

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

30.10.2014

**Geschäftszahl**

2011/15/0123

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde des Finanzamtes Klagenfurt in 9020 Klagenfurt, Kempfstraße 2 und 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 27. Mai 2011, Zl. RV/0329-K/10, betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 (mitbeteiligte Partei: D G T in E, vertreten durch die Moore Stephens Alpen-Adria Wirtschaftsprüfungs GmbH in 9020 Klagenfurt, Bahnhofstraße 5), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

**Begründung**

Der Mitbeteiligte, der eine Land- und Forstwirtschaft betreibt, ist Eigentümer der Liegenschaft EZ 167, bei der im A2- Blatt die Grunddienbarkeit des Fischereirechtes an zwei näher bezeichneten Fischereigewässern (öffentliches Wassergut) ersichtlich gemacht ist. Ein entsprechender spiegelbildlicher Eintrag findet sich im C-Blatt der belasteten Liegenschaften.

Mit Vertrag vom 6. März 2000 räumte der Mitbeteiligte als Fischereiberechtigter dem T Verein beginnend ab 1. April 2004 "das Recht zur Ausübung der Fischerei" in Teilabschnitten der Fischereigewässer ein. Als Pachtentgelt wurden jährlich 6.550 EUR zuzüglich der gesetzlich vorgeschriebenen Mehrwertsteuer vereinbart.

Der Mitbeteiligte versteuert seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994.

Im Verwaltungsverfahren vertrat der Mitbeteiligte die Ansicht, dass die Überlassung des Rechtes zur Ausübung der Fischerei "eine Verpachtung von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden," darstellt und die entsprechenden Umsätze daher nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 umsatzsteuerfrei seien. Dementsprechend wies der Mitbeteiligte in den diesbezüglich gelegten Rechnungen keine Umsatzsteuer aus.

Das Finanzamt vertrat demgegenüber in den Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2006 und 2007 die Auffassung, dass diese Umsätze dem Normalsteuersatz von 20 % unterliegen.

In seiner gegen die genannten Bescheide erhobenen Berufung wandte der Mitbeteiligte ein, der gegenständliche Fall unterscheide sich wesentlich von jenem, der dem EuGH in der Rechtssache *Walderdorff*, C-451/06, vorgelegen sei. Der Mitbeteiligte habe sich weder das Recht vorbehalten, selbst zu fischen, noch Gästen das Fischen zu erlauben. Dem pachtenden Verein seien alle mit dem Fischereirecht zusammenhängenden Berechtigungen, soweit sie auf Grund diverser öffentlicher Einschränkungen dem Mitbeteiligten überhaupt zustünden, übertragen worden. Zu den grundstücksgleichen Rechten iSd § 16 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zählten etwa das Erbpachtrecht, Realkonzessionen, das Baurecht und nach Ansicht des Mitbeteiligten auch das Fischereirecht. Letzteres könne als selbständiges, veräußerliches und vererbliches dingliches Recht an fremden Gewässern eingeräumt werden. Der Erwerb eines solchen dinglichen Rechtes bedürfe gemäß § 481 ABGB der Eintragung ins Grundbuch. Auch ertragsteuerlich werde das Fischereirecht von namhaften Einkommensteuerexperten als grundstücksgleiches Recht eingestuft. Im Sinne einer einheitlichen Betrachtung müsse das Fischereirecht im Bereich der Umsatzsteuer gleichfalls als grundstücksgleiches Recht angesehen und der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 subsumiert werden. Im Falle widersprechenden Unionsrechtes habe die Steuerbefreiung als "günstigeres nationales Recht" zur Anwendung zu gelangen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung Folge.

*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 28 zu § 16 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, zählten das Jagd- und Fischereirecht unter Hinweis auf Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Dezember 1955, 953/55, und vom 18. Februar 1970, 1203/69, nicht zu den grundstücksgleichen Rechten. Anderer Ansicht seien jedoch *Ruppe*, Kommentar zum UStG, § 6 Tz 393, und ihm folgend *Mayer/Himmelsberger* in SWK 2003, S 303. *Ruppe* führe aus, dass Fischereirechte in Form von eintragungsfähigen Grunddienstbarkeiten begründet werden könnten und daher als grundstücksgleiches Recht anzusehen seien, wobei offen sei, ob diese Auffassung durch das Gemeinschaftsrecht gestützt werde. Auch *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, Einkommensteuerhandbuch, § 28 Tz 7, führten als grundstücksgleiche Rechte u.a. das Fischereirecht an. Ebenso würden *Twaroch/Wittmann/Frühwald* im Kommentar zum Bewertungsgesetz, Anm. 3 zu § 11 Abs. 1 das Fischereirecht als grundstücksgleiches Recht beurteilen.

Die beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes aus den Jahren 1955 und 1970 seien für den gegenständlichen Fall nicht einschlägig, weil sie zum einen das Jagdrecht betreffen, zum anderen den "Verkauf von Fischereikarten".

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Februar 1963, 126/62, sei zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der Einräumung einer Leitungsdienstbarkeit ergangen. Im Erkenntnis vom 17. September 1991, 91/14/0175, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass grundstücksgleiche Rechte dinglichen Rechte seien, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterlägen, und habe hiezu ausdrücklich das Baurecht gezählt. Der Verwaltungsgerichtshof habe daher bisher in keinem Erkenntnis über die Rechtsnatur des Fischereirechtes als solches abgesprochen.

Die belangte Behörde folge daher jenen Quellen, die das Fischereirecht als grundstücksgleiches Recht beurteilten. Beim Fischereirecht handle es sich nach dem Urteil des OGH vom 22. Oktober 1986, 1 Ob 29/86, um eine unbewegliche Sache und wie vom Verwaltungsgerichtshof gefordert um ein selbständiges dingliches Recht (Grunddienstbarkeit iSd § 473 und 477 Z 5 ABGB). Die von Lehre und Judikatur unstrittig als grundstücksgleich eingestuften Rechte (Baurecht und Mineralgewinnungsrechte) seien ebenfalls kraft Gesetzes unbewegliche Sachen. Für das Baurecht sei eine Grundbucheinlage neu zu eröffnen. Bergwerksberechtigungen seien Gegenstand der Eintragung ins Bergbuch, das aus Bergbucheinlagen gebildet werde, und für das auch die Bestimmungen des Allgemeinen Grundbuchslegungsgesetz, BGBl. Nr. 2/1930 idF BGBl. I Nr. 112/2003 (§ 67 leg. cit.) gelten. Für Fischereirechte werden demgegenüber - insoweit sei dem Vorbringen des Finanzamtes zu folgen - keine eigenen Einlagen in öffentlichen Büchern eröffnet.

Dessen ungeachtet entstehe aber auch das jedenfalls grundstücksgleiche Baurecht durch bücherliche Eintragung als Last des Grundstückes. Ebenso erfordere der Erwerb des Fischereirechtes die Verbücherung, und zwar die Einverleibung auf dem dienenden Gut (Hinweis auf OGH vom 27. März 2001, 1 Ob 19/01b). Daher könne der Umstand, dass bezüglich des Fischereirechtes keine Einlage in öffentlichen Büchern begründet werde, nicht ausschlaggebend sein, zumal Bergwerksberechtigungen durch Verleihung mit Bescheid begründet werden.

An Grunddienstbarkeiten, wie dem gegenständlichen Fischereirecht, könne wohl - wie das Finanzamt zu Recht vorgebracht habe - kein Pfandrecht begründet werden, doch sei dieser Umstand angesichts der oben aufgezeigten Gemeinsamkeiten des Fischereirechtes mit den unbestritten als grundstücksgleich anerkannten Rechten nach Ansicht der belangten Behörde vernachlässigbar, zumal das Fischereirecht gesondert nach den allgemeinen Vorschriften über den Besitz und den Erwerb von Privatrechten besessen und erworben werde sowie verjähren könne (Hinweis auf *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht, Band I13, S 313).

Zur Frage der Übereinstimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 mit dem Unionsrecht wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, der EuGH habe in seinem Urteil vom 6. Dezember 2007, C- 451/06, *Walderdorff*, unter Rn. 17 ausgeführt, dass die in Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" dahin gehend zu definieren seien, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstückes auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Bezogen auf das zu beurteilende gegenständliche Fischereirecht liege nach Ansicht der belangten Behörde eine Vermietung und Verpachtung vor, weil der Mitbeteiligte dieses Recht (zur Gänze) dem Verein auf bestimmte Zeit (zehn Jahre) gegen eine Vergütung eingeräumt habe. Dass sich der Verein laut Punkt 5. des Pachtvertrages verpflichtet habe, während der Pachtdauer einen entsprechenden Besatz mit Bachforellen auf eigene Rechnung und Kosten durchzuführen und Art und Umfang des Besatzes stets vorher mit dem Mitbeteiligten abzusprechen, schade nicht, weil sich der Verein in diesem Vertragspunkt nur zu etwas verpflichtet habe, das schon kraft Gesetzes als öffentlich-rechtliche Verpflichtung umschrieben sei. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 des Kärntner Fischereigesetzes 1951 verpflichte den Fischereiberechtigten zur genauen Einhaltung der Vorschriften hinsichtlich des Besatzes der Gewässer und überbinde § 14 Abs. 1 leg. cit. diese Verpflichtung auch dem Pächter.

Wie vom Finanzamt in der Berufungsverhandlung hervorgehoben, habe die Generalanwältin in ihrem Schlussantrag in der Rechtssache *Walderdorff* vom 18. Juli 2007 die Frage behandelt, ob das Fischereirecht selbst ein der Vermietung oder Verpachtung zugängliches "Grundstück" im Sinne der Sechsten Richtlinie

darstellen könne, wenn es im österreichischen Recht als Grundstücksrecht einzustufen wäre. Die Generalanwältin habe die Ansicht vertreten, dass eine solche Auslegung des gemeinschaftlichen Begriffes des "Grundstücks" im vorliegenden Zusammenhang gekünstelt wäre und der Ausdruck "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" nur bei tatsächlichen unbeweglichen Gegenständen, nicht aber bei Rechten angebracht sei, die selbst immaterieller Natur seien, worauf sie sich auch immer beziehen mögen. Nach Ansicht des EuGH sei der Grundstücksbegriff auf Gegenstände beschränkt, die weder mobil noch leicht versetzbar sind (Rn. 19 des Schlussantrages unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 16. Jänner 2003, C-315/00, *Maierhofer*, Rn. 30 ff). Da aber in Rn. 29 des letztangeprochnenen Urteiles ausgeführt werde, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber im Gegensatz zur Vermietung von Grundstücken, die grundsätzlich steuerfrei sein soll, lediglich die Vermietung beweglicher Gegenstände der Besteuerung unterwerfen wolle und Fischereirechte nach österreichischem Recht unbeweglich seien, könne die innerstaatliche Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung nationaler Tatbestände im Lichte (auch) des Zweckes der Richtlinie durchaus als erfüllt angesehen werden.

Zudem müsste im Sinne der Berufungsausführungen jedenfalls aber auch von einem Anwendungsvorrang des für den Mitbeteiligten günstigeren (keine anfallenden abzugsfähigen Vorsteuern, keine Umsatzsteuerzahllast) nationalen Rechts ausgegangen werden. Bei Beantwortung der Frage, welche Regelung für den Mitbeteiligten günstiger sei (Steuerbefreiung ohne Vorsteuerabzug oder Steuerpflicht mit Vorsteuerabzug) sei auf das Begehren des Mitbeteiligten abzustellen, das gegenüber den angefochtenen Bescheiden zu einer Verminderung der Umsatzsteuerzahllast (2006) bzw. Erhöhung der Umsatzsteuergutschrift (2007) führe.

Dagegen wendet sich die Beschwerde des Finanzamtes, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, steuerfrei.

Die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 basiert auf Art. 13 Teil ? lit. b der im Streitjahr 2006 noch anzuwendenden Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG, der folgendermaßen lautet:

"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsbestimmungen befreien die Mitgliedstaaten ... von der Steuer:

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. Der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,

2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,

3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,

4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen;"

Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, im Folgenden RL, ist inhaltlich unverändert in Art. 135 Abs. 1 lit. 1 und Abs. 2 der für das Streitjahr 2007 anzuwendenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG übernommen worden.

Die in Art. 13 der RL vorgesehenen Steuerbefreiungen stellen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar und erfordern daher eine unionsrechtliche Definition. Da Art. 13 Teil B lit. b RL keine Definition des Begriffes "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" enthält, ist diese Vorschrift nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik dieser Richtlinie auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der vorgesehenen Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (vgl. mit weiteren Nachweisen das Urteil des EuGH vom 18. November 2004, C-284/03, *Temco*, Rn. 18).

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der RL umschrieben sind, einschließlich der Begriffe "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken", eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. u.a. das Urteil vom 18. Jänner 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rn. 25).

Diese allgemeinen Ausführungen voranstellend, definiert der EuGH den Begriff der Vermietung von Grundstücken im Sinne von Art. 13 Teil B lit. b RL in zahlreichen Urteilen dahin, dass dem Mieter vom Vermieter eines Grundstücks auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, dieses Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. für viele das Urteil vom 3. März 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rn. 30).

Auch eine Wasserfläche kann ein Grundstück iSd RL sein (vgl. nochmals das schon angeführte Urteil des EuGH vom 3. März 2005, Rn. 34). Die Einräumung der Berechtigung zur Ausübung der Fischerei gegen Entgelt an einer bestimmten Wasserfläche ist nach EuGH im Urteil vom 6. Dezember 2007, *Walderdorff*, C-451/06, hingegen nicht als steuerfreie Vermietung oder Verpachtung eines Grundstückes anzusehen,

sofern mit der Einräumung dieser Berechtigung nicht das Recht verliehen wird, das betreffende Grundstück in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

Bei Anwendung des nationalen Rechts, insbesondere der Vorschriften eines speziell zur Durchführung einer Richtlinie erlassenen Gesetzes, haben die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Auslegung im Lichte der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0161, Slg. 8312/F). Beim UStG 1994 handelt es sich um ein zur Durchführung der RL erlassenes Gesetz.

Die belangte Behörde räumt ein, dass auf das gegenständliche (vom Eigentum am Gewässergrund losgelöste) Fischereirecht nicht alle für Grundstücke bestehenden zivilrechtlichen Bestimmungen Anwendung finden können, hält diesen Umstand aber für nicht wesentlich. Allerdings hat gerade diese bloß eingeschränkte Anwendbarkeit bürgerlich rechtlicher Regelungen zur Folge, dass in der Literatur unterschiedliche Auffassungen vertreten werden, ob das Fischereirecht zu den Berechtigungen, auf welche "die Vorschriften" des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden iSd § 16 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zählt (vgl. für viele *Ruppe*, UStG3, § 6 Tz 393;

*Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zum UStG 1994, Anm. 29 zu § 6 Abs. 1 Z 16).

Der in Rede stehende Begriff der "Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden", hat sohin keinen eindeutigen Inhalt. Er ist mangels eindeutigen Inhalts der nationalen Vorschrift einer unionsrechtlichen Auslegung zugänglich (vgl. zu den Grenzen richtlinienkonformer Rechtsauslegung *Lenz/Borchardt*, EU-Verträge<sup>5</sup>, Art. 19 EUV Rn. 39). In diesem Sinne ist der Begriff der "Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden" auf jene Rechte einzuschränken, die unionsrechtlich den Grundstücksbegriff erfüllen.

Da die Auslegung des Begriffes "Vermietung von Grundstücken" im Sinne von Art. 13 Teil B lit. b RL nicht von der Auslegung abhängt, die ihm im Zivilrecht eines Mitgliedstaates gegeben wird (vgl. das Urteil des EuGH vom 16. Jänner 2003, C-315/00, *Maierhofer*, Rn. 26), kann im Übrigen auch nicht gesagt werden, dass die innerstaatliche Erweiterung der Steuerbefreiung auf die "Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden" in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, von vornherein ohne Anwendungsbereich bliebe. Das grundlegende Merkmal der Vermietung von Grundstücken im Sinne der zitierten Richtlinienbestimmung besteht nach der Rechtsprechung des EuGH darin, dass dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. z.B. die Urteile des EuGH vom 4. Oktober 2001, C-326/99, "*Goed Wonen*", Rn. 55, und vom 12. Juni 2003, C-275/01, *Sinclair Collis Ltd.*, Rn. 25). Dies kann beispielsweise auf die Einräumung des innerstaatlich nicht als Grundstück einzustufenden Baurechts durch den Liegenschaftseigentümer zutreffen.

Unionsrechtlich ist nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Walderdorff* davon auszugehen, dass für die bloße Verpachtung eines Fischereirechtes eine Steuerbefreiung aus dem Titel der Vermietung eines Grundstücks nicht in Betracht kommt (vgl. *Achatz/Ruppe*, UStG4, § 6 Tz 393).

Indem die belangte Behörde der Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 einen Inhalt beigemessen hat, der in Ansehung des streitgegenständlichen Fischereirechts vom Unionsrecht abweicht, hat sie die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. Oktober 2014

## European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150123.X00