

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin Sf in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 23.03.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 24.03.2017 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO in der Sitzung am 28.02.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

1 Verfahrensgang

Die von den natürlichen Personen A, B und C gebildete, Beschwerde führende Mitunternehmerschaft (Bf) erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Im Streitjahr 2015 erklärte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 98.280,15 Euro. Darin war der Wert des stehenden Holzes in Höhe von 82.239,33 Euro aus dem Verkauf der nachstehenden Liegenschaften enthalten. Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß.

Mit Kaufvertrag vom 27.3.2015 wurden vier im Miteigentum der o. a. drei Personen stehende betriebliche Liegenschaften um 1.901.833 Euro veräußert. Die Immobilienertragsteuer gelangte dabei als besondere Vorauszahlung zur Entrichtung. Der Parteienvertreter wies in der Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG die Bemessungsgrundlage der besonderen Vorauszahlung für jeden Gesellschafter mit 81.933 Euro aus. Die zu entrichtende besondere Vorauszahlung von jeweils 20.483 Euro wurde zeitgerecht auf deren Abgabenkonto abgeführt.

Im Zuge einer das Jahr 2015 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer in Tz 1 des Berichtes vom 24.2.2017 fest, dass der Gesamtaufpreis der Liegenschaften einen Anteil von 187.784,01 Euro für die Übertragung eines Eigenjagdrechtes enthielt. Er vertrat dazu die Ansicht, dass die Veräußerung eines Jagdrechtes nicht unter § 30 EStG 1988 fällt und der entsprechende Kaufpreisanteil der Tarifbesteuerung zum Normalsteuersatz unterliegt. Dementsprechend ermittelte er die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mit 286.064,16 Euro. Weiters korrigierte er auf Gesellschafterebene die Einkünfte aus der betrieblichen Grundstücksveräußerung, deren Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz erfolgt, auf den Betrag von jeweils 76.151,12 Euro (gesamt 228.453,35 Euro) und die jeweils darauf entfallende Steuer auf 19.037,77 Euro.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens am 24.2.2017 den entsprechenden Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO. Gleichzeitig ergingen für die Gesellschafter die gemäß § 295 (1) BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2015.

Mit Schreiben vom 22.3.2017 beantragte der steuerliche Vertreter der Bf eine Bescheidänderung gem. § 299 BAO zur Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages. Gleichzeitig beantragte er für die Gesellschafter die Progressionsermäßigung anhand der 3-Jahresverteilung der Einkünfte aus der Betriebsveräußerung.

Mit Schriftsatz vom 23.3.2017 erhob der Rechtsvertreter der Bf Beschwerde gegen den Bescheid vom 24.2.2017. Begründend wurde Folgendes dargelegt:

1) ...

2) *Es ist unstrittig, dass seit 1.4.2012 die Einkünfte aus der Veräußerung sowohl privat als auch betrieblich genutzter Grundstücke der ImmoEST unterliegen. Gemäß § 30a (1) EStG sind diese Einkünfte bei Berechnung der Einkommenssteuer weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen iSd § 2 (2) EStG (hier aus Land- und Forstwirtschaft) zu berücksichtigen.*

Die Bestimmung des § 30a (1) EStG, die nach § 30a (3) auch für betriebliche Grundstücksveräußerungen gilt, verweist in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf die Veräußerung von Grundstücken "im Sinne des § 30 EStG".

Nach der Legaldefinition des § 30 (1) EStG umfasst der Begriff des Grundstückes nicht nur Grund und Boden sowie Gebäude, sondern auch sogenannte grundstücksgleiche Rechte; diese werden dabei definiert als "Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen".

3) *Ursprünglich wurde das Jagdrecht gemäß § 477 Z 5 ABGB als Felddienstbarkeit behandelt, die als dingliches Recht auf der belasteten Liegenschaft grundbücherlich einverleibt werden konnte. Mit § 1 des Kaiserlichen Patents vom 7.3.1849, RGBl. 154, wurden alle Jagdrechte auf fremdem Grund aufgehoben, wobei die Rechtsprechung diese Bestimmung vorerst nur auf Jagdrechte bezog, die dem Rechtsverhältnis der Gutsuntertänigkeit entsprangen. Schließlich gelangte die Rechtsprechung - in Zusammenhang mit der Bestimmung des § 298 ABGB, die Rechte als Zugehör im*

Allgemeinen als bewegliche Sachen betrachtet - einhellig zur Ansicht, dass das Jagdrecht (als mit dem Grundeigentum verbunden) als unbewegliche Sache einzuordnen ist (OGH 4.4.1928 SZ 10/272 = JBI 1928,419 = ZBI 1929/14).

In der Folge ordnete das mit Verordnung vom 13.4.1938, RGeBl. I 388 (LGeBl. für Österreich 1938/119) eingeführte Reichsjagdgesetz vom 7.4.1934, RGeBl. I 549, an, dass das Jagdrecht (nur) dem Eigentümer auf seinem Grund und Boden zustehe, dass es untrennbar mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden sei und als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden könne. Von dieser Verordnung gingen auch alle nach 1945 erlassenen Landesjagdgesetze aus. Dementsprechend wurde auch in der Judikatur festgehalten, dass der Bestimmung des § 477 Z 5 ABGB derogiert wurde und dass eine Loslösung des Jagdrechtes von Grund und Boden ausgeschlossen ist, da es ausschließlich dem Grundeigentümer als Ausfluss seines Eigentumsrechtes zusteht (RS0010965, RS0009829). Desgleichen betonte der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass das Jagdrecht als ein aus dem Eigentum an Grund und Boden fließendes Privatrecht vom Eigentum unablösbar ist (VfSlg. 1712/1948).

Wesentlich ist im gegebenen Zusammenhang jedenfalls, dass Jagdrechte nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung als unbewegliche Sachen - also als dem Grund und Boden gleiches Zugehör (VwGH 15.12.1959, 1941/58 VwSlg 2139 F/1959) - zu behandeln sind und dass Zugehör im Zweifel das rechtliche Schicksal der Hauptsache teilt (VwGH 31.12.1981, 81/16/0005). Da nach der Legaldefinition des § 30 (1) EStG der Grundstücksbegriff auch Rechte umfasst, die der Beurteilung nach bürgerlichem Recht unterliegen, können demnach Jagdrechte nur den grundstücksgleichen Rechten iSd § 30 (1) EStG zugeordnet werden, was deren Besteuerung nach den Bestimmungen über die ImmoESt nach sich zieht.

4) Aus den dargelegten Gründen ist demnach die frühere Judikatur zur steuerlichen Behandlung von Jagdrechten (VwGH 11.2.1990, 90/14/0199; VwGH 16.11.1993, 90/14/0077; VwGH 18.2.1999, 97/15/0015) seit Inkrafttreten des 1. StabG 2012 iVm Art. 2 des AbgÄG 2012 nicht mehr anwendbar. Jagdrechte sind daher der ImmoESt zu unterziehen, weswegen gemäß § 30a (1) EStG iVm § 30a (3) EStG deren Besteuerung nach § 4 EStG unzulässig ist (siehe „Die neue Immobilienertragssteuer für Forstbetriebe“, <http://www.infomedia.co.at/inframing/wtmsn/ar1ikel92.php7UID-92&TID=23076&newPage=>, 20.3.2017: "Bis 31. März 2012 wurde das Jagdrecht einkommensteuerlich wie stehendes Holz behandelt. Nunmehr wird das Jagdrecht, da es sich um ein grundstücksgleiches Recht handelt, wie ein Grundstück behandelt und unterliegt der Immobilienertragssteuer", etc.).

Jede andere Vorgangsweise würde sich nicht in die Systematik des EStG einfügen, da zwar die Verpachtung eines Jagdrechtes als Einkommen aus Vermietung und Verpachtung zu betrachten ist; hingegen stellt der Erlös aus der Veräußerung eines Jagdrechtes im Zuge des Grundstückverkaufes kein Einkommen iSd § 2 (2) EStG dar, da dieser Vorgang keinen Einkünften zugeordnet werden kann, die der Aufzählung in § 2 (3) EStG entsprechen. Der dem Jagdrecht zuzuordnende Veräußerungsgewinn kann daher

steuerlich nur nach den Sonderbestimmungen über Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG iVm § 30a (3) EStG behandelt werden.

Würde man das Jagdrecht als selbständig bewertbares, dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zugehöriges Wirtschaftsgut behandeln, könnte es ebenfalls nicht der Tarifbesteuerung unterworfen werden, da es in steuerlicher Hinsicht ebenso wie Grund und Boden dem Privatvermögen zuzuordnen wäre; die Veräußerung von Rechten, die nicht im betrieblichen, sondern im Privatvermögen gehalten werden, sind jedoch bei einer Behaltedauer von mehr als einem Jahr gemäß § 31 EStG vollkommen steuerfrei.

5) Eine ähnliche Regelung wie in § 30 (1) EStG findet sich in § 2 GrEStG, wonach der Begriff Grundstück nach bürgerlichem Recht zu verstehen ist; ferner wird darin bestimmt: "Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes". Bereits in der Vergangenheit wurde dabei in der Rechtsprechung die Ansicht vertreten, dass die Eigenjagdberechtigung ein Zubehör zum Grund und Boden darstellt, weswegen der hierauf entfallende Kaufpreisteil als Teil der Gegenleistung in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer einzubeziehen ist (VwGH 15.12.1979, 1941/58 VwSlg 2139 F/1959).

In einer neueren Entscheidung bestätigte das Bundesfinanzgericht unter Berufung auf die eine frühere Entscheidung (VwGH 31.12.1981, 81/16/0005) die Ansicht, dass Zubehör im Zweifel das rechtliche Schicksal der Hauptsache teilt (Erkenntnis des BFG vom 25.9.2014, RV/7102585/2012). Es führte hiezu u. a. aus, dass unter Zubehör dasjenige zu verstehen sei, welches mit einer (Haupt-) Sache "in fortdauernde Verbindung gesetzt wird" (was aus den oben dargelegten Gründen zweifellos auf das Jagdrecht zutrifft).

Auch § 11 (1) BewG bezieht sich auf "grundstücksgleiche Rechte", ohne diese - vom Baurecht abgesehen - näher zu definieren. Nach der Rechtsprechung ist jedenfalls bei der Wertermittlung des Grundbesitzes auch ein Recht zur Schotterergewinnung zu berücksichtigen, wenn dieses mit dem Grundbesitz verbunden ist. Offenbar sind daher aus dem Eigentum erfließende Rechte zur Verwertung von Teilen des Grundstücks (auf, über oder unter dem Boden) als grundstücksgleiche Rechte zu betrachten. Analog dazu ist aber auch das Recht, Jagdwild zu verwerten, zwangsläufig von Gesetzes wegen mit dem Grundbesitz verbunden und daher als grundstücksgleiches Recht zu behandeln.

6) Im vorliegenden Fall ist es unerheblich, ob das Jagdrecht als "grundstücksgleiches Recht" oder als "Zugehör" gewertet wird oder ob überhaupt alle grundstücksgleichen Rechte als Zugehör zum Grundstück betrachtet werden. Aus den dargelegten Gründen ergibt sich jedenfalls eindeutig, dass es in steuerlicher Hinsicht genauso zu behandeln ist wie der Grund und Boden selbst und daher der ImmoEST unterliegt. Alles andere würde eine unsachliche, gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßende, Diskriminierung darstellen, die einer tauglichen Rechtsgrundlage entbehrt. Da die Eigenjagd ohnedies der ImmoEST unterliegt, war es unzulässig den entsprechenden Anteil am Kaufpreis von € 187.784,01 ebenfalls der Bemessungsgrundlage zur Gewinnbesteuerung nach § 4 EStG zu Grunde zu legen. Die belangte Behörde hat damit die vorliegende Rechtsfrage insofern unrichtig gelöst, als sie diesen Betrag den Einkünften der Bf aus Land- und Forstwirtschaft

im Kalenderjahr 2015 von € 98.280,15 hinzuzählte und diese fälschlicherweise mit einem Gesamtbetrag von € 286.784,01 feststellte.

Am 24.3.2017 hob das Finanzamt den angefochtenen Bescheid antragsgemäß gem. § 299 BAO auf und stellte im diesen ersetzenden Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 24.3.2017 die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages mit 283.978,86 fest. Gleichzeitig wurde festgestellt, dass in den Einkünften Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von 270.023,34 Euro enthalten sind.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 17.7.2017 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründet wurde dies zusammengefasst damit, dass es sich beim Jagdrecht nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur des VwGH um ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut handle, das nicht als grundstücksgleiches Recht angesehen werde. Der auf das Eigenjagdrecht entfallende Kaufpreisanteil unterliege daher nicht dem besonderen Steuersatz nach § 30b EStG, sondern der Tarifbesteuerung nach § 33 EStG.

Mit Schreiben vom 27.7.2017 stellte die Bf einen Vorlageantrag.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 18.4.2018 vor.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der Rechtsverteter der Bf unter Verweis auf die Ausführungen in der Beschwerde die wesentlichen Beschwerdepunkte, der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die umfangreiche Begründung der Beschwerde vorentscheidung und legte dar, dass die auf Antrag erfolgte Aufhebung des Bescheides gem. § 299 BAO lediglich der Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages und von Tarifbegünstigungen anlässlich der Betriebsveräußerung (Progressionsermäßigung iSd § 37 Abs. 2 EStG 1988) gedient habe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

2 Sachverhalt

Die Bf ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Ihre beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter A, B und C sind zu je einem Drittel beteiligt. Die Mitunternehmerschaft erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 21 EStG 1988.

Mit Kaufvertrag vom xx.xx..2015 veräußerten die drei Gesellschafter der Bf die betrieblichen, in ihrem Miteigentum stehenden Liegenschaften L zum Gesamtkaufpreis von 1.901.833 Euro.

Die Liegenschaften waren zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen.

Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung wurden nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal mit 81.933 Euro für jeden Gesellschafter ermittelt. Diese entrichteten auf ihre

Abgabenkonten eine besondere Vorauszahlung gem. § 30b Abs. 4 EStG 1988 in Höhe von jeweils 20.483 Euro.

Die veräußerten Liegenschaften umfassen eine Gesamtfläche von rund 190 Hektar und bilden zusammen die Eigenjagd EJ. Die Jagdausübung war aufgrund einer Abschussvereinbarung vom 30.12.2006 bis einschließlich 2015 verpachtet.

In der Gutachterlichen Äußerung (Entwurf) des gerichtlich beeideten Sachverständigen SV wird der Kaufpreisanteil des Eigenjagdrechts mit 187.748,01 Euro und der Wert des stehenden Holzes mit 82.239,33 Euro ermittelt.

Der Jahresabschluss des Jahres 2015 weist den Wert des stehenden Holzes aus der Liegenschaftsveräußerung in Höhe von 82.239,33 Euro als sonstigen betrieblichen Ertrag aus. Das Eigenjagdrecht fand keine Berücksichtigung.

Die Bf erklärte Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 98.280,15 Euro, der zu je 1/3 auf die Gesellschafter verteilt wurde. In den Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter wurden pauschal ermittelte Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von jeweils 84.914,37 Euro und anrechenbare Immobilienertragsteuer von jeweils 20.483 Euro ausgewiesen.

3 Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Finanzamtsakten und ist unstrittig.

Streitpunkt ist die Frage, ob die auf das Jagdrecht entfallenden Einkünfte der Tarifbesteuerung nach § 33 EStG 1988 oder dem besonderen Steuersatz nach § 30b Abs. 1 EStG 1988 unterliegen.

4 Rechtsgrundlagen

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a EStG 1988 kann bei Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1, die einem Betriebsvermögen zugehören, bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens der Veräußerungsgewinn pauschal nach § 30 Abs. 4 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war.

Nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind private Grundstücksveräußerungen 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).

Gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (erster Satz) sind, soweit Grundstücke am 31. März nicht steuerverfangen waren, als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen

dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen.

Nach § 30a Abs. 1 EStG 1988 in der im Streitjahr geltenden Fassung unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 25 % und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Nach § 30a Abs. 3 EStG 1988 gelten die Abs. 1 und 2 auch für die betrieblichen Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken.

Wird nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich keine Immobilienertragsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 25 % der Bemessungsgrundlage zu entrichten.

Gemäß § 30b Abs. 5 gelten Abs. 1 und 4 auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, es sei denn, der besondere Steuersatz ist aufgrund des § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 zumindest teilweise nicht anwendbar.

5 Rechtliche Würdigung

Vorweg ist festzuhalten, dass die gegenständliche Beschwerde vom 23.3.2017, die am 24.3.2017 beim Finanzamt einlangte, gegen den Feststellungsbescheid vom 24.2.2017 gerichtet war. Dieser Bescheid wurde am 24.3.2017 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Nach § 253 BAO gilt die Beschwerde auch gegen den mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen neuen Feststellungsbescheid vom 24.3.2017 gerichtet.

Seit Inkrafttreten des 1. StabG 2012 sind Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sowohl im betrieblichen (unabhängig von der Gewinnermittlungsart) als auch im privaten Bereich steuerhängig. Die Besteuerung erfolgt grundsätzlich mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a EStG 1988.

Die Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 3a EStG 1988 erfasst Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988, die zu einem Betriebsvermögen gehören. Danach umfasst der Begriff des Grundstücks Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Im betrieblichen Bereich erlaubt § 4 Abs. 3a Z 3 EStG 1988 die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nach § 30 Abs. 4 nur für Grund und Boden des Anlagevermögens, wenn dieser am 31.12.2012 nicht steuerverfangen war. Die Berechnung des Veräußerungsgewinnes von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechte erfolgt weiterhin nach den allgemeinen Regeln der Gewinnermittlung.

Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre gehört das Eigenjagdrecht nicht zum Grund und Boden. Bewertungsfähige Wirtschaftsgüter, so etwa auch bürgerlich-rechtliches Zubehör, sind kein Teil des nackten Grund und Bodens. Auch wenn das

Jagdrecht ein Ausfluss des Eigentums am Grundstück ist, von diesem nicht getrennt werden kann und daher stets dem rechtlichen Schicksal des Eigentums am Grund und Boden folgen muss, liegt ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut vor (vgl. VwGH 11.12.1990, 90/14/0199; VwGH 16.11.1993, 90/14/0077).

Der Einwand der Bf, wonach die angeführte Judikatur seit Inkrafttreten des 1. StabG 2012 nicht mehr anwendbar sein soll, ist für das BFG nicht nachvollziehbar. Am Verständnis des Grund und Bodens hat sich nichts geändert. Nach wie vor handelt es sich dabei um einen rein ertragsteuerlichen Begriff, der – anders als nach zivilrechtlichem Verständnis – nur den nackten Grund und Bodens umfasst (vgl. zB Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹ § 30 Tz 29f).

Das selbständig bewertungsfähige Eigenjagdrecht ist, auch wenn es zivilrechtlich Zubehör darstellt, als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht vom ertragsteuerlichen Begriff „Grund und Boden“ umfasst. Die pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des Wirtschaftsgutes „Eigenjagdrecht“ nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 ist daher ausgeschlossen und muss jedenfalls nach den allgemeinen Vorschriften der Gewinnermittlung erfolgen.

Somit bleibt die Frage zu klären, ob das zu beurteilende Eigenjagdrecht ein grundstücksgleiches Recht darstellt. Diesbezüglich knüpft § 30 Abs. 1 EStG 1988 formal an das Zivilrecht an.

Nach § 2 des Salzburger Jagdgesetzes 1993 ist das Jagdrecht die Grundlage jeder Jagdausübung. Es umfasst das Recht, das Wild zu hegen, zu jagen und sich dieses und dessen nutzbare Teile anzueignen. Das Jagdrecht ist mit dem Grundeigentum verbunden und kann als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden.

Gemäß § 11 Salzburger Jagdgesetz 1993 kann bei einer zusammenhängenden Grundfläche von mindestens 115 ha seitens der Jagdbehörde ein Eigenjagdgebiet festgestellt werden.

Bereits im Erkenntnis vom 9.12.1955, 0953/55 hat der Verwaltungsgerichtshof zum Jagdrecht, das nach landesgesetzlicher Bestimmung mit dem Eigentum an Grund und Boden verbunden ist, daher dem jeweiligen Grundeigentümer zusteht und als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann, Folgendes ausgesprochen: *Ist das Jagdrecht aber sonach kein selbständiges dingliches Recht, so kann es auch nicht „grundstücksähnlich“ aufgefasst werden; denn zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gehört es, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuche einverleibungsfähigen Rechts bilden können, bei einem Jagdrecht aber, „das als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden kann“, ist eine solche Einverleibung nicht möglich.*

Dass das Jagdrecht/Eigenjagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht zu qualifizieren ist, wird auch in der Literatur überwiegend vertreten:

Als grundstücksgleiche Rechte kommen nur solche Rechte in Frage, die als unbeweglich gelten. Nach der Bestimmung des § 298 ABGB gelten Rechte dann als unbeweglich,

wenn sie mit einem Grundstück verbunden sind oder wenn sie durch gesetzliche Bestimmungen als unbeweglich erklärt werden (vgl. Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹ § 30 Tz 49).

Mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind nur Rechte, die dem Besitzer (Eigentümer) einer Liegenschaft als solchem zustehen. Dies trifft auf das Jagdrecht zu (vgl. Holzner in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 298, Stand 1.7.2016, rdb.at). Das Jagdrecht steht dem Grundeigentümer als Ausfluss seines Eigentums zu und kann nach den landesrechtlichen Jagdgesetzen als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden (vgl. Winner in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 383, Stand 1.7.2016, rdb.at).

Als grundstücksgleiche Rechte werden mehrheitlich in der Literatur nur solche Rechte angesehen, die zudem selbständig übertragbar sind (zB Urtz/Loukota in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar (58. Lfg. 2015), § 31 Tz 27; Leitner in Urtz, ÖStZ Spezial - Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 55; Haingartner/Graf, SWK 14-15/2016, 707; ebenso die Rechtsansicht des BMF in EStR 2000 Rz 6622).

Als „grundstücksgleiche Rechte“ können somit lediglich selbständig übertragbare Rechte angesehen werden, die kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung für unbeweglich erklärt werden. Das Jagdrecht ist zwar als unbeweglich anzusehen, kann aber als Ausfluss des Eigentums am Grundstück nicht als selbständig übertragbares Recht an fremdem Grund begründet werden. Das Jagdrecht kann daher nicht als „grundstücksgleiches Recht“ qualifiziert werden (vgl. Leitner in Urtz, ÖStZ Spezial - Die neue Immobiliensteuer Update 2013, 55; Leitner/Urtz, ÖStZ 2013/7, 8).

Die Rechtsansicht, wonach das Jagdrecht 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.

In seinem Beitrag „Grundstücksgleiche Rechte in der ImmoEST“ ÖStZ 2016, 329, bezieht Beiser 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. 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 ermöglichen, also *“die Befugnis“* vermitteln, *“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.

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.

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 keine umfassende Nutzungsbefugnis (sondern nur das Recht, zu jagen oder zu fischen)
- schlossen 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.

Die mit dem 1. StabG 2012 neu geschaffene Rechtslage setze durch das ausdrücklich verankerte Tatbestandsmerkmal einer „*Veräußerung*“ von „*Grundstücken*“ den Erwerb einer umfassenden Nutzungs- und Ausschlussbefugnis (§ 354 ABGB) an einem „*(Teil-)Grundstück*“ voraus. Jagd- und Fischereirechte würden dagegen nur eine begrenzte Nutzungsbefugnis an fremden Grundstücken ohne (wirtschaftliches) Eigentum an den belasteten Grundstücken übertragen.

Der von der Bf zitierte Artikel „Die neue Immobilienertragsteuer für Forstbetriebe“ enthält keine Begründung für die Qualifikation des Jagdrechts als grundstücksgleiches Recht und ist daher nicht geeignet, den Standpunkt der Bf zu stützen.

Das BFG schließt sich daher der in der Judikatur und im überwiegenden Schrifttum vertretenen Rechtsauffassung an, wonach das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen ist. Es liegt somit keine Veräußerung eines Grundstückes im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 vor, sodass der auf das Eigenjagdrecht entfallende Kaufpreisanteil im Rahmen der betrieblichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft der Tarifbesteuerung zu unterziehen ist.

Soweit die Bf die Grundstücksbegriffe des § 30 Abs. 1 EStG und des § 2 GrEStG vergleicht, ist darauf hinzuweisen, dass es sich um unterschiedliche Begriffe handelt. Der Grundstücksbegriff des GrEStG, der im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen

ist, ist ertragsteuerlich nicht maßgebend. Dementsprechend fällt die Veräußerung von Vermögenswerten, die zwar zivilrechtlich als Zubehör von Grund und Boden gelten, ertragsteuerlich aber als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind (zB stehendes Holz oder das gegenständliche Eigenjagdrecht), nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988.

Auch aus dem ebenfalls ins Treffen geführten § 11 Abs. 1 BewG lässt sich nichts für den Standpunkt der Bf gewinnen. Diese Bestimmung regelt, dass sich bei Grundbesitz die Bewertung auf die Rechte und Nutzungen erstreckt, die mit dem Grundbesitz als solchem verbunden sind; Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte), werden selbständig wie Grundbesitz behandelt. Aber auch nach Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 11 Rz 2 ff, wird das Jagdrecht den mit dem Grundbesitz verbundenen, dem jeweiligen Eigentümer zustehenden Rechten und Nutzungen und nicht den grundstücksgleichen Rechten zugeordnet. Dabei stellt das Eigenjagdrecht nach dem bereits oben erwähnten Erkenntnis des VwGH vom 16.11.1993, 90/14/0077 ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut dar.

Abschließend ist hinsichtlich des Vorbringens der Bf, es sei unzulässig gewesen, den entsprechenden Anteil am Kaufpreis von 187.784,01 Euro ebenfalls der Bemessungsgrundlage zur Gewinnbesteuerung nach § 4 EStG zu Grunde zu legen, da die Eigenjagd ohnedies der ImmoEst unterliege, klarzustellen, dass keine doppelte Versteuerung vorgenommen wurde, sondern das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25 %) in den Einkommensteuerverfahren der Gesellschafter entsprechend reduziert hat.

Die Beschwerde war somit aus den oben dargestellten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Gegen diese Entscheidung ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Salzburg-Aigen, am 28. Februar 2019