

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Baldauf und die weiteren Mitglieder Mag. Bergmann, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Gerhard Auer über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A, vertreten durch B, vom 6. Oktober 2005 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 bis 2004 sowie betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 nach der am 30. Mai 2006 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden vom 6.10.2005 wurden die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002, 2003 und 2004 des Berufungswerbers (Bw.), der ein Restaurant betreibt, gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Gleichzeitig wurden neue Sachbescheide erlassen. Dazu wurde begründend ausgeführt:

"Im Betrieb werden Angelkarten um 10,00 € brutto verkauft. Mit dieser Angelkarte sind die Kunden berechtigt, im Angelteich zu fischen, wobei nur drei Fische mitgenommen werden dürfen. Für die "Überfische" sind zusätzlich 2,80 € pro Stück zu bezahlen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt der Verkauf der Angelkarten keine Lieferung von Fischen dar, die mit 10 % zu verlusten wäre, sondern ermöglicht der Kauf einer Angelkarte dem Kunden das Recht, sich dem Vergnügen des Fischens hingeben zu können. Das Entgelt für diese Leistung unterliegt dem Normalsteuersatz.

Das Argument, dass der Angelteich eine Verkaufsstrategie darstellt, damit möglichst viele Fische verkauft werden, ist für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar, weil für den Erwerber der Angelkarte der Anreiz in der Tätigkeit des Fischens besteht (zB Wahl des Köders, Sorte des gefangenen Fisches).

Dass beim Kauf einer Angelkarte drei Fische inkludiert sind, tritt gegenüber dem primär intendierten "Zeitvertreib Fischen" völlig in den Hintergrund und kann daher für die Bestimmung der Art der sonstigen Leistung und in der Folge für die Festlegung des Umsatzsteuersatzes nicht herangezogen werden.

Auch eine Aufteilung in einen begünstigten Fischverkauf und eine dem Normalsteuersatz unterliegende sonstige Leistung kommt nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht in Betracht, weil nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine einheitliche und somit trennbare Leistung vorliegt" (Tz 4 des Prüfungsberichtes vom 14.10.2005).

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde eingewendet: Der Berufungswerber betreibe seit Jahren das Restaurant C mit dem angrenzenden Fischteich. Beim Fischteich handle es sich nicht um eine "Fischzucht", sondern um einen gewerbsmäßigen Handel mit Lebendfischen bzw. deren Haltung bis zum Verbrauch im eigenen Restaurant. Die Fische würden von einem Fischzüchter in "Verkaufsgröße" bezogen und im Fischteich zum Angeln bzw. bis zur Verwendung im Restaurant ausgesetzt. Es erfolge keine Fütterung bzw. Aufzucht. Der Fischteich sei abgegrenzt, sodass auch keine Fische über den Zulauf bzw. den Ablauf entweichen könnten. Beim Fischteich handle es sich somit um einen künstlich angelegten Fischteich mit niedriger Wassertiefe, wo Fische in erforderlicher Menge und Qualität bzw. Größe zum Verkauf angeboten werden. Der Berufungswerber besitze daher über die Fische die umsatzsteuerliche Verfügungsmacht, um einzelne Fische einem Anderen (Abnehmer) zu verschaffen.

Es würden nun "Angel-Erlaubniskarten" um 10,00 € brutto an interessierte Angler verkauft. Diese berechtigten den namentlich angeführten Inhaber zum Betreten der Fisanlage und zum Fangen von Fischen. Im Kartenpreis seien 3 Stück Forellen oder Saiblinge jedenfalls inkludiert. Sollten mehr als 3 Fische gefangen werden, werde jeder weitere Fisch mit 2,80 € brutto verrechnet. Eine zeitliche Begrenzung – außer jener der tageszeitlichen Begrenzung – sei nicht vorgesehen. Sollte der Angelberechtigte nichts fangen, werden ihm jedenfalls 3 Fische aus dem Fischbecken ausgehändigt, da diese im Preis der "Angel-Erlaubniskarte" inbegriffen sind. Der Käufer einer Angelkarte erwerbe somit schon zum Zeitpunkt des Erwerbes der Karte die Verfügungsmacht über 3 Fische. Davon unabhängig sei, ob der Karteninhaber die Angelanlage betrete oder nicht, ob er sich beim "Angeln" betätige oder nicht.

Weiters biete der Bw. u.a. unzubereitete Fische auch ohne Angelkarte zum Verkauf an, wobei diese ebenfalls mit 2,80 € brutto pro Stück verrechnet werden.

In der vorliegenden Leistungsbeziehung zwischen dem Betreiber und dem Abnehmer seien Elemente einer Lieferung (nämlich die Überlassung von jedenfalls 3 Fischen) und einer sonstigen Leistung (die Einräumung des Rechts am Angeln) enthalten. Eine Teilbarkeit der Leistungsbeziehung könne ausgeschlossen werden, da es sich um einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang handle, der umsatzsteuerlich nicht aufgespalten werden könne, sondern nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt entweder zur Gänze als Lieferung oder zur Gänze als

sonstige Leistung einzustufen sei. Auf Grund des dargestellten Sachverhalts handle es sich beim Verkauf der "Angel-Erlaubniskarte", welche die Lieferung von 3 Fischen jedenfalls beinhalte, um eine einheitliche Leistung, wo die Lieferung von 3 Fischen klar im Vordergrund stehe und daher dem 10%-igen Steuersatz unterliege.

Zum Vergleich: eine Person, die 3 Fische kaufe, bezahle $2,80 \text{ €} * 3 \text{ Fische} = 8,40 \text{ €}$ brutto, $7,64 \text{ €}$ netto. Eine Person, die eine "Angel-Erlaubniskarte" kaufe und 3 Fische angle, bezahle $10,00 \text{ €}$ brutto, d.s. $9,09 \text{ €}$ netto. Daraus lasse sich ableiten, dass der Anteil der "Lieferung Fische" $7,64 \text{ €}$ bzw. 84 % des Gesamtentgelts ausmache, der Leistungsbestandteil "Angeln" $1,45 \text{ €}$ bzw. nur 16 %. Es entfalle somit der weitaus überwiegende Anteil des Entgelts auf die Lieferung der Fische. Das Verhältnis des Werts der Leistung sei zwar nicht von ausschlaggebender Bedeutung, könne aber als Indiz herangezogen werden. Die Dominanz des Lieferungselements gegenüber der sonstigen Leistung ergebe sich ferner daraus, dass der Käufer einer Angelkarte nicht bereit wäre, ein Entgelt in dieser Höhe zu entrichten, wenn die Mitnahme von Fischen, in diesem Fall jedenfalls 3 Stück, nicht inkludiert wäre. Dazu komme, dass die Lieferungskomponente nicht zu einem überhöhten Preis erfolge, sondern zu einem durchaus üblichen Marktpreis.

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine besondere Art des Fischens. Die Ansicht der Betriebsprüfung, wonach für den Erwerber einer Angelkarte der Anreiz in der Tätigkeit des Fischens bestehe und die Wahl des Köders bzw. die Sorte des gefangenen Fisches individuell bestimmt werden könne, scheine "nur in jener Situation gegeben, wo in Fischgewässern bzw. in großen, natürlichem Gewässer je nach Fischvielfalt gewählt werden kann". Nicht verständlich sei auch, dass die Betriebsprüfung ein Entgelt, das der Angler für die "Überfische" (also jene Menge, die über 3 Fische hinausgehe) zahle, mit dem ermäßigten Steuersatz versteuere und daher eindeutig als Lieferung beurteile, da auch hier das Recht des Angelns beinhaltet sei und grundsätzlich der gleiche Sachverhalt, nur zu einem geringeren Entgelt, vorliege.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren wurde mit Schreiben vom 20.4.2006 ausgeführt, dass die Änderung des Steuersatzes die einzige Feststellung zur Umsatzsteuer gewesen sei. Da die ser Punkt in vollem Umfang bekämpft werde, hätte auch keine Wiederaufnahme der Verfahren erfolgen dürfen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Für die Beurteilung der Frage, ob im Einzelfall eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, ist in erster Linie der *objektive wirtschaftliche Gehalt des Vorganges* maßgebend.

Besteht dieser in der Verschaffung bzw. Erlangung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand, ist eine Lieferung anzunehmen (Ruppe, UStG, 3. Aufl., § 3 Tz 97).

So hat der VwGH beispielsweise Umsätze aus Wildwasserfahrten mit aufblasbaren Ruderfahrzeugen nicht unter § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 subsumiert, weil die überwiegende Bedeutung beim Rafting nicht in der Beförderung von Personen liege, sondern in der Ermöglichung der Ausübung des Körpersports. Dem Beförderungseffekt komme für die Bestimmung der Art der sonstigen Leistung nach der Verkehrsanschauung kein Gewicht zu. Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung sei ein bestimmter Wirtschaftsvorgang nach seiner überwiegenden Bedeutung unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung einheitlich zu beurteilen (VwGH 30.3.1992, 90/15/0158).

Nach *Husmann* (in Rau/Dürrwächter, UStG, Kommentar, Köln) hängt die Beantwortung der Frage, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt, davon ab, ob nach dem - der Leistung zugrunde liegenden - Inhalt des Umsatzgeschäfts, den Vorstellungen der Parteien und dem wirtschaftlichen Gehalt des Leistungsvorgangs die Lieferung eines "Gegenstands" oder aber die Elemente einer sonstigen Leistung im Vordergrund stehen (§ 1 Anm. 77).

Ob bestimmte Umsätze Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen sind, richtet sich nach ihrem Wesen. Dieses Wesen ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln (EuGH 2.5.1996, C-231/94).

Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (6. EG-RL, 77/388/EWG) bzw. eine Leistung, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (§ 3 Abs. 1 UStG 1994).

2.) Es mag zwar zutreffend sein, dass der Bw. befähigt ist, einem Erwerber die Verfügungsmacht über Fische zu übertragen. Zur Lösung der Frage, welche Art der Leistung vorliegt, vermag diese Feststellung allerdings nur insoweit einen Beitrag zu leisten, als davon ausgegangen werden kann, dass der Bw. imstande wäre, eine Lieferung von Fischen zu bewirken. Dies ist aber unbestritten. Fraglich ist nur, worin die überwiegende wirtschaftliche Bedeutung des Erwerbs bzw. der Veräußerung der *Angelkarten* zu erblicken ist. Der Bw. geht davon aus, dass der Erwerber einer solchen Karte bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs der Karte die Verfügungsmacht über drei Fische erlange.

Der Senat vermag sich dieser Ansicht nicht anzuschließen. Wer drei Fische erwerben will, wird diese um den Preis von 8,40 € erwerben. Wer hingegen selber fischen will, wird sich um den Erwerb einer Angelkarte bemühen. Zweck des Erwerbs einer solchen Karte ist die Berechtigung, fischen zu können und nicht, drei Fische zu erwerben. Dass bei der Ausübung des Rechts, fischen zu können, auch Fische gewonnen werden, liegt in der Natur des Rechts, doch

wird die Berechtigung (die mit dem Erwerb der Karte verbunden ist) dadurch noch nicht zum Kauf. Sie stellt auch keine bloße Belastung dar, die mit dem Kauf von drei Fischen im Einzelfall verbunden wäre. Im Gegenteil wird die Karte deshalb erworben, um damit einer Tätigkeit nachgehen zu dürfen, die ohne Erwerb einer solchen Karte nicht möglich wäre. Der wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung liegt somit darin, dass dem Angler das Recht eingeräumt wird, innerhalb eines Tages eine beliebige Anzahl von Fischen mit der Maßgabe fangen zu dürfen, dass "Überfische" erst erworben werden müssen (im Entgelt von 10,00 € also noch nicht enthalten sind). Der Erwerber von drei Fischen verfügt über kein solches Recht (und zahlt nur 8,40 €).

3.) Der Bw. räumt im Übrigen selbst ein, dass das rechnerische Verhältnis des Werts der Leistung (Kauf von drei Fischen um 8,40 € im Vergleich zum Preis der Angelkarte von 10,00 €) nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist. Soweit aber eingewendet wird, dass der Käufer einer Angelkarte nicht bereit wäre, ein Entgelt von 10,00 € zu entrichten, wenn die Mitnahme von drei Stück Fischen nicht inkludiert wäre, ist ihm zu entgegnen, dass eine Aufspaltung des Entgelts von 10,00 € in Anbetracht des einheitlichen Leistungsvorgangs auch seiner Ansicht nach nicht zulässig wäre. Es mag zwar zutreffend sein, dass der Wert der Gegenleistung auch dadurch mitbestimmt wird, dass jene Fische mitgenommen werden dürfen, die selbst gefangen (und nicht – wegen einer Differenz zu drei Fischen – nach Beendigung des Angelns ausgehändigt) wurden. Er erschöpft sich aber gerade nicht im Erwerb von drei Fischen, was auch daraus erhellt, dass das Gewässer doch von einem größeren Kreis von Interessenten aufgesucht wird. Es ist einzuräumen, dass – je nach Vorliebe des Fischers – vorzugsweise Gewässer anderer Art aufgesucht werden und dafür andere Entgelte entrichtet werden müssen. Der wirtschaftliche Gehalt der Ausgabe der Angelkarten im vorliegenden Fall ist (dessen ungeachtet) dennoch darin zu erblicken, den Angelsport unter Umständen ausüben zu können, die diese Tätigkeit als attraktiv erscheinen lassen. Der Ansicht der Betriebsprüfung, wonach der Anreiz für den Erwerb einer Angelkarte in der Tätigkeit des Fischens bestehe (und nicht etwa mangels diesbezüglichen Anreizes im bloßen Erwerb von Fischen) kann daher beigeplichtet werden. Soweit der Bw. darauf verweist, dass es sich im vorliegenden Fall um einen künstlich angelegten Fischteich mit geringer Tiefe handle, in dem nur zwei Sorten Fische ausgesetzt werden, ist er auf sein weiteres Vorbringen zu verweisen, dass es mangels Fütterung der Fische gerade auch "Nichtanglern" leicht falle, in diesem Gewässer ohne spezielles Wissen bzw. Fähigkeiten "zu angeln" (die Anlage zu diesem Zweck betreten und Fische selbst fangen zu dürfen). Einer bloßen Aushändigung von Fischen (Lieferung von Fischen) ist eine solche Berechtigung nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs und den Vorstellungen der Beteiligten nicht gleich zu setzen. Eine Differenzierung danach, ob es sich um den Verkauf einer Angelkarte handelt,

die anspruchsvolles Fischen ermöglicht (20 % USt) oder weniger anspruchsvolles Fischen (10 % USt) ist nicht vorzunehmen. Entscheidend bleibt, ob eine Lieferung vorliegt, d.h. (im Sinne der 6. EG-RL) die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

4.) Der dargestellten rechtlichen Beurteilung vermag auch keinen Abbruch zu tun, dass Entgelte für "Überfische" dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Zum einen kann sich der Bw. dadurch nicht in seinem Recht auf zutreffende Beurteilung der hier strittigen Entgelte als belastet erachten. Zum anderen besteht ein Unterschied im zu beurteilenden Sachverhalt insoweit, als sich die Berechtigung aus dem Erwerb der Angelkarte (um 10,00 €) – wie ausgeführt – lediglich auf das "Fangen" dieser Fische (Überfische) und nicht auch auf die Verschaffung der Verfügungsmacht an diesen Fischen erstreckt. Der – spätere – Erwerb dieser Fische stellt einen weiteren Leistungsaustausch in Form einer Lieferung dieser Fische dar.

5.) Die im Erkenntnis des VwGH vom 14.3.1980, 2045/79, enthaltenen Ausführungen zur Beurteilung der damals strittigen Abschüsse in einem Gatterrevier (Überwiegen des Entgeltsanteils) lassen sich auf den vorliegenden Sachverhalt nicht übertragen (zu dem im fortgesetzten Verfahren ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 13.5.1982, 81/15/0013, vgl. auch kritisch Ruppe, UStG 1994, 3. Aufl., § 3 Tz 133). Zu beurteilen galt es ein Entgelt, das in erster Linie für die Erlangung ausgewählter Trophäen (und den damit verbundenen Abschuss bestimmter Tiere) zu leisten war. Im vorliegenden Fall handelt es sich hingegen um ein Entgelt für die Gestattung des Rechts zum Fischen, wobei zum einen hinsichtlich der Sorte und der Größe kein Unterschied besteht und zum anderen auch nicht bestimmte ausgewählte Exemplare gefangen werden sollten.

6.) Die für den Verkauf der Angelkarten vereinbarten Entgelte unterliegen daher – als Entgelte für eine vom Bw. erbrachte sonstige Leistung – zur Gänze dem Normalsteuersatz (ebenso Husmann in Rau/Dürrwächter, UStG, Kommentar, § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Anm. 262). Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

7.) Der Berufungswerber bekämpft auch die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 bis 2004. Unbestritten ist, dass bei der Außenprüfung neue Tatsachen hervorgekommen sind, die bei der Erlassung der bisherigen Sachbescheide nicht bekannt gewesen sind (vgl. Seite 7 iVm Tz 4 des Prüfungsberichtes vom 14.10.2005). Soweit aber eingewendet wird, dass eine Wiederaufnahme der Verfahren unzulässig gewesen sei, weil es sich dabei um die einzige Feststellung zur Umsatzsteuer dieser Jahre gehandelt habe, wird auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen, wonach die Änderung des Steuersatzes zu Recht erfolgt ist. Weitere Einwendungen gegen die Wiederauf-

nahmsbescheide wurden nicht erhoben. Damit war aber auch die Berufung gegen die Verfahrensbescheide als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 31. Mai 2006