

RV/0839-



W/04

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 9

GZ. RV/0839-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, W, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., 1030 Wien, Boerhavegasse 6/2, vom 26. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10, vertreten durch HR Mag. Anton Pfneisl, vom 23. Jänner 2004 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bewirtschaftet einen Forstbetrieb und erzielt daraus Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Einnahmen aus der Verpachtung seiner Fischereirechte an der S und an der P wurden zunächst im Rahmen der Gewinnermittlung des Forstbetriebes erfasst. Seit 2000 wurden zwar die Pachteinnahmen aus dem Fischereirecht an der P weiterhin als Einnahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erklärt, die Einnahmen aus der Verpachtung der Fischereirechte an der S jedoch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst.

Im Jahr 2001 wurden die Fischereirechte an der S an die Pächterin veräußert. Eine Besteuerung des Veräußerungserlöses unterblieb mit dem Hinweis, dass es sich um die Veräußerung eines Privatrechtes handle.

Anlässlich einer die Jahre 2000 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurde festgestellt, dass der Bw. sowohl den Forstbetrieb als auch die Fischereirechte an der S und an der P mit Übergabsvertrag von seinem Vater erworben habe. Diese Übergabe stelle eine Schenkung dar. In ertragsteuerlicher Sicht sei daher von einer Buchwertfortführung auszugehen.

Das Fischereirecht sei ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum an Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Die genannten Fischereirechte seien daher im Rahmen der Gewinnermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes als eigenständige Wirtschaftsgüter zu aktivieren. Von der Betriebsprüfung werde der zu aktivierende Betrag mit 1 S angesetzt, da die genannten Fischereirechte schon über Generationen weitergeschenkt worden seien, weshalb es keine aktivierungsfähigen Anschaffungskosten gäbe.

Die Einnahmen aus der Verpachtung der Fischereirechte führten nach Meinung der Betriebsprüfung zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Desgleichen sei auch der Veräußerungserlös aus der Veräußerung der Fischereirechte an der S im Rahmen der Gewinnermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes als Privatentnahme zu erfassen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erfasste bei der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2001 sowohl die Einnahmen aus der Verpachtung der Fischereirechte an der S als auch den Veräußerungserlös im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte der Bw. vor, er habe von seinem Vater sowohl den Forstbetrieb als auch das Fischereirecht an der S unentgeltlich übernommen. Dieses Fischereirecht bestünde an einem Gewässer, das nicht im Eigentum des Bw. stehe und das auch in keinem räumlichen Zusammenhang zu dem Forstbetrieb stehe. Bei dem vorliegenden Fischereirecht handle es sich um eine bloße Dienstbarkeit. Es sei weder vom Rechtsvorgänger des Bw. noch von ihm selbst jemals ausgeübt sondern ausschließlich an die spätere Käuferin entgeltlich verpachtet worden.

Die schon lange vor dem Zeitpunkt der Veräußerung bestehende Verpachtung des Fischereirechtes sei nach Meinung des Bw. bedeutsam für die Klärung der Frage, ob dieses zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehöre. Hinsichtlich der

Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen werde auf die diesbezüglichen Ausführungen in Doralt, EStG-Kommentar, verwiesen.

Das gegenständliche Fischereirecht sei ausschließlich verpachtet worden, da eine Bewirtschaftung im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes aus Praktikabilitäts- und betriebswirtschaftlichen Gründen (Entfernung, Betreuungsaufwand, Personalsituation, Produkt-Absatzmöglichkeiten) nie in Betracht gezogen worden sei. Die Einnahmen aus der Verpachtung dieses Fischereirechtes seien zwar aus organisatorischen Gründen immer über die Buchhaltung des Forstbetriebes erfasst und bis zum Jahr 1999 nicht gesondert als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung deklariert worden, dieser Umstand alleine könne jedoch nicht dazu führen, dass ein bestehender Sachverhalt derart umgedeutet werde, dass die Vermietung und anschließende Veräußerung von Betriebsvermögen behauptet werde. Für die steuerliche Beurteilung sei der tatsächliche Sachverhalt maßgeblich, die in der Steuererklärung allenfalls falsch vorgenommene Zuordnung zu einer Einkunftsart könne nicht als Indiz für das Vorliegen eines bestimmten Sachverhalts herangezogen werden. Dieser Umstand könne auch nicht dem Wirtschaftsgut Fischereirecht den Charakter von Betriebsvermögen vermitteln.

Eine Begründung, warum dem Fischereirecht der Charakter von Betriebsvermögen zukomme, sei nicht erkennbar. Auch die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien seien unter der Prämisse zu sehen, dass das Fischereirecht betrieblich genutzt werde oder – den Ausführungen Doralts folgend – eine allfällige Vermietung dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb diene. Im gegenständlichen Fall sei aber kein wirtschaftlicher Zusammenhang aus der Verpachtung des Fischereirechtes mit den Aktivitäten des Forstbetriebes gegeben, weshalb sich auch hier keine Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen ableiten lasse. Die Begründung der Betriebsprüfung gehe vollkommen am tatsächlichen Sachverhalt vorbei, da es sich im vorliegenden Fall bei den Fischereirechten um kein notwendiges Betriebsvermögen handle, weil kein Zusammenhang mit dem Forstbetrieb bestehe, auch wenn das Fischereirecht unter anderen Umständen nach der objektiven Zweckbestimmung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes betrieblich verwendbar wäre.

Es werde daher die Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2001 dahingehend beantragt, dass die Veräußerung des Fischereirechts mangels Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen nicht einkommensteuerpflichtig sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen des vor dem Unabhängigen Finanzsenat abgeführten Berufungsverfahrens wurde der Bw. ersucht, die Gründe für die unterschiedliche Behandlung der Fischereirechte an der S und an der P darzulegen, da die Verpachtung des Fischereirechts an der P nach wie vor

seinen Einkommensteuererklärungen zufolge im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erfolge, während die Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechts an der S seit 2000 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt würden, nachdem diese in den Jahren zuvor ebenfalls in die Gewinnermittlung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes einbezogen worden seien.

Darüber hinaus wurde um eine Darstellung der Berechnung der Höhe der in Ansatz gebrachten Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben für das Fischereirecht an der S und um Beantwortung der Frage ersucht, weshalb für ein nach Meinung des Bw. nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehöriges Privatrecht diese Abgabe entrichtet werde.

Des Weiteren wurde auch um Bekanntgabe ersucht, ob die Fischereirechte an der S und an der P im Grundbuch einverleibt wurden, sowie seit wann und an wen diese verpachtet wurden. Um Vorlage der diesbezüglichen Pachtverträge wurde ebenfalls ersucht.

Der Bw. wurde auch gebeten, bekannt zu geben, ob von ihm selbst jemals an einem der Flüsse das Fischereirecht ausgeübt worden sei, und seine Angaben durch geeignete Unterlagen zu belegen.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte der Bw. mit, dass das Fischereirecht an der S zumindest seit 1954 ausschließlich durch Verpachtung an die spätere Erwerberin genutzt worden sei. Das Gewässer befinde sich nicht im Eigentum des Bw. und stehe auch in keinem räumlichen Zusammenhang mit dem Forstbetrieb des Bw. Die fischereirechtliche Bewirtschaftung sei ausschließlich durch den Pächter erfolgt. Das Fischereirecht an der P hingegen sei in der Vergangenheit im Rahmen des Forstbetriebes bewirtschaftet (Besatz, Aufsicht, etc.) und durch Vergabe von Fischereilizenzen genutzt worden. Der Bw. fungiere hier als Fischereiausübungsberechtigter. Dieses Gewässer, an dem das Fischereiausübungsrecht bestehe, stehe zwar ebenfalls nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen, berühre jedoch teilweise räumlich den Besitz des Steuerpflichtigen.

Die Erfassung der Einkünfte aus der Verpachtung des Fischereirechts an der S als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolge seit dem Jahr 2000 aus Gründen der steuerlichen Klarstellung.

Die Entrichtung der Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sei eine Folge der Bewertung des Fischereirechts als land- und forstwirtschaftliches Vermögen gemäß den §§ 29 ff. BewG, speziell des § 50 BewG, losgelöst von der Frage der ertragsteuerlichen Einordnung dieses Fischereirechts. Die Bewertung sei vom Finanzamt Wiener Neustadt zu Aktenzeichen EHW vorgenommen worden, davon leite sich auch die Höhe der Abgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ab.

Eine Einverleibung der Fischereirechte im Grundbuch habe nicht stattgefunden, und sei nach Wissen des Bw. auch nicht vorgesehen. Sie seien jedoch im Niederösterreichischen Fischereikataster registriert.

Aktiv sei die Fischereiwirtschaft niemals betrieben worden, lediglich im Revier P sei eine Bewirtschaftung durch Lizenzvergabe und damit im Zusammenhang stehend ein Fischbesatz und die Revieraufsicht erfolgt.

Anlässlich des am 27. Juni 2007 abgehaltenen Erörterungstermins zeichnete der Bw. auf der Landkarte mit Rotstift den Grundriss seines Besitzes ein, dessen Grenzen nicht an den Flusslauf der S reichen. Der Bw. legte auch einen Fischereipachtvertrag aus dem Jahr 1963 vor, mit welchem die bis dahin bestehende Verpachtung verlängert wurde.

Der Finanzamtsvertreter verwies hinsichtlich der Zugehörigkeit des Fischereirechtes zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen auf einen Artikel von Petschnigg zum Einkommenssteuerprotokoll 2003 in der Steuer- und Wirtschaftskartei.

Abschließend zog der Bw. den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf mündliche Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. übernahm mit Übergabsvertrag vom 10.2.1994 den Forstbetrieb seines Vaters bestehend aus den im Vertrag genannten Liegenschaften und den ebenfalls angeführten Fischereirechten an der S und an der P.

Die an den beiden öffentlichen Gewässern bestehenden Fischereirechte sind in dem von der Bezirkshauptmannschaft St geführten Fischereikataster als Eigenreviere des Bw. eingetragen. Während der Flusslauf der P den mit dem genannten Übergabsvertrag übertragenen Grundbesitz quert, besteht zwischen dem forstwirtschaftlichen Betrieb und dem Flusslauf der S kein räumliches Naheverhältnis.

Der Bw. bewirtschaftet sein Fischereirecht an der P im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und scheint diesbezüglich im Fischereikataster auch als Fischereiausübungsberechtigter auf. Das Fischereirecht an der S wurde hingegen schon seit Generationen an F verpachtet, die im Fischereikataster auch als Fischereiausübungsberechtigte eingetragen ist.

Der Bw. erzielte seiner Abgabenerklärung für 2001 zufolge in diesem Jahr Verluste aus dem Forstbetrieb sowie aus der Vermietung des ebenfalls mit dem genannten Übergabsvertrages übernommenen Meierhofs und Einnahmenüberschüsse aus der Verpachtung des Fischereirechtes an der S sowie aus sonstigen Einkünften.

Die Gewinnermittlung im Rahmen des Forstbetriebes erfolgt gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und beinhaltet auch die Einnahmen aus der Bewirtschaftung der Fischereirechte an der P. Weder das Fischereirecht an der P noch jenes an der S scheinen in den Bilanzen des Forstbetriebes als Anlagevermögen auf.

Bis zum Jahr 1999 wurden die Einnahmen aus der Bewirtschaftung der Fischereirechte an den beiden Gewässern im Rahmen der Gewinnermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst. Ab dem Jahr 2000 fließen nur mehr die Einnahmen aus der Bewirtschaftung des Fischereirechtes an der P in die Gewinnermittlung des Forstbetriebes ein, während die Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechtes an der S – wie bereits dargestellt – bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst werden.

Mit Kaufvertrag vom 28.6.2001 verkaufte der Bw. die näher bezeichneten in seinem Eigentum befindlichen Eigenreviere an der S um einen Kaufpreis in Höhe von Schilling an die bisherige Pächterin.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Einvernehmen mit dem Bw. getroffenen Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung, den vom Bw. vorgelegten Verträgen, Auszügen aus dem Fischereikataster der Bezirkshauptmannschaft St, einem den Grundbesitzstand des Bw. wiedergebenden Grundbuchsauszug, sowie den vom Vermessungsamt St zur Verfügung gestellten Karten aus dem Katasterplan und ist in seiner Gesamtheit unstrittig.

Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Strittig ist die Zuordnung der Gewinne, die sowohl im Rahmen der Verpachtung der an der S bestehenden Fischereirechte als auch anlässlich deren Veräußerung erzielt wurden, zu einer der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 taxativ aufgezählten Einkunftsarten.

Der Einkommensteuer unterliegen § 2 Abs. 3 EStG 1988 zufolge nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Im gegenständlichen Fall kommen – entsprechend den Definitionen der §§ 21 ff EStG 1988 - als mögliche Einkunftsarten nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Betracht.

Gemäß § 21 Abs. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft:

1. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Obstbau, Gemüsebau und aus allen Betrieben, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Werden Einkünfte auch aus zugekauften Erzeugnissen erzielt, dann gilt für die Abgrenzung zum Gewerbebetrieb § 30 Abs. 9 bis 11 des Bewertungsgesetzes 1955.
2. Einkünfte aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben im Sinne des § 30 Abs. 3 bis 7 des Bewertungsgesetzes 1955.
3. Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.
4. Einkünfte aus Jagd, wenn diese mit dem Betrieb einer Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht.

Gemäß § 28 Abs. 1 Zif. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 leg. cit. gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen Literatur und Judikatur auch das Fischereirecht.

Damit kann die Verpachtung eines Fischereirechtes sowohl zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft als auch zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. Eine Zuordnung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung setzt voraus, dass die Verpachtung des Fischereirechtes nicht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehört. Dies ist dann der Fall, wenn dieses nicht notwendiges Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sondern Privatvermögen darstellt.

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl. VwGH 29.3.2007, 2006/15/0112, und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach § 4 Abs. 1 NÖ Fischereigesetz 1988, welches im Streitzeitraum zur Anwendung gelangte, besteht das Fischereirecht in der Berechtigung, in jenen Gewässern, auf die sich das Recht räumlich erstreckt, Fische, Krustentiere, Muscheln und Fischnährtiere zu hegen, zu fangen und deren Fang durch andere zu gestatten. Mit dem Fischereirecht ist untrennbar die Verpflichtung verbunden, das Fischwasser sachgemäß und nachhaltig zu bewirtschaften.

Abs. 2 der genannten Bestimmung zufolge ist das Fischereirecht ein selbständiges, mit Grund und Boden nicht verbundenes Recht. Es kann nach den allgemeinen Vorschriften über den Erwerb und den Besitz von Privatrechten erworben und besessen werden.

Das Fischereirecht ist dort, wo es vom Eigentum abge sondert in Erscheinung tritt, ein selbständiges dingliches Recht. Fischereirechte an Gewässern, die nicht im Eigentum des Fischereiberechtigten stehen, werden als Dienstbarkeiten angesehen (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 21 Anm. 129).

Das Fischereirecht ist somit ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes und daneben in Erscheinung tretendes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares Wirtschaftsgut. Der Erlös aus der Veräußerung eines Fischereirechtes auf eigenem oder fremden Grund und Boden ist – abzüglich eines allfälligen Buchwertes – steuerpflichtig (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, aaO).

Nach Gmach in Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zum deutschen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, kann das Fischereirecht sowohl notwendiges Betriebsvermögen eines selbständigen Betriebes der Binnenfischerei sein, als auch zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören, wenn das entsprechende Gewässer dem Wasserhaushalt des umliegenden land- und forstwirtschaftlichen Grund und Bodens dieses Betriebes dient. Dementsprechend kann die Verpachtung des Fischereirechts zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen, die Veräußerung des Fischereirechts zu einem steuerpflichtigen land- und forstwirtschaftlichen Veräußerungsgewinn. Gehört das Fischereirecht zum Privatvermögen, gehören entsprechende Pachteinnahmen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (vgl. Anm. 284 zu § 13 unter Verweis auf Lademann/Hiller § 13 Rn 98).

Der Bw. ist Besitzer des Forstes K und betreibt dort ohne Zweifel einen forstwirtschaftlichen Betrieb, d.h. er nutzt den in seinem Besitz befindliche Grund und Boden zur Gewinnung von Walderzeugnissen.

Aufgrund der räumlichen Distanz des Flusslaufes der S zum Gutsbesitz ist das Gewässer nicht geeignet dem Wasserhaushalt des Forstbetriebes zu dienen. Inwiefern ein daran bestehendes Fischereirecht dem Forstbetrieb dienlich sein könnte, ist nicht erkennbar. Das Fischereirecht stellt daher – wie auch der Bw. in seinen Ausführungen betont - keinesfalls notwendiges Betriebsvermögen des Forstbetriebes dar.

Es könnte sich dabei jedoch um notwendiges Betriebsvermögen eines Betriebes der Binnenfischerei und Fischzucht handeln. Dafür könnte neben der oben zitierten Kommentarmeinung auch der Umstand sprechen, dass nach dem NÖ Fischereigesetz mit dem Fischereirecht untrennbar die Verpflichtung verbunden ist, das Fischwasser sachgemäß und nachhaltig zu bewirtschaften. Ein Fischereiberechtigter (d.h. ein Besitzer von Fischereirechten, ohne Rücksicht darauf, ob er dieses Recht auch ausüben darf) muss sein Fischereirecht nutzen, sei es, dass er selbst die Fischereiwirtschaft betreibt, indem er jene Maßnahmen setzt, die der Zucht, der Vermehrung, der Hege und der Erhaltung eines den Fischwässern angemessenen

Fischbestandes dienen und diesen nutzt, oder die Fischereiwirtschaft durch einen Pächter als Fischereiausübungsberechtigten betreiben lässt. Aus dieser Verpflichtung könnte man ableiten, ein Fischereiberechtigter werde geradezu dazu gezwungen, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu lukrieren.

Eine derartige Schlussfolgerung, die Verpachtung eines Fischereirechtes müsse daher stets zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft führen, ist jedoch auf Grund folgender Überlegungen unzutreffend:

Den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofs in seinem Erkenntnis vom 27.10.1987, 87/14/0129, zufolge setzt die Annahme, ein Fischereiberechtigter erziele Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die Eignung des Fischereirechts, als Einkunftsquelle zu dienen, voraus. Daher ist zunächst zu prüfen, ob überhaupt eine Einkunftsquelle vorliegt. Es ist nämlich – trotz der strengen Auflagen der einzelnen Fischereigesetze – durchaus möglich, dass ein Fischereiberechtigter die Fischereiwirtschaft ohne Gewinnstreben und ohne Erzielung von Gewinnen betreibt. In einem solchen Fall liegt keine Einkunftsquelle vor, das Fischereirecht kann damit auch nicht notwendiges Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes darstellen. Liegt daher einkommensteuerlich Liebhaberei vor, ist das Fischereirecht jedenfalls dem Privatvermögen zuzurechnen.

Doralt (Einkommensteuer, Kommentar § 21, Tz 55/1) geht davon aus, dass nach herrschender Lehre, die Verpachtung eines Fischereirechts zur Betriebsaufgabe führen kann, wenn das auf Dauer verpachtete Fischereirecht die wesentliche Betriebsgrundlage des Fischereibetriebes darstellt. In einem solchen Fall stellen die Pachteinnahmen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar.

Der BFH vertritt in seinem Erkenntnis vom 29.3.2001, IV R 88/99, BStBl II 2002/791, die Auffassung, dass ein nicht aktiver Land- und Forstwirt, der einen verpachteten land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb erwirbt und weiterhin verpachtet, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. An dieser Beurteilung ändert sich auch dann nichts, wenn nur ein Teil der erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen weiterverpachtet wird. Den Ausführungen des genannten Urteiles zufolge erzielt der Land- und Forstwirt auch insoweit weiterhin Einkünfte aus privater Vermögensverwaltung durch Nutzung jener Flächen, die er zu keiner Zeit in Eigenbewirtschaftung genommen hat.

Nicht anders ist der gegenständliche Fall zu sehen. Der Bw. übernahm von seinem Vater ein bereits verpachtetes Fischereirecht, welches die einzige und damit wesentliche Grundlage des Fischereibetriebes darstellt, verpachtete dieses weiterhin und veräußerte es schließlich. Er hatte niemals die Absicht, die Fischereiwirtschaft an den mit dem Fischereirecht verbundenen Eigenrevieren an der S selbst auszuüben. Das Fischereirecht konnte demnach auch niemals

notwendiges Betriebsvermögen eines von ihm betriebenen Fischereibetriebes sein. Es war daher stets seinem Privatvermögen zuzurechnen.

Dementsprechend sind die von ihm aus der Verpachtung des Fischereirechtes an der S erzielten Einnahmen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Desgleichen kann auch der Erlös aus der Veräußerung des Fischereirechtes nicht im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst werden, handelt es sich dabei doch um die einkommensteuerlich unbeachtliche Veräußerung von Privatvermögen (vgl. auch UFS vom 15.3.2006, RV/0216-G/05).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 20. September 2007