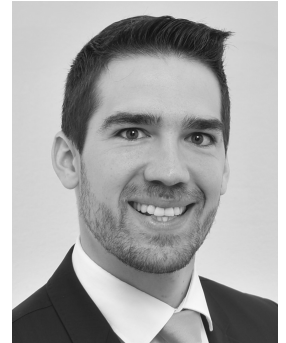


Erstmalige Einräumung eines Baurechts führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Anmerkungen zu BFG 11. 9. 2020, RV/3100332/2020

Matthias Mayer / Jürgen Reinold / Erich Schaffer

Seit dem 1. StabG 2012¹ und der dadurch erfolgten Einführung der Immobilienertragsteuer unterliegen sämtliche Veräußerungen von Grundstücken einer Ertragsbesteuerung. Der Grundstücksbegriff des § 30 EStG idF 1. StabG 2012 erfasst auch grundstücksgleiche Rechte und folglich auch Baurechte iSd BauRG. Während die erstmalige (entgeltliche) Einräumung eines Baurechts vor dem 1. StabG 2012 beim Grundeigentümer unstrittig zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) führte, war nach der Neuregelung nicht zweifelsfrei geklärt, ob ein solcher Sachverhalt nunmehr als Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung (§ 30 EStG) zu qualifizieren ist. Das BFG (11. 9. 2020, RV/3100332/2020) stellte jedoch kürzlich klar, dass die erstmalige entgeltliche Einräumung eines Baurechts nach wie vor zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) führt.



Dr. Matthias Mayer, BSc ist Berufsanwärter in der Steuerberatung bei PwC Österreich.

1. Sachverhalt

Am 8. 4. 2016 wurde ein befristeter Baurechtsvertrag für ein Grundstück von 500 m² (zur Errichtung eines Austraghauses samt PKW-Stellplätzen und Gartenflächen) gegen Zahlung eines bestimmten Betrags abgeschlossen. Das Baurechtsverhältnis begann mit grundbücherlicher Eintragung (August 2017) und endet am 31. 12. 2113. Der Grundeigentümer berechnete für die Baurechtseinräumung die Immobilienertragsteuer pauschal nach § 30 Abs 4 Z 1 EStG und führte diese an das Finanzamt ab.

Anlässlich einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die entgeltliche Einräumung eines Baurechts beim Grundeigentümer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen sei; eine Grundstücksveräußerung liege nicht vor. Eine § 30 EStG unterliegende Veräußerung läge nur bei einer (etwaig nachfolgenden) Veräußerung des Baurechts durch den Bauberechtigten selbst vor. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, dh erfasste die aus der Baurechtseinräumung erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und unterwarf diese dem Normaltarif des § 33 EStG. Die bereits entrichtete Immobilienertragsteuer wurde gutgeschrieben. Dagegen erhob der Abgabepflichtige Beschwerde an das BFG.

2. Erkenntnis des BFG

Das BFG führt einleitend die zivilrechtlichen Grundlagen eines Baurechts an (§§ 1 Abs 1, 6 Abs 1 und 9 Abs 1 BauRG) und hält fest, dass nach dem Baurechtsgesetz Grundstücke mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererbli-

chen Recht belastet werden können, ein Bauwerk auf oder unter der Oberfläche zu haben.²

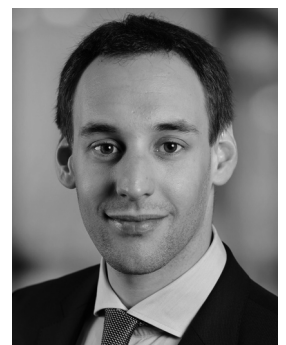
Unter § 28 Abs 1 Z 1 EStG fallen neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen ebenso solche von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit diese nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 5 EStG gehören. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) gehören gemäß § 29 Z 2 EStG zu den sonstigen Einkünften. Der Begriff des Grundstücks umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Grundstücksgleiche Rechte sind Rechte, die losgelöst vom Grundstück bestehen, erworben und übertragen werden können. Dazu zählen ua Baurechte.³

Für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gilt das Subsidiaritätsprinzip, wonach derartige Einkünfte nur dann vorliegen, wenn diese weder zu den betrieblichen Einkunftsarten noch zu den anderen außerbetrieblichen Einkunftsarten gehören.⁴ Gegenüber den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 6 EStG) sind die sonstigen Einkünfte, mit Ausnahme der Einkünfte aus Funktionsgebühren, subsidiär. Folglich gehen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den sonstigen Einkünften iSd § 29 Z 1 bis 3 EStG vor.⁵

Baurechte sind zwar seit 1. 4. 2012 (*Anmerkung*: Inkrafttreten des 1. StabG 2012, Reform



MMag. Dr. Jürgen Reinold ist Geschäftsführer und Steuerberater der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH sowie als Fachautor tätig.



Dr. Erich Schaffer, MSc LL.B. ist Steuerberater bei EY Wien sowie Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹ BGBl I 2012/22.

² Verweis auf Jakom/Laudacher, EStG¹³ (2020) § 28 Rz 56.

³ Verweis auf VwGH 26. 7. 2006, 2006/14/0024, zu Bauzinsen aus einem Baurecht; Jakom/Laudacher, EStG¹³, § 28 Rz 74.

⁴ Verweis auf Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 30 Tz 8 f.

⁵ Verweis auf Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (9. Lfg, 2005) § 28 Tz 7.

der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen) als grundstücksgleiche Rechte einzustufen, aufgrund der Subsidiarität der Einkunftsarten liegen nach Ansicht des BFG aber bei der erstmaligen entgeltlichen Einräumung eines Baurechts beim Grundstückseigentümer weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Hingegen stellt der Rechtsakt der Veräußerung (§ 30 EStG) nach Auffassung des BFG auf ein existentes Wirtschaftsgut ab. § 30 EStG erfasst daher die Weitergabe eines bereits bestehenden Baurechts. Hierzu gehört nicht der rechtsbegründende Vorgang einer Baurechtseinräumung, sondern erst der Weiterverkauf eines vertraglich erworbenen Baurechts. Weiters merkt das BFG ergänzend an, dass selbst im Falle der Subsumtion der Baurechtseinräumung unter die Tatbestände der §§ 28 und 30 EStG die Einkunftsart des § 28 EStG aufgrund der Subsidiarität der Einkunftsarten vorzugehen würde.

3. Praktische Hinweise

Aufgrund der stark gestiegenen Grundstückspreise erfreut sich das Baurecht in der Praxis einer immer größeren Beliebtheit. Der wesentliche Vorteil eines solchen Baurechts liegt auf der Hand: Dieses ermöglicht die Errichtung eines Bauwerks, ohne dass dafür ein Grundstück erworben werden muss. Die Einräumung eines Baurechts kann unentgeltlich oder entgeltlich erfolgen. Bei Entgeltzahlung sind sowohl die einmalige Zahlung einer Geldsumme als auch die Zahlung eines laufenden Bauzinses möglich. Dabei entspricht Letzteres mehr der Natur des Rechtsverhältnisses und ist darum auch der gewöhnliche Fall.⁶

Die Bestellung des Baurechts beim Grundeigentümer ist nach der herrschenden Ansicht steuerlich nicht als (einmaliger) Verkauf eines dinglichen Rechts zu qualifizieren, sondern als zeitlich befristete Überlassung einer Liegenschaft (nach Art einer Dauernutzungsvereinbarung).⁷ Die aufgrund der entgeltlichen Einräumung eines Baurechts an einem privaten Grundstück in Form eines laufenden Bauzinses fließenden Einnahmen sind – ebenso wie die Einräumung eines Baurechts gegen eine Einmalzahlung – als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs 1 Z 1 EStG zu qualifizieren.⁸ Die Bestimmung des § 30 EStG zur

Steuerpflicht privater Grundstücksveräußerungen (inkl der Veräußerung grundstücksgleicher Rechte) kommt bei der Bestellung eines Baurechts an einem unbebauten Grundstück nicht zur Anwendung, weil das Baurecht erst mit der Eintragung im Grundbuch entsteht und es somit nicht durch den Grundeigentümer veräußert werden kann. Die Einordnung des für die Baurechtseinräumung erhaltenen Entgelts als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG (und nicht als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG) ist insbesondere für die Nichtanwendung der Immobilienertragsteuer sowie die Nichtanwendung des Abzugsverbots iSd § 20 Abs 2 EStG relevant.⁹

Ein bereits eingeräumtes Baurecht gilt hingegen als grundstücksgleiches Recht iSd § 30 Abs 1 EStG, unabhängig davon, ob der Bauzins laufend oder durch Einmalzahlung entrichtet wird. Ein bei (Weiter-)Veräußerung des Baurechts durch den Baurechtsberechtigten realisierter Gewinn ist bei diesem im außerbetrieblichen Bereich unstrittig als private Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG steuerpflichtig.¹⁰ Während also die erstmalige Begründung (Einräumung) eines Baurechts zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG (beim Grundeigentümer) führt, hat eine etwaige spätere Übertragung des Baurechts durch den Baurechtsberechtigten an Dritte Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG (beim Baurechtsberechtigten) zur Folge. Diese praktische Unterscheidung wurde nun auch durch das jüngste Erkenntnis des BFG¹¹ bestätigt.

Das Ergebnis führt insbesondere für Körperschaften des öffentlichen Rechts (KöR), die gemäß § 1 Abs 3 Z 2 KStG der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, zu einem steuerlichen Vorteil bei der Einräumung von Baurechten. Steuerpflichtig sind bei KöR ausschließlich die in § 21 Abs 2 und 3 KStG angeführten Einkünfte. Dies erfasst im Wesentlichen Einkünfte, die kapitalertragsteuerpflichtig sind, vergleichbare ausländische Kapitalerträge sowie

Rz 58 (Stichwort „Baurechtseinräumung“); Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [9. Lfg, 2005] § 28 Tz 24 und 37; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [17. Lfg, 2014] § 30 Tz 60; anderer Ansicht Beiser, Das Baurecht in der ImmoESt, RdW 2013, 418 (419, insbesondere FN 6); Beiser, Vermietung, Fruchtgenuss und Baurecht im Licht der Markteinkommenserzielung – Wem sind welche Einkünfte zuzurechnen? ÖStZ 2017, 588 (593); siehe auch Wild, Baurechte nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, taxlex 2012, 365 ff.

⁹ Vgl zB Mayer/Reinold/Schaffer, Das Baurecht im Steuerrecht, in Pinetz/Schaffer/Krist/Uitz, Kommentar BauRG, in Druck.

¹⁰ Vgl Rz 6622 EStR; Mayer/Reinold/Schaffer in Pinetz/Schaffer/Krist/Uitz, BauRG, in Druck; Taucher in Kletecka/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund², Rz 154 und 157; Langheinrich/Ryda, FJ 2012, 185; Wild, taxlex 2012, 365; Leitner in Urtz, Die neue Immobiliensteuer, ÖStZ-Spezial (2013) Kap B.III.2.3; Beiser, ÖStZ 2017, 588 (594); so auch bereits Kohler/Nidetzky, SWK 1990, A I 280 und A I 285.

¹¹ BFG 11. 9. 2020, RV/3100332/2020.

⁶ Vgl VwGH 26. 2. 1975, 0936/74.

⁷ Vgl Stingl, Baurechtseinräumung statt Besteuerung des Spekulationsgewinns, immolex 2004, 273; Taucher, Baurecht – Superädifikat – Mieterinvestition im Überblick bzw Vergleich, in Kletecka/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund² (2004) Rz 153; Fuhrmann/Kunisch, Das Baurecht im Steuerrecht, ZLB 2010, 114.

⁸ Vgl zB Rz 6622 EStR; Kohler/Nidetzky, Steuerliche Auswirkungen des neuen Baurechts in Betrieb und Privatbereich, SWK 1990, A I 280; Stingl, immolex 2004, 273; Taucher in Kletecka/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund², Rz 153; Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012, SWK 11/2012, 563; Langheinrich/Ryda, Die neue Besteuerung für Grundstücksveräußerungen, FJ 2012, 185; Jakom/Laudacher, EStG¹³, § 28

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wie sie bei der Einräumung eines Baurechts anfallen, sind bei KöR nicht steuerpflichtig. Zudem dürfte die bloße Einräumung von Baurechten (ohne zusätzlich erbrachte Leistungen) durch eine KöR keinen Gewerbebetrieb bewirken, selbst wenn an einer Vielzahl ihrer Liegenschaften Baurechte eingeräumt werden.¹² Das Entgelt für die Einräumung eines Baurechts ist demnach bei KöR nicht ertragsteuerpflichtig (unabhängig von der Entrichtungsform des Bauzinses).¹³

¹² Vgl. Mayer/Reinold/Schaffer in Pinetz/Schaffer/Krist/Uitz, BauRG, in Druck, mit Verweis auf die (allgemeinen) Ausführungen zur Vermögensverwaltung iZm KöR in Rz 74 KStR; Sutter in Lang/Rust/Schuch/Starlinger, KStG² (2016) § 2 Rz 75.

¹³ Vgl. Mayer/Reinold/Schaffer in Pinetz/Schaffer/Krist/Uitz, BauRG, in Druck; diesen Aspekt aufbringend auch Beiser, Praxisfälle zur Steuerreform, SWK-Spezial (2015) Rz 70; Beiser, Baurecht und Baurechtswohnungseigentum im Abgabenrecht, SWK-Spezial (2018) Rz 58 f.

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Das BFG stellt mit dem gegenständlichen Erkenntnis vom 11. 9. 2020, RV/3100332/2020, klar, dass die erstmalige entgeltliche Einräumung eines Baurechts zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und nicht zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) führt. Dieses Ergebnis hat insbesondere für Körperschaften des öffentlichen Rechts (KöR) einen steuerlichen Vorteil, da für diese – aufgrund der Reichweite der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 Abs 2 und 3 KStG – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Regel nicht steuerpflichtig sind. Die (Weiter-)Veräußerung eines bereits eingeräumten Baurechts durch den Baurechtsberechtigten führt hingegen im außerbetrieblichen Bereich zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG).

Neue „Formel“ des VwGH zur gebührenrechtlichen Dauer von Bestandverträgen

Anmerkungen zu VwGH 3. 6. 2020, Ra 2019/16/0182

Erich Resch

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 3. 6. 2020, [Ra 2019/16/0182](#), zur Abgrenzung zwischen bestimmter und unbestimmter Vertragsdauer bei der Bestandvertragsgebühr für Geschäftsräumlichkeiten im Rahmen der Zurückweisung einer Revision seine jahrzehntelange gepredigte Formel¹ modifiziert und in eine neue Form gegossen.

1. Die neue „Formel“

In der gegenständlichen Entscheidung führt der VwGH aus:

VwGH 3. 6. 2020, Ra 2019/16/0182

„Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH besteht das Unterscheidungsmerkmal zwischen ‚auf bestimmte Zeit‘ und ‚auf unbestimmte Zeit‘ abgeschlossenen Bestandverträgen darin, ob nach dem erklärten Vertragswillen beide Vertragsteile durch eine bestimmte Zeit an den Vertrag gebunden sein sollen oder nicht, wobei allerdings die Möglichkeit, den Vertrag aus einzelnen bestimmt bezeichneten Gründen schon vorzeitig einseitig aufzulösen, der Beurteilung des Vertrages als eines auf bestimmte Zeit abgeschlossenen nicht entgegensteht. Ein nach seinem Wortlaut

auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Bestandvertrag ist als ein Vertrag auf vorerst bestimmte Dauer anzusehen, wenn nach seinem Inhalt das Vertragsverhältnis vor Ablauf einer bestimmten Zeit von keinem der Vertragsteile einseitig beendet werden kann oder diese Möglichkeit auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle beschränkt ist. Die Vereinbarung etwa aller Kündigungsgründe nach § 30 Abs 2 MRG stellt noch keine ausreichende Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten dar, weshalb in einem solchen Fall ein Vertrag auf unbestimmte Zeit anzunehmen ist (vgl. VwGH 16. 10. 2014, 2011/16/0169; 9. 9. 2015, Ra 2015/16/0072).

Was eine Beschränkung der Kündigungsmöglichkeiten auf einzelne im Vertrag ausdrücklich bezeichnete Fälle darstellt, ist eine Frage, die nach Gewicht und Wahrscheinlichkeit einer Realisierung der vertraglich vereinbarten Kündigungsgründe von Fall zu Fall verschieden beantwortet werden muss (vgl. VwGH 19. 9. 2017, Ra 2017/16/0111 und 0112).



Mag. Erich Resch ist Steuerberater und Partner bei der TPA Steuerberatung GmbH in Wien.

¹ In jüngerer Zeit zB VwGH 19. 9. 2017, Ra 2017/16/0111, zitiert auch in Resch, Bestandvertragsgebühr und Vertragsdauer, SWK 16/17/2020, 913.