



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Klagenfurt  
Senat 1

GZ. RV/0620-K/08  
miterledigt RV/0418-K/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Mag. Gerhard Verderber, KR Dr. Wilhelm Miklin und Reinhard Krassnig im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung des B, Wohnort1, Adresse1, vertreten durch StB GmbH, Steuerberatung, Ort1, Adresse2, vom 3. Juli 2008 und 12. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch Mag. D und HR Dr. PT, vom 3. Juni 2008 bzw. 9. September 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 nach der am 20. Mai 2010 in Ort1, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird von Amts wegen zum Nachteil des Bw. abgeändert.

2. Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist pauschalierter Land- und Forstwirt.

Mit Kaufvertrag vom 27.02.2006 trafen der Bw. als Verkäufer einerseits und die K K. AG (kurz K) als Käuferin andererseits nachstehende Vereinbarung:

### **„1. Derzeitige Rechts- und Sachlage**

Der Verkäufer ist Eigentümer der Liegenschaft EZ 1 GB 8. Bei dieser Einlagezahl ist aufgrund der K WebMedix-Abfrage vom 20.12.2005, 13:52 Uhr im A2-Blatt unter LNR 4a die Grunddienstbarkeit des Fischereirechtes wie folgt ersichtlich gemacht:

4 a ZI01 Grunddienstbarkeit Fischereirecht  
an Gst 3 KG 4., Gst 5 KG 6, Gst 7 KG  
8, Gst 9 KG 10

Weiters ist bei dieser EZ im C-Blatt unter C-LNR 4a das Pfandrecht im Betrage von EUR 110.000,- s.A. zugunsten der Bank1 AG, hier als Haupteinlage und bei der Liegenschaft EZ 12 GB 8 , ebenfalls im Eigentum des B, in C-LNR 3a, hier als Nebeneinlage, einverleibt.

Der Verkäufer ist Eigentümer des folgenden im Fischereikataster der Bezirkshauptmannschaft V eingetragenen Fischereirechtes (Eigenreviers) und zwar

G beidufig von der Bundesgrenze bis zur Eisenbahnbrücke nächst G, sowie in sämtlichen auf dieser Strecke links und rechts in die G einmündenden Nebenbächen, das sind der K-Bach, T-Bach, R-Bach, gemäß Bescheid vom 22.08.1995, Zahl: NN.

### **2. Kaufvereinbarung**

Der Verkäufer verkauft und übergibt und die K kauft und übernimmt die in Punkt 1. genannten Fischereirechte mit allem rechtlichen und faktischen Zubehör, sowie mit allen Pflichten, wie er dieses Fischereirecht aufgrund der bestehenden gesetzlichen Bestimmungen bisher besessen hat oder hiezu berechtigt gewesen ist, lastenfrei in ihr unbeschränktes Eigentum.

In diesem Zusammenhang wird seitens des Verkäufers festgehalten, dass es sich beim Verkauf des Fischereirechtes um den Verkauf eines Teilbetriebes des Verkäufers handelt.

Der Verkäufer gewährleistet, dass die der K übergebene, und von der StB - und Beratungsgesellschaft m.b.H. erstellte und geprüfte Teilwertbilanz zum 31.12.2005 – die einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet -, nach den handelrechtlichen Vorschriften erstellt wurde und vollständig und richtig ist. [...]

### **3. Belastungen und Lastenfreistellungen**

Die Liegenschaft EZ 1 GB 8 des Verkäufers, in der das Fischereirecht im A2-Blatt ersichtlich gemacht ist, ist, wie unter Punkt 1. dieses Vertrages bereits angeführt, mit den dort angeführten Rechten und Verpflichtungen belastet.

In Anbetracht der ausdrücklich vereinbarten Lastenfreiheit des Kaufgegenstandes verpflichtet sich der Verkäufer von sich aus und auf seine Kosten die zur lastenfreien Abschreibung des vertragsgegenständlichen Fischereirechtes erforderlichen grundbuchsfähigen Zustimmungserklärungen von den angeführten Buchberechtigten zu beschaffen und diese Löschung grünbücherlich durchzuführen.

Die vereinbarte Lastenfreiheit des Kaufgegenstandes ist somit gegeben.

#### **4. Kaufpreis**

Der Kaufpreis wird mit **EUR 360.000,00**

(in Worten Euro dreihundertsechzigtausend 00/100) vereinbart und ist wie folgt zur Zahlung fällig:

Der erste Teilbetrag von **EUR 330.000,00**

(in Worten Euro dreihundertdreißigtausend 00/100) inkl. 12% MWSt. ist sofort nach Eintragung (Vormerkung) des Eigentumsrechtes der K im Fischereikataster der Bezirkshauptmannschaft V von der K treuhändig beim Notar Dr. XX, Adresse3, in PLZ2 V, auf ein von diesem noch bekannt zu gebendes Treuhandkonto zu hinterlegen mit dem einseitig nicht abänderbaren und unwiderruflichen Treuhandauftrag, den Kaufpreis samt den während der Erlagsdauer anfallenden Zinsen an den Verkäufer auszuzahlen, sobald der Kaufgegenstand lastenfrei ist.

Auf eine Verzinsung und Wertsicherung des Kaufpreises wird bis zur Fälligkeit einverständlich verzichtet.

Notar Dr. X wird sofort nach beiderseitiger Unterfertigung dieses Vertrages auf Kosten des Verkäufers die zur Eintragung (Vormerkung) notwendigen Schritte unternehmen, wozu er von den Vertragsparteien hiermit ausdrücklich ermächtigt wird.

Der zweite Teilbetrag von **EUR 30.000,00**

(in Worten dreißigtausend 00/100) zuzüglich 20% MWSt. ist bis zum 31.01.2006 ebenfalls auf das vorgenannte Treuhandkonto beim Notar Dr. XX treuhändig zu hinterlegen, mit dem einseitig und unwiderruflichen Treuhandauftrag, diesen zweiten Teilbetrag samt den während der Erlagsdauer anfallenden Zinsen, an den derzeit einzigen Fischereipächter, Herrn EAG, geb. Datum1, jedoch nur nach Unterfertigung der Erklärung, auf sein obgenanntes Fischereirecht zu verzichten, auszuzahlen.

#### **5. Gewährleistung**

Der Verkäufer haftet dafür, dass keine sonstigen Rechte dritter Personen bestehen oder erfolgreich geltend gemacht werden können und dass der Kaufgegenstand frei von Pachtrechten ist.

In diesem Zusammenhang nimmt die K zur Kenntnis, dass der einzige Pächter, EAG, geb. Datum1, am 07.12.2005 auf die Ausübung seines Pachtrechtes mit 31.12.2005 schriftlich Verzicht geleistet hat.

6.-12. [...]"

Mit Eingabe vom 09.10.2007 teilte die steuerliche Vertretung des Bw. dem Finanzamt mit, dass das gegenständliche Fischereirechtes verkauft worden sei. Gleichzeitig wurde die Aufteilung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auf drei Jahre beantragt.

In einer Beilage stellte die steuerliche Vertretung den Veräußerungsgewinn sowie dessen steuerliche Behandlung wie folgt dar:

|            |                                                |            |
|------------|------------------------------------------------|------------|
| Einnahmen: | Verkauf Fischereirecht an die K inkl. 12% MwSt | 330.000,00 |
|------------|------------------------------------------------|------------|

|           |                                                        |                   |
|-----------|--------------------------------------------------------|-------------------|
| Ausgaben: | Restbuchwert Fischereirecht lt. Teilwertbilanz         | -200.000,00       |
|           | DI P, Bearbeitungs- u. Vermittlungsgebühr              | <u>-12.960,00</u> |
|           | <b>Nicht von der Pauschalierung erfasste Einkünfte</b> | <b>117.040,00</b> |

Aufgrund der vorliegenden Aktenlage wird bei der do. Finanzbehörde der Antrag auf Verteilung des Veräußerungsgewinnes gem. § 37 Abs. 2 EStG für die Veräußerung des Fischereirechtes auf 3 Jahre gestellt.

|                                     |                  |
|-------------------------------------|------------------|
| Einkünfteverteilung für 2006 je 1/3 | 39.013,33        |
| Einkünfteverteilung für 2007 je 1/3 | 39.013,33        |
| Einkünfteverteilung für 2008 je 1/3 | <u>39.013,33</u> |
|                                     | 117.040,00       |

Mit Vorhalt vom 10.12.2007 brachte das Finanzamt dem Bw. Nachstehendes zur Kenntnis:

„[..].

Der Teilwert des Fischereirechtes wurde von ihnen mit € 200.000,00 geschätzt. Bei unentgeltlichem Erwerb sind für die Buchwerte die historischen Anschaffungskosten anzusetzen. Diese ermittelte das Finanzamt aufgrund des vom Vorbesitzer bekannt gegebenen Ertrages zum 1.1.1995 (Zeitpunkt des Erwerbes) mit € 1.384,42. Um Stellungnahme wird ersucht.“

Zur ertragsteuerlichen Beurteilung des Veräußerungsvorganges, insbesondere zur Höhe des Restbuchwertes betreffend das gegenständliche Fischereirecht, holte das Finanzamt vor Erlassung des besagten Vorhaltes beim Bundesministerium für Finanzen, Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren, Verkehrssteuern und Bewertung, ein entsprechendes Gutachten ein.

In der besagten Expertise führte der Gutachter DI Ro Nachstehendes aus:

### **„1. Ausgangslage**

In den Einkommensteuerrichtlinien unter Rz 5009 wird betreffend Veräußerung von dinglichen Rechten folgendes gesagt:

Ein dingliches Recht, auf Grund dessen der Berechtigte Anspruch auf bestimmte Leistungen, ein Dulden oder Unterlassen hat, bildet einen Bestandteil des Vermögens des Berechtigten. Die Aufgabe des Rechts ist daher wirtschaftlich als Veräußerung eines Vermögensteils anzusehen und zählt das Entgelt, welches als Gegenleistung für die Aufgabe gewährt wird, dann zu den Betriebseinnahmen aus Land- und Forstwirtschaft, wenn das (aufgegebene) Recht zum Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehört hat. Dazu zählen insbesondere Bestandrechte, Eigenstromrechte, Fischereirechte, Jagdrechte, Kontingente (Milch- und Rübenkontingente), Nachbarrechte, Teilwaldrechte, Wassernutzungsrechte.

### **2. Kaufgegenstand – Kaufpreis**

Beim veräußerten Fischereirecht handelt es sich um das Fischereirecht Nummer 112 Verwaltungsbezirk V in der Gemeinde H, A im Fischereikataster der Bezirkshauptmannschaft V V – Land.

Das Fischereirecht umfasst den Fluss G beidufig mit Nebenbächen z.B. K-Bach, T-Bach, R-Bach von der Bundesgrenze bis zur Eisenbahnbrücke nächst G.

Der Kaufpreis für das Fischereirecht beträgt 330.000,00 EURO. Von dem Betrag sind für die Ermittlung der Höhe der Einkünfte gem. § 21 EStG 1988 ein allfälliger Buchwert des Rechts bzw. die Ausgaben für die Anschaffung und für die Veräußerung in Abzug zu bringen.

### **3. Ausgaben**

Bei der Bemessung der steuerpflichtigen Einkünfte aus der Veräußerung des Fischereirechts sind folgende Werte in Abzug zu bringen

- Restbuchwert
- Sonstige Ausgaben die in Zusammenhang mit der Veräußerung anfallen

#### **3.1. Feststellung Restbuchwert**

Da der von der StB in Ansatz gebrachte Restbuchwert von 200.000 EURO für das gegenständliche Fischereirecht Nummer 999 Verwaltungsbezirk V in der Gemeinde H, A nicht nachvollziehbar war, wurden Erhebungen mit folgendem Ergebnis durchgeführt:

Das Fischereirecht war im EWAZ 123 als eigene wirtschaftliche Einheit erfasst, eine Prüfung des Anlagevermögens des vormaligen Eigentümers Ing.B St.Nr. 234 ergab, dass das Fischereirecht nicht darin enthalten war und deshalb daraus auch kein Buchwert ermittelbar ist.

In weiterer Folge ging das Fischereirecht lt. Gre 1 vom 13.12.1994 unentgeltlich durch Erbschaft in das Eigentum von Herrn B und damit in den pauschalierten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb EWAZ 22 über.

In Ermangelung von Anschaffungskosten oder Buchwerten bietet sich daher als Hilfswert nur der Ertragswert in Höhe von 19.050,- ATS d.s. 1.384,4175 EUR im Zurechnungsbescheid zum 01.01.1995 vom 18.01.1995 für die EWAZ 123 an, diesbezüglich ist auf die Rz 5086 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zu verweisen:

Zu beachten ist, dass gemäß § 38 Abs. 2 Schillingeröffnungsbilanzgesetz eine Aufwertung von Buchwerten des stehenden Holzes nur bei tatsächlicher Aktivierung in der Schlussbilanz 1952 zulässig war. In allen anderen Fällen, insbesondere bei unentgeltlichem Erwerb (Erbschaft, Schenkung) sind die historischen Anschaffungskosten anzusetzen. Kronenbeträge sind nach dem Schillinggesetz umzurechnen. Sind keine Anschaffungskosten gegeben, weil der Forst unentgeltlich vom Vorgänger (zumeist Generationen hindurch) erworben wurde, sind die historischen Anschaffungskosten zu schätzen. Es bestehen keine Bedenken, wenn – wie bei pauschalierter Gewinnermittlung – die historischen Anschaffungskosten in Höhe des (auf die entsprechenden Flächen anteilig entfallenden) Einheitswertes zum 1. Jänner 1989 geschätzt werden.

#### **3.2. Sonstige Aufwendungen**

Als weitere Aufwendungen wurden Herrn DI P für Bearbeitungs- und Vermittlungsgebühren 12.960,00 EURO bezahlt, diese sind, da sie im Zusammenhang mit der Veräußerung des Fischereirechtes stehen, ebenfalls zu berücksichtigen.

### **4. Ergebnis**

#### **Ermittlung nicht pauschalierter Einkünfte aus Veräußerung Fischereirecht gem. § 21 EStG 1988**

|  |  |     |      |
|--|--|-----|------|
|  |  | ATS | EURO |
|--|--|-----|------|

|           |                                               |           |               |
|-----------|-----------------------------------------------|-----------|---------------|
| Einnahmen | Verkauf Fischereirecht an die K inkl. USt 12% |           | 330.000,0000  |
| Ausgaben  | Ertragswert lt. EWAZ 123 z.1.1.95             | 19.050,00 | -1.384,4175   |
|           | DI P, Bearbeitungs- u. Vermittlungsgeb.       |           | - 12.960,0000 |
|           |                                               |           | 315.655,5825  |

Aus der Differenz der Einnahmen aus dem Verkaufserlös für das Fischereirecht und Ausgaben ergeben sich Einkünfte gem. § 21 EStG 1988 in der Höhe von 315.655,58 EURO.“

In Beantwortung des finanzamtlichen Ergänzungsvorhaltes vom 12.12.2007 führte der Bw. mit Eingabe vom 24.01.2008 zur Ermittlung des Restbuchwertes aus, dass er das strittige Fischereirecht in dritter Generation übernommen habe. Da die seinerzeitigen Anschaffungskosten nicht mehr eruierbar gewesen seien, habe er in Anlehnung an die steuerliche Behandlung von Milchquotenverkäufen fiktive Anschaffungskosten in Höhe von ca. 50% des Verkaufserlöses unterstellt. Zur steuerlichen Behandlung von Milchquotenverkäufen werde von Seiten des BMF in den in den EStR 2000 die Rechtsansicht vertreten, dass es möglich sei, bei der Veräußerungsgewinnermittlung 50% des Veräußerungserlöses an Anschaffungskosten in Abzug zu bringen. Dieser Ansatz beruhe auf Statistiken der Agrarmarkt Austria bzw. Milchwirtschaftsfonds und sei per analogiam auch auf den gegenständlichen Fall übertragbar.

In einer zur Vorhaltsbeantwortung des Bw. ergangenen Replik setzte der Gutachtensersteller DI Ro, den Ausführungen des Bw. wörtlich entgegen:

**„Ad 1** [betrifft die Umsatzsteuer 2006]

**Ad. 2** Rz 5122a Veräußerungserlöse

Der Nachweis für einen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen (siehe auch EStR in Rz 5122 bzw. 5122a) und konnte nicht erbracht werden.

Eine analoge Anwendung der Milchquotenregelung ist nicht möglich, ginge aber gar nicht, weil hier von einem Sachverhalt ausgegangen wurde, die auf Milchquoten zutreffen, nicht aber auf Fischereirechte. Bei der Milchquotenregelung handelt es sich um Schätzungen aufgrund allgemeiner Erfahrungen. Außerdem gab es einen Preis für rückgekauften Milchquoten, der für sich auf alle Milchquoten Österreichs umlegbar war. Auch so etwas gibt es bei Fischereirechten nicht. Hier ist hingegen der Preis sehr vom Fischvorkommen, der Lage des Fischgewässers, etc. abhängig.“

In den am 03.06.2008 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2006 (Erstbescheid) brachte das Finanzamt bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft einen Betrag in Höhe von € 104.269,31 in Ansatz. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung führte die Behörde diesbezüglich aus:

**„1) Einkommensteuer:**

Die Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes kann insbesondere betreffen:

- a) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischteiches auf einem Grund und Boden
- b) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf eigenem Grund und Boden
- c) Erlöse aus der Veräußerung eines betrieblichen Fischereirechtes auf fremden Grund und Boden
- d) Erlöse aus der Veräußerung eines im Miteigentum stehenden Fischereirechtes auf fremden Grund und Boden (Fischereigemeinschaft).

Zu a) Der gesamte Erlös abzüglich Buchwert und Anteil Grund und Boden ist steuerpflichtig. Der Grundanteil ist im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln (siehe EStR 2000 Rz 5082 ff, 5659).

Zu b) und c) Der Erlös ist zur Gänze steuerpflichtig.

Der Nachweis für einen abzugsfähigen Buchwert obliegt dem Steuerpflichtigen siehe auch EStR in Rz 5122 bzw. 5122a und konnte nicht erbracht werden.

Die analoge Anwendung der Milchquotenregelung ist nicht möglich, weil hier von einem Sachverhalt ausgegangen wurde, der auf Milchquoten zutrifft, nicht aber auf Fischereirechte. Bei der Milchquotenregelung handelt es sich um Schätzungen aufgrund allgemeiner Erfahrungen. Außerdem gab es einen Preis für rückgekauften Milchquoten, der für sich auf alle Milchquoten Österreichs umlegbar war. Auch so etwas gibt es bei Fischereirechten nicht. Hier ist hingegen der Preis sehr vom Fischvorkommen, der Lage des Fischgewässers etc. abhängig.

[...]

|                                              |            |
|----------------------------------------------|------------|
| Ermittlung des Veräußerungsgewinnes:         | 366.000,00 |
| Veräußerungserlös                            |            |
| - Anschaffungskosten lt. Vorhalt v. 10.12.07 | 1.384,00   |
| - Bearbeitungsgebühr DI P                    | 12.960,00  |
| - Abschlagszahlung Verzicht Pachtrecht       | 36.000,00  |
| Veräußerungsgewinn lt. Finanzamt             | 315.565,00 |

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 führte der Bw. im Wesentlichen dieselben Argumente ins Treffen, welche auch in der Eingabe vom 24.01.2008 dargelegt wurden. Sonach seien – analog zur einkommenssteuerlichen Behandlung von Veräußerungs- oder Verpachtungsvorgängen im Zusammenhang mit einem Milchkontingent – die historischen Anschaffungskosten des Fischereirechtes mit 50% des Verkaufserlöses zu schätzen.

In seiner Ergänzungseingabe vom 23.10.2008 führte der Bw. aus, dass die historischen Anschaffungskosten für das gegenständliche Fischereirecht laut dem in Auftrag gegebenen Gutachten der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten € 208.000,- betragen würden. Aufgrund der Tatsache, dass bislang die Gewinnermittlung immer im Sinne der Pauschalierungsverordnung für Land- und Forstwirte durchgeführt worden sei, sei es heute nicht mehr möglich, die seinerzeitigen Anschaffungskosten für dieses Recht festzustellen. Bei einer steuerlich abpauschalierten Land- und Forstwirtschaft werde kein Anlagenverzeichnis

geführt. Daher seien zum jetzigen Zeitpunkt die historischen Anschaffungskosten nur im Wege einer Hilfsrechnung ermittel- bzw. nachweisbar. Diese Hilfsrechnung sei nunmehr durch die Kammer für Land- und Forstwirtschaft vorgenommen worden. Von dem errechneten Wertansatz sei zudem ein Abschlag in Höhe von 5% in Ansatz gebracht worden. Es würde auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, wenn bei Milchkontingentverkäufen ein Abzug für die seinerzeitigen Anschaffungskosten in Höhe von 50% des Veräußerungserlöses zugelassen werde, beim Verkauf eines Fischereirechtes aber lediglich der Einheitswert. Zu bedenken sei, dass es sich beim Einheitswert für landwirtschaftliche Betriebe um einen Ertragswert und nicht um einen Sachwert handle. Aus einem Ertragswert allein könne niemals ein Wert, der die Anschaffungskosten repräsentiere, abgeleitet werden.

Der Bw. beantragte, die Berufungsbehörde möge den bekämpften Einkommensteuerbescheid für 2006 ersatzlos aufheben und antragsgemäß veranlagen.

Zur Vorlage gebracht wurde das seitens der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten, Betriebswesen, erstellte Gutachten betreffend „Verkehrswert des Fischereirechtes sowie Höhe des Kostenwertes“. Darin wird im Anschluss an die Befundaufnahme (Punkt 1 des Gutachtens) die Bewertung des Rechtes durch den Sachverständigen auf nachstehende Art und Weise vorgenommen:

## **„2. Bewertung**

### **2.1 Verkehrswert**

Nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 sind unter sinngemäßer Anwendung die am Markt für eine im redlichen Geschäftsverkehr geleisteten Kaufpreise unter Berücksichtigung einzelner Bestimmungen als Vergleichswerte heranzuziehen. Im ggst. Fall liegt ein Kaufpreis von € 360.000,00 vor. Dieser Kaufpreis kann unschwer als Vergleichswert zur Orientierung eines „üblichen“ Marktwertes herangezogen werden, wobei auf das Zustandekommen dieses Wertes, mangels Unkenntnis der Veräußerungsmotivation, nicht näher eingegangen werden kann. Ein weiterer eingehender Vergleich kann mangels „vergleichbarer Fischereirechtstransaktion“ nicht überprüft werden. Somit ist davon auszugehen, dass der Markt (hier der Kaufpreis) den Vergleichswert ergibt. Die Kenntnisunschärfe hinsichtlich der Verkaufsbereitschaft sowie die nicht vorliegenden entsprechenden Vergleichswerte werden auf den ggst. Vergleichswert mit einer üblichen, sachverständigen herangezogenen Schwankungsbreite von 15% geschätzt.

### **2.2 Kostenwert**

Der geschätzte Kostenwert gibt den Barwert der üblicherweise notwendigen und somit zukünftigen zu erwartenden Kosten im Zusammenhang mit der Betreuung des Fischereirechtes wieder.

|                                                   |      |                        |
|---------------------------------------------------|------|------------------------|
| Fläche Fischereirecht lt. Grundbuch               |      | 121.698 m <sup>2</sup> |
| Anpassung an geschätzte tatsächliche Wasserfläche | -30% | -36.509 m <sup>2</sup> |
| Revierfläche                                      |      | 85.189 m <sup>2</sup>  |
|                                                   | bzw. | 8,52 ha                |

**Kosten geschätzt**

| Nachbestz            |                                                | bei 300kg Fleisch/ha sind jährlich 1/3 nachzubesetzen |                                                                            |
|----------------------|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------|
| 100 kg Fleisch a     |                                                | 7,00 €/kg /Bandbreite ohne Transport                  | 700,00€/ha und Jahr<br>8,52 ha<br>5963,20 €/Jahr<br>Fischereirechtsbetrieb |
| Pflege Infrastruktur | Zufahrten, Angelplätze...<br>Mann-Gerätestunde | 20,00 h/a<br>20,00 €/h                                | 400,00 €/Jahr                                                              |
| Werbung              | Bewerbung, Inserate...                         | pauschal                                              | 500,00 €/Jahr                                                              |
|                      |                                                | Summe                                                 | 6.863,20 €/Jahr                                                            |
| Bewert. d. Kosten    | 3,30 % als Zinssatz                            | Faktor                                                | 30,3030303<br>bzw.<br>gerundet                                             |
|                      |                                                |                                                       | 207.975,82<br>208.000,00                                                   |

Der Kostenwert für ggst. Fischereirecht wird geschätzt mit € 208.000,00.

Nicht bewertet:

Transportkosten f. Nachbesatz;

Diverse Abgaben;

Kosten Fischereiaufsichtsorgan;

Verwaltungsaufwand"

In der im elektronischen Wege eingelangten Einkommensteuererklärung für 2007 wies der Bw. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Kz. 310) in Höhe von € 35.532,41 aus. Das Finanzamt brachte im Zuge der Veranlagung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 140.720,74 in Ansatz (Einkommensteuerbescheid vom 09.09.2009).

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung vom 12.10.2009 wiederholte der Bw. im Wesentlichen sein bereits in der Berufungseingabe den Einkommensteuerbescheid 2006 erstattetes Vorbringen.

Das Finanzamt legte in weiterer Folge die Berufungen gegen die beiden Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Gleichzeitig beantragte die Amtspartei in ihrem Vorlagebericht, der UFS möge die gegenständlichen Berufungen als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dieser Antrag unter Hinweis darauf, dass in Ermangelung von konkret nachgewiesenen Anschaffungskosten oder Buchwerten, gegenständlich sich lediglich der im Einheitswertbescheid EW-AZ 123 ausgewiesene Ertragswert zum Stichtag 01.01.1995 in Höhe von € 1.384,00 als Referenzwert anbiete.

Mit Ergänzungseingabe vom 16.04.2010 änderte der steuerliche Vertreter seine bisherige Argumentation und brachte vor, dass sein Mandant (Bw.) das gegenständliche Fischereirecht zu keinem Zeitpunkt im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt habe. Das besagte Recht habe der Bw. ausschließlich in seinem Privatvermögen gehalten. So

habe bereits der Vater des Bw. das Fischereirecht in einer Art und Weise betrieben, nach welcher die Erzielung von Einnahmenüberschüssen nicht möglich gewesen sei. Der Bw. selbst habe bis 2003 lediglich eine geringe Anzahl von Fischereikarten, nämlich höchstens fünf Jahreskarten zu je € 365,- sowie zwischen 10 und 25 Tageskarten zu je € 22,-, verkauft. Diesen geringen Einnahmen seien Aufwendungen für Besatzmaßnahmen in Höhe von € 3.000,- bis € 4.500,- p.a. gegenüber gestanden. Weiters habe der Bw. laufend Maßnahmen in Bezug auf Uferbegradigungen, Hochwasserschutz, Errichtung von Laichplätzen, etc. durchzuführen gehabt. Der Saldo zwischen den Einnahmen aus dem Verkauf von Fischereikarten und den genannten Ausgaben habe jährlich zumindest € 1.000,-- betragen. Festzuhalten sei ferner, dass weder der Bw. noch sein Vater Fischzucht oder Fischverkauf betrieben hätten.

Die erklärten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft seien im Rahmen der pauschalierten Gewinnermittlung auf Basis des Einheitswertbescheides EW-AZ 11, welcher für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb M, KG M., ergangen sei, errechnet worden. Der für die Fischereiberechtigung gesondert ergangene Einheitswertbescheid EW-AZ 22 sei aber nie für die Festsetzung der ermittelten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft herangezogen worden. Die aus dem Fischereirecht resultierenden (negativen) Einkünfte seien auch nie erklärt worden, zumal der Bw. diese Tätigkeit in Ansehung der sich daraus ergebenden Verluste als Liebhaberei angesehen bzw. qualifiziert habe.

Mit Stichtag 01.01.2004 habe der Bw. das Fischereirecht in Bestand gegeben. Da das besagte Recht nicht notwendiges Betriebsvermögen, sondern vielmehr Privatvermögen darstelle, wären die Einkünfte aus der Verpachtungstätigkeit richtigerweise als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren gewesen. Fälschlicherweise seien diese im Rahmen der Pauschalierung als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 27.12.1987, Zl. 87/14/0129, unmissverständlich ausgesprochen, die Annahme, ein Fischereiberechtigter erziele Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, setze die grundsätzliche Eignung des Fischereirechtes als Einkunftsquelle zu dienen, voraus. Daher sei vorab zu prüfen, ob überhaupt eine Einkunftsquelle gegeben sei. Gegenständlich sei der Erlös aus der Veräußerung des Fischereirechtes auch nicht im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen, zumal es sich dabei um eine außerhalb der Spekulationsfrist liegende und daher einkommensteuerlich unbeachtliche Veräußerung von Privatvermögen handle.

Es sei zwar zutreffend, dass in der Steuererklärung der Veräußerungsgewinn als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt und die Verteilung desselben auf drei Jahre beantragt worden sei, obgleich der gesamte Veräußerungsvorgang, wie ausgeführt, ein steuerlich nicht

---

relevanter Verkauf von Privatvermögen darstelle. Für die steuerliche Qualifikation sei aber auf den tatsächlichen Sachverhalt abzustellen und nicht auf die in der Steuerklärung vorgenommene – unrichtige – Zuordnung von Einkünften.

Mit Vorhalt vom 20.04.2010 wurde der Bw. ersucht, sein geändertes Berufungsvorbringen anhand einer Kostenaufstellung für sämtliche Jahre ab Rechtserwerb zu verifizieren.

Zur Vorlage gebracht wurden zwei E/A-Rechnungen betreffend die Zeiträume 2002 und 2003, in welchen Verluste in Höhe von € 1.008,- (2002) und € 948,- (2003) ausgewiesen werden.

Die Amtspartei teilte mit Eingabe vom 21.04.2010 mit, dass laut Auskunft der Sozialversicherungsanstalt der Bauern der dort aufliegende Gesamteinheitswert zum Stichtag 01.01.2006 sich aus den Einheitswerten EW-AZ 11 (land- und forstwirtschaftliches Vermögen; € 12.400,-) und EW-AZ 22 (Fischereirecht; € 1.300,-) zusammensetze. Daraus lasse sich erkennen, dass jener der Abgabenbehörde gegenüber in den elektronisch übermittelten Beilagen ausgewiesene Einheitswert von € 13.662,40 offenbar auch die Bewertung des Fischereirechtes beinhalte.

In der am 20.05.2010 abgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten der steuerliche Vertretung ausgeführt, dass der Bw. das Fischereirecht zu keinem Zeitpunkt ausgeübt habe. Im Verkauf von Fischereikarten sei keine wirtschaftliche Tätigkeit zu erblicken. Darüber hinaus bestehe eine räumliche Trennung zwischen dem Hauptbesitz und dem Fischereirevier. Da mit der Haltung dieses im Jahre 1994 im Erbwege übernommenen Rechtes erhebliche Kosten, insbesondere durch Maßnahmen der Nachbesatzung, verbunden gewesen seien, habe der Bw. versucht, durch den Verkauf von Fischereikarten den Verlust so gut als möglich einzudämmen. Eine rentable Bewirtschaftung des Reviers sei allerdings nicht möglich gewesen.

Die Amtsvertreterin gab bekannt, dass bei der Liebhabereibeurteilung in Bezug auf das Fischereirecht von einem Gesamtgewinn auszugehen sei, zumal auch der anlässlich der Veräußerung des Wirtschaftsgutes erzielte Gewinn in die Betrachtung einzubeziehen sei.

Der Bw. selbst gab zu Protokoll, dass das strittige Fischereirecht erstmals Mitte des 19. Jahrhunderts von einem seiner Vorfahren namens F entgeltlich erworben worden sei. Dieses Recht sei sodann im Erbwege auf die nachkommenden Generationen übertragen worden. Zwischenzeitig habe es keine entgeltlichen Erwerbe mehr gegeben.

Der steuerliche Vertreter verwies auf das verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vom 27.10.1987, 87/14/0129, sowie auf die Entscheidungen des UFS vom 15.3.2006, RV/0216-G/05 und vom 20.9.2007, RV/0839-W/04. Aus all diesen Entscheidungen sei abzuleiten, dass im Falle der

Unmöglichkeit ein Fischereirecht rentabel zu betreiben, die spätere Veräußerung dieses Rechtes dem Privatbereich zuzuordnen sei und folglich auch nicht der Einkommensteuer unterliege. Dem hielt die Amtspartei entgegen, dass den beiden genannten Entscheidungen des UFS nicht die Frage der Liebhaberei zugrunde liege, sondern vielmehr die Frage, ob überhaupt Betriebsvermögen gegeben sei oder nicht.

Der steuerliche Vertreter replizierte, der Umstand, dass im Kaufvertrag vom 25.02.2006 für das Fischereirecht eine Umsatzsteuer von 12% ausgewiesen worden sei, könne nicht als Indiz für eine betriebliche Zuordnung desselben gewertet werden. Richtig sei vielmehr, dass bei Abfassung des Kaufvertrages der steuerliche Vertreter nicht hinzugezogen worden sei.

Die Amtspartei hielt dem entgegen, die steuerliche Vertretung sei im Berufungsverfahren betreffend die Umsatzsteuer 2006 sehr wohl davon ausgegangen, dass das Fischereirecht zum betrieblichen Vermögen zähle. Darüber hinaus sei festzuhalten, dass das zitierte verwaltungsgerichtliche Erkenntnis vor Ergehen der Liebhabereiverordnung erlassen worden sei.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf den Umstand, dass das strittige Fischereirecht seit Jahrzehnten im Besitz der Familie des Bw. gestanden sei. Demnach seien bei Beurteilung der Liebhabereifrage sämtliche Verluste bis hin zum letztmaligen entgeltlichen Rechtserwerb zu berücksichtigen. Diesem Argument hielten die Vertreter der Amtspartei entgegen, dass man für die Liebhabereibeurteilung bis zum Zeitpunkt der Eigentumsbegründung durch Einantwortung (1994) zurückzugehen habe; die dem Bw. erwachsenen laufenden Verluste würden jedenfalls durch den im Jahre 2006 entstandenen Veräußerungsgewinn kompensiert werden. Der Bw. habe offensichtlich auch Bemühungen dahingehend gesetzt, seine wirtschaftliche Situation zu verbessern. So habe dieser ab dem Jahre 2004 sein Fischereirecht in Bestand gegeben. Auch dieses Vorgehen spreche gegen die Annahme einer Liebhaberei. Weiters sei, so die Amtspartei, der im Gutachten der Kammer für Land- und Forstwirtschaft festgesetzte Kapitalisierungszinssatz von 3,3% nicht nachvollziehbar.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Zur Frage der Betriebsvermögenszugehörigkeit des Fischereirechtes**

Der Bw. argumentiert, der Umstand, dass in der Vergangenheit aus der Nutzung des Fischereirechtes keinerlei Gewinne erzielt werden konnten, habe zur Folge, dass das besagte Recht auch nicht betrieblich verhaftet sei. Dieses sei vielmehr im Blickwinkel der Liebhaberei ab ovo dem Privatvermögen zuzuordnen.

---

Der erkennende Senat hatte daher zu überprüfen, ob die Tätigkeit im Zusammenhang mit der Ausübung des Fischereirechtes den Liebhabereitbestand erfüllt und demnach der Teilbetrieb „Fischereirecht“ keine Einkunftsquelle darstellt.

Bei der Betrachtung, ob eine Tätigkeit (wirtschaftliche Einheit) als Liebhaberei(betrieb) einzustufen ist oder aber eine Einkunftsquelle darstellt, kommt es grundsätzlich darauf an, ob aus dieser Tätigkeit ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erzielt wird oder nicht. Unter Gesamtgewinn versteht man das steuerliche Gesamtergebnis von der Begründung (Aufnahme) der Betätigung bis hin zu ihrer Beendigung. Dieser umfasst somit neben den aufsummierten jährlichen Betriebsergebnissen auch den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 2 Tz 24). Die vom Bw. ventilierte Erweiterung des Betrachtungszeitraumes bis hin zum letzten entgeltlichen Erwerb der wirtschaftlichen Einheit – das wäre gegenständlich Mitte des 19. Jahrhunderts – hat nicht zu erfolgen. Maßgeblich für die Betrachtung ist vielmehr jener Zeitpunkt, zu welchem der Steuerpflichtige (Steuersubjekt) die Tätigkeit erstmal aufnahm. Im vorliegenden Fall wurde dem Bw. das gegenständliche Fischereirecht im Jahre 1994 im Erbwege übertragen. Für die nunmehr anzustellende Liebhabereibetrachtung ist somit der Zeitraum zwischen 1994 und 2006 (Veräußerung) relevant.

Gegenständlich steht außer Streit, dass der Bw. durch den Verkauf von Fischereikarten (Jahres- und Tageskarten) eine – wenn auch nur geringe – wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hatte. Dass die im Zusammenhang mit der Haltung des Fischereirechtes stehenden, zum Teil durch öffentlich-rechtliche Vorschriften auferlegten Aufwendungen (zB. Besatzmaßnahmen) durchwegs höher ausfielen, als die durch den Verkauf von Fischereikarten resultierenden laufenden Einnahmen – der Bw. bezifferte den jährlichen Verlust mit zumindest € 1.000,00 – ist durchaus glaubwürdig.

Fakt ist weiters, dass der Bw. mit Stichtag 01.01.2004 das Fischereirecht um einen Pachtzins von € 4.000,- jährlich in Bestand gab. Laut Pachtvertrag wurde dem Pächter ua. die Verpflichtung der Vornahme von Besatzmaßnahmen auferlegt. Dass mit der Verpachtung des Fischereirechtes eine Betriebsaufgabe einhergehen würde, wurde nicht behauptet und finden sich für eine derartige Annahme auch keinerlei Anhaltspunkte. In diesem Zusammenhang hält der Senat fest, dass der Bw. im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtverhältnisses 50 Jahre alt war und seitens der Vertragsparteien ein wechselseitiger Kündigungsverzicht für die Dauer von zehn Jahren abgegeben wurde. Es wäre somit keineswegs ausgeschlossen gewesen, dass der Bw. nach Ablauf dieser Vertragsdauer, das Fischereirecht wieder selbst (etwa durch Verkauf von Fischereikarten) ausgeübt hätte.

Fest steht, dass in Anbetracht der Höhe des Veräußerungserlöses (€ 330.000,-), und zwar selbst bei Ausscheiden des vom Bw. eventualiter in Ansatz gebrachten Restbuchwertes von € 208.000,- , sich jedenfalls ein Gesamtüberschuss ergeben würde. Ob nunmehr das jährlich erzielte Betriebsergebnis (Verlust) € 1.000,- oder gar € 3.000,- beträgt, ist für die Voluptuarfrage angesichts der Höhe des erzielten in die Betrachtung miteinzubeziehenden Veräußerungserlöses ohne Belang.

Eine andere Beurteilung in Bezug auf das Vorliegen einer Einkunftsquelleneigenschaft würde etwa dann Platz greifen, wenn etwa die Abgabenbehörde die mit dem Teilbetrieb „Fischereirecht“ zusammenhängende Tätigkeit als Voluptuarbetrieb eingestuft hätte. Ein derartiger (Feststellungs-)bescheid ist allerdings nie ergangen. Ebenso wenig wurde das Finanzamt vom Umstand, dass nach Auffassung des Bw. in diesem Zusammenhang eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliege, expressis verbis in Kenntnis gesetzt. Im Gegenteil, der Bw. wies die vereinnahmten Pachtzinse der Jahre 2004 und 2005 sehr wohl in seinen Einkommensteuererklärungen als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus. Ob nunmehr der vom Finanzamt laut Bescheid vom 01.01.1995 festgestellte Einheitswert des Fischereirechtes, EW-AZ 22, von S 19.050,- (€1.384,42) im Zuge der im elektronischen Wege eingereichten Einkommensteuererklärung bei der pauschalierten Gewinnermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärt wurde oder nicht, erweist sich in Anbetracht der Faktenlage nach Ansicht des erkennenden Senates für die Liebhabereibeurteilung letztendlich als nicht ausschlaggebend.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass aufgrund des im Betrachtungszeitraum erzielten Gesamtüberschusses von einem Liebhaberei(teil)betrieb nicht ausgegangen werden kann.

Zu beurteilen ist weiters die Frage, nach welchen grundsätzlichen Kriterien ein Wirtschaftsgut dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen ist. Maßgeblich für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes sind seine Zweckbestimmung, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung (vgl. JAKOM, EStG, 3. Aufl., § 4 Tz 73). Die bloße Absicht, ein Wirtschaftsgut betrieblich zu nutzen, begründet nicht die Eigenschaft als Betriebsvermögen, wenn die Absicht nicht nach außen zum Ausdruck kommt (VwGH 25.10.1994, 94/14/0115, 25.11.1997, 93/14/0159).

Im Zuge des Berufungsverfahrens traten eine Reihe von Indizien zutage, welche in eindeutiger Weise den Rückschluss zulassen, dass der Bw. das Fischereirecht vor seiner ergänzenden Berufungseingabe vom 16.04.2010 als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens angesehen hat und dies auch nach außen hin so zum Ausdruck gelangte.

So wurde zum einen im notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 27.02.2006 zu Pkt. 2 („Kaufvereinbarung“) ausdrücklich nachstehender Passus fixiert: „*In diesem Zusammenhang wird seitens des Verkäufers festgehalten, dass es sich beim Verkauf des Fischereirechtes um den Verkauf eines Teilbetriebes des Verkäufers handelt*“. Ebenso erfolgte in Pkt. 4 der genannten Kaufvereinbarung der festgelegte Kaufpreis „*inkl. 12% MWSt*“.

Mit dieser Textierung gab der Bw. unmissverständlich zu erkennen, dass das veräußerte Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen zählt. Wenn nunmehr im Berufungsverfahren versucht wird, darzulegen, dass diese Vertragspassagen ohne Zutun bzw. Mitwirkung der steuerlichen Vertretung zustande gekommen seien, so vermag dieser Einwand nicht zu überzeugen. Eine derartige Textierung lässt nach Auffassung des Senates erkennen, dass für jene Vertragspartei, welche die Aufnahme der genannten Passagen in das Vertragswerk veranlasst bzw. insistiert hat, die Betriebsvermögenszugehörigkeit des Fischereirechtes ganz offenkundig gegeben sein musste. Die vertragliche Festhaltung dieses Faktums erfolgte somit rein deklarativ.

Auch im Berufungsverfahren betreffend die Umsatzsteuer 2006 – dieses wurde mittlerweile im finanzamtseigenen Wirkungsbereich mittels Berufungsvorentscheidung einer abschließenden Erledigung im Sinne des Berufungsbegehrens zugeführt – ließ der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter keine Zweifel daran bestehen, dass die Veräußerung des Fischereirechtes den betrieblichen Bereich betreffe.

All diese Momente lassen darauf schließen, dass bis zum zweitinstanzlichen Berufungsverfahren der Bw. keine Zweifel daran hegte, dass das bestehende Fischereirecht Teil seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ist. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens änderte dieser – offensichtlich aufgrund der Erkenntnis, dass die Zuordnung dieses Rechtes zum Privatvermögen für ihn steuergünstiger sei – seine diesbezügliche Ansicht. Die dabei angezogene Argumentation, wonach die im Zusammenhang mit dem Fischereirecht ausgeübte Tätigkeit (Verkauf von Fischereikarten, Verpachtung) einen Gesamtüberschuss nicht erwarten lasse bzw. es sich beim Verkauf von Fischereikarten um keine wirtschaftliche Tätigkeit handle, vermochte allerdings – aus den obgenannten Gründen – nicht zu überzeugen.

Zur steuerlichen Qualifikation der aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte sei abschließend Nachstehendes festzuhalten:

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zählen Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht, Teichwirtschaft sowie Bienenzucht zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Binnenfischerei, Teichwirtschaft und Fischzucht zählen zur Land- und Forstwirtschaft

unabhängig davon, ob sie in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolgen (Doralt, EStG Kommentar, § 21 Tz 55 und die do zit. Judikatur). Ein Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie beispielsweise bei der Jagd oder zum Teil bei den Einkünften aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben, ist nicht erforderlich (Doralt, aaO.). Für die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft ist es unmaßgeblich, ob der Steuerpflichtige die Fische selbst fängt und veräußert oder gegen Entgelt Dritten das Recht zum Fischfang einräumt (SWK 28/2003, S 679ff). Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechtes sind daher – selbst im Falle einer Dauerverpachtung – den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen (SWK, aaO.).

## **2. Zur Höhe der Anschaffungskosten des Fischereirechtes**

Offen bleibt somit die Frage der Höhe der seinerzeitigen (historischen) Anschaffungskosten. Der Bw. vertritt den Standpunkt, dass die von der Finanzverwaltung in Bezug auf die Veräußerungsgewinnermittlung im Zusammenhang mit dem Verkauf von Milchkontingenten (D-Quote) anzusetzende Betrachtung, wonach pauschaliter 50% des Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten in Abzug gebracht werden könne, per analogiam auch für den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden sei. Darüber hinaus legte der Bw. ein von der Kammer für Land- und Forstwirtschaft in Kärnten erstelltes Gutachten vor, in welchem der „Kostenwert“, also jene auflaufenden Kosten, welche für den Nachbesatz, die Pflege der Infrastruktur sowie für Werbung unter Zugrundelegung eines Multiplikators von 30,30 anfallen, mit € 208.000,- festgestellt wird.

Die Amtspartei vertritt indes die Ansicht, dass die historischen Anschaffungskosten, als jene Kosten, die beim letzten entgeltlich Erwerb anfielen, als Restbuchwert anzusetzen seien. Die historischen Anschaffungskosten seien vom Bw. nachzuweisen. Falls ein derartiger Nachweis nicht gelingen sollte, so wären die Anschaffungskosten im Schätzungswege festzustellen, wobei in Ermangelung anderer Werte hilfsweise der Einheitswert per 1.1.1995 in Ansatz zu bringen sei.

Der erkennende Senat hält dazu fest:

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes in Bezug auf das Fischereirecht sind neben den hier unstrittigen Veräußerungsnebenkosten (DI P, € 12.960,-) auch die Anschaffungskosten für den seinerzeitigen Erwerb dieses Wirtschaftsgutes in Abzug zu bringen. Fakt ist, dass sich das gegenständliche Wirtschaftsgut bereits seit Generationen im Familienbesitz befunden hatte. Den genauen Zeitpunkt der erstmaligen Anschaffung vermochte der Bw. nicht zu nennen. Dieser gab lediglich bekannt, dass der letzte entgeltliche Erwerb Mitte des 19. Jahrhunderts stattgefunden habe.

Da sachdienliche Unterlagen nicht vorliegen und es dem Bw. – wie dieser selbst einräumt – nicht möglich sei, die ursprünglichen Anschaffungskosten dieses Rechtes zu beziffern, ist es erforderlich, diese eben im Schätzungswege zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes ist eine Berücksichtigung der seit der Anschaffung der Wirtschaftgüter eingetretenen Geldentwertung allerdings nicht möglich (VwGH 15.11.1963, 1036/62).

Es ist in der Verwaltungspraxis anerkannt, dass die historischen Anschaffungskosten (aufgrund der sonstigen Schwierigkeiten in der tatsächlichen Ermittlung) mit den jeweiligen (anteiligen) Einheitswerten etwa zum 1.1.1989 geschätzt werden können (vgl. auch EStR Rz 4197 und Rz 5086 sowie Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/ Wanke EStG, Einkommensteuergesetz § 17 Anm. 100 vorletzter Absatz; Jilch, Die Besteuerung pauschalierter Land- und Forstwirte, Seite 266, 4. Absatz letzter Satz; UFS GZ RV/4409-W/02).

Laut Einheitswertbescheid (Feststellungsbescheid) EW-AZ 22 beträgt der Einheitswert für den Grundbesitz „Fischereibetrieb Gail und Nebenbäche M.“ aufgrund der am 01.01.1995 erfolgten Zurechnungsfortschreibung S 19.050,- (€ 1.384,42). Wenn die Amtspartei diesen Wertansatz bei der schätzungsweisen Ermittlung der historischen Anschaffungskosten zu Grunde legt, so vermag der erkennende Senat darin keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Die vom Bw. vertretene Ansicht, die Behörde habe analog zur steuerlichen Behandlung von Veräußerungen von Milchkontingenten, die Anschaffungskosten mit 50% des Veräußerungserlöses festzusetzen, wird vom Senat aus folgenden Gründen nicht geteilt: Richtig ist, dass bei Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes aus der Veräußerung von Milchreferenzmengen (Milchkontingenten oder Milchquoten) vom erzielten Veräußerungserlös – wie auch bei allen anderen Veräußerungsgewinnermittlungen – allenfalls vorhandene Buchwerte in Abzug gebracht werden können. Bei Fehlen von Belegen über konkrete Anschaffungskosten können diese Buchwerte im Schätzungswege (§ 184 BAO) ermittelt werden.

In Rz 4180a EStR wird diesbezüglich ausgeführt:

„Zur Ermittlung des zu versteuernden Gewinnes aus der Veräußerung von Milchreferenzmengen (Milchkontingente oder Milchquoten, siehe Rz 4180) können vom Veräußerungserlös (Betriebseinnahme) allenfalls vorhandene Buchwerte (seinerzeitige Anschaffungskosten des Milchkontingents) abgezogen werden. Bei Fehlen von Belegen über konkrete Anschaffungskosten können diese gemäß § 184 BAO geschätzt werden.“

Es bestehen keine Bedenken, aus den Statistiken der AMA und des früheren Milchwirtschaftsfonds über die durchschnittlichen Milchquoten je Betrieb im Schätzungswege anzunehmen, dass 50% des verkauften Milchkontingentes entgeltlich erworben wurden. Im Rahmen dieser Schätzung sind die Anschaffungskosten für diese 50% in Anlehnung an die in Art. VI Abs. 2 Z 3 Marktordnungsnotivelle 1986, BGBl. Nr.

---

183/1986 aufgestellten Preise pauschal mit 0,83 Euro/kg anzusetzen (0,415 Euro/kg der verkauften Gesamtmenge). Dies gilt nur für die so genannte A-Quote (Verkauf an Molkereien).

Beispiel: [...]

Es bestehen keine Bedenken, wenn die Anschaffungskosten des verkauften Milchkontingentes hinsichtlich der so genannten D-Quote (bäuerliche Direktvermarktung) mit 50% des Verkaufserlöses geschätzt werden.“

Wie die Amtspartei zutreffend argumentiert, basiert diese Art der schätzungsweisen Ermittlung sowohl in Bezug auf die veräußerten Mengen als auch hinsichtlich des Durchschnittspreises auf Statistiken der AMA bzw. des Milchwirtschaftsfonds. Derartige Aufzeichnungen liegen jedoch in Bezug auf Fischereirechte nicht vor.

Auch lassen sich die beiden Wirtschaftsgüter „Fischereirecht“ und „Milchkontingent“ nicht miteinander vergleichen. Während das Fischereirecht als verdinglichtes Recht dem Grund und Boden anhaftet und bei dessen Veräußerung als „grundstücksgleiches Recht“ auf den Erwerber übergeht, stellt die Milchquote (Milchreferenzmenge) eine im Rahmen der Agrarmarktordnung eingeführte Beschränkung der Milchproduktionsmenge dar, für welche ein Abnahmegarantie besteht. Zugewiesene Milchkontingente werden von Landwirten häufig veräußert und stellen demnach Wirtschaftsgüter mit relativ hoher Umschlagsfrequenz dar.

Über Veräußerungserlöse im Zusammenhang mit Fischereirechten bestehen indessen weder statistische Aufzeichnung noch lassen sich sonstwie Rückschlüsse über die Höhe der für die Übertragung dieser Rechte vereinnahmten Entgelte ziehen. Der Kaufpreis für derartige Rechte richtet sich nach Kriterien wie Art und Umfang des Fischvorkommens, Größe, Lage und Qualität des Fischereireviers, Interessenslage des Erwerbers bzw. Veräußerers, etc.

Eine analoge Anwendung der schätzungsweisen Ermittlung von Anschaffungskosten kommt aufgrund völlig unterschiedlicher Ausgangslagen und mangelnder Vergleichbarkeit der beiden Wirtschaftsgüter nach Auffassung des UFS nicht in Betracht.

Was die Höhe der seinerzeitigen Anschaffungskosten anlangt, so vermag auch das diesbezüglich vorgelegte Kammergutachten nicht zu überzeugen. Diese Expertise weist nicht die geforderten seinerzeitigen, dh. für den letzten entgeltlichen Erwerb dieses Rechtes aufgewendeten Anschaffungskosten aus, sondern vielmehr jene Aufwendungen, die den „Barwert der üblicherweise notwendigen und zukünftig zu erwartenden Kosten im Zusammenhang mit der Betreuung des Fischereirechtes“ widerspiegeln. Insofern stellt dieses Gutachten keinen tauglichen Nachweis für das Ausmaß der historischen Anschaffungskosten dar.

---

Zusammenfassend gilt festzuhalten, dass das Vorbringen des Bw. sowohl in Bezug auf das Haupt- als auch hinsichtlich des Eventualbegehrens aus obigen Gründen nicht verfängt. Die von Seiten der Amtspartei in Ansatz gebrachten mit dem Einheitswert zum 01.01.1995 in Einklang stehenden historischen Anschaffungskosten entsprechen der gängigen Verwaltungspraxis.

Die von der Amtspartei durchgeführte bescheidmäßige Festsetzung bzw. edv-mäßige Durchführung des festgestellten Veräußerungsgewinnes erfolgte allerdings unrichtig. So wurden im Jahre 2006 im bekämpften Bescheid Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iHv € 104.269,31 ausgewiesen, wiewohl jene durch Pauschalierung abgedeckten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erklärungsgemäß € 0,00 betrugen. Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Fischereirechtes beträgt – wie das Finanzamt unter Zugrundlegung des vom Amtssachverständigen DI R erstellten Gutachtens festhielt – indessen € 105.218,52 (€ 315.655,58 verteilt auf drei Jahre gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988).

Demzufolge sind im Veranlagungszeitraum 2006 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 105.218,52 in Ansatz zu bringen. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 wird demnach im Rahmen des Berufungsverfahrens zum Nachteil des Bw. abgeändert.

Nicht nachvollziehbar sind für den Senat auch die im Veranlagungsjahr 2007 bescheidmäßig ausgewiesenen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 140.720,74. Der Bw. erklärte neben pauschalierten Einkünften aus dieser Einkunftsart iHv € 0,00, einen Veräußerungsgewinn von € 39.013,33 (1/3 von € 117.040,-). Aufgrund der vorliegenden Berufungsentscheidung beträgt der Veräußerungsgewinn € 105.218,52. Weitere – nicht durch die Pauschalierung abgegoltene – Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft liegen nicht vor. Demnach ist – wie im Jahre 2006 – ein Betrag von € 105.218,52 an Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Ansatz zu bringen.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 wird sonach im Ergebnis zum Vorteil des Bw. abgeändert.

Beilagen:  
2 Berechnungsblätter