufung gegen Abgabenbescheide für den nachfolgenden Zeitraum 2001 bis 2004 wurde vom zuständigen Finanzamt (FA) mit Bescheid vom 6. September 2007 zum vorliegenden Berufungsverfahren gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt.

a) Bescheide 1997 bis 1999

Anlässlich einer für den Zeitraum 1997 bis 1999 vom FA durchgeführten Betriebsprüfung wurden im Bericht vom 17. Oktober 2001 (abgelegt im Bilanzakt nach dem Jahr 1999) folgende berufsgegenständliche Feststellungen getroffen:

– Tz 16 "Jagdaufwand":

Mit 16. Mai 1997 sei von den Österreichischen Bundesforsten (ÖBF) das Eigenjagdgebiet Revier "R" (R) gepachtet worden. Die Verpachtung sei auf fünf Jahre vom 16. Mai 1997 bis 31. Dezember 2001 erfolgt. Im Pachtvertrag sei Herr E als Geschäftsführer der Bw. angeführt,

die Rechnungen über die jährliche Pacht würden von den ÖBF an Herrn E adressiert. Im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 30. Juli 1997 betreffend Vorschreibung einer Verwaltungsabgabe sei Herr E als Einzelpächter angeführt. Der Bescheid über die Vorschreibung der Pachtgebühr durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vom 22. Dezember 1997 habe auf Herrn E gelautet. Mit Rechnung vom 23. Jänner 1998 werde von Herrn G (G) das weitere Jagdgebiet "W" (W) für das Jahr 1999 gepachtet. Diese Rechnung laute ebenfalls auf Herrn E. Sämtliche Aufwendungen für die beiden Jagdgebiete seien im Prüfungszeitraum 1997 bis 1999 und im Nachschauzeitraum 2000 auf dem Konto "Aufwand Jagd" als Aufwand verbucht worden. Die in den Rechnungen enthaltene USt sei als Vorsteuer geltend gemacht worden.

Für den Zeitraum 1997 bis 2000 seien die Abschusslisten der beiden Reviere vorgelegt worden. Auf den Abschusslisten scheine Herr E relativ oft als Erleger auf. Laut Aussage von Herrn E am 3. August 2001 müsste sich ein deutscher Jagdgast in Niederösterreich persönlich eine Jagdkarte bei der Bezirkshauptmannschaft lösen, um einen Abschuss zu tätigen. Da dies ziemlich oft nicht möglich sei, werde auf der Abschussliste als offizieller Erleger Herr E oder einer der Pirschführer eingetragen. Auf Grund dieses Sachverhaltes könne die Glaubwürdigkeit dieser Listen angezweifelt werden. Nach Aufforderung durch die Bp. sei am

10. September 2001 eine Liste über die tatsächlichen Erleger vorgelegt worden. Laut Angabe durch Herrn E handle es sich bei diesen Erlegern um eingeladene Jagdgäste, die für diese Abschüsse nicht bezahlen müssten, und zwar um Geschäftspartner der deutschen Niederlassung der Bw. An Hand der offiziellen Abschusslisten und der von Herrn E erstellten Liste sei von der Betriebsprüfung folgende Zusammenstellung der Abschüsse erstellt worden:

Revier:	R 1997	R 1998	R u. W 1999	R 2000
Fallwild	5	0	5	6
Pflichtabschüsse durch Jäger	15	6	27	9
Herr E	1	5	2	8
Einladungen Geschäftsfreunde	6	7	6	6
Jagdgäste bezahlt (Abschusserlöse)	3	10	6	6
gesamt	30	28	46	35
Abschusserlöse in S	51.000,00	120.100,00	58.900,00	105.250,00

Aus dieser Aufstellung gehe hervor, dass die gepachtete Jagd in einem keineswegs unbeachtlichen Teil zu Zwecken genutzt worden sei, die in keinem Zusammenhang mit dem Hotelbetrieb stünden. Sei es, dass der Geschäftsführer Herr E selbst gejagt habe, sei es dass die Jagd durch Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung ausgeübt worden sei. Auf dem Konto "außerordentliche Erträge" werde jährlich ein pauschaler Betrag von DM 60.000,00 als Erlös verbucht. Laut Aussage des Geschäftsführers handle es sich ua. um die Abgeltung der Jagdeinladungen durch die deutsche Niederlassung. Im vorgelegten "Werkvertrag" vom 23. Februar 1994 betreffend diesen Betrag zwischen der Bw. und der Niederlassung in Deutschland würden unter Punkt "I. Gegenstand des Werkvertrages" zwar Geschäftsführungstätigkeit, Verwaltungs- Koordinierungs- u. Coachingkosten, Zurverfügungstellung und Nutzung der vorhandenen Infrastruktur in Österreich (zB Nutzung von Büro- u. Verwaltungsräumen, Telefon, EDV, usw., Durchführung von Besichtigungs- u. Weiterbildungs-fahrten iZm. Forst) und Prämie für die Übernahme der Haftung angeführt, nicht jedoch die Jagdeinladungen.

Diene eine gepachtete Jagd sowohl der Jagdausübung des Steuerpflichtigen als auch der Jagdausübung durch Geschäftsfreunde und der Mitnahme von Hotelgästen auf die Pirsch und auch der Jagdausübung durch Hotelgäste sowie der Verwertung des Wildbrets in der Hotelküche, so liege eine gemischte Verwendung (gemischter Aufwand) vor. Nur bei ausschließlicher oder fast ausschließlicher Veranlassung der Jagdpacht durch das Hotel könnte daher der Aufwand durch die Jagd zum Abzug zugelassen werden. Auf Grund dieser Feststellungen würden die Erträge und Aufwendungen, Umsätze und Vorsteuerbeträge aus der Jagdpacht mangels überwiegenden Zusammenhangs mit dem Hotelbetrieb als der Privatsphäre des Geschäftsführers Herrn E zugehörig gewertet. Durch die Betriebsprüfung komme es zu folgenden betraglichen Auswirkungen:

	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S
Aufwand Jagd:				
mit 0% USt	62.783,00	4.574,00	22.423,00	7.230,00
mit 10% USt	7.378,00	16.309,00	20.866,00	22.916,00
mit 20% USt	309.069,00	308.383,00	474.421,00	315.071,00
Aufwandskürzung gesamt netto	<u>379.230,00</u>	<u>329.266,00</u>	<u>517.710,00</u>	<u>345.217,00</u>
Vorsteuerkürzung	62.552,00	63.308,00	96.971,00	65.306,00
Erlöse Jagd:				
Jagd 20%	42.500,00	100.083,00	49.542,00	87.708,00
Wildbret 10%	41.473,00	8.437,00	18.063,00	20.250,00
So. Erlöse 0%	7.848,00	572,00	2.803,00	
So. Erlöse 10%	922,00	2.039,00	2.608,00	
So. Erlöse 20%	38.634,00	38.548,00	59.303,00	
Erlöskürzung gesamt netto	<u>131.377,00</u>	<u>149.679,00</u>	<u>132.319,00</u>	<u>107.958,00</u>
USt-Kürzung	20.466,00	28.774,00	23.836,00	19.567,00
Differenz USt/Vorsteuer	42.086,00	34.534,00	73.135,00	45.739,00
Erlöse gesamt netto	131.377,00	149.679,00	132.319,00	
Aufwand gesamt netto	<u>379.230,00</u>	<u>329.266,00</u>	<u>517.710,00</u>	
Differenz = außerbil. Zurechnung	247.853,00	179.587,00	385.391,00	

Zu beachten ist, dass das FA für das ebenfalls berufsgegenständliche Jahr 2000 in den Bescheiden leicht abweichende Beträge ansetzte (siehe unten Punkt c).

– Tz 19 Umsatzzusammensetzung:

Bei der Umsatzsteuer reduzierte die Betriebsprüfung aus den Feststellungen "Jagdaufwand" den Gesamtbetrag der Entgelte, die mit 20% und 10% zu versteuernden Umsätze sowie die Vorsteuern.

	1997 S	1998 S	1999 S
Änderung der USt lt Tz 16:			
Gesamtbetrag der Entgelte	-123.529,00	-149.107,00	-129.516,00
mit 20%	-81.134,00	-138.631,00	-108.845,00
mit 10%	-42.395,00	-10.476,00	-20.671,00
Vorsteuern	-62.552,00	-63.308,00	-96.971,00

– Tz 29 Verdeckte Ausschüttung:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass die Bw. Ausgaben getragen habe, welche die Privatsphäre der Gesellschafterin und des Geschäftsführers betreffen würden und als verdeckte Ausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu behandeln seien. Feststellungen zu einer verdeckten Ausschüttung iZm. Eigenverbrauch und Nutzung Privatwohnung (Tz 17 und 18) mit gesamt jährlich S 42.168,00 wurden von der Bw. nicht angefochten. Betreffend die berufsgegenständliche Jagdpacht stellte die Betriebsprüfung verdeckte Ausschüttungen in folgender Höhe fest:

	1997	1998	1999	
	S	S	S	[Anmerkung UFS:
Jagdaufwand/-erlöse	247.853,00	179.587,00	385.391,00	= "Verlust aus Jagd"
Differenz USt/Vorsteuer	42.086,00	34.534,00	73.135,00	= "Vorsteuerüberhang Jagd"]
verdeckte Ausschüttung	289.939,00	214.121,00	458.526,00	

Laut Aussage im Zuge der Schlussbesprechung werde die KEST betreffend der nicht berufsgegenständlichen Tz 17 und 18 vom Geschäftsführer getragen. Die KEST betreffend die berufsgegenständliche Jagd Tz 16 werde hingegen von der Bw. getragen und stelle daher ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung dar.

	1997	1998	1999
	S	S	S
nicht berufsgegenständliche verdeckte Ausschüttung mit 25% KEST	42.168,00	42.168,00	42.168,00
verdeckte Ausschüttung Jagd mit 33,3% KEST	289.939,00	214.121,00	458.526,00
KEST 33,3%	96.646,00	71.374,00	152.842,00
verdeckte Ausschüttung inkl. KEST	428.753,00	327.663,00	653.536,00

Laut Betriebsprüfung (Tz 32) berechne sich die KEST einschließlich der nicht berufsgegenständlichen Beträge:

	1997	1998	1999	gesamt
	S	S	S	S
Bemessungsgrundlage	428.753,00	327.663,00	653.536,00	
Steuersatz	25%	25%	25%	
Kapitalertragsteuer	107.188,00	81.916,00	163.384,00	352.488,00

Auf Grund dieser und anderer nicht berufsgegenständlicher Feststellungen erließ das FA am 19. Oktober 2001 nach Wiederaufnahme des Verfahrens die geänderten Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 1997 bis 1999, sowie am 18. Oktober 2001 den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999.

b) Berufung 1997 bis 1999

Die Bw. erhob mit Schreiben vom 15. November 2001 Berufung (Akt 1999 Seite 18), welche sie mit Schreiben vom 14. Dezember 2001 (Akt 1999 Seite 20ff) damit begründete, sie betreibe kein bloßes Hotel, sondern ein Jagdhotel. Gemäß Rz 4765 EStRL, Abschnitt 14, sei keine Angemessenheitsprüfung durchzuführen, sofern die im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG taxativ angeführten Gegenstände unmittelbar der Betriebsausübung dienten. Diese Unmittelbarkeit liege dann vor, wenn die Wesensart der Leistung durch den Einsatz dieser Gegenstände bestimmt werde. So komme die Leistung "Wohnen im Schlosshotel" erst durch den Einsatz entsprechender Einrichtungsgegenstände, wie Antiquitäten etc., zu Stande und ein Jagdhotel eben durch das Anbieten von Jagdmöglichkeiten im Rahmen eines gepachteten Jagdgebietes.

Das Angebot von Wildabschüssen und Pirschgängen sei für ein Jagdhotel gerade in der vorliegenden Gegend charakteristisch. Allein die Ausstattung und Einrichtung des von der Bw. betriebenen Jagdhotels lasse darauf schließen, dass die angebotenen Jagdmöglichkeiten und die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen im unmittelbaren Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stünden. Betreffend Pächter und Rechnungsausstellung auf Herrn E als Geschäftsführer müsse auf § 26 Abs. 1a iVm. § 51 Abs. 2 NÖ JagdG verwiesen werden, welches als Pächter eines Jagdreviers nur eine einzelne physische Person zulasse und die Pachtung durch eine juristische Person untersage.

Insbesondere werde darauf hingewiesen, dass der Abschussplan für das gepachtete Jagdgebiet Abschussquoten vorschreibe. Da Jagdgäste nur Trophäenträger erlegen würden, seien alle übrigen vorgeschriebenen Abschüsse (Kahlwild und Nachwuchsstücke, nicht Trophäenträger, weibliche Stücke, Jährlinge) durch die Jäger und den Geschäftsführer durchzuführen. Herr E sei überdies nur fallweise wochenends in Österreich und daher auf fremde (dritte) Pirschführer angewiesen.

Das Betreiben eines Jagdhotels könne nach Ansicht der Bw. nicht dazu führen, das Thema "Jagd" aus dem Gesamtbetrieb Jagdhotel herauszulösen und einer abgesonderten Betrachtung und Angemessenheitsprüfung zu unterziehen. Genauso wenig wie dies mit dem hotel-eigenen Hallenbad- und Saunabetrieb erfolgt sei. Bei einer Gesamtbetrachtung habe nach Ansicht der Bw. von vornherein eine Angemessenheitsprüfung zu unterbleiben (Hinweis auf EStR, Abschnitt 14, Rz 4766). Die Betriebsart Jagdhotel werde unter anderem durch das Bewirtschaften eines Jagdreviers begründet und nachgewiesen (so auch Rz 4790).

Die Privatautonomie erlaube jedem im Fremdenverkehr Tätigen, seine Betriebsart (Pub, Landgasthof, Seminarhotel/Restaurant, Schlosshotel/Restaurant oder Jagdhotel/Restaurant) nach Ablegen der Konzessionsprüfung selbst zu wählen. Falls der Gesamtbetrieb unrentabel sei, wie nahezu der gesamte Fremdenverkehr, könne nach Ansicht des Bw. nicht dadurch eine Änderung der Steuerbemessungsgrundlagen künstlich konstruiert werden, dass einzelne dem Gesamtbetrieb unmittelbar dienende Wirtschaftsgüter herausgelöst würden. Es müsse vielmehr der Gesamtbetrieb betrachtet werden und gegebenenfalls für den Gesamtbetrieb eine Prüfung im Sinne der Liebhabereiverordnung angestellt werden.

Nach Auffassung der Bw. und Herrn E sei vom Betriebsprüfer das Verhältnis der Gesamtabschüsse zu den Abschüssen von Jagdgästen insoweit unrichtig dargestellt worden, als er, am Beispiel des Wirtschaftsjahres 2000 dargestellt, von 6 bezahlten Abschüssen in Beziehung zu 35 Gesamtaberschüssen laut Plan spreche. Tatsächlich seien von den 12 Trophäenabschüssen 12 durch Jagdgäste erfolgt. Dies insoweit, als 6 Gäste direkt im Jagdhotel ihre Abschüsse bezahlt hätten und Abschüsse von 6 weiteren Gästen indirekt durch den Infrastrukturbeitrag,

welcher jährlich von der Zweigniederlassung in Deutschland geleistet werde, abgegolten würden.

Wirtschaftsjahr 2000:

Summe der Abschüsse laut Plan	35
Fallwild	-6
Pflichtabschüsse	<u>-17</u>
Rest	12
davon direkt bezahlt im Jagdhotel	-6
davon direkt bezahlt durch Infrastrukturbeitrag	<u>-6</u>
	0

Es werde daher um Anerkennung und Berücksichtigung des Jagdaufwandes 1997 bis 2000 von S 1.571.423,00 als Betriebsausgabe und der damit verbundenen Vorsteuern von S 288.137,00 laut Prüfbericht Tz 16 ersucht. Es werde auch um Festsetzung der Kapitalertragsteuer mit Null ersucht.

Weiters seien sowohl Verlustvorträge aus 1989 und 1990 (5/5tel zu S 290.665,00) als auch Verlustvorträge aus 1991 und Folgejahre vorhanden.

c) Bescheide – Berufung 2000

Für das Jahr 2000 führte das FA abweichend von den Erklärungen jeweils mit Bescheid vom 5. August 2002 die Veranlagung zur Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2000 laut den oa. Feststellungen der Betriebsprüfung durch.

Bereits am 25. Juli 2002 erließ das FA einen entsprechenden Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für 2000.

Laut schriftlicher Bescheidebegründung würden mangels überwiegenden Zusammenhanges mit dem Hotelbetrieb der Bw. die Erträge und Aufwendungen, Umsätze und Vorsteuern aus der Jagdpacht als der Privatsphäre des Geschäftsführers Herrn E zugehörig gewertet (Akt 2000 Seite 28). Betraglich nahm das FA gegenüber den Erklärungen folgende Änderungen vor (Akt 2000 Seite 29):

1. Jagdaufwand:	2000
Aufwand Jagd:	S
mit 0% USt	7.230,00
mit 10% USt	22.916,00
mit 20% USt	<u>314.605,00</u>
Aufwandkürzung gesamt netto	<u>344.751,00</u>
Vorsteuerkürzung	65.213,00
Erlöse Jagd:	
Jagd 20%	70.000,00
Wildbret 10%	20.250,00
So. Erlöse 0%	904,00
So. Erlöse 10%	2.864,00
So. Erlöse 20%	<u>39.384,00</u>
Erlöskürzung gesamt netto	<u>133.402,00</u>

USt-Kürzung

24.188,00

Differenz USt/Vorsteuer	41.025,00
Erlöse gesamt netto	133.402,00
Aufwand gesamt netto	<u>344.751,00</u>
Differenz = außerbil. Zurechnung	211.349,00
2. Umsatzzusammenstellung:	2000
	S
Gesamtbetrag d. Entgelte bisher	2.612.044,12
Erlöse Jagd	<u>-132.498,00</u>
Gesamtbetrag d. lt. FA	2.479.546,12
mit 20% bisher	627.974,45
Erlöse Jagd mit 20%	<u>-109.384,00</u>
mit 20% lt. FA	518.590,45
mit 10% bisher	1.716.332,83
Erlöse Jagd mit 10%	<u>-23.114,00</u>
mit 10% lt. FA	1.693.218,83
mit 14% bisher	<u>267.736,84</u>
mit 14% lt. FA	267.736,84
3. Zusammenstellung Vorsteuer:	2000
	S
Vorsteuer bisher	256.794,66
Vorsteuer Jagd	<u>-65.213,00</u>
Vorsteuer lt. FA	191.581,66
4. Verdeckte Ausschüttungen:	2000
	S
Jagdaufwand/-erlöse	211.349,00
Differenz USt/Vorsteuer	<u>41.025,00</u>
verdeckte Ausschüttung	252.374,00
verdeckte Ausschüttung	252.374,00
KEST 33,3%	<u>84.125,00</u>
verdeckte Ausschüttung inkl. KEST	336.499,00
5. Gewinnermittlung:	2000
	S
Gewinn lt. Erkl.	119.905,00
USt lt. FA	-41.025,00
KEST lt. FA	<u>-84.125,00</u>
Gewinn lt. FA	-5.245,00
verdeckte Ausschüttung lt. FA	336.499,00
KöSt	922,00
Sonstige Hinzurechnung lt. Erkl.	23.850,00
Andere Abänderung lt. Erkl.	<u>14.442,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	370.468,00

In der gegen die Bescheide betreffend das Jahr 2000 erhobenen Berufung vom 8. August 2002 (Akt 2000 Seite 33ff) wiederholte die Bw. ihr Vorbringen aus der Berufung betreffend 1997 bis 1999.

d) Stellungnahme Betriebsprüfung - Gegenäußerung Bw.

In der Stellungnahme vom 16. Jänner 2002 (Akt 1999, Seite 27) führte der Prüfer aus, gemäß Rz 4765 EStR sei keine Angemessenheitsprüfung durchzuführen, sofern die im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG taxativ angeführten Gegenstände unmittelbar der Betriebsausübung dienten. Aus der Aufstellung der Abschüsse im Prüfbericht gehe hervor, dass die gepachtete Jagd in einem keineswegs unbeträchtlichen Teil zu Zwecken genutzt werde, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Hotelbetrieb stünden. Sei es, dass der Geschäftsführer Herr E gejagt habe, sei es, dass die Jagd durch Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung ausgeübt worden sei, welche für die Abschüsse nicht bezahlen hätten müssen. Ein Zusammenhang zwischen dem von der Zweigniederlassung in Deutschland geleisteten "Infrastrukturbeitrag" mit den Jagdeinladungen habe durch die Betriebsprüfung nicht festgestellt werden können, da dies, wie im Prüfbericht bereits erwähnt, in dem Werkvertrag nicht angeführt werde. An Hand der Feststellungen ergebe sich eine gemischte Nutzung der Jagd. Die Abzugsfähigkeit der Jagdpacht bestünde nur dann, wenn die Jagd ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werde (unter Hinweis auf VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

In der Gegenäußerung vom 7. Februar 2002 erstattete die Bw. kein neues Vorbringen (Akt 1999, Seite 28f).

e) Vorhalt UFS – Antwort Bw.

Mit Schreiben vom 13. Jänner 2005 brachte der UFS der Bw. die Aufstellung des Betriebsprüfers Arbeitsbogen Seite 43 bis 45 zur Kenntnis, wonach zumindest bei den dort genannten Rechnungen nicht die Bw. als Leistungsempfängerin aufscheine, kein Umsatzsteuerausweis bestehe oder es sich um einen Eigenbeleg handle, weshalb ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei. Weiters möge die Bw. zu einer Niederschrift mit Herrn G vom 10. Jänner 2005 Stellung nehmen, in der dieser angab, dass der handschriftliche Zusatz auf der Rechnung vom 23. Jänner 1998 (AB Seite 67) "Auf Namen und Rechnung [der Bw.]" nicht von ihm, dem Rechnungsaussteller, stamme. Weiters gab Herr G an, dass er keinen Pachtvertrag abgeschlossen habe und auch keine (weiteren) Rechnungen ausgestellt habe.

Mit Antwortschreiben vom 14. Februar 2005 gab die Bw. an: Wie bereits in der Berufung vom 14. Dezember 2001 ausgeführt, könne auf Grund des § 26 NÖ Jagdgesetzes der Pächter einer Jagd nur eine einzelne physische Person oder zwei oder mehrere physische Personen sein. Der Pachtvertrag sei daher mit Herrn E unter Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen des NÖ Jagdgesetzes in seiner Funktion als gesetzlicher Vertreter der Bw. abgeschlossen und

daher auch die Rechnung über die Pacht an Herrn E ausgestellt worden. Herr E habe im Glauben gehandelt, dass diese Leistungen, die er als gesetzlicher Stellvertreter und im Auftrag der Bw. bezogen habe, automatisch der Bw. zuzurechnen seien und somit auch der Bw. der Vorsteuerabzug zustehe. Die Formalvorschriften hinsichtlich der Belegausstellung seien somit nicht eingehalten, die betreffenden Vorsteuern aber in der laufenden Buchhaltung der Bw. ordnungsgemäß aufgezeichnet und vorangemeldet worden. Die Umsatzsteuer soll nun aber innerhalb der Unternehmerkette nicht zum Kostenfaktor werden. Gleichzeitig sei es natürlich ein berechtigtes Anliegen, wirksame Vorkehrungen für eine verwaltungsökonomische, praktikable Kontrolle der Vorsteuerabzugsberechtigung zu schaffen. Es sollte jedoch nicht zu einer unverhältnismäßigen Benachteiligung der Betroffenen führen, nur weil eine formgerechte Rechnung nach § 11 UStG nicht vorliege. Die Bw. ersuche daher um Anerkennung der betreffenden Vorsteuern unter Zugrundelegung des Verhältnismäßigkeitsgebotes, da der Leistende seinerseits die Umsatzsteuer auch ohne Ausstellung einer formgerechten Rechnung schulde. Letztlich habe eine mehrstufige Weiterverrechnung stattfinden müssen, da das Entgelt (Jagdpacht) vom letztkonsumierenden Unternehmer, der Bw., beim leistenden Unternehmer, der ÖBF AG, für die Leistung Jagdpacht vereinnahmt und auch dort der Umsatzsteuer unterworfen worden sei. Der Zwischenhändler/Vermittler, Herr E, habe bisher lediglich keine Rechnungen betreffend Jagdpacht und der sonstigen mit der Jagdpacht in Zusammenhang stehenden Aufwendungen gelegt, was er hiermit nachhole, und keine Jahreserklärung U 1 1997 bis 1999 erstellt. Dies deshalb, weil damit nur ein zusätzlicher Aufwand verbunden sei (Antrag auf Steuernummer für Herrn E "etc.") und die Aufwendungen und die Umsatzsteuer bei Herrn E lediglich ein Durchlaufposten seien. Sollte es erforderlich sein, werde Herr E dies nachholen (Zahllast Null, da Umsatzsteuer und Vorsteuer aus dem Zwischenhandel gleich hoch seien). Die Bw. ersuche daher auf Grund der Rechnungsausstellung im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens analog der Brau Union-Vorgehensweise bereits in den jeweiligen Leistungszeiträumen 1997 bis 1999 die ausgewiesenen Vorsteuern zu berücksichtigen.

Zur Niederschrift mit Herrn G gab die Bw. an, dass dieses Gebiet [Jagdgebiet W] von Herrn E im Auftrag der Bw. gepachtet worden sei. Auf die obigen Ausführungen werde verwiesen.

Dem Antwortschreiben der Bw. liegen ua. drei Rechnungen vom 7. Februar 2005 bei, die Herr E gegenüber der Bw. ausstellte mit dem Text: "Wie vereinbart, verrechne ich Ihnen folgende Aufwendungen in Verbindung mit der Anpachtung des Jagdgebietes lt. Pachtvertrag. Mit der Direktzahlung an die jeweiligen Leistungserbringer (ÖBF) bezahlt die [Bw.] auch schuldenfrei an mich."

f) Betriebsprüfung 2002 bis 2005 – weiteres Vorbringen der Bw.

Im Schreiben an den UFS vom 29. Juni 2007 gab die Bw. ua. an, in einem aktuellen [jedoch hier nicht berufsgegenständlichen] Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Folgejahre 2001 bis 2005 werde die betriebliche Veranlassung der Jagd in Rahmen des Gastronomiebetriebes (Alpenhotel) mit Wirkung für die Jahre 2001 bis 2004 wiederum nicht anerkannt. Da der Jagdpachtvertrag mit Ende 2004 gekündigt worden sei, werde eine Darstellung des gesamten "Jagdzeitraumes" an Hand der Erlöse und Aufwendungen übermittelt.

Laut Bw.:	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Gesamterlegung	30	28	46	35	35	45
abzügl. Fallwild (Kfz/Witterung)	-5	0	-5	-6	-4	-2
Gesamtabschuss	25	28	41	29	31	43
Der Gesamtabschuss sei verkauft worden, entweder als 10% Erlös in der Hotelküche oder durch Wildbretverkauf an Wildbrethändler	25	28	41	29	31	43
zusätzlich:						
davon verkaufbare Trophäen	9	15	16	13	15	17
tatsächlich verkauft	3	10	6	6	5	8
in %	33%	67%	38%	46%	33%	47%

Weiters laut Bw.:

	1997	1998	1999	2000
Einnahmen netto aus Jagd:	€	€	€	€
Abschusserlöse	3.088,60	7.273,34	4.280,43	7.648,82
Wildbretverkauf	3.013,95	613,14	1.312,66	1.471,62
1/4 Küchenerlöse	7.158,57	6.607,51	7.119,72	4.952,28
Infrastrukturbeitrag aus Deutschland	31.828,38	30.677,51	30.677,51	29.782,47
sonstige Erlöse Jagd 0%, 10%, 20%	3.135,99	3.135,99	3.135,99	3.135,99
Gesamteinnahmen Jagd	48.225,49	48.307,49	46.526,31	46.991,18
Ausgaben/Aufwand netto aus Jagd	-27.559,67	-23.928,66	-37.623,39	-25.054,03
Gewinn aus Jagd	20.665,82	24.378,83	8.902,92	21.937,15
abzüglich 1/3 Erlöse Deutschland	-10.609,46	-10.225,84	-10.225,84	-9.927,49
Gewinn aus Jagd	10.056,36	14.152,99	-1.322,92	12.009,66
abzüglich 1/2 Erlöse Deutschland	-15.914,19	-15.338,76	-15.338,76	-14.891,24
Gewinn aus Jagd	4.751,63	9.040,07	-6.435,84	7.045,91
	2001	2002	2003	2004
Einnahmen netto aus Jagd:	€	€	€	€
Abschusserlöse	6.268,03	6.910,70	2.758,33	1.005,00
Wildbretverkauf	1.124,84	1.322,41	566,20	591,97
1/4 Küchenerlöse	7.555,83	5.031,94	5.230,49	4.856,49
Infrastrukturbeitrag aus Deutschland	31.700,10	27.792,00	0,00	0,00
sonstige Erlöse Jagd 0%, 10%, 20%	6.885,91	3.136,01	1.371,50	662,89
Gesamteinnahmen Jagd	53.534,71	44.193,06	9.926,52	7.116,35
Ausgaben/Aufwand netto aus Jagd	-27.523,96	-25.837,05	-10.971,64	-5.303,07
Gewinn aus Jagd	26.010,75	18.356,01	-1.045,12	1.813,28
abzüglich 1/3 Erlöse Deutschland	-10.566,70	-9.264,00	0,00	0,00
Gewinn aus Jagd	15.444,05	9.092,01	-1.045,12	1.813,28
abzüglich 1/2 Erlöse Deutschland	-15.850,05	-13.896,00	0,00	0,00
Gewinn aus Jagd	10.160,70	4.460,01	-1.045,12	1.813,28

Der Gesamtgewinn aus Jagd betrage laut Bw.:

1997 bis 2004
€

Gesamtgewinn aus Jagd	121.019,64
bei Abzug 1/3 Erlöse Deutschland	60.200,32
bei Abzug 1/2 Erlöse Deutschland	29.790,66

- Zum Zusammenhang der Infrastrukturbeiträge (Werkvertrag) der deutschen Niederlassung mit den Jagdeinladungen deutscher Geschäftspartner:

Der Werkvertrag sei mit der deutschen Niederlassung vor 1997 geschlossen worden. 1997 sei der Beginn der Jagdpacht gewesen, der Werkvertrag sei jedoch nicht schriftlich adaptiert worden. Der Zusammenhang der Infrastrukturbeiträge aus Deutschland und der Jagd sei gegeben, da nach Ende des Pachtvertrages auch keine Honorare von der deutschen Niederlassung mehr geflossen seien.

- Gesamtgewinn Jagd:

Innerhalb des Jagdpachtzeitraumes sollen allen Jagdpachtaufwendungen auch alle Jagderlöse gegenübergestellt werden. Die Jagdaufwendungen würden den jährlichen Jagdpachtzins, Gebühren Pachtvertrag, Futtermittel etc. betreffen.

Jagderlöse seien:

- Abschusserlöse (Trophäen) fremder Jagdgäste
- Infrastrukturbeitrag der deutschen Niederlassung für deutsche Geschäftspartner
- Wildbretverkäufe an Wildbrethändler
- sonstige Erlöse für Abschüsse Herr E (nur Trophäen, Wildbret sei immer Erlös der Bw. gewesen)
- Erlöse Küche aus dem Verkauf im Gastronomiebetrieb

Wie aus den oa. Aufstellungen der Bw. ersichtlich sei, ergebe sich somit innerhalb des Jagdpachtzeitraumes 1997 bis 2004 ein Gesamtgewinn von € 121.019,64. Sollten trotz der gegen teiligen Meinung der Bw. nicht die gesamten Infrastrukturbeiträge aus Deutschland der Jagd zugeordnet werden (trotz Ende der Zahlungen der deutschen Niederlassung bei Beendigung der Jagdpacht), würden sich Gesamtgewinne von € 60.200,32 (bei Zuordnung von nur 2/3 der Infrastrukturbeiträge) bzw. € 29.790,66 (1/2 Infrastrukturbeitrag) ergeben.

- Zur Beendigung der Jagdpacht:

Der erste Pachtvertrag habe bis 31. Dezember 2001 gedauert und hätte sodann um neun Jahre verlängert werden sollen. Im Jahr 2002 sei noch die Pacht und im Jahr 2003 noch die Vertragsverlängerungsgebühr von der Bw. entrichtet worden. Die Jagderlöse 2003 und 2004 seien von fremden (zahlenden) Jagdgästen und nicht von deutschen Geschäftspartnern der deutschen Niederlassung gewesen, 2003 und 2004 habe es keine Infrastrukturbeiträge von

der deutschen GmbH mehr gegeben. Ende 2004 sei der endgültige Ausstieg aus dem Pachtvertrag erfolgt, weil die deutsche GmbH keine Infrastrukturbeiträge gezahlt habe (finanzielle Schwierigkeiten der deutschen GmbH).

Die steuerliche Vertretung der Bw. gab während des Betriebsprüfungsverfahrens für die Jahre 2001 bis 2005 (außerhalb des hier berufsgegenständlichen Zeitraumes) gegenüber dem Prüfer in einer E-Mail vom 21. Juni 2007 ua. Folgendes an (AB 2001 bis 2005, Seite 203):

- Beendigung der Jagdpacht, warum noch Erlöse 2003 und 2004:

2003 und 2004 (es seien noch Jagderlöse erzielt worden) habe es keine Infrastrukturbeiträge von der deutschen Niederlassung mehr gegeben. Herr E habe ein Drittel der Pacht selbst bezahlt, um die Bw. nicht zu belasten. Die restlichen zwei Drittel hätten Fremde bezahlt, die in den Vertrag ab 2003 neu eingestiegen seien. Aus diesen Gründen habe es auch noch Jagderlöse und sonstige Jagdaufwendungen in den Jahren 2003 und 2004 gegeben. Am 1. Jänner 2005 sei jedoch der endgültige Ausstieg aus dem Pachtvertrag erfolgt, weil die deutsche Niederlassung wegen eigener finanzieller Schwierigkeiten weiterhin keine Infrastrukturbeiträge gezahlt habe.

- Ausgangsrechnung der Bw. an die deutsche Niederlassung (Innenumsatz S 51.000,00):

Es handle sich bei den Erlegern um zwei deutsche Jäger, nicht jedoch Geschäftspartner der deutschen Niederlassung. Diese Jäger hätten sodann mit der deutschen Niederlassung verrechnet. Die hätten das so gewollt und hätten beim Aufenthalt bei der Bw. in Österreich nichts bezahlt. Die Bw. habe sodann die Abschüsse an die deutsche Niederlassung verrechnet, weil es eben keine deutschen Geschäftspartner gewesen seien.

g) Weiter Vorhalt UFS

Mit FAX vom 30. Juni 2008 teilte der UFS der Bw. mit:

1. Die Bw. habe im letzten Schreiben vom 29. Juni 2007 ein Viertel der Küchenerlöse als Erlöse aus der Jagd behandelt, mit der Begründung, dass von Herrn E erlegtes Wild im Restaurant der Bw. verwendet worden sei.

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Küchenerlöse lt. G+V-Rechnung	394.016,17	363.685,45	391.878,18	272.579,61
1/4 als Erlös Jagd	98.504,04	90.921,36	97.969,55	68.144,90
	€	€	€	€
	7.158,57	6.607,51	7.119,72	4.952,28

Dem sei für das Jahr 1997 entgegenzuhalten, dass die Bw. das von Herrn E erlegte und der Bw. zur Verfügung gestellte Wild bereits vollständig im Erlös Wildbretverkauf S 41.472,91

erfasst habe (siehe AB Seite 89). Erst in den drei Folgejahren hätten die Erlöse Wildbret ausschließlich Verkäufe an Wildbrethändler beinhaltet (AB Seite 89, 90: 1998 S 8.437,00, 1999 S 18.062,64).

2. Weiters erscheine ein Anteil von einem Viertel als zu hoch gegriffen. Auf welcher Grundlage erfolgte die Schätzung in Höhe eines Viertels der Kuchenerlöse?

3. Weiters erscheine eine Bewertung des von Herrn E zur Verfügung gestellten Fleisches mit jährlich S 25.000,00 für 5 Stück Wild (AB Seite 122, 131, 133) als zu hoch gegriffen. Dies zeige sich aus einem Vergleich der aus den Verkäufen an Wildbrethändlern erzielten Preise (1997 17 Stück zu S 16.472,91, 1998 11 Stück zu S 8.437,00, 1999 26 Stück zu S 18.062,64) und den für 1996 geltenden Preisen für Hoch- und Gamswild S 45,00/kg und Rehwild S 45,00 bis S 70,00/kg laut Neuber, Steuerliche Lösungsvorschläge bei unentgeltlichen Wildabschüssen im Rahmen von Eigenjagden, FJ 1997, 48, Kapitel V (Seite 5 aus RIS-Abfrage).

4. Die Bw. möge angeben, wie viel Stück Wild im Jahr 2000 an Wildbrethändler verkauft worden seien (Erlös Wildbret S 20.250,00).

5. Im Schreiben vom 29. Juni 2007 habe die Bw. "verkaufbare/tatsächlich verkaufte Trophäen" erwähnt. Ein entsprechender Erlös sei jedoch nicht erklärt worden.

6. Es werde beabsichtigt, eine Aufteilung der Jagdausgaben nach dem Verhältnis der Abschusszahlen auf die drei Kategorien zahlende Hotelgäste, Herr E privat und Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung vorzunehmen.

	1997		1998		1999		2000
Revier:	R		R		R u. W		R
Abschüsse gesamt	30		28		46		35
Fallwild	-5		0		-5		-6
Pflichtabschüsse durch Jäger	-15		-6		-27		-9
	10		22		14		20
davon:							
zahlende Jagdgäste Hotel	3 = 30%		10 = 45%		6 = 43%		6 = 30%
Herr E privat	1 = 10%		5 = 23%		2 = 14%		8 = 40%
Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung	6 = 60%		7 = 32%		6 = 43%		6 = 30%

Die auf zahlende Hotelgäste entfallenden Kosten wären als Betriebsausgabe anzuerkennen. Der bereits in der Erklärung angesetzte Privatanteil von Herrn E von jährlich 1/8 wäre anzupassen. Die auf die Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung entfallenden Kosten wären nicht anzuerkennen, da der Vertrag über den Infrastrukturbeitrag vom 23. Februar 1994 lange vor der erstmaligen Pacht 1997 abgeschlossen, die Übernahme der Pachtkosten im Vertrag nicht genannt und überdies auf den jedes Jahr ausgestellten eigenen Belegen der Infrastrukturbeitrag als Entgelt für gewerberechtliche Geschäftsführung und nicht für Jagdkosten bezeichnet worden sei.

Da jedoch neben den Einnahmen von zahlenden Hotelgästen der Bw. auch Erlöse des in der Küche verwendeten und an Wildbrethändler verkauften Wildes zu Gute gekommen seien, wäre der als Betriebsausgabe anzuerkennende Anteil an den Jagdkosten zu erhöhen. Diesbezüglich werde um Vorschläge mit Angabe der Berechnung ersucht.

h) Vorsprache der Bw. am 3. November 2008 – Schreiben vom 25. Mai 2009

In der persönlichen Vorsprache beim Referenten am 3. November 2008, gaben Herr E und der steuerlichen Vertreter ua. an, Jagdreviere seien bereits vor 1987 angepachtet worden. Danach seien Abschüsse einzeln eingekauft worden. Ein gepachtetes Jagdrevier sei jedoch besser, da für den Jagdgast ein Revier in der Nähe des Hotels frei verfügbar sein sollte. Es sei jedoch ein Problem, dass bei Jagdrevieren von den ÖBF eine zu hohe Abschusszahl vorgeschrieben werde. Laut Steuerberater unter Hinweis auf Neuber, aaO, sei die Trophäe immer als betrieblich zu beurteilen. Es sei somit kein Privatanteil von Herrn E denkbar, weil die Abschussquote erfüllt werden müsse. Auch sei zu bedenken, dass nicht jeder zahlende Jagd/Hotelgast auch einen Abschuss erzielt habe. Manche hätten nicht getroffen oder hätten überhaupt nur einen Pirschgang ohne Abschuss, zB nur zum Fotografieren, konsumiert. Überdies seien Jagdgästen weitere Übernachtungen der Begleitpersonen wie Ehefrauen und Kinder, zuzurechnen. Somit sei der Anteil der Jagd bei den zahlenden Hotelgästen höher als die bloße Abschusszahl. Zu berücksichtigen sei auch, dass normalerweise nur 50% der jagenden Gäste auch einen Abschuss erzielen würden. Wenn der Jagdgast nichts treffe, zahle er nicht für den Pirschgang sondern nur die Aufenthaltskosten im Hotel. Die Pflichtabschüsse seien immer als Wildbret im Hotel verkocht oder an Händler verkauft worden. Der Aktenvermerk des Prüfers auf AB Seite 172, wonach bei Pflichtabschüssen durch ersuchte Pirschgänger das erlegte Wild als "Entlohnung" an die Jäger übergeben worden sei, stimme nicht. Der Infrastrukturbeitrag der deutschen Niederlassung sei 2004 nicht bezahlt worden, weil diese in Schweden aktiv gewesen sei. Der Gehalt von Herrn E werde von der deutschen Niederlassung bezahlt. Der Infrastrukturbeitrag beinhalte auch die berufsgegenständlichen Ausgaben für die Jagd.

In der E-Mail vom 25. Mai 2009 gab die Bw. ergänzend zur "Stellungnahme beim gemeinsamen Termin vom 3. November 2008" zum Vorhalt vom 30. Juni 2008 an:

1. Im Erlös Wildbretverkauf sei jenes Wildbret enthalten, welches direkt an Händler oder Dritte verkauft worden sei. Jenes Wildbret, das in der Hotelküche verkocht und an Gäste in Form von Speisen/Wildbretgerichten verkauft worden sei, sei darin nicht enthalten. Auf eine Tabelle 1997 bis 2002 "Wildbretverwertung in Küche " werde verwiesen.
2. Im Jagdhotel der Bw. sei ein Großteil der Speisen als Wildbretgerichte den Gästen angeboten worden. Dies sei dadurch belegt, dass der Wareneinsatz in der Küche gegenüber den Erlösen ungewöhnlich niedrig sei. Auf eine Liste "Umsatzaufteilung Zimmer/Küche 1997 bis 1999 und 2000 bis 2004 werde hingewiesen.
3. In der Hotelküche seien die schweren, lukrativen Stücke, das seien jene mit besserer bzw. bester Qualität, verwendet worden. Die Stücke von schlechter Qualität seien an Händler zu Pauschalpreisen abgegeben worden. Zudem sei der Jagdhotelküche nahezu jedes verfügbare

Hochwild (Hirsch, Gams) zugeführt worden, wenn die Qualität gegeben gewesen sei. Beim Hochwild seien im Gegensatz zum Rehwild (10 bis 18 kg je Stück) – 70 bis 80 kg je Stück keine Seltenheit, sodass laut Herrn E die Bewertung mit jährlich S 25.000,00 für 5 Stück Wild eher eine Untergrenze darstelle (unter Hinweis auf eine handschriftliche Liste "Wildbretverwertung in Küche 1997 bis 2002").

4. Im Jahr 2000 seien 18 Stück an Wildbrethändler verkauft worden (Erlös Wildbret S 20.250,00).

5. Die im Schreiben der Bw. vom 29. Juni 2007 erwähnten "verkaufbare/tatsächlich verkaufte Trophäen" seien unter Abschusserlöse erklärt worden.

6. Dem abschussberechtigten Jäger werde kein Wildbret überlassen. Der Abschuss sei in den Abschusserlösen erklärt worden (wenn verkauft). Bei unentgeltlich vergebenen Wildabschüssen, die in Erfüllung des Abschussplanes erfolgt seien, liege weder eine Entnahme im ertragsteuerlichen Sinn noch ein Eigenverbrauch im umsatzsteuerlichen Sinn vor. Es sei dabei egal, wer auch immer den Abschuss getätigt haben möge. Die Trophäen würden jedenfalls nicht als entnommen gelten, wenn sie die betriebliche Sphäre des Eigenjagdberechtigten nicht verlassen würden. Herr E ersuche daher, die bisher in Unwissenheit dieser für den Betrieb eines Jagdhotels klar anzuwendenden Rechtsauslegung erklärten Eigenverbrauchsposten für den gesamten Streitzeitraum 1997 bis 2000 sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich aus den jeweiligen Steuerbemessungsgrundlagen auszuschneiden ("Erfolgsänderung minus; USt-Gutschrift").

Ein grundsätzliches Filetieren des Gesamtunternehmens der Bw., welches seit Gründung immer mit Forst-, Jagd- und Fremdenverkehrsdienstleistungen am Markt präsent gewesen sei, in Profitcenters mit 100%igem Österreich- oder 100%igem Deutschlandbezug sei nicht möglich und widerspreche der tatsächlichen, täglich stattfindenden Akquisition von Gästen und Aufträgen über die nationalen Grenzen hinweg. Die relativ kleine Betriebsgröße des Gesamtunternehmens der Bw. mache es erforderlich, dass a) ein Geschäftsführer für beide Standorte tätig sein könne und b) dieser auch alle gewerberechtlichen Voraussetzungen zu erfüllen habe (Jagd, Forst, Hotel/Gastronomie, Handel), welche die Bw. als GmbH auch nachzuweisen habe. Die Jagdprüfung des Geschäftsführers Herrn E gelte als zwingender Nachweis für die Pächterfähigkeit ("Eigenjagd").

Die Geschäftsführerentgelte für die operative Tätigkeit von Herrn E in Deutschland leiste die deutsche Betriebsstätte.

Die deutsche Betriebsstätte könne daher nicht auf die Infrastruktur in Österreich und das Stammhaus in Österreich nicht auf die Gäste aus Deutschland verzichten. Der Folgeumsatz eines deutschen Geschäftsfreundes mache sich bereits beim entgeltlichen Besuch im Restaurant bemerkbar. Außerdem reise der Jagdgast meist in Begleitung seiner Familie oder

Freunde, welche zusätzliche Umsätze bringen würden. Weitere Zimmerreservierungen und bezahlte Pirschgänge im nächsten Urlaub seien der Lohn für diese Investition (unter Hinweis auf Belegkopien und Listen "Darstellung Jagdgäste 1997 bis 2004").

Der pauschale Infrastrukturbeitrag der deutschen Betriebsstätte diene zur Abdeckung der gesamten geschäftsführerbezogenen Dienstleistungen und der zur Verfügung gestellten österreichischen Infrastruktur. Darin eingeschlossen seien die jagdgesetzlich vorgeschriebene Geschäftsführerstellung einer natürlichen Person (Herr E) und die an eben diese Voraussetzung gebundene gewerberechtliche Voraussetzung für das Betreiben eines Jagdhotels. Die Amortisation einer Jagd sei an den nachhaltigen Betrieb der Hege und Pflege des anvertrauten Reviers gebunden. Wild der Klasse 1 (zB Hirsch) sei erst nach 10 Jahren der Hege und Pflege durch alle Jahreszeiten hindurch denkbar. Nur wo hochklassiges Wild beobachtet werden könne (Pirschgänge mit Fotosafarigästen), würden sich letztlich die Gäste in einer Anzahl einfinden, die einen repräsentativen Deckungsbeitrag erzielen lassen würden. Das ursprünglich bis 2010 vertraglich für die Bw. vereinbarte Pachtverhältnis sei in Folge höherer Gewalt nach einem schwereren Jagdunfall von Herrn E am 3. November 2004 einvernehmlich aufgelöst worden.

– Conclusio:

In den Zimmererlösen seien die Küchenerlöse für Frühstück und Halbpension enthalten. In den Abrechnungen der Jagdgäste seien die Umsätze Jagd und Umsätze Logis enthalten. Die Folgeumsätze – Winter(Schi)Gäste und Sommerurlaube – von Freunden und Verwandten der Jagdgäste seien noch nicht berücksichtigt, lediglich die einzelnen Jagdgastumsätze mit Angehörigen laut Abrechnung. Die nicht auf Zimmer bonierten Umsätze der Jagdgäste und ihrer Angehörigen im Restaurant, in der Bar, in der Sauna "etc." seien in den Aufstellungen nicht enthalten und ebenfalls der Jagd zuzurechnen.

– Neudefinition "zahlender Jagdgast":

Richtig sei, dass nicht nur der erfolgreiche Abschuss als zahlender Jagdgast mitgezählt werden dürfe, sondern jeder Jagdgast, auch der ohne Abschuss und auch jeder Angehörige des Jagdgastes, mitzuzählen sei. Die Folgeumsätze – Winter(Schi)Gäste und Sommerurlauber seien im Schätzungswege zusätzlich mitzuzählen. Dessen ungeachtet sei nach Ansicht der Bw. eine Aufteilung in "gute" und "schlechte" Jagdausgaben unzulässig, da eine Jagd, ein Revier von einem Jagdhotel nur insgesamt und auf Dauer angepachtet und bewirtschaftet werden könne oder eben nicht. Der Marktauftritt mit oder ohne "eigenem angeschlossenen Revier" gebe die betriebsnotwendige Veranlassung iSd § 4 Abs. 4 EStG ausreichend an.

Die zahlenden Personen (nach Köpfen) seien:

1997	39 Jagdgäste
------	--------------

1998	31 Jagdgäste
1999	39 Jagdgäste
2000	36 Jagdgäste

laut Aufstellung Belegkopien und Listen "Darstellung Jagdgäste 1997 bis 2004".

Der Abschuss trete daher hinter die tatsächliche Nachfrage bei der Buchung des Jagdhotels in den Hintergrund. Die Jagd sei somit ein wesentlicher Grundpfeiler und Faktor des Jagdhotels der Bw.

Laut Herrn E sei zusätzlich zu erwähnen, dass die von der deutschen Zweigniederlassung eingeladenen und durch den Infrastrukturbeitrag vorfinanzierten Jagdgäste daher idR nur Abschuss/Trophäen-bezogen und nicht Revier-bezogen ihren Erstbesuch im Jagdhotel abgehalten hätten. Erst in der Folge – bei Gefallen – sei daraus nicht selten eine mehrjährige Stammkundenbeziehung geworden, die das Jagdhotel der Bw. der deutschen Zweigniederlassung verdankt habe. Stammkunden würden das Revier auch ohne Abschuss mehrtägig, den Pirschgang mit Pirschführer im Fokus, besuchen. Die über die Jagd in der Jagdsaison (Mai bis Dezember) angeknüpften Kontakte würden oft direkt zu Folgeumsätzen in den Nicht-Jagdmonaten (Dezember bis April) durch Schiurlauber führen.

i) Weitere Schreiben

Mit Schreiben vom 13. November 2009 machte der UFS die Bw. - wie bereits im Schreiben vom 13. Jänner 2005 – darauf aufmerksam, dass aus Rechnungen der ÖBF an Herr E der Bw. kein Vorsteuerabzug zusteht. Es werde daher um Übermittlung auch der Rechnung betreffend Jagdpacht 2000 ersucht. Die Bw. legte am 25. November 2009 die Rechnung der ÖBF an Herrn E vom 7. Jänner 2000 betreffend Jagdpacht R vor.

Im Schreiben an die Bw. vom 2. Februar 2010 wies der Referent auf das Vorbringen des steuerlichen Vertreters hin, wonach auch bei Geschäftsfreunden der deutschen Niederlassung Hotelumsätze angefallen seien und daher bei einem Ausscheiden von Wildabschüssen dieser Personen eine Werbewirksamkeit bzw. ein teilweiser betrieblicher Nutzen für den Hotelbetrieb zu berücksichtigen wäre. Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters sei es bei den "deutschen Geschäftsfreunden" zu Folgeumsätzen gekommen, was sich auch beim entgeltlichen Restaurantbesuch im Hotel bemerkbar gemacht habe. Der "deutsche Geschäftsfreund" sei meist in Begleitung seiner Familie oder von Freunden angereist, was zusätzliche Umsätze im Hotel gebracht hätte. Es sei auch zu weiteren Zimmerreservierungen und (diesmal) bezahlten Pirschgängen im nächsten Urlaub gekommen.

Der vom Referenten angestellte Vergleich der von der Bw. erstellten Abschussliste der "deutschen Geschäftsfreunde" mit der Aufstellung laut Schreiben der Bw. vom 25. Mai 2009 zeigte folgende Widersprüche im Vorbringen der Bw. auf:

Geschäftsfreunde d. deutschen Niederlassung 1997	Aufenthalt	Umsatz Hotel brutto S	Wildabschuss
M	07.-18.07.1997	8.546,00	12. und

			17.07.1997
Sü	27.07.-09.08.1997	12.856,00	09.09.1997
Sä	2. - 4.10.1997	2.826,00	04.10.1997
Mn	kein Hotelaufenthalt		22.11.1997
Re	25.12.1997 - 3.1.1998	22.210,00	31.12.1997
	1998		
K	kein Hotelaufenthalt		11.06.1998
L	26.-28.06.1998	1.620,00	28.06.1998
Sl	30.07.-02.08.1998	3.882,00	01.08.1998
Bu	29.08.-02.09.1998	0,00	31.08.1998
Kr	01.-04.09.1998	2.680,00	27.09.1998
	1999		
K	18.-20.06.1999	0,00	19.06.1999
Vi	02.-04.07.1999	924,00	02.07.1999
Vo	kein Hotelaufenthalt		27.07.1999
Ge	20.-22.08.1999	1.261,00	22.08.1999
Sä	03.-07.10.1999	2.445,00	31.10.1999
St	kein Hotelaufenthalt		24.12.1999
	2000		
D	kein Hotelaufenthalt		02.06.2000
Mr	11.-13.06.2000	2.271,00	10.06.2000
U	23.-25.06.2000	880,00	23.06.2000
P	01.-02.07.2000	760,00	02.07.2000
H	25.-27.08.2000	1.825,00	25.08.2000
Hi	16.-23.09.2000	8.805,00	22.09.2000

Von jenen "deutschen Geschäftsfreunden", die keine Umsätze im Hotel getätigt hätten, seien jedoch aus der Aufstellung 1997 bis 2004 keine Folgeumsätze erkennbar (Mn, Vo, D).

Herr K habe nach seinem Wildabschuss am 19. Juni 1999 vom 14. bis 18. April 2003 einen Hotelumsatz von € 669,96 getätigt.

Herr Bu (Wildabschuss 31. August 1998) habe mit Begleitung und Kind vom 29. August bis 2. September 1998 einen Aufenthalt verbracht, jedoch ohne einen Hotelumsatz zu tätigen (laut Aufstellung der Bw.)

Bei Kr und Sä sei ebenfalls kein betrieblicher Nutzen für das Hotel erkennbar, da die Wildabschüsse erst Monate nach dem Aufenthalt und jeweils ohne weiteren Hotelumsatz erfolgt seien.

Dies gelte auch für Herrn St, der vom 20. September bis 4. Oktober 1997 einen Hotelumsatz von S 14.344,00 und als zahlender Hotelgast Wildabschüsse für S 41.800,00 getätigt, den Abschuss als "deutscher Geschäftsfreund" jedoch mehr als zwei Jahre später erzielt habe (24. Dezember 1999).

Der steuerliche Vertreter möge beziffern, wie hoch die betriebliche Mitveranlassung für das Hotel pro Wildabschuss eines "deutschen Geschäftsfreundes" laut Bw. sei.

Mit weiterem Schreiben vom 2. Februar 2010 wies der Referent die Bw. darauf hin, dass auch im Falle einer (teilweisen) Stattgabe betreffend Körperschaftsteuer die Einnahmen der Jagd –

abweichend von der Behandlung durch das FA - der Umsatzsteuer unterzogen und dabei eine Verböserung drohen würde, da erhebliche Vorsteuerbeträge mangels auf die Bw. lautender Rechnungen (§ 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994) nicht anerkannt werden könnten:

	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S
Vorsteuer Jagd gesamt laut Erklärung	62.552,00	63.308,00	96.971,00	65.213,00
Rechnung nicht an Bw.:				
ÖBF	-60.444,10	-60.716,10	-61.127,12	-61.677,00
ÖBF	-1.200,00			
Herr G			-33.468,62	
Eigenbeleg	-311,2			
Vorsteuer nicht anerkannt	-61.955,30	-60.716,10	-94.595,74	-61.677,00

Allenfalls von Herrn E an die Bw. später ausgestellte Rechnungen (Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 14. Februar 2005) wären außerhalb des Veranlagungszeitraumes 1997 bis 2000 und daher nicht von Bedeutung.

In der E-Mail vom 11. Februar 2010 wies der Referent den steuerlichen Vertreter zur Vorbereitung der Senatsverhandlung auf folgende Aufteilung hin:

Revier:	R	R	R u. W	R
Aufteilung laut Prüfer:	1997	1998	1999	2000
Fallwild	5	0	5	6
Pflichtabschüsse durch Jäger	15	6	27	9
Herr E	1	5	2	8
"Geschäftsfreunde deutsche Niederlassung"	6	7 (?)	6	6
Jagdgäste bezahlt (Abschusserlöse)	3	10	6	6
gesamt	30	28	46	35

Die Bw. wurde neuerlich um Bezifferung eines allfälligen weiteren betrieblichen Anteils für die Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung ersucht.

Im Jahr 1997 habe Herr St aus Deutschland 2 Abschüsse (23. und 26. September 1997, Rechnung vom 27. September 1997 brutto € 41.800,00) bezahlt und sei daher als zahlender Jagdgast des Hotels anzusehen. Weiters sei zu beachten, dass im Jahr 1998 ein Vergleich der Abschusslisten mit der oa. Aufteilung laut Prüfer Abweichungen betreffend Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung ergebe, zu denen der Prüfer in der mündlichen Berufungsverhandlung befragt werde. Laut Aufteilung des Prüfers würden für das Jahr 1998 7 Abschüsse von Geschäftsfreunden der deutschen Niederlassung vorliegen, jedoch weise die Abschussliste der Bw. nur 5 Abschüsse von 5 Geschäftsfreunden der deutschen Niederlassung aus (K, L, Sl, Bu, Kr).

In der E-Mail vom 23. Februar 2010 teilte Herr E (Geschäftsführer der Bw.) mit, zum Schreiben des UFS vom 5. Februar 2010 würden folgende Angaben gemacht:

1. Bei folgenden Personen handle es sich um langjährige Hotelgäste (keine Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung), diese seien auch zahlende Jagdgäste (Abschussnehmer) aus

früheren Jahren. Herr Sü habe viele bezahlte Abschüsse in den 80er Jahren und Urlaubsaufenthalte getätigt. Dr. Sä, K, Sl, Dr. Bu, Kr, Ge, P, H, Hi, hätten Ende der 70er Jahre und Anfang der 80er Jahre viele bezahlte Abschüsse und Hotelaufenthalte mit Familie getätigt, Re überdies mit Freunden Skiurlaub gemacht. St habe einige bezahlte Abschüsse in den 80er Jahren und Urlaubsaufenthalte getätigt.

2. Herr Mn sei Baudirektor bei einer genannten Flughafengesellschaft in Deutschland und in den 70er und Anfang 80er Jahren teilweise geladener und teilweise zahlender Gast auch mit Ehefrau gewesen und habe einige Wildabschüsse als Abschussnehmer bezahlt.

3. Vi, Dr. Vo, D, Mr, U seien Geschäftspartner der deutschen Niederlassung und hätten bei eventuellen Aufenthalten zumindest die Restaurantumsätze bezahlt. Nächtigungen seien meistens nicht getätigt worden.

Mit Schreiben vom 24. Februar 2010 teilte der Referent mit, es sei davon auszugehen, dass alle in der von der Bw. am 10. September 2001 übergebenen Abschussliste genannten Personen außer Herr St (1997), für den eine Jagdrechnung vom 27. September 1997 über brutto S 41.800,00 vorliege, nichts für die Abschüsse bezahlt hätten. Sollten die Bw. dieser Annahme widersprechen, werde um Vorlage entsprechender Rechnungen ersucht.

Bereits im Bericht vom 17. Oktober 2001 habe der Prüfer angegeben, dass es sich bei den in der von der Bw. am 10. September 2001 übergebenen Abschussliste um Geschäftspartner der deutschen Niederlassung gehandelt habe. Demgegenüber werde erstmals in der E-Mail vom 23. Februar 2010 vorgebracht, dass ein Teil dieser Personen "keine Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung" seien.

Laut der von der Bw. dem Prüfer mit FAX vom 10. September 2001 vorgelegten Abschussliste und der dem UFS mit Schreiben vom 25. Mai 2009 übermittelten "Darstellung Jagdgäste 1997 – 2004" ergebe sich: Im Schreiben des UFS vom 2. Februar 2010 sei eine Liste jener Personen erstellt worden, die unbezahlte Wildabschüsse getätigt hätten. Bei folgenden Personen seien keinerlei bzw. keine bezahlten Hotelaufenthalte erfolgt (unter Angabe des Abschusstages), sodass kein wirtschaftlicher Nutzen für den in Österreich steuerpflichtigen Betriebsteil der Bw. erkennbar ist:

Mn	11.11.1997	
K	11.06.1998	
Bu	31.08.1998	
K	19.06.1999	[richtig]
Vo	27.07.1999	
St	24.12.1999	
D	02.06.2000	

Bei den restlichen Personen seien zwar bezahlte Umsätze Logis erfolgt, jedoch seien die Abschüsse wiederum gratis zur Verfügung gestellt worden, weshalb auch hier kein Nutzen für die österreichische Betriebsstätte erkennbar sei.

Sollten von Seiten der Bw. keine nachvollziehbaren Angaben gemacht werden, sei der UFS gezwungen, den nicht betrieblich veranlassten Anteil an den Jagdkosten gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln, wobei nach Anzahl der Abschüsse der Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung, wie im E-Mail vom 11. Februar 2010 dargestellt, vorgegangen werde.

Im Telefongespräch mit dem Referenten am 23. Februar 2010 habe der steuerliche Vertreter darauf hingewiesen, dass der Jagdpachtvertrag zwischen Herrn E als Geschäftsführer der Bw. und den ÖBF abgeschlossen worden sei und daher ein Vorsteuerabzug aus an Herrn E gerichteten Rechnungen möglich wäre. Der Referent habe für diese Rechtsansicht keine Belegstellen aus Rechtsprechung oder Literatur gefunden und es werde daher die Bw. ersucht, solche vorzulegen. Laut VwGH 24.2.2000, 97/15/0151, müsse sich der Empfänger der Rechnung (der gleichzeitig der Empfänger der Leistung sein müsse) aus der Rechnung ergeben, und es komme nicht darauf an, "ob den beteiligten Parteien der Geschäftspartner klar gewesen sei".

In der E-Mail vom 26. Februar 2010 gab der steuerliche Vertreter an, Herr E als Geschäftsführer der Bw. widerspreche der Annahme des Referenten, Herr E habe in seiner Mail vom 23. Februar 2010 sehr schlüssig nachvollziehbare Angaben gemacht.

Die spätere verschärfte Rechtsprechung des VwGH iVm Umsatzsteuer und Vorsteuerabzugsproblematiken könne nicht für den "EU-jungwein-ähnlichen" Zeiträumen 1997ff zugeordnet werden, wo doch auch MR Scheiner in seinen Stift Göttweig-Vorträgen ua. darauf hingewiesen habe, dass "man" froh sein werde müssen, wenn 60% der Dinge umgesetzt werden dürften, die neu per Gesetz und VO seit EU-Beitritt verabschiedet worden seien. Ohne wirtschaftliche Gesamtbetrachtung des konkreten Falles werde auch die Umsatzsteuer nicht auskommen. Die tatsächliche Zuordnung der abziehbaren Vorsteuern zum Unternehmen der Bw. werde durch mögliche Würdigung des Vertrages als Rechnung, durch Entwertung der Rechnung mit dem Zusatz "für Namen und Rechnung der Bw." teilweise doch sehr eindeutig zum Ausdruck gebracht.

Rechnungen – soweit verfügbar – werde Herr E zum Senatstermin zusätzlich mitbringen. Belegstellen der geneigten Rechtsprechung versuche der steuerliche Vertreter vorzulegen, ansonsten werde auf die in der Berufung erwähnten Vorgehensweisen bei Brauereiprüfungen verwiesen, wo der BP-Bericht ua. als Grundlage für den nachträglichen Vorsteuerabzug herangezogen worden sei.

j) Mündliche Berufungsverhandlung

In der über Antrag der Bw. am 8. März 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor: Wenn außer Streit stehe, dass eine Jagd bei einem Jagdhotel dem Betriebsvermögen zugerechnet werde, stelle sich die Frage, wie viel Prozent der Jagdaufwendungen auf die österreichische Niederlassung entfallen würden bzw. wie viel Prozent die deutsche Niederlassung an Auslagen im Zusammenhang mit der Jagd selbst tragen müsste. Die deutsche Niederlassung zahle einen Infrastrukturbeitrag für die gewerbe-rechtliche Geschäftsführung durch Herrn E. Dieser Infrastrukturbeitrag sei bereits 1996 und davor bezahlt worden, der diesbezügliche Vertrag stamme vom 23. Februar 1994. Der Infra-strukturbeitrag sei immer ein Pauschalbetrag gewesen, der für Forst, Jagd, Hotel, gewerbe-rechtliche Geschäftsführung etc. bezahlt worden sei. Vorgelegt und zum Akt genommen wurde eine Aufstellung (Pfeildiagramm) der Bw. betreffend Hotelgäste "Jagd". Der Infrastruk-turbeitrag sei früher für Forst und Jagd gewesen, wobei der Forst im Vordergrund gestanden sei. In der Folge habe sich der Forstbetrieb in Deutschland etablieren können und habe die deutsche Niederlassung diese Aufwendungen weiter getragen mit dem Schwerpunkt Jagd-hotel. Der Infrastrukturbeitrag sei zwar gleich geblieben, aber die internen Anteile hätten sich verschoben. Es habe aber immer ein Grundpauschale für die Nutzung der Infrastruktur in Österreich bestanden.

Herr E (Geschäftsführer der Bw.) führte zur Verschiebung des Infrastrukturbeitrages aus, in den Jahren 1984 bis 1992 habe er eng mit dem Forstbetrieb X zusammengearbeitet. Dies in Bezug auf technische Entwicklungsarbeit für eine Seilkrantechnik zur Holzbringung (Holzernte in unbefahrbaren Lagen). Aus diesem Grund seien häufig Leute bzw. Mitarbeiter aus Deutschland nach Österreich entsendet worden, um hier Schulungen zu absolvieren. Diese Personen hätten dann bei der Bw. im Hotel übernachtet. Bis etwa 1992 sei diese Entwicklung abgeschlossen und diese Technik dann in Deutschland eingesetzt worden und es sei daher nicht mehr notwendig gewesen, Leute von Deutschland nach Österreich zu schicken. Danach seien es nur mehr einige deutsche Geschäftspartner gewesen, welche, wenn sie etwa in Österreich auf der Durchreise gewesen seien, in den Revieren der Bw. auf die Pirsch gegangen seien und auch etwas erlegt hätten. Diese Ausführungen stünden vor allem in Bezug zum Infrastrukturbeitrag und nicht zur Jagd an sich. Zu den Namen verweise Herr E auf Dr. Vo und die in seiner E-Mail vom 23. Februar 2010 genannten Personen.

Über Vorhalt des Referenten führte Herr E aus, vor 1994 habe es keine deutsche Nieder-lassung gegeben sondern es hätten zwei getrennte GmbH's existiert, eine in Deutschland und eine in Österreich. In den Jahren 1984 bis 1993 habe die deutsche GmbH nach Österreich an die österreichische GmbH Zahlungen geleistet.

Der Referent verlas den Werkvertrag (betreffend Infrastrukturbeitrag) vom 23. Februar 1994.

Über Vorhalt, dass die Jagd in diesem Vertrag nicht erwähnt werde, führte der steuerliche Vertreter aus, es treffe zwar zu, dass die Jagd nicht darin vorkomme, ebenso wenig erwähnt würden aber auch Schwimmbad und Sauna. Der steuerliche Vertreter verweise auf seine bisherigen Ausführungen, wonach der Infrastrukturbeitrag einen Pauschalbetrag darstelle.

Nach Erachten des Vertreters des FAes handle es sich im gegenständlichen Fall um kein Jagdhotel, wenn etwa im Jahr 1997 nur rund 1/10 der Abschüsse von zahlenden Jagdgästen getätigt worden sei, oder im Jahr 2000 Herr E selbst (privat) mehr Abschüsse getätigt habe als die zahlenden Jagdgäste.

Der Vertreter des FAes wies weiters darauf hin, dass die Pachtverträge nicht mit der Bw. sondern mit Herrn E geschlossen worden seien. Auch gegenüber der Jagdbehörde sei überwiegend Herr E in den so genannten Abschusslisten, welche behördliche Dokumente darstellten würden, genannt worden. Weiters werde auf die von Herrn E dem Prüfer zur Verfügung gestellte Liste (FAX vom 10. September 2001) verwiesen, in welcher er die deutschen Jagdgäste, welche Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung gewesen seien, angeführt habe. Erst im E-Mail vom 23. Februar 2010 seien diesbezüglich geänderte Angaben gemacht worden.

Zum Infrastrukturbeitrag führte der Vertreter des FAes aus, dass es in den ersten Jahren noch keine Jagdpacht gegeben habe, der Infrastrukturbeitrag hingegen bereits ab 1994 geleistet worden und der Höhe nach gleich geblieben sei, obwohl im Jahr 1997 die Pacht für die Jagd hinzugekommen sei.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, in der Zwischenzeit seien von der Bw. mehrfach Unterlagen nachgereicht worden, aus denen hervorgehe, dass man nicht nur dann von einem Jagdgast sprechen könne, wenn er einen Trophäenträger erlege, sondern man müsse auch berücksichtigen, dass manche Jagdgäste Pirschgänge absolviert hätten, wobei es nicht immer zu Abschüssen gekommen sei und auch nicht immer eine Abschussabsicht bestanden habe. Der steuerliche Vertreter verweise in diesem Zusammenhang auf die von der Bw. erstellte und in der Berufungsverhandlung vorgelegte Graphik. Bei den Jagdgästen wären überdies auch noch die Familienmitglieder und Freunde zu berücksichtigen, die im Hotel Umsätze gemacht hätten. Verwiesen werde auch auf die damit verbundenen Folgeumsätze, wie etwa Urlaube, insbesondere Schiurlaube etc.

Herr E gab an, seines Erachtens werde die Jagd von der Betriebsprüfung in einem falschen Licht dargestellt. Zahlende Jagdgäste, die einen Abschuss getätigt hätten, seien lediglich in einer Größenordnung von rund 10 % anzunehmen. Man müsse auch bedenken, dass der Jagdgast nicht immer erfolgreich gewesen sei. Er gehe eine Woche ins Revier und habe den von ihm gewünschten Abschuss nicht bekommen. Solche Personen würden daher in der Liste

des Prüfers auch nicht als Abschussnehmer aufscheinen. Bei der von der Bw. übergebenen Abschussliste handle es sich zu 95 % um Hotelgäste, wobei nicht jeder Deutsche als Geschäftspartner der deutschen Niederlassung anzusehen sei. Die Abschusslisten würden vom Revierförster der ÖBF geschrieben und nicht von Herrn E. Die deutschen Jagdgäste dürften in Niederösterreich keine Gastkarten bekommen, sie müssten sich bei der Bezirkshauptmannschaft eine Jagdkarte lösen, was oftmals, vor allem bei Wochenendbesuchen, nicht möglich gewesen sei. In diesen Fällen habe dann der Revierförster Herrn E als Erleger angeführt. Weiters weise Herr E darauf hin, dass ein Jagdgast nur für den Abschuss eines Trophäenträgers bezahle, nicht jedoch für einen Pflichtabschuss. In diesem Punkt sei daher die Liste des Prüfers falsch. Weiters betonte Herr E auch noch, dass das niederösterreichische Jagdgesetz die Pachtung durch juristische Personen nicht erlaube. Aus diesem Grund habe Herr E als Geschäftsführer der Bw. (GmbH) die Jagdpachtverträge abgeschlossen, wobei seitens der ÖBF zu Unrecht die Rechnung auf den Namen von Herrn E ausgestellt worden sei. Herr E verweise aber in diesem Zusammenhang auf die interne Vereinbarung vom 27. Juni 1997 (AB Seite 63). Für das Revier W gebe es nur einen mündlichen Unterpachtvertrag mit Herrn G für ein Jahr. Zum Pachtvertrag mit den ÖBF führe Herr E noch aus, dass die Bezirkshauptmannschaft Kenntnis davon gehabt habe, dass der Pachtvertrag mit Herrn E als Geschäftsführer (der Bw.) abgeschlossen worden sei.

Der Betriebsprüfer verwies betreffend Abschussliste auf seine Feststellungen im Bericht, wonach die Angaben, dass es sich um deutsche Geschäftspartner der deutschen Niederlassung gehandelt hätte, von Herrn E gemacht worden seien.

Herrn E gab an, er könne das so nicht gesagt haben. Er verweise insbesondere auf die von der Bw. vorgelegte Darstellung "Jagdgäste 1997 bis 2004" (vorgelegt mit Schreiben vom 25. Mai 2009) sowie auf seine Mails vom Februar 2010. Herr E sei erst jetzt zum Ende des Verfahrens dazu aufgerufen, ins Detail zu gehen. Bei den von ihm genannten Personen handle es sich vor allem um frühere Gäste aus den 70er und 80er Jahren, die in diesen Zeiträumen Jagdabschüsse getätigt hätten. Diese Personen hätten dann für Abschüsse deshalb nichts bezahlen müssen, weil es sich um Kahlwild oder um Wild der Klasse III, also minderwertige Trophäen, gehandelt habe. Allerdings dürfe nicht übersehen werden, dass diese Personen Hotel- und Restaurantumsätze getätigt hätten. Es handle sich dabei quasi um Werbemaßnahmen, die von der Bw. in Kauf genommen worden seien, um Hotelgäste zu bekommen.

Über Vorhalt der Liste des Referenten vom 2. Februar 2010 betreffend jene Gäste, die zwar gratis Abschüsse aber keinen Hotelaufenthalt (Logis) getätigt hätten, gab Herr E an, es handle sich nur um eine geringe Zahl. Das seien Leute gewesen, die mit der deutschen Niederlassung in Zusammenhang stünden und beispielsweise auf Durchreise in Österreich gewesen seien,

einen Abschuss getätigt hätten und sofort wieder weiter gefahren seien. Daher würde bei diesen Personen nicht aufscheinen, dass sie auch einen Hotelaufenthalt gehabt hätten. Allerdings sei meistens ein Restaurantumsatz damit verbunden gewesen.

So weise Herr E etwa auf Herrn St (Abschuss am 24. Dezember 1999) hin, der zuvor und danach als Abschussnehmer gezahlt habe, im konkreten Fall aber auf der Durchreise gewesen sei, eine Nacht mit dem Pirschgänger in der Hütte verbracht und daher keinen Hotelaufenthalt getätigt habe.

Bei Herrn Mn handle es sich laut Herrn E um einen mittlerweile pensionierten Geschäftspartner der deutschen Niederlassung. Dieser sei 10 Jahre davor alle 2 bis 3 Jahre als Hotelgast bei der Bw. gewesen.

Zu Herrn K (Abschuss am 11. Juni 1998) gab Herr E an, dieser habe mit Sicherheit keinen Trophäenträger erlegt. Aus der Abschussliste, welche sich im Arbeitsbogen befinde, ergebe sich, dass es sich bei dem Abschuss am 11. Juni 1998 um einen Jährling bzw. um einen Klasse III Rehbock gehandelt habe (17 kg). Betreffend 1999 sei zu Herrn K zu sagen, dass dieser viele Jahre Jagdgast bei der Bw. gewesen sei.

Zu Herrn Bu gab Herr E an, das sei ein Arzt gewesen, der in den 70er und 80er Jahren Jagdgast und Abschussnehmer gewesen sei. Dass dieser für den Hotelaufenthalt nichts bezahlt habe, hänge damit zusammen, dass er anlässlich des Geburtstages von Herrn E zu Besuch gewesen sei.

Herr Vo sei laut Herrn E Chef einer deutschen Papierfabrik und zur Gänze der deutschen Niederlassung zuzuschreiben.

Herr D sei laut Herrn E auch der deutschen Niederlassung zuzuordnen.

Bei Herrn Sä [Gratisabschuss am 4. Oktober (richtig:)1997] handle es sich laut Herrn E um einen alten Gast, der schon in den Jahren davor im Hotel der Bw. gewesen und nunmehr in Pension sei. In dem Fall habe die Bw. diesen gratis einen Abschuss tätigen lassen, dieser habe aber den Hotelaufenthalt bezahlen müssen. Der Gedanke sei gewesen, dass Herr Sä nächstes Jahr wieder als zahlender Hotelgast komme.

Der Prüfer wies darauf hin, dass laut dem bisherigen Vorbringen der Infrastrukturbeitrag auch für Abschüsse der deutschen Jagdgäste bezahlt worden sei. Darin bestehe für ihn ein Widerspruch, weil ein so hoher Betrag bezahlt werde, obwohl es sich nach dem jetzigen Vorbringen nur um zwei deutsche Geschäftspartner gehandelt habe.

Herr E erwiderte, der Beitrag sei eben pauschal bezahlt worden in dem Sinn, dass alles damit abgedeckt sei. Nach 2002 habe sich der Betrieb die Jagd nicht mehr leisten können, weshalb

ab 2003 die Jagd zu einem Drittel privat von Herrn E und zu zwei Drittel von Freunden bezahlt worden sei, um den Betrieb nicht zu belasten.

Der Vertreter des FAes verwies zu den Ausführungen von Herrn E, wonach nur "Minderwild" gratis abgeschossen habe werden dürfen, auf die Beilage zur Folgeberufung, wonach im Jahr 1997 als verkaufbare Trophäen 9 Stück angeführt worden seien, wobei die tatsächlich verkauften Trophäen mit 3 Stück angegeben seien.

Herr E verwies in Bezug auf Qualitätswild beispielsweise auf die Rechnung vom 27. August 2000 an Herrn L, der im August 2000 als zahlender Hotelgast einen "1-er Gamsbock" geschossen habe, was mit S 21.250,00 verrechnet worden sei. Weiters verweise Herr E nochmals auf die Darstellung der Jagdgäste des Jahres 2000, wonach die Herren Ru, Sr und Pa gleichfalls Jagdgäste gewesen seien, die alle zusammen gehört hätten, wobei von diesen Personen – mit Ausnahme von Herrn Sr- keine Abschüsse getätigt worden seien.

Über Vorhalt durch den Referenten zu zwei Rechnungen (betreffend Wildabschüsse) vom 6. August und 3. September 1999 (AB Seite 93) gab Herr E an, es handle sich dabei um einen Gamsbock der Klasse II mit 94 Punkten, der von Herrn Sä erlegt worden sei und um eine Gams der Klasse I, die Herr GR erlegt habe (unter Hinweis auf die handschriftlichen Anmerkungen auf AB Seite 108). Der Abschuss vom 25. Juli 1999 sei von Herrn E getätigt worden bzw. wurde auf Herrn E geschrieben.

Der Vertreter des FAes sah betreffend verdeckter Gewinnausschüttung den Vorteil darin, dass aus dem Jagdpachtvertrag Herr E verpflichtet sei und die Bw. die aus dem Pachtvertrag angefallenen Kosten für Herrn E getragen habe. Im Übrigen werde auf die bisherigen Ausführungen des FAes verwiesen.

Laut steuerlichem Vertreter sei Herr E als Geschäftsführer der Bw. verpflichtet worden und dieser Vertrag auch mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 2. Dezember 1992 genehmigt worden (§ 1 Pachtvertrag). Aus diesem Grund werde auch beantragt, die Vorsteuer aus der Jagdpacht bei der Bw. anzuerkennen. Der steuerliche Vertreter verwies diesbezüglich auf seine bisherigen Ausführungen sowie auf die Vorgangsweise bei den Brau-Union-Fällen, wo die Vorsteuer aus Barbelegen geschätzt und zum Abzug zugelassen worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bw., eine GmbH, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Mai 1985 (Dauerbelege Seite 2 bis 9) gegründet, wobei am damaligen Stammkapital von S 500.000,00 der Vater von Herrn E (sen., geb. 1921) mit S 499.000,00 und Herr E (geb. 1948) mit S 1.000,00 beteiligt waren. Zumindest seit 1994 (Erfassung im elektronischen Firmenbuch) ist Herr E alleiniger Geschäfts-

führer und seine Tochter Frau B (geb. 1971) alleinige Gesellschafterin mit einer Stammeinlage von S 510.000,00. Herr E vertrat bereits seit 3. Juni 1985 selbständig als Geschäftsführer.

Laut Punkt 3 des Gesellschaftsvertrages ist Betriebsgegenstand der Bw.:

- a) das Gastgewerbe, insbesondere in der Betriebsart eines Hotelbetriebes,
- b) das Handelsgewerbe ..., insbesondere der Handel (auch Import und Export) mit Holz und Holzwaren,
- c) die Handelsagentur,
- d) der Betrieb von Holzschlägerungsunternehmen,
- e) die Ausübung und Verwertung von Eigenjagd-, Jagdpacht- und Jagdvorpachtrechten,
- f) die Erbringung von Dienstleistungen in den Belangen des Unternehmens,
- g) die Führung von Nebenbetrieben ...,
- h) die Erwerbung, Ausübung und sonstige wie immer geartete Verwertung einschlägiger Konzessionen, Patente, Lizenzen, Markenrechte, Musterrechte und Gewerbeberechte,
- i) die Pachtung oder sonstige Verwertung gleichartiger oder ähnlicher Unternehmen beziehungsweise Gesellschaften (Anteile),
- j) der Erwerb, die Pachtung, die Veräußerung und die Verpachtung von Liegenschaften,
- k) die Beteiligung an Gesellschaften

Die Bw. betreibt in Österreich ein Hotel und in Deutschland ein Dienstleistungsunternehmen im Bereich Forstmanagement. Auf der deutschen Website der Bw. (Abfrage UFS vom 15.10.2004 und AB Seite 72ff: Abfrage vom 8.8.2001) werden die Leistungen Waldpflege, Durchforstung, Aufarbeitung von Katastrophenschäden, Holzeinschlag, Harvestereinsatz, EDV-Aufmaß, Holzhandel, Transport und Logistik, Landschaftspflege, Renaturierung, Straßenbegleitbegrünung etc. angeboten. Weiters findet sich ein Hinweis auf das berufungsgegenständliche Hotel in Österreich ("Jagd- und Hotelbetrieb für Ihre Entspannung und Erholung").

Die Bw. erklärt in Österreich nur die Ergebnisse aus dem Hotelbetrieb, die Ergebnisse aus dem Dienstleistungsunternehmen im Bereich Forstmanagement werden in Deutschland im Rahmen der dortigen Betriebsstätte versteuert (vgl. Vermerk Prüfer AB Seite 172).

Der Werkvertrag vom 23. Februar 1994 (AB Seite 143) hat folgenden – bereits zum Teil im Prüfbericht wiedergegebenen - Inhalt:

"I. Gegenstand des Werkvertrag[e]s

Gegenstand dieses Werkvertrages ist die Inanspruchnahme folgender Leistungen der [Bw.], Österreich, durch die deutsche Niederlassung:

Geschäftsführungstätigkeit, sowohl

handelsrechtlich als auch

gewerberechtlich

Verwaltungs-, Koordinierungs- und Coachingkosten (Overheadkosten)

Zurverfügungstellung und Nutzung der vorhandenen Infrastruktur in [G], Österreich, zB

Nutzung von Büro- und Verwaltungsräumen, Telefon, EDV, usw.,

Durchführung von Besichtigungs- u. Weiterbildungsfahrten i. Z. m. Forst

Prämie für die Übernahme der Haftung durch die [Bw.], Österreich, für die Geschäftstätigkeit der deutschen Niederlassung.

II. Entgelt

Als Grundlage für diese Leistungen wird pauschal ein Betrag von DM 60.000,00 pro Jahr vereinbart."

Weitere Angaben enthält der Werkvertrag nicht. Der Vertrag ist von der Bw. und der Niederlassung in Deutschland unterfertigt und zwar jeweils durch Herrn E.

Die Bw. erhielt von der deutschen Niederlassung laut eigenen Belegen "für gewerberechtliche Geschäftsführung" im Jahr 1997 DM 62.000,00 und in den Jahren 1998 bis 2000 je DM 60.000,00, die von der Bw. als außerordentlicher Ertrag verbucht wurden (AB Seite 134ff).

Mit Jagdpachtvertrag vom 23. bzw. 27. Juni 1997 (AB 1997 bis 1999, Seite 46ff) pachtete Herr E "als Geschäftsführer der Bw." von den ÖBF das Jagdrevier R für die Zeit von 16. Mai 1997 bis zum 31. Dezember 2001 um jährlich (netto) S 302.220,52. Im Schreiben vom 27. Juni 1997 (AB Seite 63) hielten Herr E und die Bw., diese wiederum vertreten durch den Geschäftsführer Herrn E und die alleinige Gesellschafterin Frau B, fest, dass Herr E den oa. Pachtvertrag "für Namen und Rechnung der Bw." abgeschlossen habe.

Weiters pachtete Herr E laut Rechnung vom 23. Jänner 1998 (AB Seite 67) von Herrn G für das Jahr 1999 das Jagdrevier W um (netto) S 167.343,11.

In den Akten des FAes sind von der 1985 gegründeten Bw. die Ergebnisse seit dem Jahr 1988 dokumentiert.

Bevor Herr E die beiden Jagdreviere pachtete, kaufte die Bw. die Wildabschüsse einzeln an. Laut den vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen standen sich Erlöse und Aufwand aus der Jagd wie folgt gegenüber:

Jagdabschüsse	1988	1989	1990	1991	
einzeln angekauft:	S	S	S	S	
Erlöse	23.957,33	keine Angaben	55.650,00	298.359,53	
Aufwand	-9.680,00	-16.150,00	-40.900,20	-233.778,20	
	14.277,33		14.749,80	64.581,33	
	1992	1993	1994	1995	1996
	S	S	S	S	S
Erlöse	266.051,67	237.148,33	21.333,33	46.500,00	19.666,67
Aufwand	-202.550,00	-231.213,33	-6.683,33	-46.272,73	-22.590,00
	63.501,67	5.935,00	14.650,00	227,27	-2.923,33

Im Vergleich dazu stehen sich Erlöse und Aufwand aus der Jagd ab Pacht der beiden berufsgegenständlichen Reviere durch Herrn E von 1997 bis 2004 wie folgt gegenüber:

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Jagd gepachtet:				
Erlöse Jagd	42.500,00	100.083,33	49.541,67	70.000,00
Erlöse Wildbret	41.472,91	8.437,00	18.062,64	20.250,00
So. Erlöse Jagd 0%	7.848,00	572	2.803,00	903,75
So. Erlöse Jagd 10%	922	2.039,00	2.608,00	2.864,50
So. Erlöse Jagd 20%	38.634,00	38.548,00	59.303,00	39.383,87
Aufwand Jagd	-379.229,27	-329.265,54	-517.709,13	-344.751,00
	-247.852,36	-179.586,21	-385.390,82	-211.348,88

	2001	2002	2003	2004
	S	€	€	€
Erlöse Jagd	86.250,00	6.910,70	2.758,33	1.005,00
Erlöse Wildbret	15.478,18	1.322,41	566,20	591,97
So. Erlöse Jagd 0%	903,75	65,68	549,20	16,44
So. Erlöse Jagd 10%	2.864,50	208,18	822,30	646,45
So. Erlöse Jagd 20%	39.383,87	2.862,15	0,00	
Aufwand Jagd	-378.738,00	-25.837,05	-653,91	-131,52
Futtermittel Jagd			-6.578,06	-5.171,55
Gebühren/Pacht Jagd			-3.739,67	0,00
	-233.857,70	-14.467,93	-6.275,61	-3.043,21

Ab dem Wirtschaftsjahr 2005 verzeichnete die Bw. bezüglich Jagd weder Einnahmen noch Ausgaben, nach Vorbringen der Bw. im Schreiben an den UFS vom 29. Juni 2007 wurde der Jagdpachtvertrag mit Ende 2004 gekündigt.

Im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1997 bis 2000 machen die Pachtzahlungen und die damit verbundenen Gebühren einen Großteil des Aufwandes für Jagd aus, der Rest entfällt auf Futter und Kleinmaterial (siehe Aufwandskonto 5312 der Bw., AB Seite 121 für 1997, Seite 123 für 1998, Seite 125 für 1999 und Seite 180 für 2000).

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Aufwand Jagd lt. Bw.	379.229,27	329.265,54	517.709,13	344.751,00
davon:				
Jagdpacht	302.220,52	303.580,51	305.635,61	308.385,82
Gebühren	37.250,00			
Jagdunterpacht			167.343,11	

Bei den erklärten Erlösen aus der Jagd handelt es sich um Einnahmen für Abschüsse von zahlenden Hotelgästen, bei den Erlösen Wildbret um Verkäufe des erlegten Wildes, das nicht in der Hotelküche verarbeitet wurde (siehe AB Seite 122 und 133). Bei den sonstigen Erlösen Jagd zu 0%, 10% und 20% USt handelt es sich um einen bereits in den Erklärungen berücksichtigten "Eigenverbrauch", der von der Bw. mit rund 1/8 geschätzt wurde (siehe AB Seite 120, 122 und 124).

Auf Grund des vom Revierförster der ÖBF jährlich geführten Jagdbuches (behördliche Abschussliste AB Seite 100ff), der von der Bw. dem Prüfer mit FAX vom 10. September 2001 zur Verfügung gestellten Abschussliste der deutschen Staatsbürger (AB Seite 97f) und der

vom Prüfer aus der Buchhaltung des Bw. aufgezeichneten Erlöse (Ausgangsrechnungen) aus Wildabschüssen (AB Seite 91f) verteilen sich im berufsgegenständlichen Zeitraum 1997 bis 2000 die Abschüsse einschließlich Fallwild und Pflichtabschüsse zunächst wie folgt:

Revier:	R 1997	R 1998	R u. W 1999	R 2000
Fallwild	5	0	5	6
zahlende Hotelgäste	3	10	6	6
Privatabschüsse Herr E	1	5	2	8
Gratisabschüsse deutsche Staatsbürger	6	5	6	6
Pflichtabschüsse durch Jäger	15	8	27	9
gesamt	30	28	46	35

Zu beachten ist, dass der Prüfer in seiner Aufstellung laut Bericht vom 17. Oktober 2001 auf Grund eines Abschreibefehlers die Gratisabschüsse der deutschen Staatsbürger im Jahr 1998 noch mit 7 anstatt richtig mit 5 an gab. Der Prüfer zählte irrtümlich zwei Abschüsse aus dem Revier W, die nur 1999 anfielen, auch im Jahr 1998 mit. Die Pflichtabschüsse 1998 erhöhen sich daher von 6 laut Aufstellung des Prüfers auf 8.

Zu den Abschüssen der deutschen Staatsbürger ist festzustellen: Da deutsche Staatsbürger in Niederösterreich keine Gastkarten bekommen würden und sich eigene Jagdkarten lösen müssten, was bei Wochenendaufenthalten nicht möglich ist, wurde in der behördlichen Jagdliste (pro forma) Herr E anstatt des deutschen Erlegers angeführt (siehe Vorbringen Herr E in der Berufungsverhandlung). Die tatsächliche Abschusszahl der deutschen Staatsbürger wurde von der Bw. in der Liste (FAX) vom 10. September 2001 (AB Seite 97) angegeben.

Die Bw. hat im Streitzeitraum ein Hotel betrieben, das einerseits als Familienhotel und andererseits als Jagdhotel beworben wurde (Internetabfrage 22.2.2005, www.tiscover.at, mit Hinweisen auf Familienurlaub und Jagdurlaub, "Ihr Jagderlebnis, Waidmannsheil, Die Gamsjagd" etc., weiters AB Seite 76ff: Revierbeschreibung der Bw., Preisliste der Abschüsse, Richtlinien für Abschussnehmer). Die Bw. betrieb das Hotel nicht ausschließlich als Jagdhotel: In den Prospekten AB Seite 36f, wurde das Hotel auch als Kinder- und Familienhotel bzw. Alpenhotel "mit herrlicher Berglandschaft", also bewusst außerhalb des Jagdbereiches beworben.

Die Bw. erzielte einschließlich Jagd folgende Ergebnisse (die FA-Akten betreffend 1985 bis 1987 wurden bereits vernichtet):

Gewinn/Verlust	
lt. G+V-Rechnung:	S
1988	766.752,00
1989	-804.205,00
1990	-706.529,00
1991	2.158.475,00
1992	-169.755,00

1993	-579.912,00
1994	-370.972,00
1995	-41.612,00
1996	97.002,00
1997	-285.635,00
1998	-147.613,00
1999	1.782,00
2000	119.905,00
2001	174.958,00
	€
2002	8.123,83
2003	27.002,02
2004	46.659,04

2. Rechtliche Beurteilung

Die Bw. betreibt ein Hotel, das seit Beginn auch den Jagdbereich beinhaltet. Im Zeitraum der Pacht der Reviere – im Gegensatz zum Ankauf einzelner Abschüsse – übersteigen die Jagdaufwendungen die Erträge aus dem Jagdbereich. Glaubwürdig ist das Vorbringen von Herrn E im Gespräch mit dem Referenten am 3. November 2008 (in diesem Sinn auch das Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 25. Mai 2009 Seite 3: "Marktauftritt mit oder ohne eigenem angeschlossenen Revier"), dass jagende Hotelgäste ein frei verfügbares Revier in unmittelbarer Nähe des Hotels gegenüber einzelnen Abschüssen in unter Umständen weiter entfernten Revieren vorziehen und deshalb ab 1997 ein Jagdrevier und 1999 zusätzlich ein zweites Revier gepachtet wurde.

Der Hotelbetrieb stellt eine Betätigung mit – widerlegbarer - Einkünftevermutung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 (LVO) dar.

Gemäß § 1 Abs. 3 LVO liegt Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird (unwiderlegbare Einkunftsquelleneigenschaft, vgl. Renner in Doralt, EStG 1988, § 2 Tz 488ff).

Im vorliegenden Fall ist eine höhere Rentabilität des Hotelbetriebs durch Pacht eines Jagdreviers (bzw. im Jahr 1999 von zwei Jagdrevieren) gegenüber einer schlechteren Verfügbarkeit von einzeln anzukaufenden Abschüssen nachvollziehbar, weshalb eine isolierte Liebhabereibeurteilung der Jagd gemäß § 1 Abs. 3 LVO ausscheidet.

Für den Bereich des **Einkommensteuergesetzes** sind Aufwendungen für eine Jagd nur abzugsfähig, wenn ein Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit, zB einem Jagdhotel, besteht. In diesem Fall findet keine Angemessenheitsprüfung der Höhe gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (§ 12 Abs.1 Z 2 KStG 1988) statt (vgl. Doralt, aaO, § 20 Tz 59).

Es ist darauf hinzuweisen, dass auch das FA die angefochtenen Bescheide nicht auf eine Angemessenheitsprüfung stützt.

Das FA geht in der Begründung der angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 1997 bis 2000 vielmehr von einem "gemischten Aufwand" aus und kommt zum Ergebnis, dass mangels überwiegenden Zusammenhanges mit dem Hotelbetrieb der Bw. sämtliche Aufwendungen und Erträge betreffend Jagd nicht anzusetzen seien und orientiert sich dabei erkennbar an Rz 4790 der EStR 2000 (AB Seite 82) sowie an dem - auch in den Richtlinien zitierten - Erkenntnis des VwGH 1.12.1992, 92/14/0149.

In Richtlinien geäußerte Rechtsansichten des BMF können grundsätzlich keine rechtsverbindliche (normative) Wirkung entfalten.

Zum Erkenntnis des VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, ist auszuführen: Nach dem damals vorliegenden Sachverhalt betrieb eine Personengesellschaft ein Hotel. Einer der Gesellschafter und die Personengesellschaft pachteten ein Jagdrevier, ein späterer zweiter Jagdpachtvertrag wurde vom Gesellschafter allein abgeschlossen. Das gepachtete Jagdrevier wurde nicht nur von Hotelgästen frequentiert. Auch der Gesellschafter nutzte die von ihm und der Personengesellschaft gepachtete Jagd in einem (Zitat Erkenntnis:) "keineswegs unbeachtlichen Teil zu Zwecken, die in keinem Zusammenhang mit dem Hotelbetrieb der Personengesellschaft standen, sei es dass der Gesellschafter selbst jagte, sei es, dass er die Jagd durch eigene Geschäftsfreunde oder andere Bekannte ausüben ließ". Der VwGH entschied, dass nach dem geschilderten Sachverhalt ein "gemischter Aufwand" vorlag, bei dem die steuerliche Abzugsfähigkeit nur gegeben ist, wenn die betriebliche Nutzung der Jagd ausschließlich oder nahezu ausschließlich erfolgt. Dieses Erkenntnis erging zur Rechtslage von UStG 1972 und EStG 1972 (angefochten waren ua. Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Jahre 1979 bis 1983).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen ua. bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Ein solcher "gemischter Aufwand" ist sowohl betrieblich als auch privat verursacht. Das FA geht in den angefochtenen Bescheiden von einem Aufteilungsverbot aus.

Die Frage, ob eine Aufteilung eines "gemischten Aufwandes" in einen steuerlich beachtlichen und einen steuerlich unbeachtlichen Anteil zulässig ist oder vielmehr ein Aufteilungsverbot besteht, wird von Lehre und Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet. Jedoch lassen selbst jene Meinungen, die aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG ein Aufteilungsverbot ableiten, eine Aufteilung auch für jenen Fall zu, in dem "eine gerechte und der Sachlage entsprechende Auf-

teilung nach objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben möglich ist und eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung, wenn überhaupt, in nur sehr beschränkten Umfang zu befürchten ist" (siehe die Darstellung in Hofstätter/Reichl, EStG-Kommentar, § 20 Tz 3, dort sechster Absatz; weiters Doralt, aaO, § 20 Tz 16ff, 22).

Zu beachten ist weiters, dass es sich im berufungsgegenständlichen Fall um eine GmbH handelt, auf die das **Körperschaftsteuergesetz** anzuwenden ist:

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. So ist im Bereich der Körperschaftsteuer auch § 4 Abs. 4 EStG 1988 anzuwenden, wonach Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 bleiben offene oder verdeckte Ausschüttungen bei der Einkommensermittlung außer Ansatz. Weiters enthält § 12 Abs. 1 KStG 1988 einen Katalog von nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben, deren Aufzählung demonstrativ ist (Wiesner/Schneider/ Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 12 Anm. 2). Soweit jedoch das KStG gegenüber dem EStG abweichende, eigenständige Regelungen trifft, gehen diese als *leges speciales* vor. Eine derartige Konkurrenz besteht zwischen § 20 EStG 1988 und § 12 KStG 1988 (Quantschnigg/ Renner/Schellmann/Stöger, Kommentar KStG 1988, § 7 Tz 34). So erklärt § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 – soweit nicht schon § 8 Abs. 2 KStG 1988 (verdeckte Ausschüttung) greift – § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 für anwendbar, nicht jedoch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, also jene Bestimmung, die vom FA als Grundlage für ein Abzugsverbot herangezogen wird (vgl. auch die Aufzählung der für den Körperschaftsteuerbereich geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes, in der § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht enthalten ist, bei Wiesner/ Schneider/ Spanbauer/ Kohler, aaO, § 7 Anm. 10, und Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, aaO, § 12 Tz 35).

– Der Berufungssenat vertritt folgende Rechtsauffassung:

Für den Berufungssenat steht fest, dass die Bw. im Rahmen des von ihr betriebenen Hotels interessierten Gästen auch die Möglichkeit geboten hat, an Jagd- und Pirschgängen teilzunehmen. Dies wird durch die eingangs erwähnte Werbung auf der Homepage der Bw. sowie die von ihr verfasste Revierbeschreibung, die im Arbeitsbogen befindliche Preisliste der Abschüsse und die Richtlinien für Abschussnehmer eindeutig dokumentiert. Derartige Maßnahmen sind sichtlich darauf gerichtet, auf potentielle Jagdgäste und deren Familienmitglieder einladend und ansprechend zu wirken und erwecken keinesfalls den Eindruck einer ausschließlich aus privatem Interesse des Geschäftsführers der Bw. unterhaltenen Jagd. Doch selbst eine allenfalls beim Geschäftsführer der Bw. bestehende persönliche Jagdleidenschaft ändert nichts daran, dass hinsichtlich der von diesem - unter Bedachtnahme auf die Bestim-

mungen des § 26 des Nö Jagdgesetzes - gepachteten Jagdreviere und dem Betrieb der Bw. ein unmittelbarer Zusammenhang vorliegt.

Der Sachverhalt ist so weit erhoben, dass ausgehend von den einzelnen Abschüssen eine Aufteilung des Jagdaufwandes in einen betrieblich veranlassten und einen nichtbetrieblich veranlassten Anteil objektiv und leicht nachvollziehbar ist. Darin unterscheidet sich der berufsgegenständliche Fall auch von jenem der Berufungsentscheidung UFS 30.9.2004, RV/0055-I/03, die überdies im Bereich des Einkommensteuergesetzes für eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechtes ergangen ist.

Fallwild (verunglücktes Wild) und Pflichtabschüsse durch Jäger zur Erfüllung der in den Pachtverträgen übernommenen Abschussquoten (vgl. § 9 Jagdpachtvertrag ÖBF, AB 1997 bis 1999, Seite 52f) stellen keine eigene Kategorie dar, da diese auch angefallen wären, wenn die Jagdpacht entweder ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlasst wurde. Die nicht durch Abschüsse von Herrn E, zahlenden Hotelgästen oder deutschen Staatsbürgern erfüllte Quote wurde durch ortsansässige Jäger ausgeglichen (Berufung vom 15. November 2001).

Laut einem Vermerk des Prüfers nach einer Unterredung mit dem Steuerberater, Herrn E und Frau B am 3. August 2001 (AB Seite 172), erledigen die Pirschführer ihre Aufgaben ohne Entschädigung, wobei die getätigten Abschüsse als Entlohnung betrachtet werden.

Im Gespräch mit dem Referenten am 3. November 2008 und im Schreiben vom 25. Mai 2009 (Punkt 6) wurde seitens der Bw. angegeben, dass bei den Wildabschüssen zur Erfüllung des verpflichtenden Jagdplanes kein Wildbret überlassen wurde. Das Wildbret wurde entweder in der Hotelküche verwertet oder an Wildbrethändler verkauft.

Hotelgäste:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 (§ 7 Abs. 2 KStG 1988) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Die betriebliche Veranlassung ist weit zu sehen. Auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich – abgesehen von Liebhabereibeurteilung und gesetzliche Abzugsverbote, zB § 20 EStG 1988 – nicht an (vgl. Doralt, aaO, § 4 Tz 228).

Die Abschüsse der zahlenden Hotelgäste sind daher eindeutig der betrieblichen Sphäre der Bw. als Jagdhotel zuzurechnen, da diese Hotelgäste der Bw. auch Einnahmen verschaffen.

Es ist dem glaubhaften Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 25. Mai 2009 (Seite 2f) zu folgen, dass das Hotel nicht nur von jenen Jägern belegt wurde, die Abschüsse erzielten

sondern auch deren Angehörige (Partner und/oder Kinder) sowie nicht zum Abschuss kommende Jäger als zahlende Gäste hatte, wobei im Zusammenhang mit der Jagd weit mehr zahlende Hotelgäste als Abschüsse zu verzeichnen sind.

	1997	1998	1999	2000
Abschüsse durch zahlende Hotelgäste	3	10	6	6
Hotelgäste im Zusammenhang Jagd insgesamt	39	31	39	36

– Abschüsse Herr E:

Die Bw. setzte bereits in den Erklärungen betreffend die Abschüsse von Herrn E sonstige Erträge in Höhe von pauschal 1/8 (12,5%) der Jagdausgaben an (vgl. AB Seite 120ff), die somit nicht den Gewinn belasteten.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist den Abschüssen von Herrn E ein Freizeitwert nicht abzusprechen, sodass nicht angenommen werden kann, dass diese Abschüsse ausschließlich aus Erfüllung der jagdrechtlich verbindlichen Abschussquote erfolgten und daher ebenfalls der betrieblichen Sphäre des Jagdhotels zuzurechnen wären. Daran ändert auch nichts das Vorbringen der Bw. im Schreiben vom 25. Mai 2009, dass "Trophäen jedenfalls nicht als entnommen gelten" würden, das überdies dem weiteren Vorbringen der Bw. widerspricht, wonach zur Erfüllung der Abschussquote keine Trophäenträger erlegt worden seien.

Das von Herrn E erlegte Wild wurde entweder in der Küche der Bw. verarbeitet oder an Wildbrethändler verkauft (vgl. AB Seite 122 und 131). Die Bw. setzte diesbezüglich Erlöse Küche (Konto 4011) und Erlöse Wildbret (Konto 4023) an und unterzog diese auch der Umsatzsteuer.

Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung kann mit dem von der Bw. bereits in der Erklärung angesetzten jährlich gleich bleibenden "Privatanteil" von Herrn E in Höhe von 12,5% der Jagdausgaben das Auslangen gefunden werden.

Setzt man nämlich die Abschüsse des Herrn E in Relation zu den Gesamtaberschüssen im Streitzeitraum (1997-2000 insgesamt 139 Gesamtaberschüsse, davon 16 Abschüsse durch Herrn E), so ergibt dies einen Prozentsatz von rd. 11,5%, welcher somit unter dem von der Bw. selbst veranschlagten Ausmaß liegt, sodass aus ertragsteuerlicher Sicht das Ausscheiden eines weiteren – nicht betrieblich - veranlassten Anteils für den Berufungssenat nicht erforderlich erscheint.

	1997	1998	1999	2000	Summe
Gesamtaberschüsse	30	28	46	35	139
Privat Herr E	1	5	2	8	16
				Anteil	11,51%
				laut Bw.	12,50%

– Gratisabschüsse deutscher Staatsbürger:

Wie bereits ausgeführt, sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Eine betriebliche Veranlassung iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 liegt nach Ansicht des Berufungssenates weiters nur vor, wenn mit den Ausgaben auch Einnahmen erzielt werden.

Doch selbst wenn man einen - allenfalls mittelbaren - Zusammenhang zwischen Gratisabschüssen und der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte (Hotelumsätze, Folgebuchungen...) bejahen sollte, liegen diesbezüglich keine abzugsfähigen Aufwendungen vor.

Nach § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Unter Repräsentationsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung – zuletzt laut VwGH im Erkenntnis vom 24.2.2010, 2006/13/0119 mit weiteren Judikatur- und Literaturnachweisen – alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu "repräsentieren". Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch nicht maßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag. Repräsentationsaufwendungen bilden beispielsweise Ausgaben für Theater- und Ausstellungsbesuche, gesellige Zusammenkünfte aller Art, Bewirtung von Arbeitskollegen sowie Geschenke an Kunden, Klienten, Mitarbeiter aus bestimmten Anlässen (vgl. dazu zB Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Band III, § 20 Tz. 7.3, mit Hinweisen auf die Judikatur des VwGH). Repräsentationsaufwendungen sind auch im Falle des Vorliegens eines damit verbundenen Werbezweckes nicht abziehbar (vgl. zB VwGH 10.8.2005, 2005/13/0049). Die Höhe von Repräsentationsausgaben ändert nichts daran, dass sie unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen (vgl. zB VwGH 13.10.1999, 94/13/0035).

Die vorstehenden Aussagen treffen nach Auffassung des Berufungssenates auch auf die Jagdeinladungen bzw. Gratisabschüsse im streitgegenständlichen Verfahren zu.

In den der Bezirkshauptmannschaft vorgelegten Abschusslisten wurde Herr E zunächst auch als Erleger des von deutschen Staatsbürgern geschossenen Wildes angeführt (AB Seite 99 bis 118). Im FAX vom 10. September 2001 gab die Bw. gegenüber der Betriebsprüfung die Namen der deutschen Staatsbürger und das jeweilige Abschussdatum bekannt (AB Seite 97f).

Nach dem Vorbringen von Herrn E in der Berufungsverhandlung sind die Abschüsse der Herren Vo (27. Juli 1999) und D (2. Juni 2000) der deutschen Niederlassung zuzurechnen. Beide Herren verbrachten keinen Aufenthalt im Hotel der Bw. Mangels Deckung durch den Infrastrukturbeitrag laut Werkvertrag vom 23. Februar 1994 (siehe unten) steht dem anteiligen Jagdaufwand einerseits kein Ertrag gegenüber und ist somit keine betriebliche Veranlassung für diese Abschüsse (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) gegeben bzw. kommt andererseits § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 zur Anwendung.

Zu den anderen nicht bezahlten Abschüssen von deutschen Staatsbürgern brachte Herr E vor, es seien entweder Hotelumsätze angefallen oder es habe sich um zahlende Jagdgäste aus den 70er und 80er Jahren gehandelt.

Als Sachverhaltsfeststellung dazu ist auf das Schreiben des Referenten vom 2. Februar 2010 zu verweisen, in dem in Tabellenform den nicht bezahlten Wildabschüssen der deutschen Staatsbürger die tatsächlichen Hotelaufenthalte und die bezahlte Logis – soweit tatsächlich angefallen – gegenübergestellt wurden. Demnach ergibt sich:

Zu den drei deutschen Staatsbürgern Vo, D und Mn, die Gratisabschüsse und keinerlei Hotelumsätze tätigten, sind aus den von der Bw. mit Schreiben vom 25. Mai 2009 vorgelegten Aufstellungen "Darstellung Jagdgäste 1997 bis 2004" auch keine Hotelumsätze in den Folgejahren zu erkennen. Wie bereits festgestellt, handelt es sich bei Vo und D um der deutschen Niederlassung zuzurechnende Personen (keine betriebliche Veranlassung für die Bw. mangels Deckung durch den Infrastrukturbeitrag). Das Vorbringen von Herrn E, die dritte Person, Herr Mn, ein mittlerweile pensionierter Geschäftspartner der deutschen Niederlassung (Gratisabschuss am 22. November 1997), sei "vor 10 Jahren alle 2 bis 3 Jahre" Hotelgast der Bw. gewesen, lässt ebenfalls keine betriebliche Veranlassung für diesen Gratisabschuss erkennen, da aus den lange in der Vergangenheit zurückliegenden Ereignissen kein Nutzen für die Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum erkennbar ist.

Herr K tätigte entweder überhaupt keine Übernachtung (Gratisabschuss am 11. Juni 1998) oder bezahlte für einen dreitägigen Hotelaufenthalt keine Logis an die Bw. (Gratisabschuss am 19. Juni 1999). Aus einem Hotelumsatz erst vier bzw. fünf Jahre später im Jahr 2003 über € 669,96 kann auf Grund des dazwischenliegenden langen Zeitraumes keine betriebliche Veranlassung der beiden Gratisabschüsse in den Jahren 1998 und 1999 abgeleitet werden. Das Vorbringen von Herrn E in der Berufungsverhandlung, Herr K hätte am 11. Juni 1998 einen Jährling bzw. Rehbock Klasse III mit 17 kg und damit gemeint ein nicht werthaltiges Wild geschossen, begründet keine betriebliche Veranlassung dieses Gratisabschusses, da bei Gästen – im Gegensatz zu Abschüssen durch ortsansässige Jäger zur Erfüllung der Abschussquote - der erhebliche Freizeitwert des erfolgreichen Pirschganges zu beachten ist.

Die Einladung von Herrn Bu (Gratisabschuss am 31. August 1998) zum Geburtstag von Herrn E ist jedenfalls als typische Repräsentationsaufwendung (siehe oben VwGH 24.2.2010, 2006/13/0119) zur Gänze gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988) nicht betrieblich veranlasst.

Betreffend die deutschen Staatsbürger M, Sü, Sä und Re 1997, L, Sl und Kr 1998, Vi, Ge, Sä und St 1999 sowie Mr, U, P, H und Hi 2000 reicht der Umstand, dass im zeitlichen Zusammen-

hang durch diese Personen bezahlte Hotelaufenthalte anfielen, nicht aus, dass die Gratisabschüsse zur Gänze als betrieblich veranlasst anzusehen wären.

Zur Ermittlung des auf die Gratisabschüsse entfallenden Anteiles ist festzustellen:

Dem vom UFS – bereits vor der Berufungsverhandlung - im Schreiben vom 24. Februar 2010 gestellten Ersuchen, einen Anteil für die Gratisabschüsse der deutschen Staatsbürger zu beziffern, kam die Bw. nicht nach. Auch in der Berufungsverhandlung wurden seitens der Bw. keine verwertbaren ziffernmäßigen Angaben gemacht. Der Berufungssenat musste daher den nicht betrieblich veranlassten und daher aus den Jagdaufwendungen auszuscheidenden Anteil der durch deutsche Staatsbürger ohne Bezahlung getätigten Wildabschüsse im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermitteln.

Bei der Schätzung ging der Berufungssenat mangels anderer Anhaltspunkte zunächst von der Anzahl der Abschüsse als jener Größe aus, die am weitestgehenden gesichert ist (Ritz, BAO-Kommentar, 3. Auflage, § 184 Tz 12 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar, Seite 1932).

Zur Ermittlung des für die Gratisabschüsse zu ermittelnden Anteiles ist festzustellen:

	1997	1998	1999	2000	Summe
Abschüsse gesamt	30	28	46	35	139
deutsche Staatsbürger gratis	6	5	6	6	23
				Anteil	16,54%
				laut UFS	15,00%

Da der Wert der Abschüsse zwischen Trophäenträger und Kahlwild sehr stark schwankend ist, war ein Ausgleich durch eine Durchschnittsbetrachtung über den gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum herzustellen.

Weiters erscheint das Argument einer anteiligen betrieblichen Mitveranlassung der Gratisabschüsse jener deutscher Staatsbürger, die in keiner Beziehung zur deutschen Niederlassung stehen und zeitnah bezahlte Hotelumsätze tätigten, insoweit unschlüssig, da nicht ersichtlich ist, warum nur deutschen Hotelgästen als "Werbemaßnahme" der Bw. Gratisabschüsse ermöglicht werden sollten. Gleiches gilt für das Vorbringen, deutsche Staatsbürger hätten, wenn schon keine bezahlten Hotelübernachtungen, so doch Restaurantbesuche getätigt, wofür die Bw. im Übrigen - trotz Ersuchen durch den UFS - auch kein über die bloße Behauptung hinausgehendes nachvollziehbares Zahlenmaterial zur Verfügung stellte.

Mangels Angabe nachvollziehbarer Zahlen gab die Bw. Anlass zur Schätzung und setzte sich den damit verbundenen Gefahren einer allfälligen Unschärfe im Ergebnis aus (vgl. Stoll, aaO, Seite 1919 mit Hinweisen aus der Rechtsprechung).

Der Anteil an den Jagdaufwendungen, dem durch nicht bezahlte Abschüsse deutscher Staatsbürger (seien es Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung oder andere deutsche

Staatsbürger) keine betriebliche Veranlassung zukommt, wurde nach obigen Grundsätzen vom Berufungssenat gemäß § 184 BAO mit jährlich 15% geschätzt.

15% der Aufwendungen für Jagd stellen keine Betriebsausgaben dar:

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Jagdaufwand gesamt laut Bw.	379.230,00	329.266,00	517.710,00	344.751,00
15% nicht betrieblich	56.885,00	49.390,00	77.657,00	51.713,00

Zum **Infrastrukturbeitrag**:

Aus nachstehenden Gründen vermag der Berufungssenat dem Vorbringen der Bw., wonach die Gratisabschüsse mit der Bezahlung des Infrastrukturbeitrages abgedeckt seien, nicht zu folgen:

Im Betriebsprüfungsverfahren gab die Bw. im FAX vom 9. August 2001 (AB Seite 175f) als "Sachverhaltsdarstellung zum Infrastrukturbeitrag der Niederlassung in Deutschland an die österreichische Muttergesellschaft" als Erläuterung der Position "Zurverfügungstellung und Nutzung der vorhandenen Infrastruktur in Österreich" an: Wenn sich der Geschäftsführer Herr E in Österreich befinde, dürfe dieser zur Abwicklung der Geschäfte der deutschen Niederlassung die Büro- und Verwaltungsräume inkl. EDV, Telefon usw. nutzen. Zur Unterstützung der Akquisition von Festkunden für die deutsche Niederlassung stünden den Forst- und Jagdgästen der Fuhrpark einschließlich Jagdrevier samt Abschussmöglichkeit und Pirschführer zur Verfügung. Laut Organigramm handle es sich um die Bw. in Österreich (Alpenhotel) mit einer Zweigniederlassung in Deutschland (Abteilung Holz- und Forstwirtschaft, Dienstleistungsunternehmen im Forstmanagement, Landschaftsbau), welche beide durch den Geschäftsführer Herrn E vertreten würden. Auf Grund der Betriebsstättenregelung liege sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerrechtlich das Besteuerungsrecht für die Zweigniederlassung bei der Republik Deutschland. Auf Grund der Personenidentität (eine juristische Person) seien die Honorare betreffend "Infrastruktur etc." umsatzsteuerrechtlich nicht steuerbare Innenumsätze. Ertragsteuerlich seien diese allerdings zu erfassen.

In der Berufung bringt die Bw. vor, die Abschüsse der Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung würden auf Grund des Werkvertrages vom 23. Februar 1994 erfolgen und seien mit dem jährlichen Infrastrukturbeitrag von DM 60.000,00 entlohnt.

Gegen dieses Vorbringen spricht jedoch, dass die Bw. der deutschen Niederlassung jährlich mit Rechnung zum Jahresende DM 60.000,00 (im Jahr 1997 DM 62.000) pauschal (wörtlich:) für "gewerberechtliche Geschäftsführung" berechnete, somit die Bw. den Betrag ausdrücklich für eine andere Leistung als das Zurverfügungstellen von Jagdabschüssen erhielt. Die auf diese Weise jährlich bezahlten DM 60.000,00 wurden in den jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnungen der Bw. in umgerechneten Schillingbeträgen als außerordentliche Erträge (Konto

8400) erfasst. Andere bzw. zusätzliche Zahlungen der deutschen Niederlassung, insbesondere als Ersatz für die erheblichen Ausgaben der Bw. für die Pacht der berufungsgegenständlichen Jagdreviere sind aus der Gewinnermittlung der Bw. nicht ersichtlich.

Weiters ist zu beachten, dass der Werkvertrag vom 23. Februar 1994 bereits drei Jahre vor Abschluss des ersten berufungsgegenständlichen Jagdpachtvertrages im Jahr 1997 abgeschlossen wurde und darin zwar eine Reihe von Leistungen und Kosten genannt werden (Geschäftsführung, Haftungsübernahme, Verwaltung, Nutzung der Infrastruktur etc.), nicht jedoch die Pacht von Jagdrevieren und somit die berufungsgegenständlichen Kosten nicht vom Infrastrukturbeitrag abgegolten sind.

Was die im Werkvertrag genannte Teilleistung im Zuge der Nutzung der Infrastruktur "Durchführung von Besichtigungs- u. Weiterbildungsfahrten i. Z. m. Forst" betrifft, ist festzustellen, dass damit die Zurverfügungstellung von Abschüssen für Geschäftsfreunde nicht explizit bezeichnet ist. Würden Jagdabschüsse Teil des Werkvertrages sein, wären diese auch im Vertrag genannt worden. Die im Vertrag genannten Besichtigungs- und Weiterbildungsfahrten im Wald schließen nicht ohne weiteres Jagdabschüsse ein, was sich nicht zuletzt daraus ergibt, dass der Wald frei für jedermann zugänglich ist, die Ausübung der Jagd hingegen an die Einhaltung teils strenger gesetzlicher Vorschriften (Landesjagdgesetze) gebunden ist. Überdies ist die Ausübung der Jagd mit dem Gebrauch von Schusswaffen gegenüber Besichtigungs- und Weiterbildungsfahrten im Wald eine nicht zu vergleichende und gefährlichere Tätigkeit und daher in letzteren nicht automatisch inbegriffen.

Jedoch selbst wenn man den Werkvertrag in die Richtung auslegt, dass Jagdabschüsse von Geschäftsfreunden der deutschen Niederlassung von der beispielhaften Aufzählung "Zurverfügungstellung der vorhandenen Infrastruktur in G., Österreich" oder "Besichtigungsfahrten" erfasst sein sollten, mangelt es dennoch an einer angemessenen Entlohnung. Bis zum Jahr 1996 wurden von der Bw. Abschüsse einzeln angekauft und die Gegenüberstellung von Aufwand und Erlös aus der Jagd fiel - bis auf den äußerst geringen Verlust 1996 von rd.

S 3.000,00 - durchwegs positiv aus. Hingegen fielen ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Pacht 1997 im Jagdbereich erhebliche Zusatzkosten von rd. S 300.000,00 (ÖBF) und im Jahr 1999 weitere rd. S 167.000,00 für das Revier W an, die anteilmäßig auch auf Abschüsse von Geschäftsfreunde der deutschen Niederlassung entfallen. Dennoch wurde der bereits drei Jahre zuvor vereinbarte jährliche Infrastrukturbeitrag von rd. S 420.000,00 (DM 60.000,00) nicht erhöht.

Weiters ist zu bedenken, dass der Infrastrukturbeitrag zugleich auch andere Leistungen laut Werkvertrag vom 23. Februar 1994 abdecken muss, insbesondere die handelsrechtliche und gewerberechtliche Geschäftsführungstätigkeit, die Nutzung von Büro und Verwaltungsräumen

und die Übernahme der Haftung für die Geschäftstätigkeit der deutschen Niederlassung. In diesem Zusammenhang ist auf obige Feststellung zu verweisen, dass die Bw. selbst in den eigenen Belegen der deutschen Niederlassung den Infrastrukturbeitrag von DM 60.000,00 (DM 62.000,00) ausdrücklich nur für die gewerberechtliche Geschäftsführung in Rechnung stellte, nicht jedoch für das Zurverfügungstellen von Jagdabschüssen für Geschäftsfreunde (Belege Bw., AB Seite 135ff).

Auch das in der Berufungsverhandlung erstattete Vorbringen des steuerlichen Vertreters, der bereits vor Anpachtung der Jagdreviere bezahlte Infrastrukturbeitrag sei zwar in seiner Höhe gleich geblieben, hätte sich aber dann anteilmäßig vom Bereich "Forst" in den Bereich "Jagd" verschoben, steht nicht im Einklang mit den nachfolgenden Angaben von Herrn E (Geschäftsführer der Bw.), dass die in Österreich angefallenen technischen Entwicklungsarbeiten für den Bereich Forstmanagement (Geschäftsgegenstand der deutschen Niederlassung) zwar in der Vergangenheit von der deutschen Niederlassung bzw. der damals noch bestehenden deutschen GmbH der Bw. abgegolten worden seien, jedoch diese Entwicklungsarbeiten bereits 1992 – somit lange vor Abschluss des Werkvertrages vom 23. Februar 1994 betreffend Infrastrukturbeitrag und lange vor Pacht der berufungsgegenständlichen Jagdreviere ab 1997 - beendet worden seien.

Der Infrastrukturbeitrag wurde somit erst später und auf Grund des Werkvertrages vom 23. Februar 1994 bezahlt und es sind diese Entwicklungsarbeiten auch nicht im Vertrag genannt. Eine behauptete "Verschiebung" zwischen den Bereichen "Forst" und "Jagd" ist somit nicht nachvollziehbar.

– Umsatzsteuer:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Eine der Tatbestandsvoraussetzungen ist somit, dass eine Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 vorliegt.

Zunächst ist zu beachten, dass im Zusammenhang mit dem Jagdaufwand zum Teil keine Rechnung iSd. UStG an die Bw. ausgestellt wurden:

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 gehört die Angabe von Namen und Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung zu den Erfordernissen einer Rechnung. In folgenden Rechnungen scheint nicht die Bw. (sondern Herr E) als Leistungsempfänger auf bzw. handelt es sich um einen Eigenbeleg. Darauf hat der UFS die Bw. im Vorhalt vom 13. Jänner 2005 hingewiesen.

Rechnungsdatum	Aussteller	Vorsteuer S	AB Seite
27.06.1997	ÖBF	60.444,10	43
28.06.1997	ÖBF	1.200,00	43
17.09.1997	Eigenbeleg	311,20	43
01.01.1998	ÖBF	60.716,10	44
28.01.1999	ÖBF	61.127,12	45
"23.01.1998"	Herr G	33.468,62	45

Diese Vorsteuerbeträge sind daher mangels einer an die Bw. gerichteten Rechnung nicht abzugsfähig. Zu beachten ist, dass die Eingangsrechnung von Herrn G betreffend Pacht für das Jagdrevier W (AB Seite 67) offenbar ein falsches Datum "23.01.98" enthält, das richtige Datum müsste 23. Jänner 1999 lauten, da die Pacht den Zeitraum 1999 betrifft. Laut handschriftlichem Vermerk auf der Rechnung "VSt 03/99" machte die Bw. die Vorsteuer auch im Jahr 1999 geltend. Auf Ersuchen des UFS legte die Bw. mit Schreiben vom 23. November 2009 die Rechnung der ÖBF vom 7. Jänner 2000 betreffend das Jahr 2000 (Vorsteuerbetrag S 61.677,16) vor, die ebenfalls auf Herrn E persönlich (ohne Erwähnung der Bw.) lautet.

Die von der Bw. begehrte Vorgangsweise einer Anerkennung von Vorsteuern bei der Umsatzsteuer 1997 bis 2000, obwohl keine an die Bw. gerichtete Rechnung vorliegt, entspricht nicht dem UStG 1994. Wie der Bw. bereits im Schreiben (FAX) des UFS vom 2. Februar 2010 angekündigt, konnten aus nicht auf die Bw. lautenden Rechnungen keine Vorsteuerbeträge anerkannt werden. Die Rechnungen, die Herr E an die Bw. am 7. Februar 2005 ausstellte (Vorhaltsbeantwortung vom 14. Februar 2005) sind für den berufsgegenständlichen Zeitraum 1997 bis 2000 nicht von Bedeutung (§ 20 Abs. 2 Z 1 UStG 1994), sodass im Zuge dieser Berufsentscheidung auf diese Vorgehensweise nicht näher einzugehen war.

	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S
Vorsteuer Jagd gesamt	62.552,00	63.308,00	96.971,00	65.213,00
Rechnung nicht an Bw.:				
ÖBF	-60.444,10	-60.716,10	-61.127,12	61.677,16
ÖBF	-1.200,00			
Herr G			-33.468,62	
Eigenbeleg	-311,20			
restliche Vorsteuer	596,70	2.591,90	2.375,26	3.535,84
Anteil betrieblich	85%	85%	85%	85%
Vorsteuer Jagd laut UFS	507,20	2.203,12	2.018,97	3.005,46

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in der für den berufsgegenständlichen Zeitraum 1997 bis 2000 geltenden Fassung gelten Lieferungen, sonstige Leistungen sowie Einfuhren als nicht für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind. Im vorliegenden Fall können daher aus vorliegenden Rechnungen Vorsteuern nur im

betrieblichen Anteil (ohne Gratisabschüsse deutscher Staatsbürger anteilig 15%) anerkannt werden.

	1997	1998	1999	2000
Vorsteuern:	S	S	S	S
laut FA ohne Jagd	169.540,55	212.319,82	216.713,45	191.581,66
	<u>507,20</u>	<u>2.203,12</u>	<u>2.018,97</u>	<u>3.005,46</u>
laut UFS	170.047,75	214.522,94	218.732,42	194.587,12

Bei der Abänderung der Umsatzsteuerbescheide war weiters der Erlös aus der Jagd wieder der Umsatzsteuer zu unterziehen.

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Gesamtbetrag der Entgelte laut FA	2.088.301,09	2.400.639,81	2.449.087,74	2.479.546,12
Korrektur Jagd	123.529,00	149.107,00	129.516,00	132.498,00
Gesamtbetrag der Entgelte laut UFS	2.211.830,09	2.549.746,81	2.578.603,74	2.612.044,12
zum Steuersatz 20% laut FA	419.368,07	479.006,14	559.476,95	518.590,45
Korrektur	81.134,00	138.631,00	108.845,00	109.384,00
zum Steuersatz 20% laut UFS	500.502,07	617.637,14	668.321,95	627.974,45
zum Steuersatz 10% laut FA	1.668.933,02	1.921.633,67	1.889.610,79	1.693.218,83
Korrektur	42.395,00	10.476,00	20.671,00	23.114,00
zum Steuersatz 10% laut UFS	1.711.328,02	1.932.109,67	1.910.281,79	1.716.332,83

Auf Grund der Nichtanerkennung der Vorsteuern in einem hohen Anteil wegen Rechnungsmängel (Adressat) und fehlendem Zusammenhang mit dem Unternehmen der Bw. (Anteil der Gratisabschüsse deutscher Staatsbürger) bei gleichzeitiger Besteuerung der Einnahmen aus der Jagd kommt es gegenüber den angefochtenen Bescheiden zu einer Verböserung.

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
Zahllast laut FA	81.226,00	75.645,00	84.143,00	118.941,00
Zahllast laut UFS	<u>101.185,00</u>	<u>102.215,00</u>	<u>105.960,00</u>	<u>140.124,00</u>
Verböserung	19.959,00	26.570,00	21.817,00	21.183,00

Auf Grund dieser Verböserung (Mehrbetrag an Abgaben im Vergleich zur Berufung) lautet der Spruch der Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2000 auf Abweisung der Berufung. Die angefochtenen Bescheide waren im obigen Sinn abzuändern (siehe vier Berechnungsblätter laut Beilage).

Auf die Möglichkeit der Verböserung wurde der steuerliche Vertreter vom Referenten wiederholt (zB im Telefongespräch vom 2. Februar 2010) hingewiesen.

– Haftungsbescheide KEST:

Das FA setzte im Bescheid vom 18. Oktober 2001 (Akt 1999 Seite 14) betreffend den Prüfungszeitraum 1.1.1997 bis 31.12.1999 die Haftung der Bw. für die KEST (Kapitalertragsteuer) mit gesamt S 352.488,00 und im Haftungsbescheid vom 25. Juli 2002 betreffend das Jahr 2000 (Akt 2000 Seite 17) mit € 6.113,58 fest.

Neben berufsgegenständlichen verdeckten Ausschüttungen betreffend Jagd (siehe Bericht Tz 29 und 16) setzte das FA im Haftungsbescheid betreffend 1.1.1997 bis 31.12.1999 auch nicht berufsgegenständliche Ausschüttungen wegen Eigenverbrauch Verpflegung Gesellschafterin und nahe stehende Personen (Bericht Tz 17) sowie Privatwohnung der Gesellschafterin (Tz 18) an. Der Haftungsbescheid für 2000 beinhaltet nur die berufsgegenständliche Jagd.

Verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern (oder ihnen nahe stehenden Personen) aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern sind steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 26.3.2003, 99/13/0108, mit weiteren Nachweisen).

Die auf die Hotelgäste entfallenden Wildabschüsse sind betrieblich veranlasst und stellen daher keine verdeckte Ausschüttung dar.

Die Abschüsse der deutschen Staatsbürger sind zwar nicht betrieblich veranlasst, stellen jedoch ebenfalls keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weil sie keinem Gesellschafter oder ihm nahe stehenden Personen zu Gute gekommen sind.

Für die Privatabschüsse von Herrn E setzte die Bw. bereits in den Erklärungen 12,5% (1/8) der gesamten Jagdaufwendungen als Ertrag an. Da damit das Betriebsergebnis der Bw. nicht durch die Privatabschüsse belastet wurde, war aus den bereits oben genannten Gründen ("Abschüsse Herr E") keine Änderung bei der **Körperschaftsteuer** nach dem KStG 1988 vorzunehmen.

Betreffend **Kapitalertragsteuer** ist jedoch zu den Privatabschüssen von Herrn E festzustellen:

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zählen ua. auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Als Bezieher dieser Einkünfte aus Kapitalvermögen kommen sowohl der Gesellschafter einer GmbH als auch diesem nahe stehenden Personen in Frage.

Im vorliegenden Fall ist Herr E [der Geschäftsführer der Bw. (=GmbH)] der Vater der alleinigen Gesellschafterin der Bw. und somit als nahe stehende Person der Gesellschafterin

anzusehen. Die von Herrn E persönlich getätigten Abschüsse sind im Gesellschaftsverhältnis begründet, da die Bw. gegenüber fremden Personen die Kosten für die Abschüsse nicht übernommen hätte. Die Willensentscheidung zur Gewährung der Abschüsse lag beim einzigen Geschäftsführer der Bw., der zugleich Begünstigter der Zuwendung ist, nämlich Herrn E.

Da Herr E für seine Privatabschüsse kein Entgelt an die Bw. zahlte, ist ihm in den berufsgegenständlichen Jahren 1997 bis 2000 ein sonstiger Bezug iSd § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 zugeflossen, für den Kapitalertragsteuer vorzuschreiben ist.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist Herr E als Empfänger der Kapitalerträge (§ 95 Abs. 2 EStG 1988).

Die Kapitalertragsteuer nach dem EStG 1988 ist auch dann vorzuschreiben, wenn - wie im vorliegenden Fall - auf Ebene der Bw. keine verdeckte Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 vorliegt, weil diese bereits in den Erklärungen für die Privatabschüsse von Herrn E einen pauschalen Ertrag von 12,5% der Jagdaufwendungen ansetzte.

Die Ausschüttung an Herrn E wird mangels anderer verwertbarer Sachverhaltshinweise mit dem von der Bw. angesetzten Anteil an den Jagdausgaben (12,5%) angenommen.

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
mit 0% USt	7.847,88	571,75	2.802,88	903,75
mit 10% USt	1.014,43	2.242,49	2.869,02	3.150,95
mit 20% USt	46.360,29	46.257,38	71.163,15	47.260,64
Privatabschüsse Herr E	55.222,60	49.071,62	76.835,05	51.315,34

Die Höhe der Kapitalertragsteuer beträgt 25% (§ 95 Abs. 1 EStG 1988).

(Zivilrechtlicher) Schuldner der Kapitalerträge (der sonstigen Bezüge iSd § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988) war im vorliegenden Fall die Bw., die bezüglich Jagdbereich ihren Sitz im Inland hat (§ 93 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988). Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten, zum Abzug ist die Bw. verpflichtet, die auch dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet (§ 95 Abs. 2 und 3 Z 1 EStG 1988).

Im vorliegenden Fall behielt die Bw. für die Privatabschüsse von Herrn E keine Kapitalertragsteuer ein. Es waren daher Haftungsbescheide zu erlassen. Unwidersprochen ist, dass die Kapitalertragsteuer betreffend Jagd von der Bw. getragen wird. Die Übernahme der Kapitalertragsteuer durch die Bw. ist ebenso im Gesellschaftsverhältnis begründet und stellt daher die Kapitalertragsteuer selbst ebenfalls einen sonstigen Bezug iSd § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 dar. Die Kapitalertragsteuer erhöht sich somit rechnerisch von 25% auf 33,33 %.

	1997	1998	1999	2000
	S	S	S	S
nicht angefochten:				
Tz 17	23.928,00	23.928,00	23.928,00	

Tz 18	18.240,00	18.240,00	18.240,00	
verdeckte Ausschüttung mit 25% KESt	42.168,00	42.168,00	42.168,00	
laut UFS:				
Privatabschüsse Herr E	55.222,60	49.071,62	76.835,05	51.315,34
KESt 33,33%	18.405,69	16.355,57	25.609,12	17.103,40
verdeckte Ausschüttung	115.796,29	107.595,19	144.612,17	68.418,74
KESt 25% (Haftungsbescheid)	28.949,07	26.898,80	36.153,04	17.104,69
gerundet	28.949,00	26.899,00	36.153,00	17.105,00

Den Berufungen betreffend Haftungsbescheide für Kapitalertragsteuer war daher teilweise statt zu geben.

– Körperschaftsteuerbescheide:

Der nicht auf die Gratisabschüsse deutscher Staatsbürger entfallende Anteil der Jagdaufwendungen war als Betriebsausgabe anzuerkennen. Die Erlöse aus der Jagd sind zur Gänze betrieblich veranlasst.

Der nicht als Betriebsausgabe abzugsfähige Jagdaufwand beträgt:

1997	1998	1999	2000
S	S	S	S
56.855,00	49.390,00	77.657,00	51.713,00

Weiters waren die beiden im Veranlagungsakt der Bw. für 1999 und 2000 einliegenden Gewinnmitteilungen gemäß § 188 BAO des Finanzamtes XY zur Steuernummer xxx/yyyy (Tangenten: 1999 AS 9 vom 24. August 2000 und 2000 AS 8 vom 28. Juni 2001) zu berücksichtigen, die bisher weder in der Erklärung der Bw. noch in den angefochtenen Bescheiden angesetzt wurden.

Unstrittig bestanden aus den Vorjahren IFB-Verluste in Gesamthöhe von S 182.049,00 (Bericht Tz 29a), die gemäß § 10b EStG 1998 (siehe § 10 Abs. 8 EStG 1988 alte Rechtslage bis zum Jahr 2000) mit dem Gewinn des Jahres 2000 zu verrechnen waren. Diese IFB-Verluste gehen Verlustabzügen nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 vor.

	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Erstbescheid (1997 - 1999) bzw. Erklärung (2000)	-284.636,00	-137.374,00	23.713,00	159.119,00	
nicht anerkannter Aufwand Jagd (15%)	56.885,00	49.390,00	77.657,00	51.713,00	
Mehrsteuern laut Bp/UST	-46.191,00	-38.640,00	-77.240,00	-41.025,00	
Mehrsteuern laut BE/UST	-19.959,00	-26.570,00	-21.817,00	-21.183,00	
KEST Tz 17,18	-10.542,00	-10.542,00	-10.542,00		
Forderung Geschäftsführer KEST	10.542,00	10.542,00	10.542,00		
vGA Tz 17,18	42.168,00	42.168,00	42.168,00		
KEST für Privatabschüsse Herr E	-18.406,00	-16.356,00	-25.609,00	-17.103,00	
Tangenten			4.131,00	-5.231,00	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BE	-270.139,00	-127.382,00	23.003,00	126.290,00	IFB-Rest
IFB-Verluste auf Wartetaste Tz 29a			-182.049,00	-159.046,00	S
Gesamtbetrag der Einkünfte	-270.139,00	-127.382,00	0,00	0,00	-32.756,00

**Berechnungsblatt
Körperschaftsteuer:**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-270.139,00	-127.382,00	23.003,00	126.290,00
verrechenbare Verluste (IFB)			-23.003,00	-126.290,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	-270.139,00	-127.382,00	0,00	0,00
Verlustabzug	0,00	0,00	0,00	0,00
Einkommen gerundet	0,00	0,00	0,00	0,00

gemäß § 22 KStG 1988 34,00% von 0	0,00	0,00	0,00	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	17.500,00	25.000,00	24.080,00	24.080,00
Körperschaftsteuerschuld	17.500,00	25.000,00	24.080,00	24.080,00
einbehaltene Steuerbeträge	-3,00	-6,00	-3,00	
Abgabenschuld	17.497,00	24.994,00	24.077,00	24.080,00

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: vier Berechnungsblätter Umsatzsteuer 1997 bis 2000

Wien, am 11. Mai 2010