

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterName\_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, Anschrift\_A, vertreten durch Steuerberater\_A, über die Beschwerde vom 10. September 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes\_A vom 6. September 2019 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 (mit Ausfertigungsdatum 2. März 2020) 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

### 1.) Verfahrensgang:

Mit Baurechtsvertrag vom 8. April 2016 bestellte der Beschwerdeführer zugunsten Person\_A am Grundstück\_1 im Ausmaß von 500 m<sup>2</sup> vorgetragen in EZ\_A KG\_A gegen Zahlung von Betrag\_1 € ein bis 31. Dezember 2113 befristetes Baurecht. Der Abgabepflichtige berechnete hierfür eine Immobilienertragsteuer in Höhe von Betrag\_2 € (pauschale Ermittlung gem. [§ 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)) und führte diese am 19. Juli 2017 an die Abgabenbehörde ab.

Das Finanzamt\_A nahm die Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers für das Jahr 2017 mit Einkommensteuerbescheid vom 6. September 2019 antragsgemäß und erklärungsgemäß vor, gegen welchen Bescheid der Abgabepflichtige mit Eingabe vom 10. September 2019 fristgerecht Beschwerde mit dem Begehren erhob, die bereits entrichtete Immobilienertragsteuer in Höhe von Betrag\_2 € auf die vorgeschriebene Einkommensteuer 2017 anzurechnen.

Anlässlich einer zur ABNr.:\_1 vorgenommenen Außenprüfung tätigte die Betriebsprüferin\_A ua. nachfolgende Feststellung:

Tz. 2 Baurechtsvertrag Person\_A:

Der Beschwerdeführer habe mit Person\_A einen Baurechtsvertrag (betreffend Errichtung eines Austragshauses gegen einen Betrag von Betrag\_1 €) abgeschlossen. Für die Einräumung dieses Baurechts sei eine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer iHv Betrag\_2 € erfolgt und abgeführt worden. Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts sei jedoch als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (bei einem Grundstück des Betriebsvermögens als entsprechende betriebliche Einkünfte) zu erfassen, sodass [§ 30 EStG 1988](#) schon wegen der Subsidiarität nicht anwendbar sei; unter § 30 EStG falle daher nur die Veräußerung durch den Bauberechtigten. Die mit der Dienstbarkeit verbundenen Rechte seien im Grundbuch in der KG\_A in den Einlagenzahlen\_1\_und\_2 erfasst und würden somit Grundvermögen darstellen. Die Einräumung des Baurechts iHv Betrag\_1 € würde daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Bei der Einkommensteuererklärung 2017 sei dieser Vorgang bei den Einkünften aus Grundstücksveräußerung (§ 30 EStG) erfasst worden. Da die darauf entrichtete Immobilienertragsteuer nicht angegeben worden sei, sei diese nicht angerechnet worden.

Tz. 3: Der Beschwerde werde hinsichtlich des Beschwerdepunktes der Nichtberücksichtigung der Immobilienertragsteuer stattgegeben und Betrag\_2 € angerechnet. Bei der Bearbeitung der Beschwerde sei das Finanzamt zur Auffassung gelangt, dass kein Verkauf von Baurechten und Dienstbarkeiten, sondern die Einräumung von Baurechten und Dienstbarkeiten vorliege, somit insoweit eine Verböserung vorzunehmen wäre (siehe Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. [§ 149 Abs. 1 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) anlässlich der Außenprüfung vom 29. Jänner 2020 und den Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 3. März 2020, beides zu ABNr.:\_1).

Das Finanzamt\_A folgte den Feststellungen der Betriebsprüferin und erließ ua. betreffend dem strittigen Jahr 2017 eine Beschwerdevorentscheidung (mit Ausfertigungsdatum 2. März 2020), mit welcher die aus der Baurechtseinräumung erzielten Einkünfte (Betrag\_1 €) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst und dem Normaltarif des § 33 EStG unterworfen wurden sowie die bereits entrichtete Immobilienertragsteuer im Betrag von Betrag\_2 € gutgeschrieben wurde.

Der Beschwerdeführer führte in der als Vorlageantrag zu qualifizierenden „Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017“ vom 27. März 2020 ua. unter Verweis auf die Tz 2 des Berichtes des Finanzamtes\_A vom 3. März 2020, ABNr.:\_1, sowie dem Artikel von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser, Grundstücksgleiche Rechte in der ImmoEST, ÖStZ 2016/479, aus wie folgt: „Wie von der BP richtig festgestellt, handelt es sich um ein Baurecht. Das Baurecht ist ein dingliches Recht, ebenso das Fruchtgenussrecht. Die Ausführungen in der BP im ersten Teil zum zivilrechtlichen Status sind korrekt. Nunmehr regelt das ESTG (zB § 30 ESTG), dass Grund und Boden, das Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (zB das Baurecht) zum Grundstück gehören. Bei unentgeltlichem Erwerb ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Vorgängers

abzustellen. Deshalb ist für das Baurecht auch Grunderwerbsteuer zu leisten. Entsprechend beantragen wir die Baurechtsveräußerung mit dem begünstigten ImmoEST-Satz entsprechend einer Liegenschaftsveräußerung anzuerkennen.“

## 2.) Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer ist Alleineigentümer der Liegenschaft EZ\_A, KG\_A.

Mit Baurechtsvertrag vom 8. April 2016 samt Nachtrag vom 3. August 2017 bestellte der Abgabepflichtige zugunsten Person\_A am Grundstück\_1 im Ausmaß von 500 m<sup>2</sup> vorgetragen in EZ\_A KG\_A ein Baurecht (zur Errichtung eines Austraghauses samt PKW-Stellplätzen und Gartenflächen). Das Baurechtsverhältnis begann mit grundbürgerlicher Eintragung und endet am 31. Dezember 2113. Als Gegenleistung hierfür wurde ein Betrag von Betrag\_1 € vereinbart und von Person\_A an den Abgabepflichtigen bezahlt. Das oben genannte Grundstück wurde für diesen Zweck neu gebildet und eigens umgewidmet. Die Grundbucheintragung erfolgte am 3. August 2017.

Der Beschwerdeführer berechnete für die Einräumung dieses Baurechts die Immobilienertragsteuer mit einem Betrag von Betrag\_2 € und führte diese am 19. Juli 2017 an das Finanzamt\_A ab (siehe ua. den Baurechtsvertrag vom 8. April 2016 samt Nachtrag vom 3. August 2017, die vom Beschwerdeführer unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes\_A in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. [§ 149 Abs. 1 BAO](#) anlässlich der Außenprüfung vom 29. Jänner 2020 und in dem Bericht gemäß [§ 150 BAO](#) über das Ergebnis der Außenprüfung vom 3. März 2020, beides zu ABNr.:\_1, die Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes\_A vom 2. März 2020 sowie das Schreiben des Beschwerdeführers vom 27. März 2020).

## 3.) Beweiswürdigung:

Der vorliegende Sachverhalt ergibt sich aus der unstrittigen Aktenlage, insbesondere aus den oben näher angeführten Unterlagen.

## 4.) Rechtslage:

4.a) Ein Grundstück kann gemäß [§ 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz](#), BauRG, [BGBI. 258/1990](#), mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Rechte, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben, belastet werden (Baurecht).

Das Baurecht gilt nach [§ 6 Abs. 1 BauRG](#) als unbewegliche Sache, das auf Grund des Baurechtes erworbene oder hergestellte Bauwerk als Zugehör des Baurechtes. Dem Bauberechtigten stehen nach Abs. 2 leg.cit. am Bauwerk die Rechte des Eigentümers und an dem Grundstücke, soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt ist, die Rechte des Nutznießers zu.

Bei Erlöschen des Baurechtes fällt das Bauwerk gemäß [§ 9 Abs. 1 BauRG](#) an den Grundeigentümer. Gesetzliche Pfand- und Vorzugsrechte, die auf dem Baurecht haften, gehen auf das Grundstück über, sobald das Baurecht erlischt. Mangels anderer Vereinbarung ist dem Bauberechtigten nach Abs. 2 leg.cit. eine Entschädigung in der Höhe eines Viertelteiles des vorhandenen Bauwertes zu leisten.

Nach dem Baurechtsgesetz können Grundstücke mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Recht belastet werden, ein Bauwerk auf oder unter der Oberfläche zu haben (Jakom/Laudacher, EStG 2020, § 28 Rz. 56).

4.b) Der Einkommensteuer unterliegen nach § 2 Abs. 3 EStG nur:

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

Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, sind gemäß [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#), soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Grundstücksgleiche Rechte sind Rechte, die losgelöst vom Grundstück bestehen, erworben und übertragen werden können. Dazu zählen ua. Baurechte (VwGH 26.7.06, [2006/14/0024](#) zu Bauzinsen aus einem Baurecht; Jakom/Laudacher, EStG, 2020, § 28 Rz. 74).

Die entgeltliche Einräumung eines Baurechts führt beim Grundstückseigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Taucher in Hofmeister/Rechberger/Zitta, Bauten auf fremdem Grund, 252 ff; Kohler/Nidetzky, SWK 1990, A I 279; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 28 Tz. 37).

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß [§ 30 Abs. 1 EStG 1988](#) Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte).

Grundstücksgleiche Rechte sind solche, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Gemäß [§ 298 ABGB](#) sind Rechte grundsätzlich als bewegliche Sachen anzusehen, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbeweglichen Sache verbunden sind oder gesetzlich zu einer unbeweglichen Sache erklärt werden. Durch gesetzliche Erklärung unbeweglich sind gemäß [§ 6 BauRG](#) das Baurecht auf fremdem Grund. Das Baurecht gehört nicht zu Grund und Boden, sondern stellt ein unbewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut dar. Nach Verwaltungspraxis sind Baurechte als grundstücksgleiche Rechte zu qualifizieren (siehe auch Bodis/Hammerl RdW 13, 357; Beiser, SWK 12, 1239 f; Beiser, ÖStZ 16, 329).

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG) gehören gemäß § 29 Z 2 EStG zu den sonstigen Einkünften. Für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG gilt das Subsidiaritätsprinzip: Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, „soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören“ (§ 30 Abs. 1

EStG); Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen liegen daher nur vor, wenn die Einkünfte weder zu den betrieblichen Einkunftsarten noch zu den anderen außerbetrieblichen Einkunftsarten gehören (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>21</sup>, § 30 Tz. 8f). Gegenüber den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG) sind die sonstigen Einkünfte, mit Ausnahme der Einkünfte aus Funktionsgebühren, subsidiär. Als „sonstige Einkünfte“ im Sinne des § 29 Z 1, 2 und 3 EStG kommen folglich nur solche in Betracht, die nicht unter die übrigen sechs Einkunftsarten fallen (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2020, § 29 Rz. 2). Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehen Einkünfte aus den sonstigen Einkünften im Sinn des § 29 Z 1 bis 3 EStG vor (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>18</sup>, § 28 Tz. 7).

Seit 1. April 2012 sind Baurechte zwar als grundstücksgleiche Rechte einzustufen, aufgrund der Subsidiarität der Einkunftsarten liegen aber weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor (Jakom/Laudacher, EStG, 2020, § 28 Rz. 56; Herzog, SWK 12, 563).

##### 5.) Erwägungen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die vom Beschwerdeführer für die Gewährung einer Baurechtseinräumung erhaltene Gegenleistung von Betrag\_1 € zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt oder einer Immobilienertragsbesteuerung zu unterziehen ist.

Nach obigen rechtlichen Ausführungen führt die entgeltliche Bestellung eines Baurechts, sohin die erstmalige Begründung eines Baurechts beim Grundstückseigentümer zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG. Die private Grundstücksveräußerung nach § 30 EStG umfasst hingegen die Veräußerung eines Baurechtes. Der Rechtsakt der Veräußerung stellt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes somit auf ein existentes Wirtschaftsgut ab, sodass § 30 EStG die Weitergabe eines bereits bestehenden Baurechtes zugrunde legt. Hierzu gehört damit nicht der rechtsbegründende Vorgang einer Baurechtseinräumung, sondern erst der Weiterverkauf eines vertraglich erworbenen Baurechtes.

Im streitgegenständlichen Fall räumte der Beschwerdeführer dem Begünstigten Person\_A ein erstmalig begründetes Baurecht ein, weshalb das Finanzamt\_A in der Beschwerdevorentscheidung zutreffend die streitgegenständliche Baurechtsgewährung des Beschwerdeführers den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet hat.

Ergänzend wird angemerkt, dass auch für den Fall, dass die Baurechtseinräumung in der vorliegenden Form unter den Tatbeständen sowohl des § 28 EStG als auch des § 30 EStG zu subsumieren wäre, die Einkunftsart des § 28 EStG - aufgrund obig dargelegter Subsidiarität – der Einkunftsart des § 29 EStG iVm § 30 EStG vorgehen würde. Die anlässlich der Einräumung des Baurechts empfangene Zahlung wäre damit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) zuzuzählen und die Beschwerdevorentscheidung hierdurch wiederum mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet.

Die vom Beschwerdeführer begehrte ausschließliche Subsumtion der streitgegenständlichen Rechtseinräumung unter § 30 EStG ist hingegen aufgrund obiger rechtlicher Ausführungen

auszuschließen, zumal dies selbst von Beiser in dem vorgebrachten Artikel nicht dargelegt wird.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevor-ent-scheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 (mit Ausfertigungsdatum 2. März 2020) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

#### 6.) 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 11. September 2020