

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Egmont Neuhauser, Rathausplatz 8, 3270 Scheibbs, über die Beschwerde vom 6. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 18. Juni 2018 betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend die Aufhebung gemäß § 299 BAO wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Der Beschwerde betreffend den Sachbescheid wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) ist Pensionistin und wies in der mit FinanzOnline am **9. Oktober 2017** eingebrachten **Einkommensteuererklärung** für das streitgegenständliche Jahr 2016 zu ihren nichtselbständigen Einkünften auch solche aus selbständiger Arbeit von 254.874,00 € und aus Vermietung und Verpachtung von 2.039,73 € aus.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2016** vom **10. Oktober 2017** wurde Bf zunächst erklärungsgemäß mit einem Einkommen von 297.667,18,00 € und einer Einkommensteuer von 125.685,00 € veranlagt.

Im Rahmen einer **Außenprüfung** betreffend die **Einkommensteuer** für die Jahre **2013 bis 2016** wurden seitens der Bf durch ihre damalige steuerliche Vertreterin mit **Schriftsatz vom 15. Feber 2018** „offene Punkte“ sinngemäß im Wesentlichen wie folgt beantwortet:

Zur Mittelherkunft werde auf die Steuererklärungen und auf die durch die Beilage belegte Zuwendung aus einem Pflichtteilsanspruch hingewiesen.

Zur Mittelverwendung werde darauf hingewiesen, dass Bf aus nachvollziehbaren und berechtigten Gründen dem globalen Banken- und Finanzsektor im Allgemeinen und der Werthaltigkeit von Veranlagungsformen wenig vertraue.

Das **Bauwerk in der ***Adresse***** stehe im Eigentum der Genossenschaft „***gemIn***“. Bf habe das Projekt vorfinanziert. Gemäß Vereinbarung zwischen Genossenschaft und Bf werde nur der Stamm bzw. Finanzierungsbetrag zurückbezahlt. Die Entrichtung von Darlehenszinsen oder eines Bauzinses sei weder vereinbart noch „gelebt worden“.

Über Vorhalt des von Bf mit der Genossenschaft abgeschlossenen Baurechtsvertrages betreffend die Liegenschaft *****Adresse***** durch den Prüfer wurde seitens der Vertretung der Bf mit Schriftsatz vom **17. April 2018** sinngemäß Folgendes konzidiert:

Der Baurechtsvertrag aus dem Jahr 2013 sieht einen indexgesicherten (Basis VPI 2010 zu 01/2013) Baurechtszins in Höhe von 0,17 €/m² ab Fertigstellung des Gebäudes bzw. Bezug der darin gelegenen Wohnungen vor. Nach Auskunft des Baurechtsnehmers sei die erste Auszahlung eines Baurechtszinses an die Bf am 11. Jänner 2016 in Höhe von 5.950,68 € erfolgt, weil das Gebäude erst zu diesem Zeitpunkt fertiggestellt bzw. die Wohnungen erst ab 2016 bezogen worden seien. Die Höhe von 5.950,68 € ergebe sich aus dem indexangepassten Wert (des vereinbarten Flächenzinses von je 0,17 € für 2.804 m²) von 495,89 € x 12 Monate.

Der ab 2016 zugeflossene Baurechtszins stelle steuerrechtlich wohl eine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 dar.

Im **Bericht vom 13. Juni 2018** stellte der Prüfer unter Tz 1 zum **Baurecht ***Adresse***** Folgendes fest:

*Mit Kaufvertrag vom 6.11.2012 wurden von Hr. ***Verkäufer1*** 1406 m² und von Hr. ***Verkäufer2*** 1398 m², zusammen somit 2804 m² aus der EZ **, Grundstück ***/1 bzw. EZ **, Grundstück ***/2, Grundbuch ***Zl*** ***Ort*** gekauft.*

*Im Jahr 2013 wurde ein Baurechtsvertrag betreffend diese inzwischen zusammengelegte Liegenschaft (***Adresse***) abgeschlossen. Der Baurechtszins wird in Pkt. III. des*

Baurechtsvertrages mit 17 Cent/m² wertgesichert vereinbart.

In Pkt. X. des Baurechtsvertrages wird abweichend zu den Regelungen des Baurechtsgesetzes vom 26. 4. 1912 vereinbart:

"Die Vertragsteile kommen überein, dass das Grundstück samt Bauwerk nach Ablauf des Baurechtes gegen Bezahlung eines symbolischen Kaufpreises in Höhe von 1,00 € an den Baurechtsnehmer veräußert wird."

Grundbücherlich ist weiterhin Bf Eigentümerin der Liegenschaft. Das Baurecht ist im Grundbuch eingetragen.

Aus diesem Vertrag ist im Jahr 2016 erstmalig ein Betrag in Höhe von 5.950,68 € vereinnahmt worden.

Vorerst wurde vom steuerlichen Vertreter in einer Fragenbeantwortung vom Vorliegen eines Baurechtes und daraus folgend vom Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgegangen.

*Später wurde jedoch telefonisch der Sachverhalt zusammengefasst wie folgt dargestellt: Die Absicht von Bf war, die Liegenschaft an die ***gemeinnützige Institution*** zur Errichtung von Wohnungen zu veräußern. Die GmbH konnte (wollte) aber den Kaufpreis nicht zur Gänze begleichen und so wurde die Form des Baurechtsvertrages gewählt, um eine gewisse Absicherung der Bf für den Fall von Zahlungsschwierigkeiten der GmbH sicherzustellen.*

Das [Baurechtsgesetz](#) vom 26. April 1912 gibt in § 9 eine eindeutige Regelung zu den Vorgängen bei Erlöschen des Baurechts:

(1) Bei Erlöschen des Baurechtes fällt das Bauwerk an den Grundeigentümer. Gesetzliche Pfand- und Vorzugsrechte, die auf dem Baurecht haften, gehen auf das Grundstück über, sobald das Baurecht erlischt.

(2) Mangels anderer Vereinbarung ist dem Bauberechtigten eine Entschädigung in der Höhe eines Viertelteiles des vorhandenen Barwertes zu leisten.

Pkt. X. des Baurechtsvertrages ist somit eindeutig gegen die gesetzliche Normierung eingefügt worden.

Für den eventuell in Betracht gezogenen Verkauf der Liegenschaft wäre die rechtliche Kleidung in einen Kaufvertrag (auch mit Ratenvereinbarung und ev. grundbücherlicher Sicherstellung der Kaufpreisforderung) möglich und richtig gewesen.

Das Finanzamt folgt in seiner rechtlichen Beurteilung im Grunde dem vorliegenden Baurechtsvertrag. Ein Grundstücksverkauf kann auch unter Beachtung des Pkt. X. des Vertrages nicht unterstellt werden.

Entsprechend den Regelungen in § 28 Abs.1 Z. 1 EStG 1988, wonach grundstücksgleiche Rechte den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, wird durch die BP der Betrag in Höhe von 5.950,68 € im Jahr 2016 als Einkünfte aus V+V versteuert.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden deshalb von bisher 2.039,73 € auf 7.990,41 € erhöht.

Mit **Bescheid** vom **18. Juni 2018** hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 10. Oktober 2017 **gemäß § 299 BAO** mit folgender Begründung auf:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Siehe BP-Bericht vom 13.6.2018.

Im neuem **Einkommensteuerbescheid 2016** vom **18. Juni 2018** erhöhte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 7.990,41 € und das Einkommen auf 303.617,86 € und setzte die Einkommensteuer unter Anrechnung der unveränderten Lohnsteuer von 11.414,34 € mit 128.661,00 € fest, woraus sich eine Abgabennachforderung von 2.976,00 € ergab.

Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die darüber aufgenommene Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht vom 13. Juni 2018.

Mit am 6. Juli 2018 zur Post gegebenem Schriftsatz vom **5. Juli 2018** erhob Bf **Beschwerde gegen** die Bescheide vom 18. Juni 2018 betreffend die **Aufhebung gemäß § 299 BAO** des **Einkommensteuerbescheides 2016 und den neuen Sachbescheid**, beantragte die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide und sohin den Erstbescheid vom 10. Oktober 2017 im Rechtsbestand zu belassen, die Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und die unmittelbare Vorlage an das Bundesfinanzgericht, die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide, weil bei rechtsrichtiger Würdigung des Sachverhaltes keine Umstände eingetreten seien, welche die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides zu begründen und sich die tatsächlichen Gegebenheiten im abgeänderten Bescheid nicht widerzuspiegeln vermögen.

Zur **Begründung** wurde sinngemäß im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Sachverhalt:

Im Zuge einer erfolgten Außenprüfung seien Zuflüsse an Bf im Jahr 2016 von der ***gemeinnützige Institution*** festgestellt worden, die im Zusammenhang mit einer als "Baurechtsvertrag" titulierten Vereinbarung aus dem Jahre 2013 stehen.

Gemäß Prüfungsbericht vom 13.6.2018 habe die Abgabenbehörde diesen im Jahr 2016 erhaltenen Zufluss in Höhe von 5.950,68 € als Baurechtszins qualifiziert und diesen Betrag als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensbesteuerung unterworfen.

Die Abgabenbehörde übersehe hierbei jedoch, dass sowohl die Bezeichnung der Vereinbarung als "Baurechtsvertrag" als auch des Zuflusses als "Baurechtszins 2016" irreführend sei und nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt widergebe. Vielmehr handle es sich hierbei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um ein unverzinstes Darlehen der Bf als Darlehensgeberin an die ***gemeinnützige Institution*** als Darlehensnehmerin. Die in Rede stehenden Zuflüsse daraus seien als Rückzahlungen des Stammes (Finanzierungsbetrages) zu qualifizieren.

Die durchaus wohlhabende Bf sei weithin als engagierte, philanthrophe Person bekannt. Aus diesem Grunde sei auch die genannte gemeinnützige Institution mit einem Vorhaben an Bf herangetreten und habe sie um Mithilfe bei der Umsetzung eines Bauvorhabens auf der gegenständlichen Liegenschaft ersucht.

Bf sei dem Begehren durchaus aufgeschlossen gegenüber gewesen. Deshalb sei in weiterer Folge der Ankauf dieses Grundstück durch die Bf und die Errichtung von Vermietungsobjekten darauf durch die gemeinnützige Institution vereinbart worden.

Es sei vereinbart worden, den Finanzierungsbetrag (Wert des Grundstücks) in Raten und unverzinst zurückzuzahlen und im Anschluss an die Rückzahlung des Darlehens das Grundstück unentgeltlich der gemeinnützigen Institution zu übereignen.

Diese Vereinbarung sei vertraglich jedoch einerseits als Ankauf der Liegenschaft durch Bf im Jahre 2012 um gesamt 182.260,00 € und andererseits einen im Jahr 2013 als "Baurechtsvertrag" titulierten Vertrag (Laufzeit bis 31.12.2065) umgesetzt worden, wonach ab Bezug der fertiggestellten Wohnungen ein jährlich zu entrichtender Betrag als "Baurechtszins" an Bf fließen soll. Weiters sei die Übereignung des Grundstücks um 1,00 € an den Baurechtsnehmer (die gemeinnützige Institution) nach Ablauf des eingeräumten Baurechts vereinbart worden.

Rechtliche Würdigung:

Unabdingbares und auch in § 9 BauRG gesetzlich determiniertes Wesensmerkmal des Rechtsinstrumentariums "Baurecht" sei, dass bei Erlöschen des Baurechts das Gebäude gegen Zahlung einer Entschädigung **dem Grundeigentümer** zufällt.

Im gegenständlichen Fall sei es gerade umgekehrt, weil beim Erlöschen des Baurechts das Grundstück gegen eine ausdrücklich symbolische Entschädigung **dem Bauberechtigten** zufalle.

Somit spreche schon das wesentlichste Merkmal dieses Instruments gegen die Qualifizierung des vorliegenden Sachverhalts als "Baurechtsvertrag".

Außerdem sei der typische Anwendungsbereich einer Baurechtseinräumung, dass Grundstückseigentümer ihr Grundstück in gewisser Weise nachhaltig verwerten wollen, ohne das Eigentumsrechts daran endgültig zu verlieren.

Im gegenständlichen Fall spreche gegen das Vorliegen eines Baurechtsvertrages im Sinne des BauRG einerseits die Anschaffung des Grundstückes erst unmittelbar vor Abschluss des „Baurechtsvertrages" und andererseits die vorgesehene Aufgabe des Eigentumsrechts an dem Grundstück von Bf nach Erlöschen des Baurechts.

Der Betriebsprüfer habe selbst zutreffend festgestellt, dass der Inhalt der als "Baurechtsvertrag" titulierten Vereinbarung in ihrem Kern "eindeutig gegen die gesetzliche Normierung" des Rechtsinstruments eines "Baurechts" spricht.

Dennoch sollen nach Ansicht der Außenprüfung in der rechtlichen Beurteilung – nach Meinung der Bf unzutreffend - die Rechtsfolgen eines Baurechtsvertrages aufrechterhalten werden.

Der dargelegte Sachverhalt sei vielmehr in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein **Darlehensvorgang**. Die jährlichen Zahlungsflüsse daraus seien ausschließlich als Rückzahlung des Stammes zu qualifizieren, eine Verzinsung sei aus Sicht der Bf angesichts des gemeinnützigen Grundgedankens der gemeinnützigen Institution nicht angebracht, es sei lediglich eine indexbasierte Wertsicherung vereinbart und gelebt worden.

Aufgrund der dargelegten Vereinbarung der Übertragung des Eigentums am Grundstück bei Erlöschen des "Baurechts" könne alternativ in wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerrechtlich nur ein Kauf in Raten in Betracht gezogen werden.

Selbst dabei würde nur der die Anschaffungskosten übersteigende Teil der zugeflossenen Beträge der Einkommensteuer unterliegen und dies erst dann, wenn der zugegossene Gesamtbetrag diese übersteigt. Die Höhe der Anschaffungskosten, die Laufzeit des "Baurechts" sowie der vereinbarten Höhe der Gegenleistung unter Bedachtnahme der vereinbarten Wertsicherung sprächen jedoch dafür, dass durch die jährliche Zahlung der gemeinnützigen Institution nur der bloße Finanzierungsbetrag in der Laufzeit von 50 Jahren rückgeführt werden soll.

Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der **wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform** des Sachverhaltes maßgebend.

Aus obigen Darlegungen ergebe sich, dass der vorliegende Sachverhalt trotz des äußeren Erscheinungsbildes eines "Baurechtsvertrages" und dem Zufluss eines "Baurechtszinses" bei Betrachtung seines wahren wirtschaftlichen Gehalts nicht als solcher, sondern vielmehr als unverzinstes, einkommensteuerlich nicht relevantes Darlehen zu qualifizieren ist.

Deshalb stelle der im Jahr 2016 daraus erfolgte Zufluss von 5.950,68 € keine Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung dar, sondern sei vielmehr eine einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Darlehensrückzahlung.

Im **Vorlagebericht** vom **10. August 2018** gab das Finanzamt nach Schilderung des Verfahrens und Nennung des Baurechtsvertrages sinngemäß folgende Stellungnahme ab:

Von den beiden Vertragsparteien sei in Anwesenheit einer versierten Person (Notar) ein nicht alltäglicher Baurechtsvertrag abgeschlossen worden. Dieses Recht sei wie im Gesetz vorgesehen auch in das Grundbuch eingetragen worden. Es sei keine grundbücherliche Eigentumsübertragung erfolgt. Alle Vertragsteilnehmer hätten somit genügend Zeit gehabt, falls der Vertragsinhalt oder die Vertragsbezeichnung nicht dem Willen entsprochen hätte, einen anderslautenden Vertragsinhalt oder eine andere Vertragsbezeichnung verfassen zu lassen.

Die nun in der Beschwerde vorgebrachten Einwände der steuerlichen Vertretung teile das Finanzamt nicht: Denn auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtung als Darlehen mit reiner Indexanpassung würden die Anschaffungskosten des Grundstücks durch die bezahlten Beträge bei Weitem überschritten. Daher wäre auch die Grundstücksüberlassung iZm einer Darlehensvereinbarung (ohne Verzinsung) ebenso ein nicht alltäglicher Vorgang.

Daher gehe das Finanzamt aufgrund des schriftlichen Vertrages, der Eintragung im Grundbuch und den Aussagen im Rahmen der freien Beweiswürdigung von einem Baurecht aus. Die im Zuge der Beschwerde vorgebrachten Einwände seien weder schriftlich/vertraglich von den beiden Vertragsparteien und dem Vertragsserrichter dokumentiert, noch seien sie aufgrund der betraglichen und vertraglichen Ungewöhnlichkeit ein größeres Indiz.

Aufgrund der dem Finanzamt vorgelegten bzw. vorliegenden Unterlagen könne auch in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO nur von einem Baurecht mit einem nachfolgenden Verkauf/Schenkung ausgegangen werden. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise diene auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (**VwGH 14.1.1986, 85/14/0134**). Bei der nun vorgebrachten Behandlung als Darlehen ohne Zinskomponente hätten die gesamten Vorgänge keine steuerliche Relevanz. Hätten die Vertragsserrichter ein Darlehen wirklich gewollt, wäre wohl eine Geldhingabe mit Eintragung im Grundbuch auch möglich gewesen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise könne nicht dazu herangezogen werden, um vertraglich geregelte Vorgänge so darzustellen, dass damit die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährdet wird. In den Jahren von der Vertragsserrichtung bis zum Abschluss der Betriebsprüfung habe bisher kein Vertragsteilnehmer an den Inhalten oder der Bezeichnung des Vertrages gezweifelt. Dies sei erst im Zuge der Betriebsprüfung und den daraus abgeleiteten steuerlichen Folgen aus der Vereinbarung von der steuerlichen Vertretung angezweifelt worden.

Stelle man den zu zahlenden Betrag von jährlich 5.950,68 € über die gesamte Laufzeit - somit einen Gesamtbetrag von ca. 297.234,00 € - ohne Indexanpassung dem Kaufpreis von 182.260,00 € gegenüber sehe man, dass aufgrund der Zahlungen auch eine „Gewinnkomponente“ enthalten ist. Schon die Gegenüberstellung der gezahlten/zu zahlenden Beträgen zeige, dass diese Vorgehensweise in wirtschaftlicher Betrachtungsweise kein zinsenloses Darlehen sein kann. Dazu komme auch noch die im Vertrag angeführte Indexanpassung (Baurechtsvertrag Punkt III " Der Baurechtsnehmer ist verpflichtet, für die Benützung des Baugrundes einen monatlichen Baurechtszins von 17 Cent/m²-Grundfläche zu entrichten. Der Baurechtszins erhöht sich jährlich entsprechend dem Verbraucherpreisindex ...").

Einem Darlehen ohne Zins-/Gewinnkomponente widerspreche auch § 983 ABGB, wonach der Darlehensnehmer spätestens am Vertragsende ebenso viele Sachen zurückzugeben hat als er zu Beginn erhalten hat. Wäre ein Darlehen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dazu verwendet worden, um einen Kauf zu finanzieren, dann wäre die gemeinnützige Institution nun wohl grundbücherliche Eigentümerin eventuell mit einem Belastungs- und Veräußerungsverbot.

Auch wenn man den Kaufpreis des Grundstücks dem jährlichen Baurechtszins gegenüberstelle, könne das Finanzamt keine absolute Ungewöhnlichkeit für dieses Baurecht erkennen.

Die Betriebsprüfung habe den Betrag von € 5.950,68 im Jahr 2016 entsprechend § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wonach grundstücksgleiche Rechte den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, besteuert. Das Finanzamt stelle daher den Antrag die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Eine „**Replik auf Vorlagebericht**“ vom **3. September 2018** seitens **Bf** beschränkte sich auf die Rüge, im Vorlagebericht sei unrichtiger Weise angeführt worden, es sei keine mündliche Verhandlung beantragt worden.

Mit **Schriftsatz** vom **7. September 2020** wurde die Beschwerde sinngemäß im Wesentlichen wie folgt ergänzt:

In der Beschwerde sei zusammengefasst ausgeführt worden, der gegenständliche "Baurechtsvertrag" stelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Darlehensvorgang dar. Als Darlehensvorgang sei dieser von den Parteien auch verstanden und gewünscht worden. Beiliegend werde zur weiteren Untermauerung dieser Sichtweise der Bf eine Bestätigung des den gegenständlichen "Baurechtsvertrag" beurkundenden Notars übermittelt. Aus dieser ergebe sich, dass der gegenständliche Rechtsvorgang aus dem Wunsch der Parteien, eine Form der Darlehensgewährung zu verwirklichen, entstanden sei.

Die Kleidung des Vorgangs in den Mantel eines Baurechtsvertrages sei dazu lediglich für die Erwirkung der notwendigen grundbücherlichen Eintragungen notwendig gewesen.

Da mit der beiliegenden Bestätigung des den „Baurechtsvertrag“ beurkundenden Notars der tatsächliche Parteiwille nachhaltig erhellt werden und auch das Finanzamt dem sich nicht weiter verschließen könne, werde eine Erledigung der Rechtssache gemäß § 300 Abs. 1 BAO angeregt und dem vorab zugestimmt.

Der **Notar** führte in dem angeschlossenen, an die Steuerberaterin der Bf gerichteten **Schreiben** vom **24. März 2020** zum gegenständlichen Baurechtsvertrag sinngemäß Folgendes aus:

Bezüglich ihrer Anfrage kann ich folgende Feststellungen treffen:

Am 22.02.2013 wurde vor mir, als beurkundender Notar, der Baurechtsvertrag zwischen der Bf als Baurechtsgeberin und der gemeinnützigen Institution als Baurechtsnehmerin, betreffend die gegenständliche Liegenschaft abgeschlossen.

*Die Bf, welche weithin als engagierte und philanthrophe Person bekannt ist, war es ganz wichtig, das Bauvorhaben ***Adresse*** der gemeinnützigen Institution aus rein karitativen Motiven heraus in einem Akt von Großherzigkeit und Nächstenliebe durch eine Vorfinanzierung der notwendigen Grundstücksanschaffung zu unterstützen bzw. so das geplante Projekt überhaupt erst zu ermöglichen. Das betreffende Grundstück wurde von Bf im Jahr 2012 angeschafft und der gemeinnützigen Institution zur Verwirklichung des Bauvorhabens zur Verfügung gestellt. Für Bf hat diese Vorfinanzierung eine Form der Darlehensgewährung gegenüber der gemeinnützigen Institution dargestellt, wobei der Finanzierungsbetrag in jährlichen Raten zur Rückzahlung und die gemeinnützige Institution schlussendlich ins Eigentum der Liegenschaft gelangen soll.*

Dieser vorstehende und damalige Parteienwille wurde in den Mantel des gegenständlichen Baurechtsvertrages gekleidet, um die notwendigen grundbücherlichen Eintragungen erwirken zu können.

Der Schriftsatz vom 7. September 2020 samt Beilage wurde vom **erkennenden Gericht** mit **Schreiben** vom **11. September 2020** dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Mit **Telefax vom 1. Oktober 2020** forderte das erkennende Gericht die gemeinnützige Institution zum von ihr mit Bf am 22. Feber 2013 abgeschlossenen Baurechtsvertrag zur Beantwortung des folgenden **Auskunftersuchens** auf:

1. *Wie wurde der Vertragsabschluss angebahnt?*
2. *Warum wurde ein Baurechtsvertrag abgeschlossen und nicht ein*
- Darlehensvertrag im Jahr 2012 (statt des Erwerbes der Liegenschaft durch Bf) mit einer
Besicherung durch eine Hypothek zugunsten von Bf
- Kaufvertrag im Jahr 2013 mit Ratenzahlung und Besicherung durch eine Hypothek zugunsten
von Bf
3. *Ermittlung der Höhe des Baurechtszinses von 17 Cent/m² Grundfläche*
4. *Um Übermittlung von Korrespondenz und Unterlagen zu Pkt. 1 bis Pkt. 3 wird ersucht.*

Im **Schreiben vom 7. Oktober 2020** gab das **Finanzamt** zum ergänzenden Schriftsatz der Bf vom 7. September 2020 sinngemäß folgende Stellungnahme ab:

Die steuerliche Vertretung der Bf habe ihrem Schriftsatz vom 7. September 2020 „eine Bestätigung des den gegenständlichen Baurechtsvertrag beurkundenden Notars“ beigelegt. Es solle sich lt. Bf um eine „Form der Darlehensgewährung“ handeln. „Die Kleidung des Vorgangs in den Mantel eines Baurechtsvertrages war hierzu lediglich für die Erwirkung der notwendigen grundbücherlichen Eintragung notwendig.“

Warum es bei einem Darlehen einer Eintragung eines Baurechts in das Grundbuch bedarf und keine Übertragung des Eigentums erfolgte, verschließe sich dem Finanzamt.

Um welche Form der Darlehensgewährung es sich handeln soll, habe Bf nicht angeführt. Bf habe nach wie vor keine Details für eine andere Vereinbarung über die Zahlungen bzw. etwaige Zinsen angeführt. Es seien keine Eckpunkte einer „Darlehensvereinbarung“ offengelegt worden. Über Laufzeit, Zahlungen, Zinsen, allgemeine Bedingungen bei Nichterfüllung usw. könne man nur Mutmaßungen anstellen.

Zum vom Notar am 20. März 2020 ausgestellten Schreiben werde Folgendes ausgeführt: Im ersten Absatz werde angeführt, dass Bf einen „Baurechtsvertrag“ abgeschlossen hat. Danach folgten Ausführungen über eine „Vorfinanzierung der notwendigen Grundstücksanschaffung“. Es werde aber danach ausgeführt, dass das Grundstück „zur Verwirklichung des Bauvorhabens zur Verfügung gestellt wird.“

Gerade das Baurecht sei nach Ansicht des Finanzamtes ohnehin ein Instrument, um ein Grundstück zur Verfügung zu stellen.

Im letzten Satz des vorletzten Absatzes werde dann wieder ausgeführt, dass „diese Vorfinanzierung eine Form der Darlehensgewährung“ darstelle, wobei die jährlichen Zahlungen die Rückzahlung und die Liegenschaft danach in das Eigentum der „Baurechtsnehmer“ fallen solle.

Schon die Formulierung von Möglichkeiten („sein soll und „soll“) lasse das Finanzamt daran zweifeln, dass dies auch so ist bzw. sein wird bzw. war.

Durch welchen Rechtsvorgang solle das Grundstück samt Gebäude dem Baurechtsnehmer danach vermittelt werden?

Warum sei ein Baurecht in das Grundbuch eingetragen worden?

Warum sei von den beiden Parteien ein Baurechtsvertrag abgeschlossen worden?

Im letzten Absatz folge die Begründung für den Baurechtsvertrag, dass dieser nur „Mantel“ für die grundbücherliche Eintragung gewesen sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes hätte es aber auch andere „Mäntel“ gegeben, wie zB ein Vorkaufsrecht, Veräußerungsverbot usw.

Auf die Ausführungen im Vorlagebericht werde verwiesen.

Die Ansicht der Bf, bei diesem Vorgang handle es sich um ein Darlehen, das jedoch vertraglich

schriftlich als Baurechtsvertrag abgeschlossen wurde, könne vom Finanzamt nicht geteilt werden. Gegen diese Ansicht der Bf sprechen nicht nur die formellen, sondern auch die inhaltlich bisher bekannten Fakten.

Beim von der Bf behaupteten, für das Finanzamt nur fiktiven Darlehen, blieben für das Finanzamt zu viele fragwürdige Punkte offen, um im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu einem anderen Ergebnis als im Vorlagebericht bereits ausgeführt, zu kommen.

Für einen etwaigen Verkauf auf Raten fehle dem Finanzamt die „essentielle Eigentumsübertragung“. Solange Bf Eigentümerin der Liegenschaft sei, könnten Zuflüsse aus deren Verwertung steuerlich nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sein.

Am **7. Oktober 2020** wurden Bf mit **Telefax** zu Händen ihrer steuerlichen Vertreterin und das Finanzamt elektronisch zur **mündlichen Verhandlung** vor dem Senat am 21. Oktober 2020 geladen.

Mit **Telefax** vom **9. Oktober 2020** forderte das erkennende Gericht Bf zu Händen ihrer steuerlichen Vertreterin auf, folgende Fragen mit Fax bis 15. Oktober 2020 zu beantworten und Unterlagen vorzulegen:

1. *Mitteilung und Nachweis aller Anschaffungskosten der streitgegenständlichen Liegenschaften (Makler, Kaufpreis, GreSt, GB, Notar, ...)*
2. *Mitteilung und Nachweis von Höhe und Zinssatz des behaupteten Darlehens bzw. der Höhe des vereinbarten Preises für den Verkauf der Liegenschaft an die gemeinnützige Organisation, der in Raten bezahlt wird.*
3. *Unterlagen und Korrespondenz betreffend Verträge mit der gemeinnützigen Institution*

Mit **Telefax** vom **12. Oktober 2020** teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass das Vollmachtsverhältnis seitens Bf aufgelöst wurde und sie Bf deshalb nichtmehr vertrete.

Mit **E-Mail** vom **12. Oktober 2020** teilte die bisherige steuerliche Vertreterin noch den nunmehrigen Vertreter der Bf, den oben genannten Rechtsanwalt, und dass an diesen die Ladung zur mündlichen Verhandlung und das Ergänzungsersuchen vom 9. Oktober 2020 mit e-mail und Brief weiter geleitet wurden, mit.

Über Vollmachtsbekanntgabe und Ersuchen des neuen Vertreters der Bf mit **E-Mail vom 16. Oktober 2020** teilte das erkennende Gericht diesem mit **E-Mail vom 19. Oktober 2020** die Vertagung der anberaumten Senatsverhandlung mit und forderte ihn zur baldigen Beantwortung des Vorhaltes (Fax) vom 9. Oktober 2020 auf.

Am **20. Oktober 2020** übermittelte das **erkennende Gericht** mit **E-Mail** dem neuen Vertreter der Bf die Ermittlung eines Kaufpreises (Kreditbetrag von 286.008,00 €) bei einem Zinssatz von 0,00 %, einer jährlichen vorschüssigen Rückzahlungsrate von 5.720,16 € über eine Laufzeit von 50 Jahren.

Am **27. Oktober 2020** übermittelte die **gemeinnützige Institution** mit **E-Mail** den Baurechtsvertrag und den Projekt- bzw. Vergabeprospekt dem erkennenden Gericht und beantwortete die Fragen des Auskunftersuchens vom 1. Oktober 2020 sinngemäß wie folgt:

*zu 1.) Der Vertragsabschluss sei durch Vermittlung des Herrn ***VNFN*** zustande gekommen. Dieser sei ein Bekannter der Bf und Aufsichtsratsmitglied der gemeinnützigen Institution. Die Intention beider Vertragsparteien sei von Beginn an die Errichtung und der Betrieb eines Generationenhauses (gegenseitige Unterstützung von älteren und jüngeren Personen im Alltag) gewesen.*

Zu 2.) Gemeinnützige Bauvereinigungen schließen zur Errichtung von günstigen Mietwohnungen oft Baurechtsverträge ab, weil dann für die künftigen Mieter die Finanzierungsbeiträge für Grundstückskosten entfallen; stattdessen werde in der monatlichen Miete der entsprechende Baurechtszins vorgeschrieben.

Die gemeinnützige Institution habe im gegenständlichen Fall 28 Mietwohnungen samt Ärzteraum und Gemeinschaftssaal errichtet.

zu 3.) Zur Berechnung des Baurechtszinses sei von einem Wert von 50,00 € pro geplanter Wohnnutzfläche (2.100 m²) ausgegangen und dies mit 5,5% verzinst worden. Daraus ergebe sich ein Wert von 0,23 € pro m²-Wohnnutzfläche und Monat.

Dies entspreche einem monatlichen Baurechtszins von 0,17 € pro m² Grundfläche (2.804m²).

Mit E-Mail vom 27. Oktober 2020 übermittelte das **erkennende Gericht** dem neuen **Vertreter** der Bf die Antwort der gemeinnützigen Institution vom 27. Oktober 2020 samt Beilagen zum Auskunftersuchen vom 1. Oktober 2020 sowie das Ergebnis des Kreditrechners für Annuitätendarlehen bei einem Zinssatz von 5,5 %, einer jährlichen vorschüssigen Rückzahlungsrate von 5.720,16 € über eine Laufzeit von 50 Jahren und wies dazu sinngemäß auf Folgendes hin:

Nach ihrer Antwort gehe die Bauberechtigte von einer Verzinsung von 5,5 % aus.

Nach der angeschlossenen Abfrage ergebe sich bei diesem Zinssatz von 5,5% ein rechnerischer Kreditbetrag von 102.177,80 € (ca. 105.000,00 € (ca. 105.000 € = 2.100 m² x 50,00 €).

Für das erste streitgegenständliche Jahr betrage der Zinsanteil der Annuität 5.305,17 €.

Dazu komme noch die ebenfalls als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuernde Wertsicherung 2016 von 230,52 €.

ImmoESt würde sich keine ergeben, weil der Betrag von 102.177,80 € unter dem Kaufpreis des Jahres 2012 von 182.260,00 € liege.

Mit E-Mail vom 27. Oktober 2020 forderte das **erkennende Gericht** den **Notar**, der den streitgegenständlichen Baurechtsvertrag errichtet hat, unter Hinweis auf sein Schreiben vom 24. März 2020, mit dem er sinngemäß bestätigt habe, es habe sich dabei um einen Ratenkauf der Liegenschaft gehandelt, zur Vorlage folgender Unterlagen und Beantwortung folgender Fragen auf:

1) Übermittlung der in seinem Schreiben vom 24. März 2020 erwähnten Anfrage

2) Bekanntgabe der Höhe des Darlehens bzw. des Kaufpreises

3) Mitteilung der Höhe des Zinssatzes des Darlehens

4) Rechnerische Ermittlung der Höhe des Baurechtszinses

5) Begründung und rechnerische Ermittlung der sonstigen Leistung von 8.580,24 €, die er als Bemessungsgrundlage bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer herangezogen hat.

Mit am **18. November 2020** zugestelltem Schreiben forderte das erkennende Gericht den Notar unter Hinweis auf § 173 Abs. 1 BAO und Anschluss einer Rechtsbelehrung für Zeugen und Auskunftspersonen als Zeugen zur Beantwortung der bereits im E-Mail vom 27. Oktober 2020 gestellten Fragen und Vorlage der dort genannten Unterlagen per Fax bis 27. November 2020 auf.

Am **17. November 2020** langte beim erkennenden Gericht ein undatiertes **Schriftsatz** des **Vertreters** der Bf ein, den er bereits am 30. Oktober 2020 ohne Unterschrift als Anhang einer E-Mail übermittelt hatte, mit dem er seine Beauftragung durch Bf für ihre rechtsfreundliche Vertretung bekanntgab, den **Antrag auf mündliche Verhandlung und** ein Verfahren vor dem **Senat zurückzog** und sinngemäß im Wesentlichen folgende **Stellungnahme** abgab:

Die gemeinnützige Institution sei ursprünglich an Bf mit dem Ersuchen herangetreten, die beiden Liegenschaften, auf denen die gegenständliche Anlage errichtet wurde, zu kaufen und für diese Zwecke zur Verfügung zu stellen. Mit diesem Ersuchen habe sich der Vertreter der gemeinnützigen Organisation an Bf gewandt und diese sei bereit gewesen, dieser Bitte nachzukommen. In diesem Sinn habe Bf von den damaligen Eigentümern die beiden Gründe erworben und sich bereit erklärt, diese der gemeinnützigen Institution zur Verfügung zu stellen.

Es sei von Anfang an nichts anderes vereinbart worden, als dass Bf die Grundstücke ankauft, der gemeinnützigen Institution zur Verfügung stellt und diese dann den Kaufpreis in jährlichen Raten rückerstattet.

Es werde ausdrücklich festgehalten, dass bei der abgeschlossenen Vereinbarung - wie auch aus dem Baurechtsvertrag ersichtlich - keinerlei Zinszahlungen, sondern nur die Wertsicherung des Kaufpreises durch Indexierung vereinbart wurde.

Wenn in Pkt. II. ein Baurecht für die Zeit bis 31.12.2065 vereinbart wurde, so handelt es sich dabei nicht um die Zeit für die Rückzahlungen an Bf zu leisten sind, sondern lediglich um jene Zeitdauer, in der das Baurecht aufrecht ist, ehe die gemeinnützige Institution die Möglichkeit hat, das Grundstück um einen Kaufpreis von 1,00 € zu erwerben.

Vereinbart worden sei nur die Rückerstattung des Betrages, den Bf selbst aufgenommen habe, um die Grundstücke zu kaufen.

In diesem Zusammenhang werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Bf 1945 geboren ist und eine Rückzahlung bis 31.12.2065 jeglicher Lebenserfahrung widersprechen würde, weil offensichtlich Bf und nicht einmal deren Sohn diese Rückzahlungsraten erleben könnten.

Der Bf nunmehr vorgelegten Stellungnahme der gemeinnützigen Institution könne sie nur entgegenhalten, dass diese Verzinsung niemals Gegenstand einer Vereinbarung zwischen ihr und der gemeinnützigen Organisation gewesen und Bf über eine derartige Abrechnung niemals in Kenntnis gesetzt worden sei.

Deshalb habe Bf auch bis zuletzt nicht verstanden, warum ihr für die nunmehrige, in jährlichen Raten vorzunehmende Rückerstattung des von ihr selbst aufgewendeten Kaufpreises, eine Steuer vorgeschrieben werden soll.

Die nunmehr beabsichtigte Vorgehensweise, diese jährlichen Rückzahlungsraten weitgehend als Verzinsung zu qualifizieren, die niemals vereinbart worden sei, sei jedenfalls rechtswidrig.

Es widerspreche auch der Lebenserfahrung, dass eine knapp 70 Jahre alte Person einen Vertrag schließen würde, der sie bereits zu einem Zeitpunkt steuerpflichtig machen würde, zu dem sie noch nicht einmal den aufgewendeten Betrag zurückbekommen hätte.

Diese Vorgehensweise entbehre jeglicher Rechtfertigung.

Insbesondere werde darauf hingewiesen, dass auch im vorliegenden Baurechtsvertrag keinerlei Verzinsung vereinbart wurde. Das Schreiben der gemeinnützigen Institution vom 27.10.2020 stelle deshalb jedenfalls eine eigenmächtige Vorgehensweise dar, der keinerlei Vereinbarung zwischen den Vertragsteilen zugrunde gelegen sei.

Bf sei das beabsichtigte Projekt der gemeinnützigen Institution bekannt und sie sei einfach bereit gewesen, dieses finanziell zu unterstützen und zwar einzig und allein durch Ankauf der Grundstücke auf Kosten der Bf, Überlassung an die gemeinnützige Institution mit sukzessiver Rückzahlung des aufgewendeten Betrages an Bf.

Bf habe nie beabsichtigt, aus diesem Vertrag irgendeinen Gewinn zu schlagen, andererseits sehe sie auch keine Rechtfertigung dafür, irgendwelche Steuern für die Rückerstattung des aufgewendeten Betrags zahlen zu müssen.

Die im Schreiben der gemeinnützigen Institution angedeutete Verzinsung resultiere jedenfalls aus keiner Vereinbarung mit Bf, sondern sei eine eigenmächtige Vorgehensweise.

Bf beanspruche nicht mehr als die Rückerstattung des Kaufpreises, den sie zur Verfügung gestellt habe. Sobald dieser aufgewendete Betrag zurückbezahlt sei, stehe einem Ankauf der gegenständlichen Grundstücke zum vereinbarten symbolischen Kaufpreis von 1,00 € nichts im Wege.

Bf habe die ganze Zeit nur ein wohlütiges Werk verrichten und kein Kapital aus der Überlassung der Grundstücke schlagen wollen. Für die Rückerstattung der aufgewendeten Beträge sollten deshalb auch nicht erneut Steuern bezahlt werden.

Selbst wenn man in Anlehnung an die Auskunft der gemeinnützigen Institution vom 27.10.2020 diese Zurverfügungstellung der Grundstücke als verzinstes Darlehen ansähe, wäre es schon im

Hinblick auf das Alter der Bf unbillig, von Zinseinkünften zu sprechen, solange das nicht unbeträchtliche Eigenkapital noch nicht rückerstattet ist.

Frühestens nach Rückerstattung des Eigenkapitals könnte von Zinseinkünften gesprochen werden, die dann einer Besteuerung zugeführt werden könnten. Die umgekehrte Vorgehensweise, noch vor Rückerstattung des nachweislich aufgewendeten Kapitals die eingehenden Beträge als Zinseinkünfte zu qualifizieren und mit Einkommenssteuer zu belegen, sei sittenwidrig und als solches rechtswidrig.

Mit **Schreiben vom 17. November 2020** übermittelte das **erkennende Gericht** dem Finanzamt das Auskunftersuchen an die Baurechtsnehmerin samt Antwort, die E-Mail vom 27. Oktober 2020 samt Kreditberechnung Ratenkredit 5,5% sowie den am 17. November 2020 eingelangten Schriftsatz des Vertreters des Bf zur Stellungnahme.

Am 26. November 2020 übermittelte das **Finanzamt** sinngemäß folgende **Stellungnahme vom 25. November 2020**:

Die gemeinnützige Institution bestreite in der Antwort auf die Frage, warum ein Baurechtsvertrag abgeschlossen wurde, in keiner Weise, dass es sich um ein Baurecht zwischen den betroffenen Personen handelt, und nenne auch den Entfall der Finanzierungsbeiträge für die Grundstückskosten als Grund für das Baurecht.

Auch auf die nächste Frage werde detailliert angeführt, wie der Baurechtszins berechnet wurde. Dieser beziehe sich auf die geplante Nutzfläche des Gebäudes.

Auch aus den Projektunterlagen gehe hervor, dass ein Baurechtszins zu zahlen ist (ua Seite 7 der Gesamtunterlagen). Damit werde auch gegenüber den Mietern erklärt, dass im Mietentgelt ein Baurechtszins enthalten ist.

Zur Stellungnahme seitens der Bf:

Bf gebe an, es seien andere Punkte vereinbart worden als vertraglich festgehalten (keine Zahlung bis zum Ende des Baurechts, keine Verzinsung, usw.)

Es werde aber auch angeführt, einem Ankauf der vorliegenden Grundstücke zum vereinbarten symbolischen Kaufpreis von 1,00 € stehe nichts im Weg, sobald der aufgewendete Betrag zurückbezahlt sei.

Danach führe Bf wieder ein „verzinstes Darlehen“ an, wobei erst Zinsen anfallen, wenn das Kapital getilgt ist.

Zusammenfassend könne die Behörde die Erklärungen der Vertragsparteien nicht vollständig nachvollziehen. Die gemeinnützige Institution gehe von einem Baurecht aus und habe dieses auch berechnet. Bf geh davon aus, dass sie ihr Geld - unter welchen Rechtstitel auch immer – wiedererhält.

Es sei aber **2013** zweifelsfrei ein **Baurechtsvertrag abgeschlossen** worden, der **noch immer im Grundbuch eingetragen** sei. Auch **bei sämtlichen Einheitswertbescheiden** sei **das Baurecht berücksichtigt** und von allen Parteien im Rechtsbestand belassen worden. Auch der ehemalige **Steuerberater** sei am 17.4.2018 von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und einem **Baurecht** ausgegangen. **Auch andere Steuern zB Grunderwerbsteuer** seien **von einem Baurecht und nicht von einem Kaufpreis bemessen** worden.

Nach Ansicht der Behörde könne nur von einem Baurecht ausgegangen werden, weil Bf nicht zweifelsfrei aufzeige, um welches Rechtsgeschäft es sich nach ihrer Ansicht handelt. Sowohl die Verträge, ein Vertragspartner, die Mieter, andere Steuerbescheide, andere Steuern, das Grundbuch seien bisher so belassen worden und gingen von einem Baurecht aus.

Bisher gehe nur Bf von einem anderen Rechtsgeschäft aus, habe aber nur ihre Einkommensteuerbescheide bekämpft und andere Bescheide im Rechtsbestand belassen. Ein Vertragsteilnehmer gehe noch immer von einem Baurecht aus und habe den Baurechtzins auch berechnet und entrichte diesen auch.

Nach Ansicht der Behörde handle es sich um zwei getrennte Rechtsgeschäfte - ein Baurecht und danach um eine Schenkung (dies sei vertraglich auch so festgehalten: „nach Ablauf des Baurechts“).

Bf habe das Grundstück als Eigentümerin iSd ABGB (§ 353f), die gemeinnützige Institution habe die Rechte iSd § 6 Abs. 2 Z 2 Baurechtsgesetz (*Dem Bau berechtigten stehen am Bauwerk die Rechte des Eigentümers und an dem Grundstück, soweit im Baurechtsvertrag nichts Anderes bestimmt ist, die Rechte des Nutznießens zu.*)

Daher gehe die Behörde noch immer von einem Baurecht und folgerichtig einer Erfassung der Einnahme als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG aus.

Bei einer anderen Beurteilung durch das Gericht müssten wohl auch korrespondierende Steuern, Bescheide und öffentliche Register berichtigt werden.

Die vom erkennenden Gericht urgierte schriftliche Zeugenaussage des verrichtenden Notars ist bis dato nicht eingelangt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Besteuerung der Einkünfte von Bf aus einem Baurechtsvertrag vom 22. Februar 2013 im Beschwerdejahr 2016 und die Nichterfassung dieser Einkünfte als Grund der vorgelagerten Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit vor dem Notar abgeschlossenen Kaufvertrag vom 6. November 2012 erwarb Bf zwei Grundstücke von zwei verschiedenen Eigentümern in der KG ***ZI*** ***Ort*** im Ausmaß

von 1.406 m² und 1.398 m² um 65,00 € pro m² sohin insgesamt 2.804 m² um 182.260,00 €, die im Grundbuch in der neu eröffneten EZ ***xy*** zusammengelegt wurden.

Die Anschaffungskosten samt Nebenkosten (3,5% Grundbuchsgebühr, 1,1% Grundbuchsgebühr und Kosten des Notars) für diese Grundstücke betrugen ca. 195.000,00 €.

Mit vor demselben Notar am 22. Februar 2013 abgeschlossenen Baurechtsvertrag räumte Bf der gemeinnützigen Institution ***gemeinnützige Institution***. an dieser Liegenschaft ***Adresse*** 1 bis 31. Dezember 2065 ein Baurecht gegen einen nach dem VPI 2010 wertgesicherten Baurechtszins von monatlich 17 Cent/m² Grundfläche ein und vereinbarte mit der Baurechtsnehmerin die Veräußerung von Grundstück samt Bauwerk nach Ablauf des Baurechtes um einen symbolischen Kaufpreis von 1,00 € an sie.

Der Baurechtszins von 5.720,16 € (2.804 m² x 0,17 € x 12 Monate) ist im Vorhinein für jedes Kalenderjahr erstmalig nach Bezug der fertiggestellten Wohnungen im Jänner fällig.

Das Baurecht der gemeinnützigen Institution wurde ebenso wie die dieses belastende Reallast der Verpflichtung zur Zahlung des Baurechtszinses zugunsten Bf im Grundbuch eingetragen.

Die gemeinnützige Institution errichtete auf der gegenständlichen Liegenschaft eine Wohnanlage samt Infrastruktur für betreutes Wohnen, die im Dezember 2015 fertiggestellt und bezogen wurde.

Am 11. Jänner 2016 überwies die gemeinnützige Institution der Bf als Baurechtszins 2016 einen Betrag von 5.950,68 € (5.720,16 € + 230,52 € Wertsicherung).

In der am 9. Oktober 2017 eingebrachten Einkommensteuererklärung für das streitgegenständliche Jahr 2016 erklärte Bf zu ihren nichtselbständigen Einkünften auch solche aus selbständiger Arbeit von 254.874,00 € und aus Vermietung und Verpachtung von 2.039,73 €.

Aus dem Vertragsverhältnis der Bf mit der gemeinnützigen Institution wurden in der Einkommensteuererklärung und in der Folge im Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2016 vom 10. Oktober 2017 ungeachtet der Überweisung von 5.950,68 € keinerlei Einkünfte erfasst.

Trotz seiner Bezeichnung hat der von Bf mit der gemeinnützigen Institution abgeschlossene „Baurechtsvertrag“ vom 22. Februar 2013 wirtschaftlich betrachtet folgenden **wahren wirtschaftlichen Gehalt**:

Mit dem Vertrag vom 22. Februar 2013 verkauft Bf die gegenständliche Liegenschaft der gemeinnützigen Institution gegen Zahlung der Anschaffungskosten der Bf von insgesamt 195.000,00 €. Der Kaufpreis ist verzinst mit ca. 1,7%. in Form von 50 nach dem VPI 2010 wertgesicherten, jährlich im Voraus zu zahlenden Raten von 5.720,16 € zu entrichten.

2. Beweismwürdigung

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) iVm [§ 2a BAO](#) ist im Abgabenverfahren und anschließenden Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht – abgesehen von offenkundigen Tatsachen und solchen, für die es eine gesetzliche Vermutung gibt – unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die unstrittigen Daten betreffend die gegenständliche Liegenschaft, deren Kauf durch Bf im Jahr 2012 und die zivilrechtliche Einräumung des Baurechts an die gemeinnützige Institution im Jahr 2013 sind durch den aktenkundigen Kaufvertrag vom 6. November 2012 und den Baurechtsvertrag vom 22. Februar 2013 belegt. Aus dem Baurechtsvertrag gehen dessen Dauer (Pkt. II) , Höhe, Wertsicherung und Fälligkeit des Baurechtszinses (Pkt. III) und die Veräußerung des Grundstückes samt Bauwerk nach Ablauf des Baurechts (Pkt. X) hervor.

Die Anschaffungsnebenkosten der Liegenschaft sind weitgehend gesetzlich vorgegeben (Grunderwerbsteuer von 3,5% und Grundbuchseintragung 1,1%). Die Vertragserrichtungskosten von üblicherweise 1-3 % wurden mangels Beantwortung des diesbezüglichen Vorhalts des erkennenden Gericht (Pkt. 1 des per Fax übermittelten Schreibens vom 9. Oktober 2020 , Urgenz mit E-Mail vom 19. Oktober 2020) vom erkennenden Gericht zu Gunsten der Bf im oberen Bereich mit 2,4% geschätzt.

Aus den in Kopie zum Akt genommenen Teilen der Bewertungsakten der gegenständlichen Liegenschaft und des Baurechts, insbesondere den Grundbuchauszügen und der Meldung gemäß § 30 NÖ Bauordnung 2014 sind die Verbücherung des Eigentums der Bf an der Liegenschaft, des Baurechts der gemeinnützigen Institution hieran, der Reallast betreffend den Baurechtszins und die Fertigstellung der Wohnanlage Ende 2015 ersichtlich.

Die Zahlung von 5.950,68 € am 11. Jänner 2016 ist durch die dem Schriftsatz der steuerlichen Vertreterin vom 17. April 2018 angeschlossene, offensichtlich von der gemeinnützigen Institution eingeholten Auftragsdetailliste betreffend die SEPA-Überweisung an Bf belegt.

Gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) ist für die **Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.**

Nach **ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes** (VwGH 24.10.2019, [Ra 2018/15/0099](#); 17.10.2017, [Ra 2016/15/0006](#); 5.9.2012, [2010/15/0018](#); 8.2.2007, [2004/15/0149](#); 18.3.2004, [2000/15/0211](#); 4.6.2003, [2001/13/0300](#); 11.8.1993, [91/13/0005](#)) stellt [§ 21 BAO](#) eine **Anordnung zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte** bzw. eine **Regel für die Beweismwürdigung** dar.

Im gegenständlichen Fall geht das Finanzamt von einer Steuerpflicht des gesamten Betrages aus, der auf Grund des gegenständlichen Vertrages Bf jährlich überwiesen wird. Dabei wird jedoch die Übertragung des Eigentums an der gegenständlichen Liegenschaft überhaupt nicht berücksichtigt.

Seitens der Bf wird dem diametral entgegen vertreten, es handle sich im gegenständlichen Fall in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine der Einkommensteuer überhaupt nicht unterliegende Rückzahlung eines unverzinsten Darlehens.

Bf ist insoweit beizupflichten, dass das im Kleid eines Baurechtsvertrages gebettete Vertragswerk in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf seinen wahren wirtschaftlichen Gehalt zu untersuchen ist.

Die schon vom Finanzamt aufgeworfene und vom erkennenden Gericht wiederholte Frage an Bf, ein Darlehen hätte keines Umweges über einen Baurechtsvertrag bedurft und warum die Absicherung der Rückzahlung des Darlehens nicht durch eine Hypothek zu Gunsten von Bf an der mit dem Darlehen von der gemeinnützigen Institution direkt gekauften Liegenschaft erfolgt ist, konnte seitens Bf nicht befriedigend beantwortet werden.

Die gemeinnützige Institution rechnet nach ihrer Antwort vom 27. Oktober 2020 gegenüber ihren Mietern mit einer Verzinsung der anteiligen Grundstückskosten von 5,5 %, erwähnt jedoch mit keiner Silbe, dass dem Vertragswerk mit Bf ein zinsenloses Darlehen zugrunde liegen soll.

Entgegen der Rechtsansicht der Bf ist es im Wirtschaftsleben durchaus üblich, dass insbesondere bei langfristigen Krediten, die den Kreditnehmer mit gleichhohen Beträgen und damit langfristig kalkulierbar belasten, ein Teil auf die Rückzahlung und ein Teil auf die Zinsen entfällt. Es liegt in der Natur der Sache, dass dabei zunächst der Zinsanteil hoch und der für die Tilgung verbleibende Anteil niedrig ist.

Am Rande sei bemerkt, dass es ganz im Gegenteil sogar endfällige Kredite gibt, bei denen während der Laufzeit nur Zinsen gezahlt werden.

Der seitens der Bf erhobene Einwand, die Berücksichtigung von Zinsen vor Rückzahlungen des gesamten Kapitals sei sittenwidrig, ist deshalb unbegründet

Bei – sei es von der öffentlichen Hand oder Banken – vergebenen Wohnbaukrediten wird regelmäßig die Zahlung der Zinsen und die Tilgung in Form eines gleichbleibenden Betrages vereinbart.

Dazu gibt es im Internet zur Verfügung gestellte Berechnungsprogramme für Annuitätendarlehen. Das erkennende Gericht hat sich folgenden Programms bedient:

<https://www.zinsen-berechnen.de/kreditrechner.php>

Würde man von dem von der gemeinnützigen Institution genannten Zinssatz von 5,5% ausgehen, ergäbe sich bei den weiteren Parametern: Rückzahlungsrate 5.720,16 € jährlich vorschüssig 50 Jahre ohne Restschuld zu zahlen, ein rechnerischer Kreditbetrag von lediglich 102.177,80 €, wie dem Vertreter der Bf mit E-Mail vom 27. Oktober 2020 zur Kenntnis

gebracht. Der Zinsanteil in der Annuität von 5.720,16 € wäre im streitgegenständlichen Jahr 2016 mit 5.305,17 € sehr hoch, andererseits läge der Kreditbetrag weit unter den von Bf aufgewendeten Anschaffungskosten.

Das erkennende Gericht geht entsprechend dem Beschwerdevorbringen nunmehr davon aus, dass Bf jedenfalls die von ihr aufgewendeten Kosten erstattet haben wollte. Diese Kosten wurden oben mit 195.000,00 € ermittelt.

Bei Ansatz von 195.000,00 € und unveränderten Parametern der Rückzahlungsrate von 5.720,16 € vorschüssig 50 Jahre ohne Restschuld zu zahlen, ergibt sich ein rechnerischer Zinssatz von 1,697 % gerundet ca. 1,7 % p.a. Der Zinsanteil der Annuität beträgt im ersten Jahr und damit im Beschwerdejahr 3.212,60 €.

Auf die als erste Beilage diesem Erkenntnis angeschlossene tabellarische Darstellung von Zins- und Tilgungsanteil der Annuität von 5.720,16 € des Zeitraumes der Zahlung von 50 Jahren wird hingewiesen.

Bei dem seitens Bf behaupteten Zinssatz von 0,00 % („unverzinst“) ergäbe sich ein Kreditbetrag von 286.008,00 €. Dies liegt weit über den Anschaffungskosten der Liegenschaft und würde zu der ImmoEST unterliegenden Einkünften führen.

Seitens Bf wird nun – offensichtlich um die Diskrepanz zwischen den Parametern Kreditbetrag in Höhe der Anschaffungskosten und Zinssatz von 0,00 % auszuräumen – behauptet, Bf wolle nur die Rückerstattung des Kaufpreises, dann stehe einem Ankauf des Grundstückes durch die gemeinnützige Institution zum vereinbarten symbolischen Kaufpreis von 1,00 € nichts im Wege.

Diese Behauptung ist völlig unglaubwürdig und findet auch keine Stütze in der schriftlichen Beantwortung vom 27. Oktober 2020 des Auskunftersuchens durch die andere Vertragspartei des Vertragswerkes vom 22. Feber 2013. Auch der zur schriftlichen Zeugenaussage aufgeforderte Notar hat die Frage der Höhe des Zinssatzes ebenso wenig wie die (auch seitens Bf nicht beantwortete) Frage der Darlehenshöhe beantwortet.

Das seitens Bf mit Schriftsatz vom 7. September 2020 vorgelegte Schreiben des Notars vom 24. März 2020 ist offensichtlich eine Gefälligkeitsbestätigung auf Grund eines Ersuchens seitens der Bf. Der Notar bedient sich dabei wie die Beschwerde des ganz ungebräuchlichen Wortes „philantroph“ für die Wohltätigkeit der Bf und hat trotz Aufforderung auch nicht das seinem Schreiben zu Grunde liegende Ersuchen („Anfrage“) vorgelegt.

Die Zahlung des wertgesicherten Betrages von 5.720,16 € ($2.804 \text{ m}^2 \times 0,17 \text{ €} \times 12 \text{ Monate}$) wurde mit dem Notariatsakt vom 22. Februar 2013 ab Bezug der auf der Liegenschaft errichteten Wohnanlage bis Ende 2065 nicht nur vereinbart (Pkt. III), sondern durch Nachtrag vom 26. Juni 2014 zu Pkt. IX auch als Reallast am Baurecht im Grundbuch sichergestellt.

Bf hat nicht einmal behauptet, der gemeinnützigen Institution die Möglichkeit zum früheren Kauf um einen Euro tatsächlich eingeräumt bzw. auf weitere Zahlungen verzichtet zu haben, sobald ihre Anschaffungskosten für die Liegenschaft überschritten sind, geschweige denn dies – durch ein wohl zur Abänderung des Notariatsaktes zumindest schriftliches Angebot -

nachgewiesen.

Von dieser bloßen Hypothese kann bei Beurteilung des vorlegenden Vertragswerkes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise daher nicht ausgegangen werden.

Seitens der Bf wurde schon im Rahmen der Betriebsprüfung mit Schriftsatz vom 15. Februar 2018 zur gegenständlichen Mittelverwendung darauf hingewiesen, dass Bf aus nachvollziehbaren und berechtigten Gründen dem globalen Banken- und Finanzsektor und der Werthaltigkeit von Veranlagungsformen wenig vertraue.

Seit 2010 ist der Realzins (Sparzinsen abzüglich Inflation) in Österreich fast immer negativ (vgl. <https://www.sparzinsen.at/sparzinsen-entwicklung>). Bf kompensiert jedoch durch die in Pkt. III des Vertrages vom 22. Februar 2013 vereinbarte laufende Wertsicherung nach dem VPI 2010 (ohne das übliche Erfordernis des Überschreitens einer Schwelle) die Inflation.

Der in der Annuität von 5.720,16 € enthaltene Zinsanteil von ca. 1,7% stellt deshalb für Bf den Realzins der gegenständlichen Veranlagung dar.

Die Sicherheit dieses Ertrages steht in Anbetracht der Eintragung im Grundbuch und der auf dem Grundstück von einer gemeinnützigen Institution errichteten und vermieteten Wohnanlage außer Zweifel.

Durch die Wertsicherung und die Sicherheit der jährlichen Zahlung ist im Engagement der Bf in Ansehung des schon 2013 niedrigen Zinsniveaus kein rein altruistisches („philantrophes“) Verhalten, sondern eine Einkunftsquelle zu sehen.

Der lange Zeitraum spricht – entgegen dem Vorbringen der Bf – nicht nur dagegen.

Die Möglichkeit durch langfristige sichere Einnahmen auch Erben etwas zukommen zu lassen, hat Bf ungewollt schon durch Erwähnung ihres Sohnes ins Spiel gebracht.

Die philanthrophe Grundhaltung von Bf ist auch gegenüber entfernteren Verwandten und Nachkommen in Betracht zu ziehen.

Wegen der wertgesicherten Einnahmen besteht jedoch auch die Möglichkeit der entgeltlichen Übertragung der Liegenschaft samt den damit verbundenen Einnahmen über Jahrzehnte durch Bf, ihren Sohn oder sonstige Erben.

Das gegenständliche Grundstück ist nämlich nur durch das Baurecht belastet. Es besteht jedoch kein Veräußerungs- und Belastungsverbot (etwa zu Gunsten der gemeinnützigen Institution).

Den vom Finanzamt in der Stellungnahme vom 25. November 2020 gemachten Einwendungen gegen Wertung des Inhaltes des gegenständlichen Vertragswerkes vom 22. Februar 2013 als etwas anderes als ein dingliches Nutzungsrecht – Baurecht wird Folgendes entgegnet:

Das Einkommensteuerrecht ist im Wesentlichen von der wirtschaftlichen Anknüpfung, hingegen das Recht der Gebühren und Verkehrsteuern von der rechtlichen Anknüpfung geprägt (vgl. **Ritz, BAO⁶, § 21 Tz 14 unter Hinweis auf VwGH 15.6.1993, [91/14/0253](#)**).

Jedenfalls besteht keine Bindungswirkung der Beurteilung von Sachverhalten im Ertragsteuerrecht durch die Beurteilung im Verkehrsteuerrecht wie etwa der

Grunderwerbsteuer (GrESt). Dazu kommt im gegenständlichen Fall, dass gar keine Festsetzung der Grunderwerbsteuer durch Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel, sondern die Selbstberechnung durch den Notar, der den Vertrag errichtet hat, vorgenommen worden ist. Überdies hat der Notar auch die Frage des erkennenden Gerichts betreffend die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht beantwortet.

Im Grundbuchsrecht herrscht das Urkundenprinzip (§ 31 GBG).

Hinsichtlich der Einheitswertbescheide wird bemerkt, dass unter Hinweis auf § 9 Abs. 1 Z 3 und § 18 Abs. 2 GrStG i.d.g.F schon auf Grund des Baurechts für Bf eine Wertfortschreibung des Einheitswertes ab 1. Jänner 2015 auf 0,00 € und andererseits für die die gemeinnützige Institution als Steuerschuldnerin für den Grund und Boden ein Einheitswert von 22.000,00 € festgestellt und ab 1. Jänner 2016 auf 174.000,00 € erhöht worden ist.

In der Beschwerde wurde darauf hingewiesen, dass entgegen der Regelung des [§ 9 Baurechtsgesetz](#) (BauRG), wonach das Bauwerk nach Erlöschen des Baurechts an den Grundeigentümer fällt, im hier zu beurteilenden Vertrag vom 22. Feber 2013 gerade umgekehrt der Bauberechtigten das Eigentum an Grundstück samt Gebäude gegen den ausdrücklich als solchen bezeichneten „symbolischen Kaufpreis in Höhe von 1,-- Euro“ zufällt. Das ist bemerkenswert, wenn man bedenkt, dass [§ 9 Abs. 2 BauRG](#) für den Fall des Fehlens einer Vereinbarung der Vertragsparteien vorsieht, dass dem Bauberechtigten vom Grundeigentümer eine Entschädigung in Höhe eines Viertels des vorhandenen Bauwertes zu leisten ist.

Das erkennende Gericht teilt nicht die Rechtsansicht des Finanzamtes, die in Pkt. X des Vertrages vorgesehene Übertragung des Eigentums an der gegenständlichen Liegenschaft gegen einen Euro sei eine vom übrigen Vertrag getrennt zu sehende Schenkung.

Das erkennende Gericht ist vielmehr der Rechtsansicht, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt des gesamten Vertragswerkes vom 22. Feber 2013 als Veräußerung der Liegenschaft gegen Raten im Wesentlichen aus Pkt. X iVm Pkt. III hervorgeht.

Die steuerrechtliche Beurteilung als Ratenkauf in wirtschaftlicher Betrachtungsweise wurde übrigens seitens Bf schon während der Betriebsprüfung vertreten (AV im Arbeitsbogen über Telefonat vom 19.4.2018: „Man ist der Ansicht, es handelt sich um einen Verkauf gegen Raten und es wäre dabei eine Immo-ESt erst fällig, wenn die Raten die Anschaffungskosten übersteigen.“) und auch in der Beschwerde als Alternative zum favorisierten Darlehen genannt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1. (Abweisung) und 2. (teilweise Stattgabe/ Abänderung)

Bescheidaufhebung gem. [§ 299 BAO](#)

Gemäß [§ 299 BAO](#) Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch sich als nicht richtig erweist.

Nach § 299 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Gemäß [§ 20 BAO](#) müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Seitens Bf wurde die Bescheidaufhebung sinngemäß nur mit dem Argument bekämpft, die Einnahmen aus dem Baurechtsvertrag seien überhaupt nicht steuerpflichtig und der aufgehobene Bescheid sei gar nicht rechtswidrig.

Im bekämpften Aufhebungsbescheid vom 18. Juni 2018 wird in der Begründung nach Zitierung des ersten Absatzes des [§ 299 BAO](#) ausgeführt, die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Einkommensteuerbescheides 2016 vom 10. Oktober 2017 sei von Amts wegen zu verfügen gewesen, weil sich aus der Begründung des Sachbescheides eine nicht bloß geringfügige Auswirkung ergeben habe.

Im ebenfalls bekämpften Sachbescheid vom 18. Juni 2018 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 5.950,68 € und dadurch das Einkommen auf 303.617,86 € erhöht, wodurch sich eine Abgabennachforderung von 2.976,00 € ergab, weil im aufgehobenen Bescheid der im Jahr 2016 aus dem Baurechtsvertrag vom 22. Feber 2013 von Bf vereinnahmte Betrag von 5.950,68 € nicht berücksichtigt wurde (Tz1 des Prüfungsberichtes vom 13. Juni 2018).

Nach obigen Ausführungen liegt im gegenständlichen Fall in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Grundstücksüberlassung sondern eine private Grundstücksveräußerung gegen Raten vor.

Im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2016 unterliegen deshalb nur die von Bf vereinnahmten Wertsicherungsbeträge und der in der Ratenzahlung enthaltene Zinsanteil von insgesamt 3.443,12 € als dem Regelsteuersatz unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer.

Dies führt zu einer Erhöhung des Einkommens des aufgehobenen Einkommensteuerbescheides vom 10. Oktober 2017 von 297.667,18 € auf ein Einkommen von nunmehr 301.110,30 € , was zu einer Abgabennachforderung von 1.722,00 € führt.

Auf beiliegendes Berechnungsblatt und nachstehende Ausführungen zum Sachbescheid wird verwiesen.

Im Beschwerdeverfahren ist die Ermessensübung der Abgabenbehörde voll zu prüfen. In der Beschwerdeentscheidung (§ 263) und im Erkenntnis (§ 279) ist das Ermessen eigenverantwortlich zu üben (**Ritz, BAO⁶, § 20 Tz 11, unter Hinweis auf Stoll, BAO, S 213f**).

Durch die Ausnahmebestimmung des [Art. 130 Abs. 3 B-VG](#) gilt dies auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG 06.02.2019, [RV/5100245/2018](#); und 16.03.2018, RV/2101420/2017). Eine Bescheidaufhebung gem. [§ 299 BAO](#) wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (**Ritz, aaO, § 299 Tz 55 unter Hinweis auf VfGH 19.6.1965, [G 24/64](#); VwGH 27.5.1999, [97/15/0028](#); 0029; 14.12.2000, [95/15/0113](#); 5.6.2003, [2001/15/0133](#)**) bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (zB VfGH 19.6.1965, [G 24/64](#); Stoll, JBl 1985, 11; VwGH 14.12.2000, [95/15/0113](#); 14.12.2006, [2002/14/0022](#)), etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (Stoll, BAO 2893; Stoll, Ermessen², 270; Tanzer/Unger in Althuber/Toifl, Rückforderung, 128).

Die nach obigen Ausführungen neu berechnete Erhöhung der Einkünfte bzw. des Einkommens von 3.443,12 € ist absolut und relativ (1,15 %: Erhöhung des Einkommens von ursprünglich 297.667,18 € auf 301.110,30 €) keine derart geringfügige Änderung, die die Durchbrechung der Rechtskraft mit dem Argument der Durchsetzung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung als nicht mehr vertretbar erscheinen lässt.

Dazu kommt im gegenständlichen Fall noch der Umstand, dass Bf die ihr 2016 erstmals zugekommene Einnahme aus dem Vertrag vom 13. Feber 2013 nicht erklärt und dadurch die Rechtswidrigkeit des zu geringen Einkommens im aufgehobenen Bescheid veranlasst hat.

Der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gem. [§ 299 BAO](#) kommt keine Berechtigung zu und sie ist deshalb abzuweisen.

Einkommensteuerbescheid 2016

Rechtslage (Fettdruck durch das erkennende Gericht)

Gemäß [§ 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988](#), BGBl. 1988/400 (**EStG 1988**), unterliegen der Einkommensteuer nur

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Einkünfte aus Kapitalvermögen sind gemäß [§ 27 Abs. 1 EStG 1988](#) idF [BGBl. I Nr. 112/2011](#), Einkünfte aus der Überlassung von Kapital (Abs. 2), aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (Abs. 3) und aus Derivaten (Abs. 4), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören.

Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) **Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art**, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes, ausgenommen Stückzinsen.

Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung liegen gemäß [§ 28 Abs. 1 EStG 1988](#) nur vor, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören.

Gemäß [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen **und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts für Grundstücke unterliegen**.

Gemäß [§ 29 Z 2 EStG 1988](#) sind Einkünfte aus **privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30)** sonstige Einkünfte.

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

Gemäß [§ 30 Abs. 3 iVm Abs. 4 EStG 1988](#) ist bei der Veräußerung von Neuvermögen (Erwerb nach dem 31. März 2012) als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Erwägungen

Der Begriff der Vermietung und Verpachtung setzt nach steuerrechtlicher Beurteilung die entgeltliche Gewährung des Gebrauchs und der Nutzung einer unbeweglichen Sache voraus (VwGH 29.7.2010, [2006/15/0317](#), zur Steuerpflicht des Servitutsentgelts nach [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)).

Die aufgrund der Einräumung eines Baurechts fließenden Einnahmen in Form des Bauzinses sind ebenso den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) zuzuordnen wie die Überlassung eines Grundstückes im Rahmen eines Bestandverhältnisses etwa zur Errichtung eines Superädifikates (VwGH 28.5.2015, [2012/15/0104](#); und 26.7.2006, 2006/14/0024).

Die Erfassung der Einkünfte erfolgt bei privaten Grundstücksveräußerungen iSd [§ 30 EStG 1988](#) unabhängig von der Ermittlungsart nach § 30 Abs. 3 oder Abs. 4 – wie in allen Fällen außerbetrieblicher Einkünfte – nach dem Zufluss. Wird der Veräußerungserlös für einen

Zeitraum von mehr als einem Jahr gestundet oder in Raten über einen ein Jahr übersteigenden Zeitraum entrichtet, ist der Veräußerungserlös abzuzinsen. Veräußerungserlös ist daher nur der Barwert der Forderung, der darin enthaltene Zinsanteil führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 27 und unterliegt nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a (**Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 213**, unter Hinweis auf [EStR 2000 Rz 6657](#) iVm [Rz 774](#)).

Nach obigen Feststellungen liegt im gegenständlichen Fall in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine entgeltliche Nutzungsüberlassung eines privaten Grundstückes, sondern dessen Veräußerung gegen Raten vor.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des [§ 28 EStG 1988](#) sind auf Grund der Einreihung in [§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988](#) subsidiär gegenüber jenen aus Kapitalvermögen des § 27 EStG 1988, die vorher in Z 5 des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) genannt werden. Auf diese Subsidiarität wird in **§ 28 Abs. 1 EStG 1988** hingewiesen.

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen alle Vermögensvermehrungen, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Entgelt für eine Kapitalnutzung darstellen. Unerheblich ist es, ob der Überlassung von Kapital ein Darlehensvertrag oder ein anderer Titel zugrunde liegt (**VwGH 15.9.2016, Ra 2014/15/0018**, zu Verzugszinsen).

Im gegenständlichen Fall wurden Bf im Jahr 2016 auf Grund des Vertragswerkes vom 22. Feber 2013 von der gemeinnützigen Institution insgesamt 5.950,68 € überwiesen.

Dieser Betrag setzt sich aus einer nicht steuerpflichtigen Tilgung des Kaufpreises der Liegenschaft in Höhe von 2.507,56 € und dem steuerpflichtigen Zinsanteil von 3.212,60 € und dem ebenfalls steuerpflichtigen Betrag für die Wertsicherung nach dem VPI 2010 von 230,52 € zusammen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen bei Veräußerung eines privaten Wirtschaftsgutes – wie der Liegenschaft im gegenständlichen Fall – gegen Ratenzahlungen sowohl der enthaltene Zinsanteil (**VwGH 28.11.2007, 2007/15/0145**) als auch eine Wertsicherungsvereinbarung (**VwGH 20.9.2007, 2007/14/0015**), die gleichfalls als Zinskomponente anzusehen ist, Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

Sowohl Zinsen als auch Wertsicherungsbeträge gehören zum Äquivalent für die Überlassung von Kapital. Als „Zinsen und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art“ iSd [§ 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) unterliegen sie als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer (vgl. **EStR 2000, RZ 6655**).

Für diese nicht der Kapitalertragsteuer unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen von insgesamt 3.443,12 € ((3.212,60 € Zinsen + 230,52 € Wertsicherung) gilt - wie bereits oben erwähnt - der progressive Normalsteuersatz (**Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG¹⁷, § 30 Tz 213**, unter Hinweis auf [EStR 2000 Rz 6657](#) iVm [Rz 774](#)).

Der bekämpfte Bescheid wird deshalb durch Ansatz von dem Regelsteuersatz unterliegenden Einkünften aus Kapitalvermögen von 3.443,12 € abgeändert.

Andererseits sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die bisher dieser Einkunftsart zugeordneten Überweisung von 5.950,68 € auf 2.039,73 € zu vermindern.

Der Beschwerde kommt deshalb teilweise Berechtigung zu.

Auf das diesem Erkenntnis als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt wird verwiesen.

Im Ergebnis war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine derartige Rechtsfrage liegt nicht vor, weil die Entscheidung im Wege der Beweiswürdigung zu treffen war. Deshalb ist keine Revision zulässig.

Linz, am 12. Jänner 2021