IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A.B., Anschr., vertreten durch die Dr. Beisteiner Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Lasserstraße 2A, 5020 Salzburg, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 26. April 2016, betreffend Einkommensteuer 2014, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

In der am 19.04.2016 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 gab der Beschwerdeführer Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 in Höhe von € 50.000,-- und die darauf am 18.08.2014 entrichtete besondere Vorauszahlung in Höhe von € 12.500,-- bekannt.

Mit Ausfertigungsdatum 26.04.2016 erließ die Abgabenbehörde den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014, der erklärungsgemäß erging.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer mit am 01.06.2016 eingelangtem Schreiben Bescheidbeschwerde.

In der Rechtsmittelschrift bringt er Folgendes vor:

Er habe mit Kaufvertrag vom xy2014 ein Fischereirecht (Sechstel-Anteil an einem Wechselfischen) im X-See um einen Kaufpreis von € 85.000,-- verkauft. Dieses Fischereirecht habe er am xy2006 um einen Kaufpreis von € 35.000,-- erworben. Die selbst berechnete ImmoESt in Höhe von 25 % des Differenzbetrages habe er aus Gründen der Vorsicht (zur Vermeidung von Sanktionen z.B. allenfalls von Verspätungsfolgen etc.) fristgerecht auf sein Abgabenkonto abgeführt. Darüber sei von der Abgabenbehörde (trotz Antrages) kein gesonderter Bescheid erlassen worden, der abgeführte Betrag sei jedoch laufend bis zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 auf seinem Abgabenkonto als Guthaben ausgewiesen worden. Mit dem angefochtenen Bescheid sei erstmals im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer 2014 über die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerung abgesprochen und der Betrag abgerechnet worden. Dieser Abrechnungsvorgang bzw. die endgültige Festsetzung der Immobilienertragsteuer iHv 25% werde mit der gegenständlichen Beschwerde angefochten.

Der Verkauf des Fischereirechtes werde mit dem Differenzbetrag zwischen Anschaffung und Veräußerung, sohin mit € 50.000,-- der Besteuerung nach § 30 EStG 1988 mit dem besonderen Steuersatz von 25 %, also mit € 12.500,-- unterzogen, obwohl nach dieser Gesetzesbestimmung eine Besteuerung des Verkaufs des Fischereirechtes nicht vorgenommen werden könne und dürfe.

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 sehe für private Grundstücksveräußerungen einen besonderen Steuersatz vor. Der Begriff des Grundstückes umfasse Grund und Boden, Gebäude und **Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterlägen (grundstücksgleiche Rechte)** (Legaldefinition) (Fettdruck im Original). Das Fischereirecht im Bundesland Salzburg sei nach § 1 Abs. 1 des Fischereigesetzes 2002, LGBl. Nr. 81/2002, die im Privatrecht begründete ausschließliche Befugnis, in jenem Fischwasser, auf das es sich erstrecke, Wassertiere zu züchten, zu hegen, zu fangen, sich anzueignen sowie deren Fang und Aneignung durch Dritte zu gestatten. Mit der Befugnis sei die Verpflichtung verbunden, das Fischwasser ordnungsgemäß zu bewirtschaften. Nach § 1 Abs. 2 sei das Fischereirecht ein selbständiges, nicht mit Grund und Boden oder mit dem Eigentum am Gewässer verbundenes dingliches Recht. Das Fischereirecht werde entsprechend den zivilrechtlichen Bestimmungen erworben und übertragen. Das Fischereirecht sei abgesondert vom Grundeigentum am Gewässer ein selbständiges dingliches Recht (SZ 56/11). Sei der Eigentümer am Gewässer nicht selbst berechtigt, bilde das Fischereirecht eine unregelmäßige, aber veräußerliche und vererbliche Dienstbarkeit (JBl 1997, 588).

Nach Beiser (Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012) seien unter "Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen", nur solche zivilrechtlichen Rechtspositionen zu verstehen, die über **Grundstücke (= Grund und Boden)** (Fettdruck im Original) eine eigentumsähnliche Rechtsposition vermittelten, wie sie ein veräußernder Grundeigentümer habe. Dienstbarkeiten belasteten Grundstücke, vermittelten jedoch keine eigentümerähnliche Rechtsposition über Grundstücke, sondern nur eine begrenzte Nutzungsbefugnis. Das gelte ebenso für Jagd- und **Fischereirechte**

(Fettdruck im Original): Das Recht, zu jagen oder in Gewässern zu fischen, erfordere zwar das Betreten und Befahren von Grundstücken, sei jedoch in seinem materiellen Gehalt nicht auf die bejagten oder befischten Grundstücke ausgerichtet, sondern auf die völlig andersgearteten Erfordernisse der Hege und Pflege des Wild- oder Fischbestandes. Wer fischen möchte, müsse nicht Grundeigentum erwerben. Die Ausübung der Fischerei sei in Österreich im **öffentlichen Recht** (Fettdruck im Original) geregelt (Hoheitsverwaltung) und unterliege nicht "den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke". Damit sei klar: Dienstbarkeiten, Jagd- und Fischereirechte seien weder grundstücksgleiche Rechte noch als (Teil-)Grundstück zu qualifizieren. Der Grundstücksbegriff nach § 30 EStG decke sich mit dem Grundstücksbegriff nach § 2 GrEStG und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG. Ein einheitliches Verständnis des Grundstücksbegriffs in § 30 EStG, § 2 GrEStG und § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG schaffe Klarheit und Rechtssicherheit und erleichtere die praktische Anwendung.

Diesen zutreffenden Ausführungen von Beiser werde vereinzelt in der Literatur widersprochen, ohne auch nur annähernd eine Begründung dafür zu bieten.

Auch enthalte der in Beschwerde gezogene Bescheid keine über den Hinweis "besonderer Steuersatz von 25 %" hinausgehende Begründung, was vorsichtsweise ebenfalls gerügt werde. Im angefochtenen Bescheid hätte rechtsrichtig keine Steuer für den gemeldeten Verkauf des Fischereirechts in Korrektur der vorsichtsweisen, jedoch erkennbar irrtümlichen Selbstbemessung des Beschwerdeführers festgesetzt werden dürfen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 25.07.2016 gab die Abgabenbehörde der Beschwerde keine Folge.

In der Begründung dieser Entscheidung hält die Abgabenbehörde sachverhaltsmäßig fest, mit Kaufvertrag vom xy2014 habe der Beschwerdeführer die Fischereiberechtigung bzw. das Fischereirecht "XY-Wechselfischen", eingetragen im Fischereibuch des Landesfischereiverbandes Salzburg an Teilen des Fischwassers am X-See, EZ aa und bb, KG-Y, veräußert. Der Verkaufspreis belaufe sich auf € 85.000,--. Als zivilrechtlicher Eigentümer sei im Grundbuch hinsichtlich der EZ aa das Land Salzburg, hinsichtlich der EZ bb die Republik Österreich (Öffentliches Wassergut) eingetragen. Der Beschwerdeführer habe das Fischereirecht mittels Kaufvertrag vom xy2006 um den Kaufpreis in Höhe von € 35.000,-- erworben.

In rechtlicher Hinsicht führt die Abgabenbehörde aus, § 30 Abs. 1 EStG 1988 erfasse unter dem Grundstücksbegriff neben Grund und Boden und Gebäuden auch Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterlägen ("grundstücksgleiche Rechte"). Durch die Reform der Grundstücksbesteuerung mit dem 1. StabG 2012 hätte sich die Bedeutung und der Umfang der grundstücksgleichen Rechte nicht verändert. Grundstücksgleiche Rechte im Ertragsteuerrecht knüpften grundsätzlich an die zivilrechtlichen Bestimmungen an. Somit kämen als grundstücksgleiche Rechte nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften unterlägen und gesondert (ohne Grund und

Boden) übertragbar seien. Im gegenständlichen Fall handle es sich um ein Fischereirecht an einem fremden fließenden Gewässer, das mit dem Eigentum an Liegenschaften verbunden sei bzw. um ein öffentliches Gewässer (es liege ein öffentliches Gut iSd § 287 ABGB vor, das im Eigentum des Bundes und des Landes stehe und nur dem Gebrauch durch jedermann diene). Dementsprechend sei das Fischereirecht als unbewegliche Sache sowie als selbständiges dingliches Recht bzw. Grunddienstbarkeit iSd §§ 473 und 477 Z 5 ABGB anzusehen.

Auch wenn im § 3 Abs. 2 Salzburger Fischereigesetz 2002 das Fischereirecht als ein selbständiges, nicht mit Grund und Boden oder mit dem Eigentum am Gewässer verbundenes dingliches Recht bezeichnet werde, könne dies die ertragsteuerliche Behandlung als grundstücksgleiches Recht nicht unterbinden.

Beim gegenständlichen Fischereirecht handle es sich um ein Fischereirecht an einem fremden fließenden Gewässer. Dementsprechend liege ein grundstücksgleiches Recht vor, dass der Grundstücksbesteuerung iSd § 30 Abs. 1 iVm § 30b Abs. 1 EStG 1988 zu unterziehen sei.

Mit Schreiben vom 25.08.2016 beantragte der Beschwerdeführer die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.

In diesem Schriftsatz gibt der Beschwerdeführer zunächst "zur besseren Erläuterung" den Wortlaut des § 30 Abs. 1 EstG 1988 wieder und führt anschließend aus, der in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsansicht könne nicht gefolgt werden. Dies aus nachstehenden Gründen:

Beiser erläutere in seinem Artikel (Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial 2013) ausführlich den steuerlichen Begriff des Grundstückes und definiere dabei "Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte)" wie folgt:

"Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, können in weiterer Folge nur solche zivilrechtlichen Rechtspositionen sein, die "über Grundstücke " (= "Grund und Boden" sowie "Gebäude") eine eigentumsähnliche Rechtsposition vermitteln, wie sie ein veräußernder Grundeigentümer hat. Denn nur Eigentümer von "Grund und Boden" sowie von "Gebäude" können die so definierten Grundstücke veräußern."

Dieser Argumentation folgend zähle Beiser Wohnungseigentum, Baurecht und Baurechtswohnungseigentum zu den grundstücksgleichen Rechten, nicht jedoch Dienstbarkeiten (ua Fischereirecht), da diese Grundstücke nur belasteten und somit keine eigentümerähnliche Rechtsposition über Grundstücke zuließen, sondern nur eine Nutzungsbefugnis.

Beiser weiter: *"Wer jagen oder fischen möchte, muss nicht Grundeigentum erwerben. Die Ausübung der Jagd und Fischerei ist in Österreich im öffentlichen Recht geregelt*

(Hoheitsverwaltung) und unterliegt nicht den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke".

Als Ergebnis seines Artikels komme Beiser zu dem Schluss, dass Jagd- und Fischereirechte, auch wenn sie steuerlich selbständige Wirtschaftsgüter darstellten, nicht vom Begriff des Grundstücks bzw. der grundstücksgleichen Rechte erfasst seien.

Den Argumenten von Beiser folgend, sei zum Fischereirecht und den Möglichkeiten der Gestaltung dieses Rechts Folgendes näher auszuführen:

Es gebe folgende "Arten" des Fischereirechtes:

a) Fischereirecht in eigenen Gewässern
b) Fischereirecht in fremden Gewässern in Verbindung mit dem Eigentum an einer Liegenschaft (Grunddienstbarkeit)
c) Fischereirecht in fremden Gewässern nicht in Verbindung mit dem Eigentum an einer Liegenschaft (unregelmäßige persönliche Dienstbarkeit).

Im vorliegenden Fall handle es sich weder um ein mit dem Eigentum an der Liegenschaft verbundenes Fischereirecht noch um ein solches, das mit dem Eigentum an einer anderen Liegenschaft verbunden sei, sondern um eine unregelmäßige Dienstbarkeit, die anders als das Fischereirecht in eigenen Gewässern (siehe Punkt a) und Grunddienstbarkeiten (siehe Punkt b) nicht vom § 30 EStG erfasst sei, da weder ein Grundstück noch ein grundstücksgleiches Recht vorliege.

Bei einer unregelmäßigen Dienstbarkeit nach § 479 ABGB sei das Fischereirecht nicht mit dem Eigentum einer Liegenschaft verbunden, dem Fischereiberechtigten, der gar nicht Liegenschaftseigentümer zu sein brauche, stehe für seine Person in einem nicht ihm gehörigen Gewässer das Fischereirecht zu. Es handle sich um ein selbständiges dingliches Recht, das veräußerlich und vererblich sei (1 Ob 277/00t, 1 Ob 13/84, 1 Ob 29/93, 1 Ob 44/95, 6 Ob 111/63).

Auch der UFS Wien vertrete in seiner Entscheidung vom 17.12.2010 (RV/2685-W/09) diese Rechtsansicht. In der Folge zitiert der Beschwerdeführer aus dieser Entscheidung.

Dass nicht ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer, das mit dem Eigentum an einer Liegenschaft verbunden sei, und folglich eine Grunddienstbarkeit vorliege, erhelle auch daraus, dass sowohl in den Kaufverträgen aus dem Jahr 2006 als auch im Kaufvertrag 2014 der Liegenschaftsanteil, der Fischereirechtsanteil Y-See und der Fischereirechtsanteil X-See getrennt als selbständig bewertete Wirtschaftsgüter angeführt seien.

Daraus sei ersichtlich, dass die Fischereirechte nicht mit dem Grundstück in Verbindung stünden. So könne bei einem späteren Verkauf des noch in seinem Eigentum stehenden Fischereirechtsanteils Y-See gar kein Grundstück mehr mitverkauft werden, sondern nur das Recht für sich allein und somit eine unregelmäßige persönliche Dienstbarkeit.

In gleicher Weise sei auch der Fischereirechtsanteil X-See als unregelmäßige Dienstbarkeit gem. § 479 ABGB zu betrachten und nicht der Besteuerung des § 30 EStG zu unterwerfen.

Mit Schreiben vom 15.11.2016 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt bezughabenden Akt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht bezog die Abgabenbehörde noch einmal zu der gegenständlich zu beurteilenden Rechtsfrage Stellung und äußerte sich wie folgt:

Das Fischereirecht an fremdem Gewässer sei nach hA (Kanduth-Kristen in Jakom EStG, Rz 13 zu § 30; EStR Rz 6622; Bodis-Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, Tz 52 ff zu § 30; aA: Beiser, Die neue Immobilienbesteuerung, SWK-Spezial 2013 und UFS 17.12.2010, RV/2685-W/09) als grundstücksgleiches Recht anzusehen.

Grundstücksgleiche Rechte seien nach § 30 Abs. 1 EStG solche, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterlägen. Den Vorschriften über Grundstücke unterlägen grundsätzlich unbewegliche Sachen. Gemäß § 298 ABGB seien Rechte als bewegliche Sachen anzusehen, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden seien oder gesetzlich zu einer unbeweglichen Sache erklärt werden würden. Zu den mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbundenen Rechten zählten Rechte, die dem Besitzer (Eigentümer) einer Liegenschaft als solchem zustünden, wie z.B. Grunddienstbarkeiten, Grundreallasten, radizierte Gewerbe, das Jagdrecht und das Wohnungseigentum, nicht aber persönliche Dienstbarkeiten oder Hypotheken (Spielbüchler in Rummel, ABGB, § 298).

Neben den Grunddienstbarkeiten und den persönlichen Dienstbarkeiten kenne das ABGB noch den Typ der unregelmäßigen Dienstbarkeiten in § 479. Unregelmäßige Dienstbarkeiten seien dem Normaltyp nach Grunddienstbarkeiten, die aber ausnahmsweise nicht zugunsten und zum Vorteil eines Grundstückes, sondern einer bestimmten (auch juristischen) Person eingeräumt werden würden. Nach den Kommentaren zum ABGB zähle das Fischereirecht (am fremden Gewässer) zu diesen unregelmäßigen Dienstbarkeiten (Hofmann in Rummel, ABGB, § 479, Memmer in Kletecka/Schauer, ABGB-ON, § 479). Unregelmäßige Dienstbarkeiten seien also der Ausformung nach Grunddienstbarkeiten mit der Ausnahme, dass sie nur einer bestimmten Person und nicht dem jeweiligen Eigentümer einer Liegenschaft zustünden. Die Vorschriften für Grunddienstbarkeiten seien daher auf sie anzuwenden (vgl. auch OGH 21.06.2006, 7 Ob 58/06 i). Demnach fänden also die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke auf das Fischereirecht Anwendung. Das Fischereirecht müsse daher zu den grundstücksgleichen Rechten im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG zählen.

Würde man außerdem Rechte wie das Fischereirecht nicht zu den grundstücksgleichen Rechten zählen, blieben lediglich das Baurecht und die Bergwerksberechtigungen (kraft gesetzlicher Erklärung unbewegliche Sache) übrig. Wäre dies gewollt, hätte der Gesetzgeber wohl die beiden Rechte explizit angeführt, anstatt die lange Formulierung

"Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte)" zu verwenden.

Entgegen den Ansichten in der Beschwerde und den Mindermeinungen in Literatur und Judikatur sei das Fischereirecht zwar kein Grundeigentum im wörtlichen Sinn, sehr wohl aber mit einem Grundstück und zwar zumindest mit dem Gewässer, in dem sich die Fische befänden, verbunden. In Form der unregelmäßigen Dienstbarkeit, also beim Fischereirecht an fremden Gewässern, müsse der Berechtigte lediglich nicht mit der Person des Eigentümers ident sein, was jedoch hinsichtlich der Anwendbarkeit der Vorschriften über Grundstücke, wie oben ausgeführt, keinen Unterschied machen dürfe.

Im Ergebnis zähle das Fischereirecht daher zu den in § 30 Abs. 1 EStG genannten Rechten und unterliege demnach den Vorschriften über die private Grundstücksbesteuerung.

Mit Eingabe an das Bundesfinanzgericht vom 30.11.2016 replizierte der Beschwerdeführer auf die Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht und führte in diesem Zusammenhang Folgendes aus:

Im ersten Absatz ihrer Stellungnahme verweise die Abgabenbehörde auf verschiedene Literaturstellen, wobei auch Beiser (Die neue Immobilienbesteuerung, SWK-Spezial 2013) zitiert werde. Wie bereits in der Bescheidbeschwerde vom 01.06.2016 und im Vorlageantrag vom 25.08.2016 ausführlich dargestellt, komme Beiser in seinem Artikel zu dem Schluss, dass neben dem Jagdrecht auch das Fischereirecht NICHT vom Begriff des Grundstücks bzw. der grundstücksgleichen Rechte erfasst sei (Anmerkung: Hier übersieht der Beschwerdeführer ganz offenkundig den von der Abgabenbehörde angebrachten Vermerk "aA", was soviel wie "anderer Ansicht" bedeutet). Im angeführten Kommentar Jakom EStG – so der Beschwerdeführer weiter - würden in der Rz 12 ff die Begrifflichkeiten Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte und somit auch das Fischereirecht erläutert. Unter die grundstücksgleichen Rechte fielen danach Fischereirechte an fremden Gewässern (Grunddienstbarkeiten), nicht jedoch persönliche Dienstbarkeiten. Das Fischereirecht an fremden Gewässern nicht in Verbindung mit dem Eigentum an einer Liegenschaft stelle, wie im Vorlageantrag dargestellt, eine unregelmäßige persönliche Dienstbarkeit dar und unterliege daher nicht dem Grundstücksbegriff.

Weiters könne die Schlussfolgerung der Abgabenbehörde "Das Fischereirecht muss daher zu den grundstücksgleichen Rechten im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG zählen" nicht nachvollzogen werden, da "müssen" keine Norm darstelle und der Gesetzgeber im Fall eines "Müssens" wohl eine taxative Aufzählung im Gesetz vorgesehen hätte.

An diese Argumentation schließe auch der nächste Absatz der Abgabenbehörde an, in dem den erfolgten Ausführungen widersprochen und bei einem Ausschluss des Fischereirechtes eine taxative Aufzählung des Gesetzgebers gefordert werde.

Die Abgabenbehörde berücksichtige bei ihren gesamten Ausführungen nicht, dass nicht alle Fischereirechte keine grundstücksgleichen Rechte darstellten. Fischereirechte

in fremden Gewässern in Verbindung mit dem Eigentum an einer Liegenschaft (Grunddienstbarkeit) zählten sehr wohl zu den grundstücksgleichen Rechten. Im vorliegenden Fall handle es sich aber um eine unregelmäßige persönliche Dienstbarkeit, die sowohl in Literatur als auch in Judikatur nicht unter den Grundstücksbegriff falle.

Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde in den letzten beiden Absätzen müsse es sehr wohl einen Unterschied machen, um welche Art von Recht es sich handle. Im ABGB würden Grunddienstbarkeiten in verschiedene Typen unterteilt und gerade diese Abgrenzungen sollten in der Auslegung und Anwendung des Gesetzes (v.a. § 30 EStG) Niederschlag finden.

Diesem Schreiben fügte der Beschwerdeführer als Beilage einen Auszug aus Beiser (Die neue Immobilienbesteuerung, SWK-Spezial 2013, Rz 12), Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2016 § 30 Rz 12-14 sowie die Entscheidung des OGH vom 12.06.1963, 6 Ob 111/63, an.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Streitpunkt im gegenständlichen Verfahren ist die Frage, ob es sich bei der Veräußerung des Fischereirechtes durch den Beschwerdeführer um die Übertragung eines grundstücksgleiches Rechts iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 handelt, die Immobilienertragsteuer auslöst.

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 lautet (Wiedergabe erfolgt auszugsweise):

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte) [...].

Vorweg ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer zu Recht rügt, dass der angefochtene Bescheid keine Ausführungen dazu enthält, aus welchen Gründen die Veräußerung des Fischereirechtes der Besteuerung unterzogen wurde. Erst in der Beschwerdevorentscheidung legt die Abgabenbehörde die Gründe dafür dar. Dem angefochtenen Bescheid haftet ein Begründungsmangel an, der allerdings nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung im Rechtsmittelverfahren saniert werden kann.

Außer Streit steht zwischen den Parteien, dass der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom xy2014 (dieser wurde mit C.D. abgeschlossen) das Fischereirecht "XY-Wechselfischen" , ein Fischereirecht an Teilen des Fischwassers X-See (EZ aa und EZ bb KG-Y), eingetragen im Fischereibuch des Landesfischereiverbandes Salzburg zu FBZ xx, um den Kaufpreis von € 85.000,-- veräußert hat. Außer Streit steht auch, dass der Beschwerdeführer dieses Fischereirecht mit Kaufverträgen vom xy2006 (der Kaufvertrag vom xy2006, wurde mit E., der Kaufvertrag vom xy2006, mit F., G., H., I., alle Adresse, abgeschlossen) um den Kaufpreis von € 35.000,-- erworben hat.

Die Abgabenbehörde erhebt auf die Veräußerung des Fischereirechtes Immobilienertragsteuer und vertritt dazu in der Beschwerdevorentscheidung vom 25.07.2016 die Auffassung, durch die Reform der Grundstücksbesteuerung mit dem 1.

StabG 2012 hätten sich die Bedeutung und der Umfang der grundstücksgleichen Rechte nicht verändert. Grundstücksgleiche Rechte im Ertragsteuerrecht knüpften grundsätzlich an die zivilrechtlichen Bestimmungen an. Somit kämen als grundstückgleiche Rechte nur zivilrechtlich selbständige Rechte in Frage, die als solche den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften unterlägen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar seien. Im gegenständlichen Fall handle es sich um ein Fischereirecht an einem fremden fließenden Gewässer (im Übrigen ein öffentliches Gut iSd § 287 ABGB), das mit dem Eigentum an Liegenschaften verbunden sei. Folglich sei das Fischereirecht als unbewegliche Sache sowie als selbständiges dingliches Recht bzw. Grunddienstbarkeit iSd §§ 473 und 477 Z 5 ABGB anzusehen.

Der Beschwerdeführer hält diesen Ausführungen entgegen, im vorliegenden Fall handle es sich nicht um ein mit dem Eigentum an der Liegenschaft verbundenes Fischereirecht, auch nicht um ein solches, das mit dem Eigentum an einer anderen Liegenschaft verbunden sei, sondern um eine unregelmäßige Dienstbarkeit, die anders als das Fischereirecht in eigenen Gewässern und Fischereirecht in fremden Gewässern in Verbindung mit dem Eigentum an einer Liegenschaft (Grunddienstbarkeit) nicht vom § 30 EStG 1988 erfasst sei. Im Falle einer unregelmäßigen Dienstbarkeit nach § 479 ABGB sei das Fischereirecht nicht mit dem Eigentum einer Liegenschaft verbunden, dem Fischereiberechtigten, der gar nicht Liegenschaftseigentümer sein müsse, stehe für seine Person in einem nicht ihm gehörigen Gewässer das Fischereirecht zu. Es handle sich um ein selbständiges dingliches Recht, das veräußerlich und vererblich sei (in der Folge zitiert der Beschwerdeführer dazu Entscheidungen des OGH).

In seinem Vorbringen, das in Rede stehende Fischereirecht sei nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen, beruft sich der Beschwerdeführer auf Beiser (Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial 2013) – siehe dazu die entsprechenden Ausführungen. Zudem verweist der Beschwerdeführer zur Stützung seines Standpunktes auf die Entscheidung des UFS vom 17.12.2010, RV/2685-W/09, aus der er auch zitiert (Anmerkung: Die Entscheidung befasst sich mit der Behandlung von "Fischereierlösen" als unecht befreite Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994).

Wie der OGH in seiner Rechtsprechung dargetan hat, kann das Fischereirecht Ausfluss des Eigentumsrechts an einem gutseigenen (künstlichen) Gewässer oder ein selbständiges dingliches Recht an einem fremden Gewässer sein; ist es in letzterem Fall mit dem Eigentum an einer Liegenschaft verbunden, so ist es eine Grunddienstbarkeit iS des § 473 und des § 477 Z 5 ABGB, tritt es vom Eigentum an einer Liegenschaft abgesondert in Erscheinung, hingegen eine unregelmäßige, persönliche, aber veräußerliche und unbeschränkt vererbliche Dienstbarkeit iSd § 479 ABGB (vgl. 1 Ob 13/98p mwN).

Die in § 479 ABGB angeführten unregelmäßigen (persönlichen) Servituten sind dadurch gekennzeichnet, dass sie dem Normaltyp nach Grunddienstbarkeiten sind, aber ausnahmsweise nicht zugunsten und zum Vorteil eines bestimmten Grundstückes, sondern einer bestimmten (auch juristischen) Person oder selbst zugunsten "jedermann"

eingeräumt werden (vgl. Memmer in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 479 Rz 6, Hofmann in Rummel, ABGB[3] § 479 Rz 1).

Die Frage, ob ein Fischereirecht für ertragsteuerliche Belange ein grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 darstellt, wird in Literatur und Verwaltungspraxis unterschiedlich beantwortet.

Herzog (Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012), SWK 2012, 564 und Hammerl/ Mayr (StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung), RdW 2012/167, zählen das Fischereirecht zu den grundstücksgleichen Rechten iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988. Desgleichen sehen auch Perthold/Vaishor, Stabilitätsgesetz, SWK-Spezial 2012, 11 f und Gruber/Vondrak, ecolex 2012, 368 das Fischereirecht als grundstücksgleiches Recht an. Auch die Verwaltungspraxis geht im Falle des Vorliegens eines Fischereirechts an einem fremden Gewässer von einem grundstücksgleichen Recht iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 aus (vgl. EStR 2000 Rz 6622).

Eine andere Auffassung vertritt hingegen Leitner in Urtz, Die neue Immobiliensteuer Update 2013, Seite 54 ff. Leitner sieht als Voraussetzungen für ein grundstücksgleiches Recht die selbständige Übertragbarkeit und den Charakter als unbewegliche Sache an. Liege ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer vor, das mit dem Eigentum an einer (herrschenden) Liegenschaft verbunden sei (und damit als Grunddienstbarkeit ausgestaltet sei), so fehle es an der selbständigen Übertragbarkeit, da das Fischereirecht (als Grunddienstbarkeit) mit dem Besitz des herrschenden Grundstückes verbunden sei. Werde das Fischereirecht hingegen als (unregelmäßige) persönliche Dienstbarkeit ausgestaltet, so mangle es – selbst bei Verbücherung - an der Unbeweglichkeit des Rechts. Ein Fischereierecht könne somit – je nach der zivilrechtlichen Ausgestaltung (als Grunddienstbarkeit oder als persönliche Dienstbarkeit) entweder selbständig übertragbar oder ein unbewegliches Recht sein, kumulativ könnten diese beiden Kriterien jedoch nicht vorliegen.

Derselben Ansicht sind auch Urtz/Loukota in Hofstätter-Reichel EStG [58] § 31 Rz 27 ff. Auch diese vermissen im Falle der Ausgestaltung eines Fischereirechts als persönliche Dienstbarkeit für die Qualifikation eines grundstücksgleichen Rechts die Unbeweglichkeit, es sei denn das Fischereirecht wäre aufgrund (zB landes)gesetzlicher Vorschriften für unbeweglich erklärt.

Die Rechtsansicht, wonach das Fischereirecht nicht als grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen ist, vertritt auch Beiser in "Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012", SWK-Spezial 2013.

Der genannte Autor bezieht in seinem Beitrag "Grundstücksgleiche Rechte in der ImmoESt", ÖStZ 2016, 329, noch einmal ausführlich zum Begriff der grundstücksgleichen Rechte iSd § 30 EStG 1988 Stellung und zeigt auf, dass nur Wohnungseigentum, Baurechte und Baurechtswohnungseigentum dazu gezählt werden können. Die Einräumung oder Übertragung von Dienstbarkeiten könne u.a. hingegen nicht als "Grundstücksveräußerung" iSd § 30 EStG qualifiziert werden.

Beiser äußert sich in diesem Beitrag wie folgt:

Ausgehend von **Wortlaut und System** könnten nur solche Rechte zu den grundstücksgleichen Rechten gerechnet werden, die nach § 24 BAO (und § 354 ABGB) den Erwerbern *"die Herrschaft gleich einem Eigentümer"* über Grund und Boden oder Gebäude ermöglichten, also *"das Befugnis"* vermittelten, *"mit der Substanz und den Nutzungen einer Sache nach Willkür zu schalten, und jeden anderen davon auszuschließen"* (§ 354 ABGB). Die Übertragung von Rechten, die fremdes Eigentum belasteten, jedoch nicht wirtschaftliches Eigentum am belasteten Grund und Boden oder Gebäuden beinhalteten, sei dagegen nicht als "Grundstücksveräußerung" iSd § 30 oder § 4 Abs. 3a EStG zu erfassen. Dazu zählten Hypotheken, Dienstbarkeiten Fruchtgenussrechte, im Grundbuch eingetragene Wohnrechte und Bestandverträge.

Im Hinblick auf die Ausführungen in den **Gesetzesmaterialien** (vgl. *" ..... Als (Teil-) Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden"*) seien grundstücksgleiche Rechte nur solche, die für sich *"als (Teil-) Grundstück"* zu qualifizieren seien. Dies träfe auf Wohnungseigentum, Baurechte und Baurechtswohnungseigentum zu. Diese verschafften nach bürgerlichem Recht eine eigentümerähnliche Rechtsposition über Grundstücke. Demgegenüber belasteten Hypotheken und Dienstbarkeiten fremde Grundstücke, begründeten jedoch nicht wirtschaftliches Eigentum an einem *"(Teil)Grundstück"* im Sinn der Gesetzesmaterialien. Bei Dienstbarkeiten werde das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO und § 354 ABGB) am belasteten Grundstück nicht auf die Servitutsberechtigten übertragen. Die Grundstückseigentümer blieben trotz Servitutsbelastungen Eigentümer.

Die "**Selbstberechnung**" (Verknüpfung der ImmoESt mit der GrESt) lege eine gleichmäßige Auslegung des Grundstücksbegriffs nahe. Ein einheitliches Verständnis des Grundstücksbegriffs nach § 30 EStG, § 2 GrEStG, § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG und TP 9 GGG schaffe Klarheit und Rechtssicherheit und erleichtere die praktische Anwendung.

In **teleologischer Hinsicht** (vgl. *"Durch die Veräußerung von bebauten und unbebauten Grundstücken werden oft beträchtliche Wertsteigerungen realisiert"*) ziele die Immobilienbesteuerung nach § 4 Abs. 3a und §§ 30, 30a bis c EStG auf eine Ertragsbesteuerung der Wertsteigerungen von Grundstücken ab. Dienstbarkeiten beinhalteten nur eine begrenzte Nutzungsbefugnis an den belasteten Grundstücken, erlaubten jedoch keinen Zugriff auf stille Reserven (Wertsteigerungen im Grund und Boden oder in Gebäuden).

Im Hinblick auf das **Sachlichkeitsgebot (Art. 7 B-VG),** den sachlichen Zusammenhang aller Abgaben auf Grundstücke (Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühren beim Erwerb, Grundsteuer während der Haltedauer ("Besitzeit") und ImmoESt bei der Veräußerung) sei ein einheitliches Verständnis des Begriffs "Grundstücke" in der ImmoESt, GrSt, GrESt und TP 9 GGG angebracht.

Zu den Jagd- und Fischereirechten hält Beiser Folgendes fest:

Jagd und Fischerei seien in der Regel mit dem Grundeigentum verbunden. Würden die Rechte, zu jagen oder zu fischen, auf von den Grundeigentümern verschiedene Personen übertragen, so übten Jäger oder Fischer ihr Recht zu jagen oder zu fischen auf fremdem Grund, in fremden Wäldern oder auf fremden Gewässern aus. Daraus resultiere dann Folgendes:

Jagd- und Fischereirechte

- belasteten fremden Grund ähnlich wie Dienstbarkeiten (Servituten)
- gewährten jedoch kein umfassende Nutzungsbefugnis (sondern nur das Recht, zu jagen oder zu fischen)
- schlössen den Eigentümer im Übrigen nicht von seiner im Eigentumsrecht wurzelnden Befugnis aus, sein Eigentum nach § 354 ABGB zu nutzen und andere davon auszuschließen und
- gewährten Jagd- und Fischereiberechtigten keinen Zugriff auf die stillen Reserven des belasteten Grund und Bodens.

Die Einräumung oder Übertragung von Jagd- oder Fischereirechten an von den Grundeigentümern verschiedene Personen sei somit nicht als "Grundstücksveräußerung" iSd § 30 EStG zu qualifizieren.

Zu der in der Verwaltungspraxis vertretenen Auffassung, wonach Jagdrechte nicht, Fischereirechte an fremden Gewässern hingegen sehr wohl als grundstücksgleiche Rechte eingestuft würden (vgl. EStR 2000 Rz 6022) merkt Beiser an, diese Auffassung sei gesetzlich nicht gedeckt (Art. 18 B-VG). Fischereirechte an fremden Gewässern beinhalteten ebenso wie Dienstbarkeiten nur eine begrenzte Nutzungsbefugnis an den belasteten Grundstücken (Gewässern), begründeten jedoch nicht wirtschaftliches Eigentum nach § 24 BAO (und § 354 ABGB) an den belasteten Grundstücken.

Wenn Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (vgl. EStG [17] § 30 Rz 52 ff) Fischereirechte als grundstücksgleiche Rechte im Anschluss an die Kommentarliteratur zu § 28 EStG *vor* Einführung der Immobilienbesteuerung durch das 1. StabG 2012, qualifizierten, so sei richtig, dass eine entgeltliche Nutzungsüberlassung von Jagd- und Fischereierechten aus dem Privatvermögen im Sinn einer Nutzungsüberlassung auf eine begrenzte Zeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG darstellten. Der mit dem 1. StabG 2012 neu geschaffene Tatbestand einer lückenlosen Immobilienertragsbesteuerung nach §§ 4 Abs. 3a, 30 und 30a bis c EStG stelle aber auf die "*Veräußerung*" von "*Grundstücken*" ab. Die neu geschaffene Immobilienbesteuerung knüpfe nicht an eine Nutzungsüberlassung auf Zeit an, sondern setze eine (entgeltliche) Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (§ 24 BAO) von einem Veräußerer auf einen Erwerber voraus. Die ImmoESt nach §§ 30, 30a bis c EStG sei gegenüber Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG nicht subsidiär.

Daraus ergibt sich für den Beschwerdefall Folgendes:

Bei dem gegenständlichen Fischereirecht handelt es sich um ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer. Diesbezüglich herrscht Einigkeit zwischen den Streitparteien. Als

Eigentümer des Gewässers ist im Grundbuch das Land Salzburg (EZ aa KG-Y) und die Republik Österreich, Öffentliches Wassergut (EZ bb KG-Y) eingetragen.

Das in Rede stehende Fischereirecht stellt ein selbständiges dingliches Recht dar. Das Fischereirecht ist nicht als Grunddienstbarkeit ausgestaltet (es steht dem Beschwerdeführer nicht als Eigentümer eines Grundstückes zu), sondern es liegt eine unregelmäßige persönliche Dienstbarkeit iSd § 479 ABGB vor, die frei veräußerlich und vererblich ist.

Gemäß § 3 Abs. 1 des Salzburger Fischereigesetzes 2002, LGBl. Nr. 81/2002 idgF ist das Fischereirecht die im Privatrecht begründete ausschließliche Befugnis, in jenem Fischwasser, auf das es sich erstreckt, Wassertiere zu züchten, zu hegen, zu fangen, sich anzueignen sowie deren Fang und Aneignung durch Dritte zu gestatten. Mit der Befugnis ist die Verpflichtung verbunden, das Fischwasser ordnungsgemäß zu bewirtschaften. Gemäß § 3 Abs. 2 leg.cit. ist das Fischereirecht ein selbstständiges, nicht mit Grund und Boden oder mit dem Eigentum am Gewässer verbundenes dingliches Recht. Das Fischereirecht wird entsprechend den zivilrechtlichen Bestimmungen erworben und übertragen.

Wenn die Abgabenbehörde im Vorlagebericht die Auffassung vertritt, das Fischereirecht (gemeint Fischereirecht an fremdem Gewässer) sei zwar kein Grundeigentum im wörtlichen Sinn, sehr wohl aber mit einem Grundstück und zwar zumindest mit dem Gewässer, in dem sich die Fische befänden, verbunden, so geht dies mit dem soeben zitierten § 3 Abs. 2 Salzburger Fischereigesetz nicht konform. Die genannte Gesetzesbestimmung sieht ausdrücklich vor, dass das Fischereirecht ein selbständiges, eben nicht mit Grund und Boden oder mit dem Eigentum am Gewässer verbundenes dingliches Recht darstellt.

Soweit die Abgabenbehörde weiters aus dem Umstand, wonach unregelmäßige Dienstbarkeiten der Ausformung nach Grunddienstbarkeiten seien - dies lediglich mit der Ausnahme, dass sie nur einer bestimmten Person und nicht dem jeweiligen Eigentümer einer Liegenschaft zustünden - folgert, die Vorschriften über Grunddienstbarkeiten seien auch auf sie und in weiterer Folge die Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke auf das Fischereirecht anzuwenden, vermag das Gericht auch diese Auffassung nicht zu teilen. Der von der Abgabenbehörde zitierten Entscheidung des OGH 7 Ob 58/06 i kann nicht entnommen werden, die Vorschriften über Grunddienstbarleiten seien auch auf unregelmäßige Dienstbarkeiten anzuwenden, sondern hat der OGH in der genannten Entscheidung dargetan, dass nicht nur Grunddienstbarkeiten, sondern auch unregelmäßige Dienstbarkeiten durch einen Pächter ausgeübt werden können. Der OGH vertritt in seiner Rechtsprechung vielmehr die Ansicht, dass die enge Verwandtschaft zwischen den unregelmäßigen Servituten des § 479 ABGB und den persönlichen Dienstbarkeiten (§ 478 ABGB) dazu führt, dass die für die Personalservituten geltenden Rechtsvorschriften auch auf die unregelmäßigen Dienstbarkeiten anzuwenden sind

(vgl. Memmer in Kletecka/Schauer, ABGB-ON [1.03] § 479 Rz 9 und die dort angeführte Judikatur).

Auch aus dem Umstand, dass lediglich das Baurecht und die Bergwerksberechtigungen kraft Gesetzes zu unbeweglichen Sachen erklärt werden und sich folglich für die grundstücksgleichen Rechte ein enger Anwendungsbereich ergebe, kann nicht der Schluss gezogen werden, das Fischereirecht zähle zu den grundstücksgleichen Rechten. Dass der Gesetzgeber nicht die beiden Rechte explizit genannt hat, sondern eine andere Formulierung gewählt hat, bedeutet noch lange nicht, dass damit auch das Fischereirecht zu den grundstücksgleichen Rechten zu rechnen ist.

Das Bundesfinanzgericht vermag sich der Ansicht der Abgabenbehörde, wonach das in Rede stehende Fischereirecht unter die grundstücksgleichen Rechte iSd § 30 EStG 1988 einzureihen ist und folglich der in Rede stehende Veräußerungsvorgang Immobilienertragsteuer auslöst, nicht anzuschließen.

Das gegenständliche Fischereirecht belastet fremde Grundstücke (die im Eigentum des Landes Salzburg und der Republik Österreich stehenden Liegenschaften EZ aa und EZ bb KG-Y), verschafft dem Fischereiberechtigten jedoch kein wirtschaftliches Eigentum an den belasteten Grundstücken, sondern nur eine begrenzte Nutzungsbefugnis (das Recht zu fischen). Das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum (§ 354 ABGB und § 24 BAO) an den belasteten Grundstücken verbleibt beim Land Salzburg und der Republik Österreich, die von ihrer im Eigentumsrecht wurzelnden Befugnis, ihr Eigentum nach § 354 ABGB zu nutzen und andere davon auszuschließen, nicht ausgeschlossen werden. Dem Fischereiberechtigten steht auch kein Zugriff auf die stillen Reserven der belasteten Grundstücke zu. Im Lichte der Ausführungen Beisers kann die Veräußerung des Fischereirechtes durch den Beschwerdeführer nicht als "Grundstücksveräußerung" iSd § 30 EStG 1988 angesehen werden. Das Bundesfinanzgericht folgt in der Auslegung des Begriffs "grundstücksgleiche Rechte" der Rechtsmeinung Beisers.

Beiser hat sich im Anschluss an seine in der SWK-Spezial 2013 (Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012) dargelegte Rechtsauffassung noch einmal ausführlich mit dem Begriff der grundstücksgleichen Rechte iSd § 30 EStG in einem eigenen Beitrag befasst ("Grundstücksgleiche Rechte in der ImmoESt" ÖStZ 2016, 329). Auf die Ausführungen in diesem Beitrag wird verwiesen. In dem Beitrag beleuchtet der Autor aus verschiedenen Blickwinkeln die grundstücksgleichen Rechte iSd § 30 EStG und gelangt dabei immer wieder zum selben Ergebnis: Nur Wohnungseigentum, Baurechte und Baurechtswohnungseigentum können zu den grundstücksgleichen Rechten gezählt werden, nicht jedoch Rechte, die fremdes Eigentum belasten, jedoch nicht wirtschaftliches Eigentum an den belasteten Grundstücken beinhalten, wie Hypotheken, Dienstbarkeiten, Fruchtgenussrechte, im Grundbuch eingetragene Wohnrechte und Bestandverträge. Beiser setzt sich in dem genannten Beitrag eingehend mit dem Begriff der "grundstücksgleichen Rechte" iSd § 30 EStG auseinander und legt ausführlich dar, aus welchen Gründen u.a. in der Einräumung und Übertragung

von Dienstbarkeiten keine "Grundstücksveräußerung" iSd § 30 EStG erblickt werden kann. Den Jagd- und Fischereirechten widmet Beiser in seinem Beitrag einen eigenen Abschnitt. Die Ausführungen Beisers überzeugen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil Beiser in seinem Beitrag darauf hinweist, dass für eine Gleichschaltung des Begriffs der grundstücksgleichen Rechte gemäß § 28 und 30 EStG, wie sie vor dem 1. StabG 2012 vorgenommen wurde (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg § 28 Tz 20 und § 30 Tz 16, Quantschnigg/Schuch § 28 Tz 7 und § 30 Tz 20) und an der manche Autoren unverändert festhalten (vgl. z.B. Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2017 § 30 Rz 13, Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [17] § 30 Rz 44) nach Inkrafttreten des 1. StabG 2012 kein Raum mehr bleibt. Laut Beiser führt wohl eine entgeltliche Nutzungsüberlassung von Jagd- oder Fischereirechten aus dem Privatvermögen im Sinn einer Nutzungsüberlassung auf begrenzte Zeit zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG, eine Nutzungsüberlassung auf Zeit ist aber nach Beiser nicht Gegenstand der neu geschaffenen Immobilienbesteuerung. Der mit dem 1. StabG 2012 neu geschaffene Tatbestand einer lückenlosen Immobilienertragsbesteuerung setzt vielmehr – so Beiser - eine "Veräußerung" von "Grundstücken" voraus, also die entgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (§ 24 BAO) von einem Veräußerer auf einen Erwerber.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Beschwerdefall liegt eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Zur Frage, ob die Veräußerung eines Fischereirechtes an einem fremden Gewässer der Immobilienertragsteuer unterliegt, existiert bislang noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Revision ist daher zulässig.

Salzburg-Aigen, am 14. August 2018

Dr. Sieber

Mag. ~~Bodis~~ Pedit