

TE Vwgh Erkenntnis 2020/9/10 Ra 2019/15/0066

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 10.09.2020

Index

L65005 Jagd Wild Salzburg
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)
21/01 Handelsrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
33 Bewertungsrecht

Norm

ABGB §383
ABGB §473
ABGB §485
BewG 1955 §51 Abs2
EStG 1988 §30 Abs1 idF 2012/I/0112
EStG 1988 §30 Abs1 idF 2012/I/022
EStG 1988 §30 Abs1 idF 2012/I/112
EStG 1988 §6 Z5 idF 2012/I/112
JagdG Slbg 1993 §11
UGB §224 Abs2

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser, die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision der S Mitbes. in A, vertreten durch Dr. Hubertus Bruzek und Dr. Reinhard Bruzek, Rechtsanwälte in 5061 Elsbethen, Gemeindegeweg 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Februar 2019, Zl. RV/6100180/2018, betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2015, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

- 1 Die Revisionswerberin ist eine Mitunternehmerschaft, deren drei Gesellschafter im streitgegenständlichen Zeitraum gemeinsam Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielten.
- 2 Im Jahr 2015 wurden mehrere im Miteigentum der drei Gesellschafter stehende Grundstücke des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens veräußert. Der Parteienvertreter zog als Bemessungsgrundlage für die

Immobilienverertragsteuer den Gesamtkaufpreis der Liegenschaften (verringert um den auf das mitveräußerte stehende Holz entfallenden Anteil) abzüglich fiktiver Anschaffungskosten in Höhe von 86% heran und führte die so errechnete Steuer ab.

3 Im Zuge einer das Jahr 2015 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass im Gesamtkaufpreis der Liegenschaft ein Anteil für die Übertragung des Eigenjagdrechts enthalten war. Er vertrat dazu die Ansicht, dass die Veräußerung eines Jagdrechts nicht unter § 30 EStG 1988 falle und der entsprechende Kaufpreisanteil der Tarifbesteuerung zum Normalsteuersatz unterliege.

4 Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, in welchem der auf das Jagdrecht entfallende Kaufpreisanteil den der Tarifbesteuerung unterliegenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zugeordnet wurde.

5 Gegen diesen Feststellungsbescheid erhob die Revisionswerberin Beschwerde, in der sie die Ansicht vertrat, dass das Eigenjagdrecht in steuerlicher Hinsicht so zu behandeln sei wie der Grund und Boden selbst und daher der Immobilienverertragsteuer unterliege. Aufgrund des Vorlageantrags der Revisionswerberin gegen die abweisende Beschwerdevorentscheidung des Finanzamts wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

6 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde als unbegründet ab.

7 Begründend führte es aus, dass das Eigenjagdrecht nicht zu Grund und Boden gehöre. Auch wenn das Jagdrecht Ausfluss des Eigentums am Grundstück sei, von diesem nicht getrennt werden könne und daher stets dem rechtlichen Schicksal des Eigentums am Grund und Boden folgen müsse, liege ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut vor (Hinweise auf VwGH 11.12.1990, 90/14/0199; VwGH 16.11.1993, 90/14/0077). Das selbständig bewertungsfähige Eigenjagdrecht sei, auch wenn es zivilrechtlich Zubehör darstelle, als eigenständiges Wirtschaftsgut nicht vom ertragsteuerlichen Begriff „Grund und Boden“ umfasst. Eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des Wirtschaftsgutes „Eigenjagdrecht“ nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 sei daher ausgeschlossen.

8 Hinsichtlich der Frage, ob das zu beurteilende Eigenjagdrecht ein grundstücksgleiches Recht darstelle, knüpfe § 30 Abs. 1 EStG 1988 formal an das Zivilrecht an. Gemäß § 2 des Salzburger Jagdgesetzes 1993 sei das Jagdrecht mit dem Grundeigentum verbunden und könne nicht als selbständiges dingliches Recht begründet werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne ein solches Jagdrecht sonach kein selbständiges dingliches Recht sein und auch nicht als „grundstücksähnlich“ aufgefasst werden, da es zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gehöre, dass diese Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechts bilden könnten (Hinweis auf VwGH 9.12.1955, 0953/55).

9 Auch in der Literatur werde überwiegend vertreten, dass das (Eigen-)Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht zu qualifizieren sei, da es dem Grundeigentümer als Ausfluss seines Eigentums zustehe und nach den landesrechtlichen Jagdgesetzen als selbständiges dingliches Recht nicht begründet werden könne (Hinweis auf Winner in Rummel/Lukas, ABGB4 § 383). Als grundstücksgleiche Rechte würden mehrheitlich in der Literatur nur solche Rechte angesehen, die zudem selbständig übertragbar seien (Hinweise auf 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; EStR 2000 Rz 6622). Da das Jagdrecht zwar als unbeweglich anzusehen sei, aber als Ausfluss des Eigentums am Grundstück nicht als selbständig übertragbares Recht an fremdem Grund begründet werden könne, sei es nicht als „grundstücksgleiches Recht“ zu qualifizieren. Auch Beiser, ÖStZ 2016, 329, führe aus, dass nur Wohnungseigentum, Baurechte und Baurechtswohnungseigentum als grundstücksgleiche Rechte anzusehen seien, da diese „die Herrschaft gleich einem Eigentümer“ über Grund und Boden oder Gebäude ermöglichten. Hingegen würden Jagd- und Fischereirechte keine umfassende Nutzungsbefugnis vermitteln und seien daher keine „grundstücksgleichen Rechte“.

10 Das Bundesfinanzgericht schließe sich der in der Fachliteratur überwiegend vertretenen Meinung an, wonach das Jagdrecht nicht als grundstücksgleiches Recht anzusehen sei. Es liege somit bei der gegenständlichen Übertragung des Eigenjagdrechts 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 sei.

11 Soweit die Revisionswerberin die Grundstücksbegriffe des § 30 Abs. 1 EStG 1988 und des § 2 GrEStG vergleiche, sei darauf hinzuweisen, dass es sich um unterschiedliche Begriffe handle und der Grundstücksbegriff des GrEStG, der im Sinne des bürgerlichen Rechts zu verstehen sei, ertragsteuerlich nicht maßgebend sei. Dementsprechend falle die Veräußerung von Vermögenswerten, die zwar zivilrechtlich als Zubehör von Grund und Boden gelten würden, ertragsteuerlich aber als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen seien (wie z.B. stehendes Holz oder das gegenständliche Eigenjagdrecht), nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988. Auch aus § 11 Abs. 1 BewG lasse sich für den Standpunkt der Revisionswerberin nichts gewinnen. In § 11 Abs. 1 BewG werde das Jagdrecht den mit dem Grundbesitz verbundenen, dem jeweiligen Eigentümer zustehenden Rechten und Nutzungen, nicht aber den grundstücksgleichen Rechten zugeordnet (Hinweis auf Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 11 Rz 2 ff.)

12 Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof erklärte das Bundesfinanzgericht für nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes abweiche und somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliege.

13 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision. Das Bundesfinanzgericht legte die Akten vor. Das Finanzamt erstattete nach Einleitung des Vorverfahrens eine Revisionsbeantwortung.

14 Zur Zulässigkeit der Revision bringt die Revisionswerberin vor, dass Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage fehle, ob das Eigenjagdrecht als grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 zu behandeln sei.

15 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

16 Die Revision ist aus dem in ihr genannten Grund zulässig. Sie ist aber nicht begründet.

17 § 30 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, normierte im zweiten Satz des Abs. 1 in Bezug auf den Gegenstand des Veräußerungsvorganges: „Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.“

18 Die Gesetzesmaterialien (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP 7) verwenden die Termini „Grund und Boden samt Gebäude“ einerseits und „grundstücksgleiche Rechte“ andererseits (vgl. Beiser, ÖStZ 2016/479, 330), indem sie ausführen:

„In § 30 Abs. 1 soll auch der steuerliche Begriff des Grundstücks definiert werden. Unter einem Grundstück sind für ertragsteuerliche Belange der Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte zu verstehen. Als (Teil-)Grundstück gelten diese Wirtschaftsgüter aber jeweils auch für sich, wenn sie isoliert veräußert werden.“

19 Mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, änderte der Gesetzgeber § 30 Abs. 1 EStG 1988 dahingehend, dass er am Ende des eben zitierten zweiten Satzes den Klammerausdruck „grundstücksgleiche Rechte“ anfügte. Mit dem AbgÄG 2012 wurde auch die Z 5 des § 6 EStG 1988 neu gefasst und dabei der Begriff „grundstücksgleiche Rechte“ verwendet.

20 Mit der Formulierung „grundstücksgleiche Rechte“ hat sich der Einkommensteuergesetzgeber im Jahr 2012 eines Begriffes bedient, den er damals nicht im EStG 1988, aber im BewG und in § 224 Abs. 2 UGB vorgefunden hat. Zu § 51 Abs. 2 BewG hat es der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. September 1991, 91/14/0175, für möglich erachtet, dass im österreichischen Recht nur das Baurecht zu den „grundstücksgleichen Rechten“ zählt.

21 Wie den ErlRV zum 1. StabG 2012 zu entnehmen ist, sind im Rahmen des einheitlichen Grundstücks die einzelnen Elemente Gebäude sowie grundstücksgleiche Rechte dann als eigenständige Wirtschaftsgüter anzusehen, wenn sie „isoliert veräußert werden“, was insbesondere bei der Veräußerung eines Superädifikates oder eines Baurechts der Fall sein wird. Daraus ist abzuleiten, dass im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Immobilienveräußerung das Gesetz nur solche Rechte als „grundstücksgleiche Rechte“ verstanden wissen will, die isoliert veräußert werden können, was voraussetzt, dass solche Rechte eigenständig übertragbar sein müssen.

22 Im Erkenntnis vom 9. Dezember 1955, 953/55, hat der Verwaltungsgerichtshof zudem ausgesprochen, zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke gehöre es, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechtes bilden können, weshalb keine anderen als die im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechte als grundstücksgleich angesehen werden können.

23 Ausgehend von diesen Kriterien ist (nur) das Baurecht als grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 in der angeführten Fassung anzusehen.

24 Dafür spricht auch, dass sich in § 6 Z 5 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 für die Einlagenbewertung von Altvermögen eine Regelung findet, wonach „grundstücksgleiche Rechte“ und Gebäude eine andere Behandlung erfahren als der (unter einem eingelegte) Grund und Boden, indem für erstere eine Bewertung zu dem über den Anschaffungskosten liegenden Teilwert (als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung) normiert ist. Daraus kann geschlossen werden, dass der Gesetzgeber mit „grundstücksgleichen Rechten“ iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 auf solche dinglichen Rechte abstellt, die (wie Gebäude) typischerweise der Absetzung für Abnutzung (§ 7 EStG 1988) unterliegen, was für das Baurecht zutrifft.

25 Nach Hofians in Straube, UGB, § 224, Seite 440, sind „grundstücksgleiche Rechte“ solche, die dem juristischen Begriff des Grundstücks sehr stark angenähert seien, sohin (in Österreich) in erster Linie Baurechte. Nach Hirschler/Sulz/Schaffer in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht (erste und zweite Auflage) Rn. 16 zu § 224 UGB, sind grundstücksgleiche Rechte dingliche Rechte an einem Grundstück, die materiell und formell wie Grundstücke zu behandeln seien, also vor allem Baurechte.

26 Die Interpretation, dass „grundstücksgleiche Rechte“ iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der angeführten Fassung auf Baurechte abstellt, steht somit auch nicht im Widerspruch zu dem der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung im UGB zugrundeliegenden Verständnis von „grundstücksgleichen Rechten“, sieht man davon ab, dass die unternehmensrechtliche Literatur auch das Wohnungseigentum zu den grundstücksgleichen Rechten zählt. Aus steuerlicher Sicht ist allerdings das Wohnungseigentumsrecht nicht als „grundstücksgleiches Recht“ zu behandeln; die Veräußerung einer Eigentumswohnung hat die Rechtsprechung, von der abzugehen kein Grund besteht, stets als Veräußerung eines bebauten Grundstücks gewertet (vgl. Leitner in Urtz [Hrsg], Immobiliensteuer Update 2013 [56]; Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG17, § 30 Tz 41; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2019, § 30 Rz 13).

27 Mit der Auslegung des Begriffes der „grundstücksgleichen Rechte“ ist allerdings die Frage nach dem Umfang der Bemessungsgrundlage der Grundstücksbesteuerung in Bezug auf Rechte, die - wie u.a. das Jagdrecht - ohne weiteres Zutun mit der Übertragung des Grundstückseigentums übergehen, noch nicht beantwortet.

28 Den ErlRV zum 1. StabG 2012, 1680 BlgNR 24. GP 7, ist in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass „andere Dinge“ - insbesondere stehendes Holz, die stehenden Ernte und das Feldinventar -, auch wenn sie steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind und zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen, vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst sind und daher nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 und AbgÄG 2012 fallen (vgl. auch VwGH 13.11.2019, Ro 2019/13/0033).

29 Bei Grunddienstbarkeiten, wie beispielsweise dem Recht der Zufahrt zum Grundstück über fremde Grundstücke, ist gemäß § 473 ABGB das Recht der Dienstbarkeit mit dem Besitz (Eigentum) eines Grundstücks zu dessen vorteilhafterer oder bequemerer Benützung verknüpft. Grunddienstbarkeiten können nur mit dem Eigentum am Grundstück - nicht gesondert davon - übertragen werden (§ 485 ABGB). Diese Rechte erhöhen den Wert des Grund und Bodens, mit dem sie verbunden sind, und finden daher typischerweise in der Höhe seines Verkaufserlöses Niederschlag.

30 § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 und AbgÄG 2012 ist daher dahingehend zu interpretieren, dass bei der Besteuerung der Veräußerung von Grundstücken die Übertragung der Grunddienstbarkeiten als unselbständiger Teil der Übertragung des Bodens zu werten ist. Im Rahmen der Besteuerung der Grundstücksveräußerungen sind daher Grunddienstbarkeiten des berechtigten Grundstücks als unselbständige Bestandteile des Grund und Bodens anzusehen. Der (allenfalls) auf solche Rechte entfallende Teil des Veräußerungserlöses ist somit für Zwecke der Besteuerung der Grundstücksveräußerung nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, sondern vielmehr dem Grund und Boden zuzuordnen und teilt das steuerliche Schicksal des auf Grund und Boden entfallenden Kaufpreises.

31 Für den Revisionsfall ist zu unterscheiden zwischen dem Jagdrecht als Realrecht, das untrennbar mit dem Grundeigentum verbunden und nicht als selbständiges dingliches Recht erworben werden kann (vgl. Raschauer/Schilchegger, Jagdrecht, in Pürgy [Hrsg], Das Recht der Länder II/2 [2012], Rz 1), für das das oben für die Grunddienstbarkeiten Gesagte gilt, und dem (streitgegenständlichen) Recht zur Eigenjagd.

32 Das Recht zur Eigenjagd gebührt nur bestimmten Grundeigentümern und beinhaltet das Recht, über die Frage

der Jagdausübung auf eigenem Grund und Boden selbst zu befinden (vgl. Raschauer/Schilchegger, aaO, Rz 19). Das Recht wird bei Vorliegen bestimmter in den jeweiligen Landesgesetzen geregelter Voraussetzungen von der Jagdbehörde auf Antrag oder von Amts wegen mit Bescheid festgestellt (vgl. zB §§ 11 ff des Gesetzes über das Jagdwesen im Land Salzburg, Jagdgesetz 1993, LGBl. Nr. 100/1993).

33 Anders als das bloße Jagdrecht (im Gemeinschaftsjagdgebiet) geht das im Einzelfall festgestellte Recht zur Eigenjagd nicht im Begriff von „Grund und Boden“ iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 und AbgÄG 2012 auf. Dessen Veräußerung unterliegt, wenn es wie im Revisionsfall Betriebsvermögen darstellt, der Tarifbesteuerung.

34 Soweit die Revisionswerberin unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 15. Dezember 1959, 1941/58, VwSlg 2139 F/1959, vorbringt, dass das Eigenjagdrecht vom Grundstücksbegriff des GrEStG erfasst und als Zugehör von Grund und Boden Besteuerungsgegenstand der Grunderwerbsteuer sei, ist ihr zu entgegnen, dass § 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 und AbgÄG 2012 wie oben ausgeführt den Begriff des Grundstücks eigenständig definiert. Aus dem Grunderwerbsteuerlichen Grundstücksbegriff kann daher für die gegenständliche Revision nichts gewonnen werden.

35 Die Revision war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

36 Ein Ausspruch über den Kostenersatz unterbleibt mangels Antragsstellung.

Wien, am 10. September 2020

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2019150066.L00

Im RIS seit

12.10.2020

Zuletzt aktualisiert am

12.10.2020

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at