

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 22. Mai 2017 gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 12. April 2017 betreffend den Grundbesitz „Fischereirecht Mondsee“ zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert. Der Beschwerde wird (*im Sinne der BVE*) teilweise Folge gegeben.

Der Einheitswert für den Grundbesitz „Fischereirecht Mondsee“ wird mit 10.800 Euro festgestellt.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Mit Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 (Hauptfeststellung mit Wirksamkeit ab 01.01.2015) vom 12.04.2017 stellte das Finanzamt den Einheitswert für den Grundbesitz „Fischereirecht Mondsee“ des Beschwerdeführers (Bf.) mit insgesamt 12.700 Euro fest.

B. Mit Schreiben vom 18.05.2017 teilte der Bf. dem Finanzamt mit, dass er den Einheitswertbescheid am 21.04.2017 erhalten habe und beantragte die Beschwerdefrist zu verlängern.

C. Am 22.05.2017 erhob der Bf. gegen den Einheitswertbescheid Beschwerde. Die Beschwerde langte am 01.06.2017 am Finanzamt ein. Als Beschwerdegründe machte er geltend:

Im angefochtenen Bescheid sei der Einheitswert für das gegenständliche Fischereirecht in Höhe von 12.700 Euro festgesetzt worden. Gegenüber dem Vorgängerbescheid in Höhe von 7.194 Euro würde das eine Erhöhung um rund 77 Prozent bedeuten. Es sei mit freiem Auge

erkennbar, dass diese Festsetzung so nicht richtig sein könne.

Die Berechnung des Einheitswertes basiere auf verschiedenen Komponenten, deren "Multiplikation" letztendlich zum festgesetzten Einheitswert führe. Die Komponenten würden im Folgenden im Einzelnen untersucht:

Flächenausmaß des Fischereirechtes:

Für die Feststellung des Einheitswertes sei eine Eingabe an das Finanzamt getätigt worden, in dem für die Hauptfeststellung die erforderlichen Angaben gemacht worden seien (LuF 1-FS HF2014). Darin sei angegeben worden, dass das Ausmaß der wirklich bewirtschaftbaren Fläche des Fischereirechtes rund 77 Hektar seien. Im gegenständlichen beschwerten Bescheid sei das Ausmaß des Fischereirechtes mit 115 Hektar festgesetzt, was bereits gegenüber dem Vorgängerbescheid (mit 106 Hektar) eine Erhöhung darstelle. Eine Begründung dafür sei dem Bescheid nicht zu entnehmen. Die Festsetzung sei entsprechend dem Ausmaß des Fischereirechtes, wie dies im Fischereibuch angeführt worden sei, erfolgt. Dies entspreche jedoch nicht dem wirklich bewirtschaftbaren Ausmaß.

Dem gegenständlichen Fischereirecht komme auf Grund seiner speziellen Lage im Vergleich zu anderen Fischereirechten eine Sonderstellung zu. Da es im östlichen Teil des Sees liege, in dem sich dieser zu einer Richtung Ausfluss liegenden Zunge verjünge, sei das Recht mit einer überdurchschnittlichen Uferlänge im Verhältnis zur Größe des Rechtes versehen. Diese überdurchschnittliche Uferzone (Litoral) bedeute ein geringeres Maß an

Befischungsmöglichkeit, da der Brotfisch, die Reinanke, sich von Plankton ernähre und dieses in der Freiwasserzone vorkomme. Darüber hinaus bedeuten lange Uferzonen besonders in der Badezeit von Mai bis Ende September (in der für die Fischerei bedeutsamsten Zeit) eine Beeinträchtigung durch Badende, Campierende und Wassersportler. Gerade der südliche Uferbereich vom Ausfluss des Sees bis zur Fischzucht ****K****, werde von hunderten Badegästen auch zum Übernachten und Campieren genützt. Das Ufer liege dort im Bereich der Gemeinde St. Gilgen. Im Volksmund habe sich der Begriff "türkische Riviera" eingebürgert. Eine Befischung dieses Teil des Rechtes mittels Stellnetzen oder Reusen, sei in den Bademonaten praktisch unmöglich. Da das Ufer dort in voller Länge von der Straße her zugänglich sei und dort auch nachts campiert werde (teilweise können über 20 Lagerfeuer gezählt werden), sei es immer wieder vorgekommen, dass Stellnetze und Reusen aus Unwissenheit oder Absicht ausgezogen und beschädigt worden seien. Somit könne dieser Teil fischereilich in der Badesaison nicht sinnvoll bewirtschaftet werden. Im nördlichen Teil des Rechtes sei das Ufer zwar weit von der Straße entfernt, jedoch sei durch die Menge an Stellplätzen und Badenden und nicht zuletzt auch auf Grund von Bojen und Stegen die Fischerei stark eingeschränkt. Die wesentlichste Einschränkung der Fischerei im gegenständlichen Recht sei jedoch durch den im Bereich des ehemaligen Hotel ****K**** situierten Motorboot- und Wasserskibetriebes der Firma ****R**** gegeben. Mitten im gesamten westlichen Bereich des Fischereirechtes sei ein Slalomkurs für Wasserskifahrer dauerhaft im See aufgebaut, der eine fischereirechtliche Nutzung dieses Teiles des Rechtes während der Zeit von Anfang Mai bis Ende September

unmöglich machen würde. Der Slalomkurs sei mittels eines Seiles im See befestigt. Die Ausbringung von Stellnetzen sei im gesamten Bereich somit unmöglich. Da der Wasserskibetrieb von morgens bis abends stattfinde, wäre auch die Ausbringung der Netze dort nicht möglich, da dies direkt im Slalombereich eher lebensgefährlich sei. Im restlichen Teil der Bucht, wo die Ausbringung von Stellnetzen zumindest noch theoretisch möglich wäre, sei ein dichtes Bojenfeld, welches seinerseits die Fischerei unmöglich mache. Zur Verdeutlichung seien als Anlage ein Schreiben eines damaligen Landesrates, sowie ein Schreiben an die Landesregierung beigelegt. Daraus sei ersichtlich, dass bereits auf Verwaltungsebene versucht worden sei, die Beeinträchtigung der Fischerei in den Griff zu bekommen. Diese Bemühungen seien leider allesamt fruchtlos gewesen, da die Behörde nur darauf hingewiesen habe, dass dem Fischereiberechtigten keine Parteienstellung im Konzessionsverfahren zukomme. Im Übrigen sei ich auf den Zivilrechtsweg verwiesen worden. Da dieser Teil des Fischereirechtes somit praktisch nicht bewirtschaftbar sei, sei mit der DORIS Katastermappe die Fläche des beeinträchtigten Teiles des Fischereirechtes ermittelt (rund 48 ha) und diese von der Gesamtzahl abgezogen. Der übrige Teil, somit 77 ha, sei in der Erklärung angeführt worden. Warum dieser nicht der Berechnung des EHW zugrunde gelegt worden sei, sei dem Bescheid nicht zu entnehmen.

Ausgangsertragswert:

Der Ausgangsertragswert richte sich laut Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Fischereirechten nach den Klimastufen. Noch in einem Schreiben des Finanzamtes Vöcklabruck vom 13.12.1990 werde festgestellt, dass „der ganze See der Klimastufe b zuzuordnen sei.“ Der Mondsee liege auf einer Seehöhe von 481 m. Im gegenständlichen Bescheid sei der See der Klimastufe a3 zugeordnet worden. Dies sei aus zweierlei Gründen nichtzutreffend:

Zum einen sei, wenn man die Klimatabelle laut digitalem Klimamodell betrachte, die Abstufung der Zuordnung zu Klimastufen in Abhängigkeit von der Seehöhe in 50 Meter Schritten gegeben. Somit sei bei einer Seehöhe von 450 m die Einstufung jedenfalls a3 gegeben. Bei einer Seehöhe von 500 m sei die Klimastufe b1 bei Temperatur. Da rein mathematisch gesehen die Seehöhe von 481 m gerundet eher zu 500 zu rechnen sei, wäre die Zuordnung des Mondsees in diesem Grenzbereich auch eher zu b1 gegeben.

Zum zweiten sei es für die Fischerei, im Gegensatz zur übrigen Landwirtschaft, nicht von Vorteil, wenn eine Klimaerwärmung, wie sie diesen Klimastufen zu Grunde liege, eingetreten sei. Es möge für den Ackerbau, den Obstbau, die Viehzucht usw. ein ertragsmäßiger Vorteil sein, wenn durch die Klimaerwärmung ein höheres Wachstum erfolge. Für die Fischerei in einem Binnengewässer sei dies jedoch genau der gegenteilige Effekt. Bei den großen Salzkammergutseen handle es sich insgesamt um klare Seen der Saibling und Renken Region. Diese Fischarten würden den Hauptanteil der wirtschaftlich verwertbaren Speisefische darstellen. Eine Erhöhung der Temperatur bewirke eine Veränderung der Wasserqualität, die diesen Fischarten nicht entgegenkomme. Besonders der Mondsee sei durch seine geringere Tiefe und Größe im Vergleich beispielsweise zum Attersee eher anfällig, die Zusammensetzung

des Fischbestandes zu ändern. So habe die im letzten Jahrhundert statt gefundene Eutrophierung des Sees veranlasst durch den Autobahnbau, dazu beigetragen, dass die ehemals vorherrschenden Seesaiblingbestände beinahe zur Gänze verschwunden seien. Nur durch äußerste Anstrengungen (Maßnahmen zur Verbesserung der Wasserqualität, Besatzmaßnahmen, gänzlich Fangverbot usw.) habe wieder eine Trendumkehr erreicht werden können. Somit sei der Schluss, der vielleicht für die übrige Landwirtschaft zutreffend sei, dass Klimaerwärmung positive Auswirkungen habe, für die Fischerei nicht gegeben. Bzw. bedeute er sogar das Gegenteil. Erwärmung und Nährstoffanreicherung können die bestehenden Brotfische Seesaibling und Renken verdrängen. Dies sei auch wissenschaftlich untermauert. Es werde somit insgesamt die Methodik der gesteigerten Hektarertragszahlen bei gestiegenen Temperaturen in den Klimastufen angezweifelt.

Regionale Verhältnisse:

In der Verordnung des BMF zur Bewertung von Fischereirechten sei unter den regionalen Verhältnissen, „die Lage des Fischereirechtes im Hinblick auf die Nachfrage nach Fischerkarten unter Berücksichtigung der Einwohnerzahl und des Tourismus“ zu bewerten. Im beschwerten Bescheid werde diese Lage mit „sehr günstig“ bewertet, eine Begründung fehlt dem Bescheid. Aus der Lizenzstatistik des Fischereirevierausschusses Mondsee (Körperschaft öffentlichen Rechts) sei ersichtlich, dass der Verkauf an Fischerkarten seit dem Jahr 1992 drastisch zurückgegangen sei. So sei beispielsweise der Verkauf an Tageskarten um 60% und der Verkauf an Lizenzheften um 54% zurückgegangen. Die Analysen ergäben eindeutig, dass dies vor allem auch mit dem Rückgang im Tourismus zusammenhänge. Belegt werden könne dies mit den touristischen Nächtigungszahlen. Seit dem Jahr 1995 bis zum Jahr 2016 sei die Zahl der Nächtigungen um 30 Prozent zurückgegangen. Warum die Behörde diese Lage im Lichte dieser Entwicklung als „sehr günstig“ eingestuft habe, sei nicht nachvollziehbar. Aus Sicht des Bf. sei die Entwicklung im Lichte der Fakten eher als „ungünstig“ zu bewerten.

Sonderverhältnisse:

Sämtliche Fischereirechte am Mondsee seien eigentlich Koppelfischereirechte. Durch das Überrecht von Frau **W** sei es dieser theoretisch möglich, am ganzen See im Rahmen ihrer Berechtigung den Fischfang zu betreiben, sowie theoretisch einen Fischerkartenverkauf für den gesamten See zu tätigen. Durch eine Vereinbarung im letzten Jahrhundert sei diese Streitfrage dahingehend gelöst worden, dass Frau **W** 10% der Lizezeinnahmen aus dem Fischerkartenverkauf bekomme. Die Abwicklung obliege dem Fischereirevierausschuss Mondsee. Diese Beschränkung des Ertragswertes werde in der bisherigen Einheitswertberechnung zu wenig abgebildet. Vergleiche man diese Situation mit einem Fischereirecht an einem anderen See, welches nicht dieser Reallast unterworfen sei, so könne dieses nicht gleichbehandelt werden. Insbesondere sei der Umstand, dass 10% der Lizezeinnahmen abzuführen seien, ein guter Maßstab dafür, wie hoch ein zusätzlicher Abschlag vom Ertragswert sein müsste. Weitere Beeinträchtigungen seien: Beeinträchtigung durch die Ringleitung des Reinhaltverbandes, welche die bewirtschaftbare Fläche mindere sowie die Zunahme des Bootsverkehrs, vor allem auch durch stark motorisierte Elektroboote.

Auf Grund der oben angeführten Argumentation werde beantragt, den Einheitswert des Fischereirechtes unter folgenden Prämissen festzusetzen:

Anzahl Hektar	Ausgangsertragswert	Regionale VH	Sonder VH
77	125	-2%	-35%

D. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.08.2018 gab das Finanzamt der Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 teilweise statt und setzte den Einheitswert mit 10.800 Euro fest.

Begründend führte es aus, dass die Fläche des Fischereirechtes 125 Hektar korrekt erfasst worden sei. In der Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung des der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmeten Vermögens sowie der Fischereirechte, GZ BMF-010202/0108-VI/3/2014, verlautbart im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" am 04.03.2014, heiße es im § 25 Abs. 2 über die Bewertung der Fischereirechte an stehenden Gewässern: „Für die Bewertung ist das Ausmaß des Fischereirechtes in Hektar maßgebend“. Im § 33 Abs. 1 derselben Kundmachung stehe: „Der errechnete Ertragswert (Euro/ha) ist mit der befischbaren Fläche zu multiplizieren“. Grundsätzlich sei davon auszugehen, dass beim Mondsee die gesamte Fläche des Fischereirechtes auch befischbar sei. Eine Einschränkung der Befischbarkeit werde durch Abschläge für Bewirtschaftungseinschränkungen berücksichtigt. In den §§ 29 - 31 der genannten Kundmachung sei geregelt, dass Sonderverhältnisse bei Vorliegen von besonderen, außergewöhnlichen Bedingungen berücksichtigt werden können. Die Sonderverhältnisse umfassen wesentliche Bewirtschaftungseinschränkungen und/oder das erhöhte Auftreten von Fischereischädlingen, wobei bei den Fischereischädlingen nur eine wesentlich über das durchschnittliche Ausmaß hinausgehende Schädigung, beispielsweise im Bereich von Vogel- u. Naturschutzgebieten, einen Abschlag rechtfertigen würden. Beim Mondsee seien Schäden durch Fischereischädlinge im Ausmaß von 30% - 75% unterstellt worden, was einen Abschlag von 5% bedeute. Zu den Bewirtschaftungseinschränkungen würden zB ungünstige Form, Belastung durch diverse Abwässer und Schadstoffe, Sauerstoffmangel, Zugänglichkeit der Ufer, Einschränkungen durch Boots- und Schifffahrt bzw. Badegäste und diverse Einbauten (zB die Ringleitungen des Reinhaltungsverbandes, Bojenfelder) gehören. Die Abschläge für Bewirtschaftungseinschränkungen seien in Summe mit 20% begrenzt. Auf Grund der in der Beschwerde vorgebrachten Bewirtschaftungseinschränkungen sei nunmehr der maximal mögliche Abschlag von 20% unterstellt worden.

Im § 28 der genannten Kundmachung werde für die Einstufung der regionalwirtschaftlichen Verhältnisse ua die „Lage des Fischereirechtes im Hinblick auf die Nachfrage nach Fischerkarten unter Berücksichtigung der Einwohnerzahl und des Tourismus“ genannt. Größere Städte und deren Umland sowie Fremdenverkehrszentren seien als Beispiele für die Einstufung in „sehr günstig bis günstig“ genannt. Das Seengebiet im Salzkammergut sei zweifelsohne als Fremdenverkehrszentrum anzusehen. Auf Grund der in der Beschwerde vorgebrachten

Argumente werde die Einstufung auf „günstig“ mit einem Zuschlag von 2% geändert. Die Klimastufe sei auf b1 geändert worden. Der Abzug für das Oberrecht von **W** werde auf 10% erhöht, somit verblieben als bewertungsrelevante Fläche 112,50 ha. Die Feststellung sei auf Grund der Erklärung und der Aktenlage erfolgt.

Ertragswert für Fischereirecht stehende Gewässer 10.828,13 €
 Fischereirecht 1: Mondsee Revier-Nr.:
 Seehöhe: 480 m
 Klimastufe: b1

Anteil	Fläche (ha)	Wert (€/ha)	Zu-/Abschlag (%) **)				Ertragswert (€)
			1	2	3	4	
90/100	125,00	125,00	0	2	-25	0	10.828,13
Summe:							10.828,13

**): Zu-/Abschlag für:
 1.... Steppenseeverhältnisse
 2.... regionalwirtschaftliche Verhältnisse
 3.... Sonderverhältnisse (Fischereischädlinge, Bewirtschaftungseinschränkungen)
 4.... Größe des Fischereirechtes

E. Am 02.10.2018 brachte der Bf. gegen die Beschwerdeentscheidung einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

In der Beschwerdeentscheidung werde dem Argument, dass es einen Unterschied zwischen Ausmaß des Fischereirechtes und der befischbaren Fläche gebe nicht gefolgt. Gestützt werde diese Ansicht von der Behörde auf die Kundmachung vom 04.03.2014. Die Behörde vermeine, dass grundsätzlich davon auszugehen sei, dass beim Mondsee die gesamte Fläche des Fischereirechtes auch befischbar sei. Bewirtschaftungseinschränkungen seien nur durch die in der Kundmachung festgelegten Zu- und Abschläge zu berücksichtigen. Dagegen richte sich die Beschwerde und zugleich der Vortageantrag. Richtig sei, dass in der Kundmachung quasi als Ausgangswert das „Ausmaß des Fischereirechtes in Hektar“ maßgebend sei. Bei der Ermittlung des Ertragswertes (§ 33 der Kundmachung) spreche diese aber explizit von der „befischbaren Fläche“ die mit dem Ertragswert zu multiplizieren sei. Es sei also keinesfalls in der Kundmachung gedeckt, dass mit befischbarer Fläche automatisch das Ausmaß des Fischereirechtes laut Fischereibuch gemeint sei. Bewirtschaftungseinschränkungen können sich ja nur auf Teile eines Fischereirechtes auswirken, die auch tatsächlich befischbar seien. Warum, wie in der Beschwerdeentscheidung angeführt, „davon auszugehen ist“, dass befischbare Fläche und Ausmaß des Fischereirechtes deckungsgleich seien, könne mangels Begründung nicht nachvollzogen werden. Bereits im Vorgängerbescheid sei die befischbare Fläche mit einem geringeren Ausmaß (106 ha) als mit dem Wert laut Fischereibuch festgesetzt worden. Wesentlich seien diese Werte damals von einem Sachverständigen im Finanzamt ermittelt worden. Auf Grund der zunehmenden Eingriffe sei die Fläche, die tatsächlich befischbar sei, seit damals nicht größer geworden. Ganz im Gegenteil sei es zu noch weiteren

Einschränkungen gekommen. Besonders verwiesen sei auf den bereits in der Beschwerde angeführten Motorboot- und Wasserskibetrieb. Es handle sich dabei definitiv nicht um Bewirtschaftungseinschränkungen, sondern diese Fläche sei ganzheitlich nicht befischbar. Nach Ansicht des Bf. wäre ausgehend vom Ausmaß des Fischereirechtes laut Fischereibuch, der Anteil der nicht befischbaren Fläche abzuziehen. Sodann wäre der Ertragswert der um die Beeinträchtigungen bereinigt sei, auf die nunmehr tatsächlich befischbare Fläche anzuwenden. Da diese Vorgehensweise auch in der Kundmachung gedeckt sei, sei dies laut Ansicht des Bf. der richtige Weg. Es werde daher beantragt, den in der Beschwerdevorentscheidung festgestellten Ertragswert pro Hektar auf die beantragte Fläche anzuwenden.

F. Die Beschwerde gegen den Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 wurde am 09.11.2018 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

G. Mit Schreiben vom 10.11.2021 wurde der Bf. ersucht, folgende Fragen zu beantworten:

1. Steht das Oberrecht ****W**** (und damit die Berechnung lt. BVE) aus Ihrer Sicht im weiteren Verfahren außer Streit?
2. Sie werden ersucht, dem Gericht die Einnahmen aus dem Verkauf der Fischereilizenzen der Jahre 2015, 2016 und 2017 bekannt zu geben. Nach der Rechtsprechung ist zu prüfen, ob der Ertrag aus dieser Berechtigung bei der Berechnung des Einheitswertes miteinzubeziehen ist (vgl. VfGH B127/75 vom 5.3.1976).
3. Sie werden ersucht, in einer Übersichtskarte die Flächen eindeutig zu markieren, in welchen Bereichen des Fischereirechtes das Fischen vom Boot aus nicht möglich ist.
4. In der Beschwerde führen Sie aus, dass im Bereich des Fischereirechtes ein Slalomkurs für Wasserschifahrer dauerhaft aufgebaut ist. Sie werden gebeten, das Flächenausmaß dieser Anlage bekannt zu geben. Gibt es einen Nachweis darüber, dass die Ausübung des Fischereirechtes in diesem Bereich ausgeschlossen bzw. unmöglich ist? Nach der Rechtsprechung ist eine Überprüfung erforderlich, ob für diese Anlage neben der Bewertung des Fischereirechtes eine selbständige Bewertung als Grundvermögen erforderlich ist (vgl. VwGH 89/15/0011 vom 15.2.1991).
5. Ist das Fischereirecht verpachtet? (Falls ja, wird um Übermittlung des Pachtvertrages ersucht.)
6. Werden für Stegeinbauten, Bojen usw. Entschädigungen geleistet?

H. Der Vorhalt wurde mit Eingabe vom 03.01.2022 wie folgt beantwortet:

- 1) Das Oberrecht ****W**** steht aus unserer Sicht außer Streit.
- 2) Die Einnahmen aus dem Lizenzverkauf fließen in keiner Weise, auch nicht anteilig wie bei anderen Seen (Attersee) dem Fischereiberechtigten zu. Es gibt eine gültige Vereinbarung mit der Seenbesitzerin und deren Bruder, welche ich beilege. Daraus ist ersichtlich, dass den Lizenzverkauf der Fischereirevierausschuss innehat. Aus den Einnahmen bekommt die Seebesitzerin 10 %, der Rest wird für Besatzmaßnahmen vom Revier verausgabt. Dem

einzelnen Rechtsbesitzer kommt kein Anteil zu. Die Einnahmen des Revieres haben sich wie folgt entwickelt: (2015:75.477 €, 2016: 84.289€, 2017:78.469 €)

3) Ich lege eine Übersichtskarte bei, darin ist die Fläche markiert in der das Bojenfeld und der Slalomkurs der Wasserskischule positioniert ist. Der Slalomkurs ist dort von April bis Ende September. Ich schätze, dass jedenfalls zu 50 % diese Fläche nicht befischbar ist.

4) Das Fischereirecht war an meinen Vater verpachtet. Vertrag muss ich aus den Akten suchen.

5) Für Stegeinbauten und Bojen werden mW am gesamten Mondsee keine Entschädigungen bezahlt. Entgegen dem Vorgehen am Attersee haben wir kein derartiges Anliegen an die Seebesitzerin herangetragen und auch kein Verfahren angestrengt. Dies um am guten Einvernehmen nichts zu ändern.

I. Mit Eingabe vom 01.02.2022 wurden die Anträge auf eine Senatsentscheidung sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 stellte das Finanzamt den Einheitswert für den Grundbesitz des Bf. (übriges land- und forstwirtschaftliches Vermögen) fest. Bei der Nutzung handelt es sich um ein Fischereirecht am Mondsee. Das Ausmaß des Fischereirechtes beträgt laut Fischereibuch 125 Hektar.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht übermittelten Teilen des Aktes EW-AZ **X**.

3. Rechtslage

BMF-010202/0108-VI/3/2014, verlautbart im "Amtsblatt zur Wiener Zeitung" am 04.03.2014 in der Fassung der Kundmachung vom 30. Dezember 2014

(https://www.wienerzeitung.at/_wzo_daten/amtsblatt/?show=pdf&attachment=3003104)

Kundmachung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung des der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmeten Vermögens sowie der Fischereirechte: Auf Grund des § 50 Abs. 2 in Verbindung mit § 44 des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148/1955, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 63/2013, wird nach Beratung im Bewertungsbeirat kundgemacht:

1. Abschnitt

Allgemeines

§ 1 Abs. 1: Das der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmete Vermögen, die Fischereirechte und das übrige der Fischerei gewidmete Vermögen sind Bestandteile des übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Sinne des § 50 BewG 1955.

Abs. 2: Die Festlegung eines pauschalen Ertragswertes schließt nicht aus, dass es dem betreffenden Betriebsinhaber freisteht, eine Bewertung auf Grund eines von ihm nachgewiesenen objektiv erzielbaren Ertragswerts zu beantragen.

4. Abschnitt

Fischereirecht an stehenden Gewässern

§ 25 Abs. 1: Die Bewertung umfasst Fischereirechte an stehenden Gewässern, dazu gehören alle natürlichen und künstlichen Seen sowie Speicherseen und Talsperren, sofern diese befischbar sind.

Abs. 2: Für die Bewertung ist das Ausmaß des Fischereirechtes in Hektar maßgebend.

Abs. 3: Die Bewirtschaftung von Fischereirechten an stehenden Gewässern umfasst neben der Berufsfischerei (beispielsweise Netzfischerei) auch die Sport- oder Angelfischerei und setzt einen entsprechenden Fischbestand voraus, der nur durch regelmäßige Besatzmaßnahmen aufrechterhalten werden kann; dieser Umstand ist im Ausgangsertragswert (§ 26) bereits berücksichtigt. Ebenso ist eine durchschnittliche Schädigung des Fischbestands beziehungsweise der Ausfall von Fischen durch Fischräuber (beispielsweise Kormoran, Fischreiher, Fischotter, Eisvogel) pauschal mit rund 30% Kürzung in den Ausgangsertragswerten berücksichtigt.

Ausgangsertragswert

§ 26 Abs. 1: Für die Ertragsfähigkeit des stehenden Gewässers und die Zusammensetzung des Fischbestandes sind die klimatischen Verhältnisse – Klimastufe nach Wärmesumme - und die daraus resultierende Wassertemperatur von wesentlicher Bedeutung.

Abs. 2: Für die Ermittlung der Ertragswerte sind die Klimaverhältnisse der rechtskräftigen Bodenschätzung maßgebend.

Abs. 3: Die Klimastufe nach Wärmesumme wird anhand der Lage des Fischereirechtes nach Katastralgemeinde (KG) und Seehöhe in Meter (m) festgestellt.

Abs. 4: Der Ausgangsertragswert in Euro je Hektar für das Fischereirecht ist, auf Grund der vorliegenden Klimastufe nach Wärmesumme, aus der Tabelle abzulesen.

Klimatabelle	
Klimastufe Wärmesumme	Ausgangsertragswert Euro/ha
a1	140
a2	135
a3	130
b1	125
b2	115
b3	100
c1	85
c2	70
c3	55
d	40
e	30

Steppenseen

§ 27: Die Ertragsverhältnisse der Steppenseen, zB Neusiedlersee und Lacken im Seewinkel, sind durch geringe Wassertiefe, hohe Sommertemperaturen, wechselnden Salzgehalt und schwankenden Wasserspiegel im Verlauf der Jahre gekennzeichnet. Diese Umstände führen zu Ertragseinbußen, daher sind die Ausgangsertragswerte der Steppenseen um -20% vermindert anzusetzen.

Regionalwirtschaftliche Verhältnisse

§ 28 Abs. 1: Unter „regionalwirtschaftliche Verhältnisse“ ist die Lage des Fischereirechtes im Hinblick auf die Nachfrage nach Fischerkarten unter Berücksichtigung der Einwohnerzahl und des Tourismus zu bewerten.

Abs. 2: Die unterschiedliche regionale Lage der einzelnen Seen an den jeweiligen Ortsgemeinden wird mit Zu- und Abschlägen entsprechend folgender Tabelle berücksichtigt:

Regionale Lage	Zu-/Abschlag in %
sehr günstig	+5
günstig	+2
mittel	+0

ungünstig	-2
sehr ungünstig	-5

Sonderverhältnisse

§ 29 Abs. 1: In den pauschalen Ertragswerten sind die wesentlichen Ertragsverhältnisse bereits erfasst. Sonderverhältnisse können nur bei Vorliegen von besonderen, außergewöhnlichen Bedingungen berücksichtigt werden.

Abs. 2: Die Sonderverhältnisse umfassen wesentliche Bewirtschaftungseinschränkungen und/oder das erhöhte Auftreten von Fischereischädlingen.

Sonderverhältnisse	Abschlag in %
Fischereischädlinge	
Schäden bis 30%	-0%
Schäden im Ausmaß mehr als 30 bis 75%	-5%
Schäden im Ausmaß mehr als 75%	-15%

Fischereischädlinge

§ 30 Abs. 1: Eine durchschnittliche Schädigung des Fischbestandes ist bereits in den Ausgangsertragswerten berücksichtigt, daher ist nur eine wesentlich über das durchschnittliche Ausmaß hinausgehende Schädigung durch Fischräuber beispielsweise im Bereich von Vogel- und Naturschutzgebieten gerechtfertigt.

Abs. 2: Für Fischereischädlinge beträgt der Abschlag bis -15%.

Bewirtschaftungseinschränkungen

§ 31 Abs. 1: Zu den Bewirtschaftungseinschränkungen gehören unter anderem:

1. Ungünstige Form
2. Belastung durch diverse Abwässer
3. Zugänglichkeit der Ufer (beispielsweise steile Felsufer, massive Abzäunungen)

Abs. 2: Bewirtschaftungseinschränkungen: Abschlag in Summe maximal -20%.

Größe des Fischereirechtes

§ 32: Der Umstand, dass Fischereirechte mit größeren Flächenausmaßen weniger intensiv bewirtschaftet werden können; wird entsprechend der Flächengröße der nachhaltig

befischbaren Wasserfläche für große Fischereirechte mit den in der nebenstehenden Tabelle dargestellten Abschlägen berücksichtigt:

Fischereirecht Fläche in ha	Abschlag in %
Kleiner 200 ha	0
200 bis 500 ha	-5
500 bis 1000 ha	-10
Größer 1000 ha	-15

Ermittlung des Ertragswertes

§ 33 Abs. 1: Unter Berücksichtigung der Zu- und Abschläge (§§ 27 ff) zum/vom Ausgangsertragswert ergibt sich der Ertragswert des Fischereirechtes pro Hektar. Der errechnete Ertragswert (Euro/ha) ist mit der befischbaren Fläche zu multiplizieren. Das Produkt ist der Ertragswert des Fischereirechtes in Euro.

Abs. 2: Bei Seegenfischerei und ähnlichen Verhältnissen ist der ermittelte Ertragswert in einem abschließenden Rechengang entsprechend den Anteilen zu kürzen; gleiches gilt auch für jährlich wechselnde Fischereirechte.

Inkrafttreten

§ 34: Diese Kundmachung ist erstmals für die Hauptfeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens zum 01.01.2014 anzuwenden.

Landesgesetz über die Regelung des Fischereiwesens in Oberösterreich (Oö. Fischereigesetz 2020), LGBl.Nr. 41/2020 (GP XXVIII RV 1271/2019)

§ 8 Fischereibuch

Abs. 1: Die Behörde hat für den Bereich des politischen Bezirks das Fischereibuch zu führen.

Abs. 2: Im Fischereibuch sind die Fischwässer, die Fischereiberechtigten, die Pächterinnen bzw. die Pächter und die Verwalterinnen bzw. die Verwalter einzutragen. Auf Antrag der bzw. des Fischereiberechtigten sind auch Gewässer, die keine Fischwässer sind, in das Fischereibuch aufzunehmen.

Abs. 3: Das Fischereibuch ist öffentlich. Jedermann kann sich davon an Ort und Stelle Abschriften selbst anfertigen oder nach Maßgabe der vorhandenen technischen Möglichkeiten auf seine Kosten Kopien anfertigen lassen.

Abs. 4: Die nach den Bestimmungen dieses Landesgesetzes erfolgten Eintragungen im Fischereibuch gelten bis zum Beweis des Gegenteils als richtig. Dies gilt nicht für Eintragungen, die mit dem Grundbuch im Widerspruch stehen.

Abs. 5: Die Fischereiberechtigten sind verpflichtet, ihre Fischereirechte binnen vier Wochen nach deren Erwerb unter Vorlage von geeigneten Beweismitteln bei der Behörde zur Eintragung anzuzeigen. Die bzw. der Fischereiberechtigte hat alle Änderungen, die Eintragungen im A- oder B-Blatt des Fischereibuchs betreffen, binnen vier Wochen der Behörde unter Vorlage von geeigneten Beweismitteln zur Änderung der Eintragungen anzuzeigen, sofern die Änderung nicht durch eine auf Grund dieses Landesgesetzes ergangene Entscheidung der Behörde bewirkt wird.

Abs. 6: Jeder Eintragung im Fischereibuch und jeder Änderung, Berichtigung oder Löschung einer Eintragung muss ein darauf bezugnehmender Bescheid der Behörde vorausgehen, der den Wortlaut der Eintragung festsetzt. Ausgenommen davon ist die bloße Aktualisierung von Adressdaten. Bei Fischereirechten, die sich über mehrere Bezirke erstrecken, ist - in Abstimmung mit den übrigen - jene Bezirksverwaltungsbehörde zur Entscheidung zuständig, die als erste angerufen wird. Die Eintragungen in die jeweiligen Fischereibücher erfolgen auf Basis des Bescheids durch die jeweils örtlich zuständige Bezirksverwaltungsbehörde. Ist die Erlassung eines Bescheids, der die Eintragung der bzw. des Fischereiberechtigten zum Inhalt hat, von der Klärung einer Vorfrage abhängig, über die das ordentliche Gericht zu entscheiden hat (§ 3 Abs. 1), so hat die Behörde die Rechtskraft der gerichtlichen Entscheidung abzuwarten. Jede Änderung einer Eintragung im Fischereibuch ist dem Fischereireviervorstand zur Kenntnis zu bringen.

Abs. 7: Die näheren Bestimmungen über die Errichtung und Führung des Fischereibuchs hat die Landesregierung durch Verordnung zu erlassen.

4. Erwägungen

Das Finanzamt hat in der Beschwerdeentscheidung den Einwendungen des Bf. teilweise Rechnung getragen.

Auf Grund der in der Beschwerde vorgebrachten Argumente wurde die regionale Lage von „sehr günstig“ auf „günstig“ auf einem Zuschlag von 2% geändert. Die Klimastufe wurde von a3 auf b1 mit einem Ausgangsertragswert von 125 Euro/ha geändert. Der Abzug für das Oberrecht von ****W**** wurde auf 10% erhöht.

In der Beschwerdeentscheidung vom 28.08.2018 wurde der Einheitswert zum 01.01.2014 für das Fischereirecht Mondsee mit 10.800 Euro festgestellt. Gegenüber dem angefochtenen Erstbescheid mit 12.700 Euro bedeutet das eine Verminderung des Einheitswertes um 1.900 Euro.

Strittig ist nach dem Vorlageantrag nur mehr das Ausmaß der zur Ertragswertermittlung heranzuziehenden Fläche.

Nach Ansicht des Bf. wäre ausgehend vom Ausmaß des Fischereirechtes laut Fischereibuch der Anteil der nicht befischbaren Fläche abzuziehen. Sodann wäre der Ertragswert, der um die Beeinträchtigungen bereinigt ist, auf die nunmehr tatsächlich befischbare Fläche anzuwenden. Laut den Ausführungen in der Beschwerde beträgt nach dem Standpunkt des Bf. das Ausmaß der praktisch nicht bewirtschaftbaren Fläche rund 48 Hektar, sodass vom Gesamtausmaß des Fischereirechtes in Höhe von 125 Hektar tatsächlich eine bewirtschaftbare Fläche von rund 77 Hektar übrigbliebe. Im Vorlageantrag wurde abschließend beantragt, diese Fläche mit den vom Finanzamt in der Beschwerdevorentscheidung errechneten Ertragswert (96,25 Euro/ha) zu multiplizieren.

Die Abgabenbehörde hat bei der Ertragswertermittlung der gegenständlichen Fischereiberechtigung die Fläche laut Fischereibuch der BH Vöcklabruck in Höhe von 125 Hektar herangezogen (Anteil 90/100 unter Berücksichtigung Oberrecht ****W****) und die vom Bf. als „nicht bewirtschaftbar“ qualifizierte Fläche bei den Bewirtschaftungseinschränkungen berücksichtigt.

Allgemein hält das Bundesfinanzgericht fest, dass durch die Erfassung des Einheitswertes weiterhin gewährleistet ist, dass eine Pauschalierung durchgeführt werden kann und keine Aufzeichnungen geführt werden müssen.

Da bei der letzten Feststellung des Einheitswertes für das Fischereirecht keine Verordnung vorhanden war und nunmehr die Verordnung BMF-010202/0108-VI/3/2014 von der Abgabenbehörde zwingend anzuwenden ist, kann der alte Einheitswert nicht einfach mit dem neuen Einheitswert verglichen werden. Daher sind auch die Berechnungen eines Sachverständigen des Finanzamtes aus dem Jahr 1990 für die Feststellung des Einheitswertes zum 01.01.2014 nicht mehr maßgeblich.

Aus der Sicht des Bundesfinanzgerichtes würde es dem mit Typisierungen und Schätzungen operierenden System der Einheitsbewertung zuwiderlaufen, wenn Flächen, die trotz vorhandener Erschwernisse grundsätzlich befischbar sind und für die Fischerei genutzt werden können, aus der Berechnung ausgeschieden werden. Im Hinblick auf die genannten verwaltungsökonomischen Anforderungen des gewählten Bewertungsverfahrens, vermag das Bundesfinanzgericht in der gemeinschaftlichen Bewertung von Flächen mit und ohne Bewirtschaftungseinschränkungen keine Gesetzwidrigkeit bzw. Verordnungswidrigkeit erkennen.

Zu den konkreten Beschwerdeeinwendungen hält das Bundesfinanzgericht fest:

Zur Bewertung der Fischereirechte kommt die „Kundmachung des BM für Finanzen über die Bewertung des der Fischzucht und der Teichwirtschaft gewidmeten Vermögens sowie der Fischereirechte“ zur Anwendung.

Gemäß § 25 Abs. 2 der VO ist für die Bewertung das Ausmaß des Fischereirechtes in Hektar maßgebend.

Die zur Ertragswertermittlung herangezogene Fläche der gegenständlichen Fischereiberechtigung am Mondsee beträgt laut Fischereibuch der BH Vöcklabruck ca. 125 Hektar. Das Fischereibuch stellt ua eine Sammlung von Daten über Fischwässer dar.

Nach einer Auskunft bei der BH Vöcklabruck gibt es am Mondsee keine Verbotszonen oder sonstige Einschränkungen.

Die Ausübung der Fischerei ist von einem Boot aus möglich.

Das Befahren der Wasserfläche mit dem Boot des gegenständlichen Fischereirechtes ist durch keinerlei naturschutzbehördliche oder sonstige Einschränkungen (zB Schilfgürtel, Verbotszonen) begrenzt.

Es ist auch die gesamte Wasserfläche des Fischereirechtes fast ausnahmslos mit dem Boot befahrbar. Ausgenommen sind davon die Grundflächen der Bojen und sonstigen Einbauten.

Gemäß § 31 der VO sind Bewirtschaftungseinschränkungen mit einem Abschlag von maximal 20% zu berücksichtigen, wobei diese Einschränkungen in der Verordnung nicht taxativ aufgezählt werden. (*Abs. 1 Zu den Bewirtschaftungseinschränkungen gehören unter anderem*)

Bei der Ermittlung des Ertragswertes für das gegenständliche Fischereirecht wurde der auf Grund der Verordnung höchstmögliche Abschlag von 20% für Bewirtschaftungseinschränkungen berücksichtigt. Das entspricht einer ertragslosen, nicht befischbaren Fläche von ca. 25 Hektar (20% von 125 Hektar).

Die Fläche auf der die Fischerei durch Einbauten beeinträchtigt ist, ist wesentlich größer als die Grundfläche der Einbauten, daher wurde von der Abgabenbehörde der maximal mögliche Abschlag von 20% angesetzt.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 03.01.2022 wird angeführt, dass ca. 50% einer Fläche von 40,3633 Hektar, die den im Zeitraum April bis Ende September betriebenen Wasserskiparkur betreffen, nicht befischbar sind. Das entspricht einer Fläche von ca. 20 Hektar.

Neben der Einschränkung der Fischerei durch die Wasserskischule fallen die in der Beschwerde ins Treffen geführten Beeinträchtigungen durch den Badebetrieb, den Campingplatz, Zunahme

des Bootsverkehrs sowie die Ringleitung des Reinhaltverbandes ebenfalls unter die Bewirtschaftseinschränkungen.

Die Berücksichtigung von ca. 25 Hektar als ertragslose (nicht befischbare Fläche) durch einen Abschlag für Bewirtschaftseinschränkungen von 20% ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ausreichend.

Es wird nicht bestritten, dass einzelne Bojen und Bojenfelder eine Behinderung der Netzfischerei darstellen. Flächen, aus denen, wenngleich mit großen Erschwernissen, noch Fische gefangen werden können, gelten für das Bundesfinanzgericht als befischbare Fläche, für die aber Abschläge wegen der Bewirtschaftungseinschränkungen in Betracht kommen.

Der Ansicht des Bf., wonach im gegenständlichen Fall die befischbare Fläche bei der Ermittlung des Ertragswertes mit einem geringeren Ausmaß als im Fischereibuch anzusetzen ist, wird nicht geteilt.

Es kann nicht die Intention des Verordnungsgebers sein, bei der Ermittlung des Ertragswertes Einschränkungen der Befischbarkeit zweifach zu berücksichtigen. Einmal durch Berücksichtigung bei der fischbaren Fläche (Abzug beim Ausmaß des Fischereirechtes auf rd 77 Hektar iSd Beschwerde) und zusätzlich mit einem Abschlag für Bewirtschaftungseinschränkungen (in der maximalen Höhe von 20% iSd Vorlageantrages). Eine doppelte Berücksichtigung der Beeinträchtigungen bei der Ermittlung des Ertragswertes würde zu einem unrichtigen Ergebnis führen.

Der VfGH hat zur GZ B 298/10 vom 6.10.2010 erkannt, dass der Gleichheitsgrundsatz es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, ein mit Typisierungen und Schätzungen operierendes Bewertungsverfahren zu wählen. Der VfGH hat auch das System der EW-Bewertung nicht in Frage gestellt, sondern nur die „historischen Einheitswerte“ als ungeeignete Bemessungsgrundlage für die Abgabenbemessung angesehen.

Aus den angeführten Gründen konnte der Beschwerde nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein.

Der Einheitswert für den Grundbesitz „Fischereirecht Mondsee“ wird mit 10.800 Euro festgestellt.

Hinsichtlich der Berechnung und Ermittlung des Einheitswertes wird zulässigerweise auf die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes verwiesen.

5. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil

das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die ordentliche Revision ist zulässig, da der Wortlaut „befischbare Fläche“ iSd § 33 der anzuwendenden Verordnung zur Ermittlung des Ertragswertes nicht eindeutig bestimmt ist und keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorhanden ist.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. Februar 2022