



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Lennkh Wolff-Plottegg Urthaler Steuerberatungsgesellschaft OHG, 8010 Graz, Goethestraße 45, vom 11. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzzuschlag vom 9. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen (in €):

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	38.500,92
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.493,17
Gesamtbetrag der Einkünfte	39.994,09
Sonderausgaben	-624,06
Einkommen	39.370,03
Einkommensteuer	12.819,14
Anrechenbare Lohnsteuer	-12.438,24
Festgesetzte Einkommensteuer	380,90

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte seit Jahren Einkünfte aus der Verpachtung eines Fischereirechtes. Mit Kaufvertrag vom 19. Dezember 2003 veräußerte er dieses Fischereirecht an die X um 195.000,00 €.

Im **angefochtenen Bescheid vom 9. Februar 2005** erfasste das Finanzamt die auf Grund der Verpachtung des Fischereirechtes erzielten (als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärten) Einkünfte in Höhe von 1.493,17 € sowie einen amtswegig ermittelten Veräußerungsgewinn aus dem o.a. Fischereirechtsverkauf in Höhe von 192.674,00 € als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, und zwar im Wesentlichen mit folgender Begründung: Das gegenständliche Fischereirecht auf fremdem Grund und Boden gehöre gemäß § 50 Abs. 1 Z 2 BewG 1955 zum übrigen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen. Der Pachtschilling sei aber auch im Falle einer Dauerverpachtung den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen, solange eine Bewertung als land- und forstwirtschaftliches Vermögen iSd § 29 BewG 1955 erfolge. Daher sei auch der Erlös aus der Veräußerung des Fischereirechtes steuerpflichtig.

In der **Berufung vom 11. März 2005** brachte der Bw. dagegen vor, dass das Vorliegen eines nach den Bestimmungen des BewG 1955 festgestellten Einheitswertes keinesfalls ein ausschlaggebendes Kriterium für die einkommensteuerliche Beurteilung des derart bewerteten Vermögens sein könne. Hingewiesen werde in diesem Zusammenhang beispielsweise auf die einkommensteuerliche Liebhaberei von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, wonach im Liebhabereifall selbst bei Vorliegen eines nach den Bestimmungen des BewG 1955 festgestellten Einheitswertes für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen einkommensteuerlich dennoch keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorlägen. Die Einheitswertfeststellung allein sei also noch kein Indiz für die Zugehörigkeit dieses Vermögens zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Im vorliegenden Fall habe der Bw. das gegenständliche Fischereirecht im Jahr 1978 von seiner Mutter geerbt. Bereits damals sei das Fischereirecht (auf Grund eines im Jahr 1968 abgeschlossenen Pachtvertrages) verpachtet gewesen. Diesen Pachtvertrag habe der Bw. als Gesamtrechtsnachfolger übernommen, und ein neuer Pachtvertrag sei im Jahr 1987 abgeschlossen worden. Der Bw. habe das Fischereirecht somit zu keinem Zeitpunkt selbst ausgeübt, und dieses sei auch nie in Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gestanden. Das gegenständliche Fischereirecht sei weder ein selbständiger land- und forstwirtschaftlicher Betrieb noch ein zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehöriges Wirtschaftsgut, es habe sich vielmehr seit jeher im Privatvermögen befunden. Demgemäß sei auch der Einnahmenüberschuss aus der Verpachtung des Fischereirechtes seit je her unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt und bis einschließlich 2002 auch so veranlagt worden. Dazu komme, dass sich der Bw. noch vor dem Verkauf des Fischereirechtes im Jahr 2003 beim Finanzamt über die einkommensteuerliche Behandlung des Verkaufserlöses erkundigt habe, und es sei ihm damals versichert worden, dass bezüglich des Verkaufs des Fischereirechtes keine Einkommensteuer anfallen werde. Laut Einkommensteuerrichtlinien

handle es sich beim Fischereirecht um ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes, daneben in Erscheinung tretendes und damit gesondert bewertbares Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Somit stelle dieses Wirtschaftsgut für sich allein noch keinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dar. Da im vorliegenden Fall aber niemals ein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bestanden habe, könne das gegenständliche Fischereirecht auch nur zum notwendigen Privatvermögen zählen. Die Richtlinienänderungen betreffend Fischzucht, Teichwirtschaft, Binnenfischerei und Fischereirechte seien das Ergebnis der Bundeseinkommensteuertagung 2003. Laut einer diesbezüglichen Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 15. Dezember 2004 sollte hinsichtlich der Veräußerung von Fischereirechten klargestellt werden, dass der Erlös daraus nur dann steuerpflichtig sei, wenn das Fischereirecht zum Betriebsvermögen gehöre oder ein Spekulationsgeschäft bzw. ein Rentengeschäft vorliege. Beides liege hier aber nicht vor. Der Bw. stelle daher den Antrag, den Gewinn aus der Veräußerung des Fischereirechtes in Höhe von 192.674,00 € als auf die Veräußerung von Privatvermögen entfallend aus den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft auszuscheiden und den laufenden Überschuss aus der Verpachtung des Fischereirechtes in Höhe von 1.493,17 € entsprechend der langjährigen Veranlagungspraxis bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz zu bringen.

Im **Vorlagebericht an den unabhängigen Finanzsenat vom 23. März 2005** stellte das Finanzamt klar, dass es sich im vorliegenden Fall um ein nicht im Grundbuch einverleibtes Fischereirecht mit einem Einheitswert zum 1. Jänner 1988 in Höhe von 32.000,00 S handle. Dieses Fischereirecht habe der Bw. bereits vor Jahren im Erbwege erworben. Grund und Boden seien nicht im Eigentum des Bw. gestanden. Dieses Fischereirecht sei schon beim Erwerb durch den Bw. dauerverpachtet gewesen. Der Bw. habe die diesbezüglichen Überschüsse bzw. Gewinne jeweils als sonstige Einkünfte erklärt, und bis zum Jahr 2002 seien sie als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt worden. Das Fischereirecht sei ein rechtlich selbständiges, vom Eigentum am Grund und Boden losgelöstes, frei verfügbares und damit gesondert bewertbares Wirtschaftsgut im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Für die Zuordnung sei unmaßgeblich, ob der Steuerpflichtige die Fische selbst fange und veräußere oder gegen Entgelt Dritten das Recht zum Fischfang einräume. Einnahmen aus der Verpachtung eines Fischereirechtes seien daher auch im Falle der Dauerverpachtung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (EStR 2000 RZ 5122). Es liege hier also eine Betriebsveräußerung vor, wobei die Versteuerung nach Maßgabe der §§ 24 und 37 EStG 1988 zu erfolgen habe. Im vorliegenden Fall sei der Veräußerungsgewinn nach Abzug des Buchwertes und der Veräußerungskosten, dh. in Höhe von 192.674,00 € zur Gänze als steuerpflichtig zu behandeln. Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliege

grundsätzlich dem Steuerpflichtigen. Da von Seiten des Bw. aber keine Anschaffungskosten nachgewiesen worden seien, habe das Finanzamt die historischen Anschaffungskosten in Höhe des Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 mit 2.326,00 € geschätzt.

In seiner **Gegenäußerung vom 20. April 2005** wiederholte der Bw., dass er das verpachtete Fischereirecht im Erbwege übernommen und den Pachtvertrag unverändert fortgesetzt habe. Er habe daher zu keinem Zeitpunkt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, sondern immer nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb des Bw. habe im vorliegenden Fall nie bestanden. Das gegenständliche Fischereirecht sei daher dem Privatvermögen zuzurechnen. Auch das Finanzamt habe dies seit dem Jahr 1978 so gesehen und auch entsprechend veranlagt. Wenn das Finanzamt nun unter Hinweis auf EStR 2000 RZ 5122 meine, dass Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechtes auch im Falle einer Dauerverpachtung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft darstellen, so werde darauf hingewiesen, dass dieser Satz nicht unter RZ 5122, sondern unter RZ 5118 stehe. RZ 5118 beziehe sich jedoch auf die Einkünfte aus Fischzucht, Teichwirtschaft und Binnenfischerei, nicht aber auf Fischereirechte, die nicht im Eigentum des Fischereiberechtigten stehen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 23. Mai 2005** brachte der Bw. weiters vor, dass, selbst wenn man entgegen der Meinung des Bw. davon ausgehen wollte, dass Einkünfte aus Binnenfischerei auf Grund eines in Form einer Dienstbarkeit bestehenden Fischereirechtes zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählen, hier vom Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes spätestens seit Antritt des Erbes durch den Bw. nicht mehr auszugehen sei. Eine Betriebsaufgabe sei dann anzunehmen, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden könne, dass der Verpächter den Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung führen wird. Diese Wahrscheinlichkeit sei aber schon bei der Erblasserin anzunehmen gewesen, weil diese auf Grund ihres hohen Alters und Pensionsbezugs das Fischereirecht seinerzeit verpachtet habe. Dieser Pachtvertrag habe dann vom Bw. im Jahr 1978 als Erbe übernommen werden müssen, und ein neuerlicher Pachtvertrag sei 1987 abgeschlossen worden. Dem entsprechend habe auch das Finanzamt in den laufenden Veranlagungen die Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechtes jeweils unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst und damit selbst zu erkennen gegeben, dass es sich hier nicht mehr um betriebliche Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft handle. Die Aufgabe des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in Form der Binnenfischerei sei somit beim Bw. spätestens anlässlich der Übernahme des Erbes erfolgt. Was die in den Pachtverträgen 1968 und 1987 und im Kaufvertrag 2003 vorgesehene fortbestehende Fischereierlaubnis zu Gunsten des Bw. anlangt, so sei diese vom Bw. und seinen Angehörigen tatsächlich nie ausgeübt worden. Der Bw. habe nie über eine gültige

Jahresfischereikarte verfügt, und er habe auch nie eine Fischereiausrüstung wie Angelzeug, Watstiefel, Käscher, Köder oder Angelhaken besessen. Es wäre ihm also schon deshalb nicht möglich und erlaubt gewesen, die Fischereierlaubnis in Anspruch zu nehmen. Der Bw. sei auch nicht Mitglied der Landeskammer für Land- und Forstwirtschaft (Zwangsmitgliedschaft für Land- und Forstwirte) und auch nicht bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern beitragspflichtig. Abgesehen davon könne aus einer rechtsgeschäftlich angeordneten Fischereiberechtigung keinesfalls das Vorliegen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes abgeleitet werden. Andernfalls würden beispielsweise alle Hobbyfischer oder Mitglieder von Fischereivereinen durch die Ausübung der Fischereierlaubnis zu Land- und Forstwirten werden. Auch die im Pachtvertrag 1987 vorgesehenen fortbestehenden Rechte des Bw. im Zusammenhang mit der Fischereiaufsicht würden für sich keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit begründen. Der Bw. sei bereits von seiner Mutter als Organ der Fischereiaufsicht eingesetzt worden, und es sei diesbezüglich im Fischereikataster keine Änderung erfolgt, obwohl bereits seit dem Jahr 1985 M als Fischereiaufsichtsorgan bestellt gewesen sei. Auch die dem Bw. vorgehaltenen in der Vergangenheit gesetzten Aktivitäten (Fischbesatz in den Jahren 1994 und 2002, Anbringung von Begrenzungstafeln für das Fischereirevier im Jahr 2001, Beitritt zum Landesfischereiverband im Jahr 2002) seien nicht geeignet, eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit zu begründen, sondern würden sich als reine Maßnahmen zur Erhaltung und Sicherung des Besitzstandes darstellen.

Dazu nahm das Finanzamt im **Schreiben vom 4. Juli 2005** dahingehend Stellung, dass Einkünfte aus Binnenfischerei unabhängig von einem Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb auch im Falle der Verpachtung des Fischereirechtes Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft darstellen. Eine Vermögensverwaltung und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung könnten nur dann vorliegen, wenn landwirtschaftliche Objekte den land- und forstwirtschaftlichen Bereich verlassen, wie zB bei der Vermietung von Grundflächen für Golfplätze, Fußballplätze usw. (EStR 2000 RZ 5071). Im vorliegenden Fall werde das Fischereirecht aber zur Ausübung der Binnenfischerei und somit für eine land- und forstwirtschaftliche Nutzung verpachtet, und deshalb könnten nach Ansicht des Finanzamtes hier auch nur Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vorliegen. Beim Fischereirecht handle es daher um Betriebsvermögen, dessen Veräußerung steuerpflichtig sei. Außerdem würden die in der Vergangenheit gesetzten o.a. Aktivitäten des Bw. (Fischbesatz, Anbringen von Begrenzungstafeln) auf zusätzliche Leistungen hinweisen, die über die Vermögensverwaltung hinausgingen, und es würden die fortbestehende Fischereierlaubnis laut Pachtverträgen bzw. Kaufvertrag und der Beitritt zum Landesfischereiverband im Jahr 2002 auf eine Eigennutzung durch den Bw. hinweisen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2005** führte der Bw. näher aus, dass im Fischereikataster neben E und B zwar auch der Bw. als Fischereiaufseher eingetragen gewesen sei. Diese Eintragung sei aber bereits zu Lebzeiten der Rechtsvorgängerin des Bw. erfolgt und seither weder berichtigt, ergänzt oder erneuert worden. Tatsächlich habe der Bw. jedoch - wie bereits erwähnt - M ersucht, die Fischstrecke zu beaufsichtigen, weil dieser als beeidetes Fischereiaufsichtsorgan ohnedies bereits für den Ober- und den Unterlieger tätig gewesen sei. Wie ebenfalls bereits erwähnt, habe der Bw. nie eine Fischereiausrüstung oder Jahresfischereikarte besessen. Das bis zum Jahr 1999 gültige Fischereigesetz habe auch für (eingetragene) Fischereiaufsichtsorgane keine Verpflichtung zum Besitz einer gültigen Jahresfischereikarte vorgesehen. Auch nach Inkrafttreten des Fischereigesetzes 2000 habe die Behörde den Bw. nie aufgefordert, eine gültige Jahresfischereikarte nachzuweisen. Eine Fischereiausrüstung sei in diesem Zusammenhang überhaupt nie erforderlich oder nachzuweisen gewesen. Der Bw. habe also nachweislich nie einen Fischereibetrieb selbst geführt. Er sei dazu auch weder befähigt noch rechtlich in der Lage gewesen. Er habe von Anbeginn an dem Finanzamt gegenüber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Da das Finanzamt selbst keine Veranlassung gesehen habe, für den Bw. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. eine Betriebsaufgabe festzustellen, müsse die Betriebsaufgabe also wohl schon bei der Rechtsvorgängerin erfolgt sein. Anlässlich seiner Vorsprache beim Finanzamt am 3. Dezember 2003 sei dem Bw. die Auskunft erteilt worden, dass die Veräußerung des Fischereirechtes durch den Bw. keinen steuerpflichtigen Tatbestand darstelle. Es erscheine daher wohl glaubhaft, dass das Fischereirecht schon bei der Rechtsvorgängerin dem Privatvermögen zuzurechnen gewesen bzw. schon damals eine Betriebsaufgabe erfolgt sei. Was die o.a. Aktivitäten des Bw. in Zusammenhang mit dem Fischereirecht anlangt, so sei eine Mitbeteiligung des Bw. am Fischbesatz in den Jahren 1994 (*Anm.: 2.497,00 \$*) und 2002 (*Anm.: 473,00 €*) nur über ausdrückliches Ersuchen und Bitten der damaligen Pächter erfolgt, 1994 nach einem besonderen Hochwasserschaden, 2002 für die 2001 eingetretenen Pächter, die einen besonders starken Besatz mit großen Fischen gewünscht hätten. Bereits in dem von der Rechtsvorgängerin des Bw. abgeschlossenen Pachtvertrag sei das Recht der Entnahme von lebenden Fischen (bis 12 kg jährlich) für die Verpächterin bzw. deren Angehörige vereinbart gewesen. Diese Regelung sei in den Pachtvertrag 1987 aber nur deshalb übernommen worden, weil der alte Pachtvertrag als Vorlage gedient habe. Tatsächlich hätten Fischentnahmen durch den Bw. oder irgendwelche andere Personen nie stattgefunden und daher auch kein Grund für die Beteiligung des Bw. an einem Fischbesatz sein können. Der Beitritt zum Landesfischereiverband (*Anm.: Jahresmitgliedsbeitrag: 37,06 €*) sei deshalb erfolgt, weil im Jahr 2000 ein neues Fischereigesetz ergangen sei und der Bw. es für notwendig erachtet habe, bessere

Informationen zu erhalten, zumal sich die Bestimmungen betreffend Verpachtungen bzw. Pächterrechte in vielen Dingen geändert hätten. Was die Anbringung von Begrenzungstafeln im Jahr 2001 (*Anm.: 765,00 S*) anlangt, so seien die die Fischstrecke betreffenden Begrenzungsangaben im Katasterblatt sehr unleserlich definiert, und es sei daher immer wieder zu absichtlichen oder unabsichtlichen Grenzüberschreitungen durch Fischer gekommen. Um in Zukunft Streitigkeiten zu vermeiden, seien die Grenztafeln für die Revierabgrenzung aufgestellt worden. Es handle sich hier also um reine Maßnahmen zur Erhaltung und Sicherung des Besitzstandes und keineswegs um Tätigkeiten zur Ausübung der Fischerei. Schließlich werde zur o.a. Finanzamtsstellungnahme nochmals bemerkt, dass das Finanzamt selbst die Einkünfte aus der Verpachtung des Fischereirechtes von Anbeginn (dh. seit Übernahme des Erbes durch den Bw.) stets als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlagt habe. Trotz der aus den eingereichten Erklärungen ersichtlichen Aufwendungen (Fischbesatz, Grenzmarkierungstafeln, Mitgliedsbeiträge zum Fischereiverband) habe das Finanzamt nie Anlass gesehen, von der bisherigen Vorgangsweise (= Erfassung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) abzuweichen.

Mit Begleitschreiben vom 24. Jänner 2006 übermittelte der Bw. dem unabhängigen Finanzsenat schließlich noch die Ablichtung eines an das Finanzamt gerichteten **Nachsichtsantrages vom 17. Jänner 2006**. Darin wurde ua. ausgeführt, dass der Bw. ursprünglich nie die Absicht gehabt habe, das gegenständliche Fischereirecht zu verkaufen, und auch in dem beim Notar hinterlegten Testament vorgesehen gewesen sei, das Fischereirecht im Erbwege (wie er es schon von seiner Mutter erhalten hatte) weiterzugeben. Nachdem die spätere Erwerberin den Bw. aber immer wieder bedrängt habe, doch zu verkaufen, und der Vertragsverfasser K den Bw. darauf hingewiesen habe, dass beim Verkauf keine Einkommensteuer anfallen würde, habe sich der Bw. am 2. Dezember 2003 an das Finanzamt mit der mündlichen Anfrage gewandt, ob in seinem Fall die Veräußerung des Fischereirechtes tatsächlich steuerfrei wäre, insbesondere im Hinblick darauf, dass er das Fischereirecht ja nie selbst ausgeübt habe, sondern vielmehr schon von seiner Mutter als verpachtetes Fischereirecht übernommen habe. Nachdem der Vorstand des Finanzamtes die Steuerfreiheit beim dargestellten Sachverhalt bestätigt habe, habe sich der Bw. entschlossen, den Kaufvertrag zu unterfertigen. Die Unterfertigung des Kaufvertrages sei am 19. Dezember 2003, also 16 Tage nach der Zusage der Steuerfreiheit, erfolgt. Im vorliegenden Fall sei somit § 3 Z 2 lit. a der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO, BGBl II Nr. 435/2005, erfüllt, weshalb der Antrag gestellt werde, die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 2003 durch Abschreibung nachzusehen.

Laut **Mitteilung des Finanzamt vom 3. Februar 2006** sei eine Behandlung des o.a. Nachsichtsantrages vom 17. Jänner 2006 durch das Finanzamt erst nach Ergehen der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 zu erwarten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ua. die Einkünfte aus Binnenfischerei.

Unter Binnenfischerei versteht man das Hegen und Fischen in stehenden und fließenden Binnengewässern (Seen, Flüsse, Bäche, Teiche) (Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 56).

Unter einem Fischereirecht versteht man die ausschließliche Befugnis, im Fischwasser Fische, Muscheln und Krustentiere zu hegen, zu fangen und sich anzueignen. Das Fischereirecht ist ein Privatrecht und grundsätzlich Ausfluss des Eigentums am Gewässer. Ist der Fischereiberechtigte nicht Eigentümer des Gewässers, ist das Fischereirecht als Dienstbarkeit anzusehen. Ein Fischereirecht ist daher ein selbständiges und gesondert bewertbares Wirtschaftsgut und vom Grund und Boden zu unterscheiden (Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 58/1, mwN).

Die Einkunftsart Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) gehört zu den betrieblichen Einkunftsarten. Die Tätigkeit muss daher selbständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und mit Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgen. Die Abgrenzung von den anderen betrieblichen Einkunftsarten (selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb) erfolgt nach dem Inhalt der Tätigkeit; § 21 EStG 1988 ist somit eine *lex specialis* zu § 23 EStG 1988 (Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 1).

Im vorliegenden Fall geht das Finanzamt - entgegen seiner langjährig geübten Veranlagungspraxis (die Einkünfte aus der Verpachtung des Fischereirechtes wurden seit je her unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfasst) und offenbar unter dem Eindruck geänderter Richtlinien (vgl. EStR 2000 RZ 5118, 5122a), entgegen auch einer dem Bw. noch kurz vor dem Fischereirechtsverkauf diesbezüglich gegebenen Rechtsauskunft - nunmehr also davon aus, dass Einnahmen aus der Dauerverpachtung eines Fischereirechtes *immer* den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen sind, das Fischereirecht daher dem Betriebsvermögen zuzurechnen und der Erlös aus der Veräußerung des Fischereirechtes steuerpflichtig ist.

Einer derartigen kategorischen Behauptung kann der unabhängige Finanzsenat jedoch nicht beipflichten, würde dies doch letztlich bedeuten, dass eine Betriebsaufgabe in Zusammenhang mit einer Dauerverpachtung eines Fischereirechtes überhaupt nicht mehr möglich wäre (diese Konsequenz wurde letztlich auch vom Finanzamt im o.a. Schreiben vom 4. Juli 2005

aufgezeigt, zumal nicht denkbar erscheint, dass ein verpachtetes Fischereirecht den land- und forstwirtschaftlichen Bereich bzw. Fischereibereich "verlässt"). Weshalb aber gerade im Fischereibereich gleichsam ein "Sonderrecht" bestehen soll, welches hier also die allgemeinen steuerlichen Grundsätze zur Frage der Betriebsaufgabe in Zusammenhang mit Verpachtungen unanwendbar macht, ist für den unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Gegen die vom Finanzamt nunmehr vertretene Ansicht spricht auch folgende Überlegung: Nach herrschender Rechtsauffassung ist dann, wenn eine zunächst einkommensteuerlich relevante Betätigung zur "Liebhaberei" wird, eine Beendigung dieser Betätigung bzw. *Betriebsaufgabe* zu unterstellen (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 391). Nun steht aber wohl eindeutig fest, dass auch bei Betätigungen iSd § 21 EStG 1988 "Liebhaberei" vorliegen kann (Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 3). Demnach wäre also auch zB bei einer auf Grundlage eines Fischereirechtes (notwendiges Betriebsvermögen) betriebenen und zunächst als einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle einzustufenden Binnenfischerei mit dem Wechsel in die "Liebhaberei" eine Betriebsaufgabe zu unterstellen. - Die o.a. Fiktion einer gleichsam "unveränderlichen" Zugehörigkeit von Fischereirechten zur betrieblichen Sphäre ist damit aber offenbar nicht aufrecht zu erhalten.

Dazu kommt noch, dass die zahlreichen Hinweise im Schrifttum auf Fischereirechte als Beispiel für grundstücksgleiche Rechte iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sinnlos wären, wenn nicht auch tatsächlich Fallkonstellationen möglich wären, wo Einnahmen aus der Verpachtung von Fischereirechten unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 28 EStG 1988 fallen (zB Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 23; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 28 Tz 11; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 28 Tz 7).

Außerdem wird in der Literatur sehr wohl auch die Auffassung vertreten, dass im Falle der Dauerverpachtung eines Fischereirechtes, welches die wesentliche Betriebsgrundlage eines Fischereibetriebes darstellt, eine Betriebsaufgabe vorliegen kann - entsprechend den allgemeinen steuerlichen Kriterien zur Frage der Betriebsaufgabe in Zusammenhang mit Verpachtungen. In einem solchen Fall stellen die Pachteinnahmen dann aber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar (Doralt, EStG⁹, § 21 Tz 55/1).

Nach den o.a. Kriterien ist eine Betriebsverpachtung dann als Betriebsaufgabe zu behandeln, wenn die konkreten Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses nicht mehr weiterzuführen. Maßgeblich sind die objektiv erkennbaren, äußeren Verhältnisse. Für die Annahme der Betriebsaufgabe genügt es, wenn die Gesamtheit

der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter selbst diesen Betrieb nie mehr auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird (Doralt, EStG⁴, § 24 Tz 156, 160, mwN).

Nun spricht aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates im vorliegenden Fall das Gesamtbild der Verhältnisse offenbar keineswegs für die Absicht des Bw., den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses weiterzuführen, ist hier doch völlig unbestritten bzw. unwiderlegt, dass das seit dem Jahr 1968 dauerverpachtete Fischereirecht bereits im Jahr 1978 im Erbwege an den Bw. übergegangen ist, dass der Bw. (Jahrgang 1928) die Binnenfischerei selbst nie ausgeübt, eine diesbezügliche Ausübung offensichtlich auch nie beabsichtigt, niemals eine Fischereikarte oder Anglerrüstung besessen, nie Fische entnommen und auch die Fischereiaufsicht nicht selbst ausgeübt hat.

Unter Zugrundelegung der o.a. Kriterien ist hier daher sehr wohl von einer bereits in der Vergangenheit erfolgten Betriebsaufgabe auszugehen, wobei der konkrete Zeitpunkt dieser Betriebsaufgabe und damit der Überführung des verfahrensgegenständlichen Fischereirechtes (als notwendiges Betriebsvermögen des Binnenfischereibetriebes) ins Privatvermögen dahingestellt bleiben kann, zumal er nach der Lage der Dinge jedenfalls *vor* dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum gelegen sein muss. Weiters kann hier auch dahingestellt bleiben, ob sich die Betriebsaufgabe erst in der Sphäre des Bw. oder bereits in der seiner Rechtsvorgängerin ereignet hat.

An diesem Ergebnis vermögen auch die vom Bw. in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen offengelegten Aktivitäten in Zusammenhang mit seiner Verpachtungstätigkeit (Mitbeteiligung am Fischbesatz in den Jahren 1994 und 2002, Anbringung von Begrenzungstafeln für das Fischereirevier im Jahr 2001, Beitritt zum Landesfischereiverband im Jahr 2002) nichts zu ändern, stellen sich diese doch - entsprechend der diesbezüglichen Verantwortung des Bw. - tatsächlich lediglich als "reine Maßnahmen zur Erhaltung und Sicherung des Besitzstandes" dar (vgl. Vorhaltsbeantwortungen vom 23. Mai 2005 und 16. August 2005).

Den in der Begründung des angefochtenen Bescheides enthaltenen *bewertungsrechtlichen* Argumenten kann bei den hier anzustellenden *einkommensteuerlichen* Überlegungen keine Bedeutung beigemessen werden. Im Übrigen enthält das EStG 1988 seine eigenen Bewertungsvorschriften und schließt damit die Anwendung des BewG 1955 grundsätzlich aus (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 1 S 50).

Die vom Bw. erklärten laufenden Einkünfte aus der Verpachtung des Fischereirechtes sind daher richtigerweise - wie schon in der Vergangenheit - unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen, und der Veräußerungserlös betreffend das sohin dem

Privatvermögen zuzurechnende (außerhalb der Spekulationsfrist angeschaffte) Fischereirecht bleibt richtigerweise außer Ansatz. Im Ergebnis wird damit das Besteuerungsergebnis erzielt, wie es dem Bw. offenbar auch anlässlich seiner Anfrage kurz vor dem Fischereirechtsverkauf zugesichert wurde.

Der Vollständigkeit halber wird schließlich noch darauf hingewiesen, dass sich die im Spruch ersichtlichen Sonderausgaben aus dem Kirchenbeitrag in Höhe von 75,00 € sowie einem Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung (Topf-Sonderausgaben) eingeschliffen nach der Formel:

$$[50.900,00 \text{ € minus Gesamtbetrag der Einkünfte}] \times \text{Sonderausgabenviertel} / 14.500,00 \text{ €}$$

zusammensetzen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 18 Abs. 3, Seite 4).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 15. März 2006