

TE Vwgh Erkenntnis 2014/3/20 2010/15/0123

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.03.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1988 §21 Abs1 Z3;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs4;
1. EStG 1988 § 21 heute
2. EStG 1988 § 21 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 21 gültig von 30.07.1988 bis 29.10.2019

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des F B in T, vertreten durch die LBG Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 31. Mai 2010, Zl. RV/0620-K/08, betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein pauschalierter Land- und Forstwirt, verkaufte im Jahr 2006 ein Fischereirecht, das er 1994 unentgeltlich im Erbgang erworben, zunächst selbst bewirtschaftet und ab 1. Jänner 2004 verpachtet hatte. Der Verkaufspreis betrug 366.000 EUR und war mit einem Teilbetrag von 330.000 EUR inklusive 12% USt. an den Beschwerdeführer auszuführen. Die weiteren 30.000 EUR zuzüglich 20% USt. wurden an den Pächter des Fischereirechtes ausbezahlt.

Mit Eingabe vom 9. Oktober 2007 gab der Beschwerdeführer dem Finanzamt bekannt, "dass mit der Abgabe der Steuererklärung 2006 das Fischereirecht verkauft wurde und der Antrag auf Verteilung auf 3 Jahre für den

Veräußerungserlös gestellt wird" (§ 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988). In einer Beilage zur Eingabe stellte er den Veräußerungsgewinn wie folgt dar: Mit Eingabe vom 9. Oktober 2007 gab der Beschwerdeführer dem Finanzamt bekannt, "dass mit der Abgabe der Steuererklärung 2006 das Fischereirecht verkauft wurde und der Antrag auf Verteilung auf 3 Jahre für den Veräußerungserlös gestellt wird" (Paragraph 37, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988). In einer Beilage zur Eingabe stellte er den Veräußerungsgewinn wie folgt dar:

Kaufpreis Fischereirecht inkl. 12 % Ust.

330.000,00

Restbuchwert Fischereirecht lt. Teilwertbilanz

-200.000,00

Bearbeitungs- und Vermittlungsgebühr

- 12.960,00

Nicht von der Pauschalierung erfasste Einkünfte

117.040,00

Das Finanzamt ging nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens, in dem der Beschwerdeführer offen legte, dass die seinerzeitigen Anschaffungskosten des Fischereirechtes nicht mehr feststellbar seien, weshalb er in Anlehnung an die steuerliche Behandlung von Milchquotenverkäufen "fiktive Anschaffungskosten in Höhe von ca. 50% des Verkaufserlöses" in Ansatz gebracht habe, von einem Buchwert des Fischereirechts von

1.384 EUR (Ertragswert lt. Einheitswert) aus. Dadurch ergab sich laut gesonderter Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2006 ein Veräußerungsgewinn von 315.565 EUR, der bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 und 2007 mit je einem Drittel in Ansatz gebracht wurde.

Der Beschwerdeführer berief mit Schriftsatz vom 3. Juli 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und ersuchte, die Anschaffungskosten des Fischereirechtes, wie dies auch beim Verkauf von Milchkontingenten unterstellt werde, mit 50% des Verkaufspreises zu schätzen. Alternativ kündigte er ein Bewertungsgutachten der Landwirtschaftskammer an, das er im Oktober 2008 dem Finanzamt vorlegte. Der Wert des Rechts wird im Gutachten, das zum Bewertungsstichtag 22. Juli 2008 erstellt wurde, mit 208.000 EUR geschätzt.

Mit Schriftsatz vom 12. Oktober 2009 berief der Beschwerdeführer auch gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, verwies auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 sowie das dort vorgelegte Gutachten, und führte ergänzend aus, die seinerzeitigen Anschaffungskosten für das Fischereirecht könnten heute nicht mehr festgestellt werden, weil "für einen pauschalierten Land- und Forstwirt kein Anlageverzeichnis geführt wird und die Anschaffung, wie auch im gegenständlichen Fall, in der Regel mehrere Jahrzehnte zurückliegt. Daher können zum jetzigen Zeitpunkt die historischen Anschaffungskosten nur mehr mittels einer Hilfsrechnung ermittelt und nachgewiesen werden. Diese Hilfsrechnung wurde nunmehr durch die Kammer für Land- und Forstwirtschaft vorgenommen und es wurden Anschaffungskosten in Höhe von EUR 208.000,-- ermittelt". Dieser Wert sei um einen rund 5%igen Abschlag gekürzt und als "historische Anschaffungskosten" vom Veräußerungserlös abgezogen worden. Eine ähnliche Vorgangsweise gebe es beim Verkauf eines Milchkontingentes. Es widerspräche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, beim Verkauf eines Milchkontingentes einen 50%igen Abzug für die seinerzeitigen Anschaffungskosten zuzulassen und beim Verkauf eines Fischereirechtes nur den Einheitswert abzuziehen, bei dem es sich um einen Ertrags- und nicht um einen Sachwert handle.

Das Finanzamt legte die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 am 26. August 2008 (2006) bzw. 29. Oktober 2009 (2007) der belangten Behörde zur Entscheidung vor.

Mit Schriftsätzen vom 16. April 2010 änderte der Beschwerdeführer sein Vorbringen in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 dahingehend ab, dass er das gegenständliche Fischereirecht zu keiner Zeit im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ausgeübt habe. Er habe das Fischereirecht im Erbwege erworben und keine Einkünfte daraus erklärt, "da er die Fischerei als Liebhaberei im steuerlichen Sinn ansah". Bereits sein Vater habe mit dem Fischereirecht keine Einnahmenüberschüsse erzielt. Auch der Beschwerdeführer habe höchstens 5 Jahreskarten zu 365 EUR und 10 bis 25 Tageskarten zu 22 EUR pro Jahr verkauft. Diesen Einnahmen seien Ausgaben für notwendige Besatzmaßnahmen von 3.000 EUR bis 4.500 EUR pro Jahr gegenübergestellt. Zudem

hätten laufend Maßnahmen (Uferbegradigung, Hochwasserschutz, Errichtung von Laichplätzen etc.) durchgeführt werden müssen, die Kosten in beträchtlicher Höhe verursacht hätten. Der Beschwerdeführer habe die Fischerei nicht selbst ausgeübt, keine Fischzucht betrieben und keine Fische verkauft. Die Verluste hätten mehr als 1.000 EUR pro Jahr betragen.

Für die Fischereiberechtigung sei ein eigener Einheitswertbescheid erlassen worden, "welcher aber nie für die Feststellung von Einkünften herangezogen wurde. Wie bereits o.a. wurden die Einkünfte aus der Fischerei nie erklärt, da es sich hierbei um Liebhaberei handelte."

Ab 1. Jänner 2004 habe der Beschwerdeführer das Fischereirecht überhaupt verpachtet. Wenn das Fischereirecht kein notwendiges Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sondern Privatvermögen darstelle, führe die Verpachtung eines Fischereirechtes zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 17. Oktober 1987, 87/14/0129, ausgeführt, dass die Annahme, ein Fischereiberechtigter erziele Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die Eignung des Fischereirechtes als Einkunftsquelle zu dienen, voraussetze. Dies sei gegenständlich nicht der Fall, weshalb das Fischereirecht stets dem Privatvermögen zuzuordnen gewesen sei. Daher sei auch die Verpachtung des Fischereirechtes ab 2004 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Desgleichen könne der Erlös aus der Veräußerung des Fischereirechtes nicht im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erfasst werden, handle es sich dabei doch um die einkommensteuerlich unbeachtliche Veräußerung von Privatvermögen.

Die Einkünfte aus der Verpachtung des Fischereirechtes seien 2004 und 2005 fälschlicherweise unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erklärt worden. "Des Weiteren wurde in der Steuererklärung 2006 der Veräußerungsgewinn unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft erklärt sowie die Verteilung des Veräußerungsgewinnes auf 3 Jahre beantragt, obwohl es sich hierbei um eine steuerlich nicht relevante Veräußerung von Privatvermögen handelte." Da für die steuerliche Zuordnung der tatsächliche Sachverhalt maßgebend sei und die falsch vorgenommene Zuordnung nicht als Indiz für das Vorliegen eines bestimmten Sachverhaltes herangezogen werden könne, werde in Abänderung der ursprünglichen Berufungsbegehren beantragt, die angefochtenen Einkommensteuerbescheide ersatzlos aufzuheben und ohne Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf des Fischereirechtes neu auszustellen.

Mit Schreiben vom 20. April 2010 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, sein Vorbringen, die Bewirtschaftung des Fischereirechtes stelle Liebhaberei dar, "anhand einer Kostenaufstellung für sämtliche Jahre ab Erwerb dieses Rechtes zu verifizieren. Ebenso wären die zugrunde liegenden Einnahmen und Ausgabenbelege zur Vorlage zu bringen."

Der Beschwerdeführer übermittelte der belangten Behörde mit E-Mail vom 21. April 2010 Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Jahre 2002 und 2003 in denen Verluste von 1.008 EUR (2002) bzw. 948 EUR (2003) ausgewiesen werden. Einnahmen- und Ausgabenbelege legte er keine vor.

Am 20. Mai 2010 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat der belangten Behörde statt, in welcher der Beschwerdeführer u.a. vorbrachte, sein Vater habe keine Fischereikarten ausgegeben, "sondern das Fischereirecht rein zu privaten Zwecken genutzt, um VIPs einzuladen, die dort gratis fischen konnten". Der Beschwerdeführer habe nach Übernahme des Fischereirechtes festgestellt, dass erhebliche Kosten anfielen und ab 1996 oder 1997 versucht, mit dem Verkauf von Jahreskarten die Kosten hereinzubekommen, dies sei aber nicht zur Gänze möglich gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 keine Folge und änderte den Bescheid zum Nachteil des Beschwerdeführers ab, wohingegen sie der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 teilweise stattgab und den Bescheid zugunsten des Beschwerdeführers abänderte. Begründend dazu führte sie aus:

Die Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei sei davon abhängig, ob mit ihr ein Gesamtgewinn erzielt werde oder nicht. Unter Gesamtgewinn verstehe man das steuerliche Gesamtergebnis von der Aufnahme der Tätigkeit bis zur Beendigung. Dieser umfasse neben den aufsummierten jährlichen Betriebsergebnissen auch den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn. Der Beschwerdeführer habe das Fischereirecht 1994 im Erbwege erworben. Für die anzustellende Liebhabereibetrachtung sei somit der Zeitraum zwischen 1994 und 2006 relevant.

Es stehe außer Streit, dass der Beschwerdeführer durch den Verkauf von Fischereikarten (Jahres- und Tageskarten)

eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet habe. Dass die im Zusammenhang mit der Haltung des Fischereirechtes stehenden, zum Teil durch öffentlich-rechtliche Vorschriften auferlegten Aufwendungen (z.B. Besatzmaßnahmen) höher ausgefallen seien als die mit dem Verkauf von Fischereikarten erzielten Einnahmen sei glaubwürdig.

Fakt sei weiters, dass der Beschwerdeführer das Fischereirecht mit Stichtag 1. Jänner 2004 um 4.000 EUR jährlich verpachtet habe. Laut Pachtvertrag sei dem Pächter u.a. die Verpflichtung zur Vornahme von Besatzmaßnahmen auferlegt worden. Dass mit der Verpachtung des Fischereirechtes eine Betriebsaufgabe einhergegangen sei, habe der Beschwerdeführer nicht behauptet und fände sich für eine solche Annahme auch kein Anhaltspunkt. Der Beschwerdeführer sei bei Abschluss des Pachtvertrages 50 Jahre alt gewesen und habe mit dem Pächter einen wechselseitigen Kündigungsverzicht für die Dauer von zehn Jahren vereinbart. Es sei daher nicht auszuschließen gewesen, dass er das Fischereirecht nach Ablauf des Pachtvertrages wieder selbst (etwa durch den Verkauf von Fischereikarten) ausüben werde.

Fest stehe, dass sich in Anbetracht des Veräußerungserlöses von 330.000 EUR, selbst bei Ausscheiden des vom Beschwerdeführer eventualiter in Ansatz gebrachten Restbuchwertes von 208.000 EUR, jedenfalls ein "Gesamtüberschuss" ergebe und damit eine Einkunftsquelle vorliege.

Eine andere Beurteilung käme nur in Betracht, wenn das Finanzamt die im Zusammenhang mit dem Fischereirecht ausgeübte Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft oder der Beschwerdeführer das Finanzamt davon in Kenntnis gesetzt hätte, dass er darin eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei erblicke. Beides sei nicht geschehen. Im Gegenteil. Der Beschwerdeführer habe die Pachtzinse 2004 und 2005 unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ausgewiesen und in Punkt 2 des das Fischereirecht betreffenden Kaufvertrages vom 27. Februar 2006 ausdrücklich festgehalten, "dass es sich beim Verkauf des Fischereirechtes um den Verkauf eines Teilbetriebes des Verkäufers handelt". Ebenso sei in Punkt 4 des Kaufvertrages ein Kaufpreis "inkl. 12% MWSt" festgelegt worden. Mit dieser Textierung habe der Beschwerdeführer unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass das Fischereirecht zum Betriebsvermögen zähle. Auch im Berufungsverfahren betreffend die Umsatzsteuer 2006, das mittlerweile (Anm: mit Bescheid vom 31. März 2010) im Sinne des Berufungsbegehrens erledigt worden sei, sei der Beschwerdeführer davon ausgegangen, dass die Veräußerung des Fischereirechtes den betrieblichen Bereich betreffe. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens (Anm: Schriftsätze vom 16. April 2010) "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." Eine andere Beurteilung käme nur in Betracht, wenn das Finanzamt die im Zusammenhang mit dem Fischereirecht ausgeübte Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft oder der Beschwerdeführer das Finanzamt davon in Kenntnis gesetzt hätte, dass er darin eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei erblicke. Beides sei nicht geschehen. Im Gegenteil. Der Beschwerdeführer habe die Pachtzinse 2004 und 2005 unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft ausgewiesen und in Punkt 2 des das Fischereirecht betreffenden Kaufvertrages vom 27. Februar 2006 ausdrücklich festgehalten, "dass es sich beim Verkauf des Fischereirechtes um den Verkauf eines Teilbetriebes des Verkäufers handelt". Ebenso sei in Punkt 4 des Kaufvertrages ein Kaufpreis "inkl. 12% MWSt" festgelegt worden. Mit dieser Textierung habe der Beschwerdeführer unmissverständlich zu erkennen gegeben, dass das Fischereirecht zum Betriebsvermögen zähle. Auch im Berufungsverfahren betreffend die Umsatzsteuer 2006, das mittlerweile Anmerkung, mit Bescheid vom 31. März 2010) im Sinne des Berufungsbegehrens erledigt worden sei, sei der Beschwerdeführer davon ausgegangen, dass die Veräußerung des Fischereirechtes den betrieblichen Bereich betreffe. Erst im Zuge des Berufungsverfahrens Anmerkung, Schriftsätze vom 16. April 2010) "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 erzielten Einkünfte sei festzuhalten, dass Einkünfte aus der Binnenfischerei, Fischzucht, Teichwirtschaft gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählten. Ein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie z.B. bei der Jagd oder zum Teil bei den

Einkünften aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben, sei nicht erforderlich (Hinweis auf Doralt, EStG Kommentar, § 21 Tz 55 und die dort zitierte Judikatur). Für die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft sei auch nicht maßgeblich, ob der Steuerpflichtige die Fische selbst fange und veräußere oder gegen Entgelt Dritten das Recht zum Fischfang einräume. Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechtes seien daher - selbst im Falle einer Dauerverpachtung - den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen. Zur steuerlichen Qualifikation der erzielten Einkünfte sei festzuhalten, dass Einkünfte aus der Binnenfischerei, Fischzucht, Teichwirtschaft gemäß Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zählten. Ein Zusammenhang mit einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie z.B. bei der Jagd oder zum Teil bei den Einkünften aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben, sei nicht erforderlich (Hinweis auf Doralt, EStG Kommentar, Paragraph 21, Tz 55 und die dort zitierte Judikatur). Für die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft sei auch nicht maßgeblich, ob der Steuerpflichtige die Fische selbst fange und veräußere oder gegen Entgelt Dritten das Recht zum Fischfang einräume. Einnahmen aus der Verpachtung des Fischereirechtes seien daher - selbst im Falle einer Dauerverpachtung - den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

Was die historischen Anschaffungskosten betreffe, stehe die belangte Behörde auf dem Standpunkt, dass in Ermangelung anderer Werte hilfsweise der Einheitswert zum 1. Jänner 1995 heranzuziehen sei. Das Fischereirecht sei seit Generationen im Familienbesitz und der letzte entgeltliche Erwerb habe laut Beschwerdeführer Mitte des 19. Jahrhunderts stattgefunden. Da keine sachdienlichen Unterlagen vorlägen und es dem Beschwerdeführer - wie dieser selbst einräume - nicht möglich sei, die ursprünglichen Anschaffungskosten des Fischereirechtes zu beziffern, sei es erforderlich, diese zu schätzen. Es sei in der Verwaltungspraxis anerkannt, dass die historischen Anschaffungskosten (aufgrund der sonstigen Schwierigkeiten in der tatsächlichen Ermittlung) mit den jeweiligen (anteiligen) Einheitswerten geschätzt werden könnten. Laut Zurechnungsfortschreibung habe der Einheitswert für das Fischereirecht zum 1. Jänner 1995 umgerechnet 1.384,42 EUR betragen. Die Berücksichtigung höherer Anschaffungskosten komme - aus im angefochtenen Bescheid näher dargelegten Gründen - nicht in Betracht.

Bei Berücksichtigung von historischen Anschaffungskosten in Höhe des Einheitswertes und der unstrittigen Veräußerungsnebenkosten ergebe sich ein Veräußerungsgewinn von 315.655,58 EUR, der gemäß § 37 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 auf drei Jahre zu verteilen sei. Das Finanzamt habe die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 2006 und 2007 mit 104.269,31 EUR (2006) bzw. 140.720,74 EUR (2007) festgesetzt, obwohl die durch Pauschalierung abgedeckten Einkünfte des Beschwerdeführers 0 EUR und der anteilige Gewinn aus der Veräußerung des Fischereirechtes 105.218,52 EUR betragen habe. Ausgehend davon seien der Einkommensteuerbescheid 2006 zu Lasten und der Einkommensteuerbescheid 2007 zu Gunsten des Beschwerdeführers abzuändern. Bei Berücksichtigung von historischen Anschaffungskosten in Höhe des Einheitswertes und der unstrittigen Veräußerungsnebenkosten ergebe sich ein Veräußerungsgewinn von 315.655,58 EUR, der gemäß Paragraph 37, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988 auf drei Jahre zu verteilen sei. Das Finanzamt habe die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Land- und Forstwirtschaft in den Jahren 2006 und 2007 mit 104.269,31 EUR (2006) bzw. 140.720,74 EUR (2007) festgesetzt, obwohl die durch Pauschalierung abgedeckten Einkünfte des Beschwerdeführers 0 EUR und der anteilige Gewinn aus der Veräußerung des Fischereirechtes 105.218,52 EUR betragen habe. Ausgehend davon seien der Einkommensteuerbescheid 2006 zu Lasten und der Einkommensteuerbescheid 2007 zu Gunsten des Beschwerdeführers abzuändern.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde.

Der Beschwerdeführer erachtet sich "in seinem einfachgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt, nicht mit einer Steuerzahlung aus der Veräußerung eines im außerbetrieblichen Vermögen gehaltenen Fischereirechtes belastet zu werden, das nach Ablauf der Spekulationsfrist gem. § 30 EStG veräußert wurde". Der Beschwerdeführer erachtet sich "in seinem einfachgesetzlich gewährleisteten Recht verletzt, nicht mit einer Steuerzahlung aus der Veräußerung eines im außerbetrieblichen Vermögen gehaltenen Fischereirechtes belastet zu werden, das nach Ablauf der Spekulationsfrist gem. Paragraph 30, EStG veräußert wurde".

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

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

Forstwirtschaft zählen nach Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 die Einkünfte aus Binnenfischerei, Fischzucht und Teichwirtschaft sowie aus Bienenzucht.

Die Binnenfischerei umfasst das Hegen und Fischen in stehenden und fließenden Binnengewässern und zählt unabhängig davon, ob sie in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolgt, zur Land- und Forstwirtschaft. Ein Zusammenhang mit einem weiteren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie beispielsweise bei der Jagd, ist nicht erforderlich. Ob der Land- und Forstwirt die Fische selbst fängt oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang (Fischereikarten) einräumt, ist ebenfalls unmaßgeblich (vgl. Doralt, EStG9, § 21 Tz 55 ff; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 9. EL, § 21 Anm. 125 ff; Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 21 Rz 22 ff, jeweils mit weiteren Nachweisen). Einnahmen aus der Verpachtung (auch Dauerverpachtung) eines Fischereirechtes sind ebenfalls der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, solange keine Betriebsaufgabe vorliegt. Die Binnenfischerei umfasst das Hegen und Fischen in stehenden und fließenden Binnengewässern und zählt unabhängig davon, ob sie in eigenen oder gepachteten Gewässern erfolgt, zur Land- und Forstwirtschaft. Ein Zusammenhang mit einem weiteren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, wie beispielsweise bei der Jagd, ist nicht erforderlich. Ob der Land- und Forstwirt die Fische selbst fängt oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang (Fischereikarten) einräumt, ist ebenfalls unmaßgeblich vergleiche , Doralt, EStG9, Paragraph 21, Tz 55 ff; Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 9. EL, Paragraph 21, Anmerkung 125, ff; Jakom/Baldauf EStG, 2013, Paragraph 21, Rz 22 ff, jeweils mit weiteren Nachweisen). Einnahmen aus der Verpachtung (auch Dauerverpachtung) eines Fischereirechtes sind ebenfalls der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen, solange keine Betriebsaufgabe vorliegt.

Der Beschwerdeführer hat 1994 ein Fischereirecht im Erbwege erworben und - von 1996 oder 1997 bis 2003 - Fischereikarten gegen Entgelt verkauft. Im Jahr 2004 hat er das Fischereirecht verpachtet. Dass mit der Verpachtung des Fischereirechtes eine Betriebsaufgabe einhergegangen sei, wird in der Beschwerde, die den Standpunkt vertritt, das Fischereirecht sei der privaten Vermögenssphäre zuzurechnen, weil es in keinem "wirtschaftlich-funktionalen Zusammenhang zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des (Beschwerdeführers)" gestanden sei, nicht behauptet, und ist aus den im angefochtenen Bescheid angeführten Überlegungen nicht indiziert.

Da das Hegen und Fischen in stehenden und fließenden Binnengewässern zur Land- und Forstwirtschaft zählt, kein Zusammenhang mit einem (weiteren) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erforderlich ist, der Land- und Forstwirt die Fische selbst fangen oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang einräumen kann und die 2004 erfolgte Verpachtung des Fischereirechtes nicht als Betriebsaufgabe zu werten war, ging die belangte Behörde zu Recht davon aus, dass die in Rede stehende Betätigung den Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 erfüllt. Da das Hegen und Fischen in stehenden und fließenden Binnengewässern zur Land- und Forstwirtschaft zählt, kein Zusammenhang mit einem (weiteren) land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erforderlich ist, der Land- und Forstwirt die Fische selbst fangen oder Dritten gegen Entgelt das Recht zum Fischfang einräumen kann und die 2004 erfolgte Verpachtung des Fischereirechtes nicht als Betriebsaufgabe zu werten war, ging die belangte Behörde zu Recht davon aus, dass die in Rede stehende Betätigung den Tatbestand des Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 erfüllt.

Gemäß Gutachten der Kammer für Land- und Forstwirtschaft, das der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgelegt hat, umfasste das in Rede stehende Fischereirecht laut Grundbuch

121.698 m² (12,17 ha) und die geschätzte tatsächliche Wasserfläche

85.189 m² (8,52 ha). Der Beschwerdeführer hat das Fischereirecht im Jahr 2006 um EUR 366.000 (brutto) verkauft und die Kammer für Land- und Forstwirtschaft dessen Wert zum Stichtag 22. Juli 2008 mit 208.000 EUR geschätzt. Größe und Wert des Fischereirechtes lassen den Schluss zu, dass dessen Bewirtschaftung als Betätigung im Sinne von § 1 Abs. 1 LVO (Liebhabereiverordnung) 1993, BGBl. Nr. 33, anzusehen ist, die im Streitfall anwendbar ist. Eine diesbezüglich abschließende Beurteilung, ob die Betätigung unter Abs. 1 oder Abs. 2 LVO fällt, kann aber dahingestellt bleiben, weil die Betätigung in jedem Fall zu Recht als Einkunftsquelle gemeldet worden ist. 85.189 m² (8,52 ha). Der Beschwerdeführer hat das Fischereirecht im Jahr 2006 um EUR 366.000 (brutto) verkauft und die Kammer für Land- und Forstwirtschaft dessen Wert zum Stichtag 22. Juli 2008 mit 208.000 EUR geschätzt. Größe und Wert des Fischereirechtes lassen den Schluss zu, dass dessen Bewirtschaftung als Betätigung im Sinne von Paragraph eins, Absatz eins, LVO (Liebhabereiverordnung) 1993, Bundesgesetzblatt , Nr. 33, anzusehen ist, die im Streitfall anwendbar ist. Eine diesbezüglich abschließende Beurteilung, ob die Betätigung unter Absatz eins, oder Absatz 2, LVO fällt, kann aber dahingestellt bleiben, weil die Betätigung in jedem Fall zu Recht als Einkunftsquelle gemeldet worden ist.

Fallen bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem in § 2 Abs. 1 Z 6 LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu. Dass es in den Jahren 1994 bis 2006 keine derartigen Bemühungen gegeben habe, wurde im Verwaltungsverfahren nie behauptet, und stünde mit dem Umstand, dass der Beschwerdeführer ab 1996 oder 1997 Fischereikarten ausgab und das Fischereirecht ab 2004 mit Gewinn verpachtet hat, in Widerspruch. Konkrete Anhaltspunkt dafür, dass die Betätigung aufgrund der weiteren in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen, Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung) als Liebhaberei zu werten wäre, lagen im Verwaltungsverfahren nicht vor. Auch der Beschwerde ist diesbezüglich nichts zu entnehmen.

Fallen bei Betätigungen im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, LVO Verluste an, ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der im Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer eins, bis 6 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem in Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 6, LVO genannten Kriterium - Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen - besondere Bedeutung zu. Dass es in den Jahren 1994 bis 2006 keine derartigen Bemühungen gegeben habe, wurde im Verwaltungsverfahren nie behauptet, und stünde mit dem Umstand, dass der Beschwerdeführer ab 1996 oder 1997 Fischereikarten ausgab und das Fischereirecht ab 2004 mit Gewinn verpachtet hat, in Widerspruch. Konkrete Anhaltspunkt dafür, dass die Betätigung aufgrund der weiteren in Paragraph 2, Absatz eins, LVO angeführten Kriterien (Ausmaß und Entwicklung der Verluste, Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen, Ursachen, auf Grund derer im Gegensatz zu vergleichbaren Tätigkeiten kein Gewinn erzielt wird, marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung) als Liebhaberei zu werten wäre, lagen im Verwaltungsverfahren nicht vor. Auch der Beschwerde ist diesbezüglich nichts zu entnehmen.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Da die in Rede stehenden Betätigung - wie oben ausgeführt - dem Tatbestand des § 21 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren ist, muss bei der Gesamtgewinnermittlung grundsätzlich auch der Gewinn aus der Veräußerung des Fischereirechtes berücksichtigt werden. Dadurch ergibt sich, wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid festgestellt hat, in jedem Fall ein Gesamtgewinn. Die Bewirtschaftung des Fischereirechtes stellte demnach auch dann eine Einkunftsquelle dar, wenn sie als Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO zu werten wäre.

Nach Paragraph 2, Absatz 4, LVO liegt bei Betätigungen gemäß Paragraph eins, Absatz 2, Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (Paragraph 3,) erwarten lässt. Da die in Rede stehenden Betätigung - wie oben ausgeführt - dem Tatbestand des Paragraph 21, Absatz eins, Ziffer 3, EStG 1988 zu subsumieren ist, muss bei der Gesamtgewinnermittlung grundsätzlich auch der Gewinn aus der Veräußerung des Fischereirechtes berücksichtigt werden. Dadurch ergibt sich, wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid festgestellt hat, in jedem Fall ein Gesamtgewinn. Die Bewirtschaftung des Fischereirechtes stellte demnach auch dann eine Einkunftsquelle dar, wenn sie als Betätigung gemäß Paragraph eins, Absatz 2, LVO zu werten wäre.

Soweit die Beschwerde unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Rz 23 meint, dass auch die Verluste der Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers in die Gesamtgewinnermittlung einzubeziehen seien genügt es auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zu verweisen, er habe 1996 oder 1997 begonnen "mit dem Verkauf von Jahreskarten die Kosten hereinzubekommen", was aber nicht zur Gänze möglich gewesen sei. Demnach hat sich die Art der Bewirtschaftung geändert, weshalb die 1994 erfolgte Erbschaft den Gesamtgewinnzeitraum unterbrochen und die belangte Behörde zu Recht nur die vom Beschwerdeführer erzielten Verluste in die Gesamtgewinnermittlung einbezogen hat.

Soweit die Beschwerde unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Paragraph 2, Rz 23 meint, dass auch die Verluste der Rechtsvorgänger des Beschwerdeführers in die Gesamtgewinnermittlung einzubeziehen seien genügt es auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zu verweisen, er habe 1996 oder 1997 begonnen "mit dem Verkauf von Jahreskarten die Kosten hereinzubekommen", was aber nicht zur Gänze möglich gewesen sei. Demnach hat sich die Art der Bewirtschaftung

geändert, weshalb die 1994 erfolgte Erbschaft den Gesamtgewinnzeitraum unterbrochen und die belangte Behörde zu Recht nur die vom Beschwerdeführer erzielten Verluste in die Gesamtgewinnermittlung einbezogen hat.

Unberechtigt ist auch der Einwand, der Veräußerungsgewinn sei in die Gesamtgewinnermittlung nicht einzubeziehen, weil eine Veräußerungsabsicht "weder beim (Beschwerdeführer) noch bei seinem Rechtsvorgänger" vorgelegen habe, zumal an anderer Stelle der Beschwerde ausgeführt wird, "dass der Rechtsvorgänger (Vater des Beschwerdeführers) mit notariell beglaubigtem Kaufvertrag vom 29. Mai 1989 (vgl. ANLAGE 2) an Herrn (...) einen Teil des gegenständlichen Fischereirechtes um ATS 500.000,-- bereits verkauft hat". Dass auch der Beschwerdeführer eine teilweise oder gänzliche Veräußerung des (verbliebenen) Fischereirechtes nicht von vornherein ausgeschlossen hat, geht aus Punkt IV. des 2004 abgeschlossenen Pachtvertrages (Anlage 10 zur Beschwerde) hervor, wo u.a. festgehalten wird, dass sich Pachtgegenstand und Pachtzins bei Realisierung eines bereits bei Abschluss des Pachtvertrages in Planung befindlichen Kraftwerksbaues "ungefähr auf die Hälfte" reduziere. Unberechtigt ist auch der Einwand, der Veräußerungsgewinn sei in die Gesamtgewinnermittlung nicht einzubeziehen, weil eine Veräußerungsabsicht "weder beim (Beschwerdeführer) noch bei seinem Rechtsvorgänger" vorgelegen habe, zumal an anderer Stelle der Beschwerde ausgeführt wird, "dass der Rechtsvorgänger (Vater des Beschwerdeführers) mit notariell beglaubigtem Kaufvertrag vom 29. Mai 1989 vergleiche , ANLAGE 2) an Herrn (...) einen Teil des gegenständlichen Fischereirechtes um ATS 500.000,-- bereits verkauft hat". Dass auch der Beschwerdeführer eine teilweise oder gänzliche Veräußerung des (verbliebenen) Fischereirechtes nicht von vornherein ausgeschlossen hat, geht aus Punkt römisch vier. des 2004 abgeschlossenen Pachtvertrages (Anlage 10 zur Beschwerde) hervor, wo u.a. festgehalten wird, dass sich Pachtgegenstand und Pachtzins bei Realisierung eines bereits bei Abschluss des Pachtvertrages in Planung befindlichen Kraftwerksbaues "ungefähr auf die Hälfte" reduziere.

Im Beschwerdefall erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem gesetzlich gewährleisteten subjektiven Recht verletzt, "nicht mit einer Steuerzahlung aus der Veräußerung eines im außerbetrieblichen Vermögen gehaltenen Fischereirechtes belastet zu werden, das nach Ablauf der Spekulationsfrist gem. § 30 EStG veräußert wurde". Im Beschwerdefall erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem gesetzlich gewährleisteten subjektiven Recht verletzt, "nicht mit einer Steuerzahlung aus der Veräußerung eines im außerbetrieblichen Vermögen gehaltenen Fischereirechtes belastet zu werden, das nach Ablauf der Spekulationsfrist gem. Paragraph 30, EStG veräußert wurde".

Diese behauptete Rechtsverletzung liegt - wie oben angeführt -

nicht vor.

Wird der Beschwerdepunkt unmissverständlich ausgeführt, so ist er einer Auslegung aus dem Gesamtzusammenhang nicht zugänglich. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bezeichnung des Beschwerdepunktes nicht Selbstzweck, sondern vielmehr unter dem Gesichtspunkt von rechtlicher Bedeutung, dass es dem Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen obliegt, ob irgendein subjektives Recht des Beschwerdeführers verletzt ist, sondern nur, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung er behauptet. Durch den Beschwerdepunkt wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Gerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist (vgl. z. B. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2002/15/0156). Daher war auf die in den Beschwerdegründen vorgebrachte Rüge, wonach die belangte Behörde die historischen Anschaffungskosten zu Unrecht mit dem Einheitswert geschätzt bzw. die Schätzung nicht hinreichend begründet habe, nicht weiter einzugehen. Wird der Beschwerdepunkt unmissverständlich ausgeführt, so ist er einer Auslegung aus dem Gesamtzusammenhang nicht zugänglich. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bezeichnung des Beschwerdepunktes nicht Selbstzweck, sondern vielmehr unter dem Gesichtspunkt von rechtlicher Bedeutung, dass es dem Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen obliegt, ob irgendein subjektives Recht des Beschwerdeführers verletzt ist, sondern nur, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung er behauptet. Durch den Beschwerdepunkt wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Gerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Bescheides gebunden ist vergleiche , z. B. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2002/15/0156). Daher war auf die in den Beschwerdegründen vorgebrachte Rüge, wonach die belangte Behörde die historischen Anschaffungskosten zu Unrecht mit dem Einheitswert geschätzt bzw. die Schätzung nicht hinreichend begründet habe, nicht weiter einzugehen.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG Abstand genommen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Die Durchführung der mündlichen Verhandlung war im Beschwerdefall auch nicht unter dem Aspekt des Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, erforderlich, zumal die vorliegende Abgabensache nicht "civil rights" betrifft. Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG Abstand genommen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt. Die Durchführung der mündlichen Verhandlung war im Beschwerdefall auch nicht unter dem Aspekt des Artikel 6, Absatz eins, der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, Bundesgesetzblatt Nr. 210 aus 1958,, erforderlich, zumal die vorliegende Abgabensache nicht "civil rights" betrifft.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

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

Wien, am 20. März 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2010150123.X00

Im RIS seit

24.04.2014

Zuletzt aktualisiert am

28.08.2014

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at