

I. Allgemeines

1. Baurechte sind Grundstücke

- 1 Baurechte sind Grundstücke/grundstücksgleiche Rechte im Sinn der
- Immobilienertragsteuer (§ 30 EStG)¹
 - Grunderwerbsteuer (§ 2 GrEStG)
 - Umsatzsteuer (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a, Z 16 und Abs 2 UStG)²
 - Eintragungsgebühr (TP 9 Z 1 GGG)
 - Grundsteuer (§ 1 GrStG und §§ 51 und 56 BewG).

2. Die Abspaltung vom Grundeigentum

- 2 Baurechtseinräumungen spalten das *Recht zur Bebauung* eines Grundstücks sowie das *Eigentum am Bauwerk* vom Eigentum am Grund und Boden ab. Das BVerfG sieht in Baurechtsbegründungen eine Teilrechtsveräußerung aus dem Volleigentum des Grundeigentümers: „*Der wesentliche Inhalt des Grundstückseigentums, nämlich das Recht zur Bebauung*“, wird vom Grundstück „getrennt und in einem grundstücksgleichen Recht“ (dem Baurecht) „verselbständigt“.³

Das Baurecht spaltet also das Recht zur Bebauung und das Eigentum am Bauwerk (als „*Zugehör des Baurechtes*“) vom Eigentum an Grund und Boden ab.

Der Bauberechtigte erwirbt das Recht zur Bebauung und das Eigentum am Bauwerk.

Kurz: Der Grundeigentümer veräußert einen Teil seines Eigentums: Das Recht zur Bebauung und das Eigentum am Bauwerk wird vom Bauberechtigten erworben (*angeschafft*).⁴

Wagner/Ecker qualifizieren das Baurecht und die mit einem Baurecht belastete Liegenschaft als zwei verschiedene Immobilien (unbewegliche Sachen):

„*Nach der Konstruktion des Baurechts stellen die Liegenschaft und das Baurecht zwei verschiedene unbewegliche Sachen dar. Der Eigentümer der Liegenschaft kann sein Grundstück weiterhin frei veräußern, belasten und vererben, sofern im Baurechtsvertrag keine diesbezüglichen Einschränkungen vereinbart wurden. Der Bauberechtigte ist anderseits für die Dauer des Baurechts Eigentümer des dem Baurecht zugehörigen Bauwerks, über sein Baurecht kann er frei verfügen und es zB unabhängig vom Grundstück belasten. Am Grundstück stehen ihm gem § 6 Abs 2 BauRG die Rechte eines Fruchtnießers zu. Für Veräußerungsverbote bzgl des Baurechts oder für Nutzungsvorbehalte kann eine absolute Wirkung höchstens hinsichtlich des in § 364c genannten Begünstigtenkreises begründet werden. Diesfalls ist das Veräußerungs- oder Belastungsverbot in der Baurechtseinlage als Last einzutragen. Für ein Veräußerungs- und Belastungsverbot am Grundstück selbst gilt § 364c jedenfalls. Der Bauberechtigte ist hinsichtlich des Umfangs seines Baurechts gegen Störungen und Rechtsanmaßungen mit Unterlassungsklage (§ 364 Abs 2) geschützt.*“⁵

¹ Beiser, Steuern¹⁶ (2018) Rz 61a; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayrl/Zorn, § 30 EStG, Tz 42 ff (Stand: 1. Juli 2014); Jakom/Kanduth-Kristen EStG (2017) § 30 Rz 13; Kanduth-Kristen, Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG – ein Vergleich, taxlex 2018, 36 ff; Rz 487 und 6622 EStR 2000.

² Ruppe/Achatz UStG⁵ (2018) § 6 Tz 216 ff mit dem Hinweis auf eine mögliche Änderung der Rechtslage durch das AbGÄG 2016; Kanduth-Kristen, Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG – ein Vergleich, taxlex 2018, 36 ff; Rz 773 ff, 778, 779 und 801 UStR 2000.

³ BVerfG 17.7.1995, 1 BvR 892/89, BStBI 1995 II 810, 812 (linke Spalte, letzter Absatz).

⁴ Beiser, Das Baurecht in der ImmoESt, RdW 2013/425, 418.

⁵ Wagner/Ecker in Fenyes/Kerschner/Vonkilch, ABGB³ (Klang) § 435, Rz 9.

3. Anschaffung und Veräußerung

3.1. Das vom Grund und Boden abgespaltene Baurecht wird vom Grundeigentümer veräußert und vom Bauberechtigten angeschafft

Das Baurecht entsteht mit der Eintragung im Grundbuch (§ 5 BauRG) und verschafft dem Bauberechtigten das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum am Bauwerk: Der Bauberechtigte kann während der Laufzeit des Baurechtes nach seiner „Willkür“ bauen, abreißen und nutzen und jeden anderen davon ausschließen (§ 6 BauRG; § 354 ABGB; § 24 BAO). Das Baurecht schafft die rechtliche Basis für ein Bauwerk auf (zivilrechtlich) fremdem Grund. Das Baurecht ist ein im Grundbuch eingetragenes dingliches Recht; es kann veräußert und vererbt werden; eine Begründung von Baurechtswohnungseigentum ist möglich.

Der Bauberechtigte *schafft* das Baurecht *an*: Er aktiviert die Anschaffungskosten für das Baurecht und ein allenfalls miterworbenes Gebäude (Anschaffungskosten iSd § 203 UGB und § 6 EStG) und ebenso Herstellungskosten für errichtete Bauwerke.

Der Grundeigentümer *veräußert* das Baurecht und ein allenfalls vorhandenes Gebäude als Teil seines Eigentums.⁶

3.2. Fallbeispiel 1

Ein Baurecht an unbebautem Grund und Boden wird auf 100 Jahre gegen eine Barzahlung von 1 Mio € + 10.000 € Bauzinsen pa (wertgesichert) eingeräumt. 4

3.3. Die Aktivierung in der Unternehmensbilanz

Der Erwerber schafft das Baurecht für sein Unternehmen an und aktiviert dafür in seiner Unternehmensbilanz 5

1.000.000 €	Barkaufpreis
1.000.000 €	Barwert der wertgesicherten Bauzinsen
+ 41.300 €	GrESt
+ 12.980 €	Eintragungsgebühr
<hr/>	
2.054.280 €	

Grunderwerbsteuer und Eintragsgebühr:

Die Bauzinsen sind nach § 15 BewG mit 180.000 € Kapitalwert anzusetzen.⁷ Grunderwerbsteuer und Eintragsgebühr sind somit von jeweils 1.180.000 € zu bemessen.

Der Erwerber weist das aktivierte Baurecht in seinem Anlagevermögen nach § 224 Abs 2 lit A.II.1. UGB als „*Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund*“, aus.⁸

Die nach der Bezahlung des Barkaufpreises verbleibende Verbindlichkeit von 10.000 € Bauzinsen (wertgesichert auf 100 Jahre) ist zu passivieren.

Tilgungen der Kaufpreisraten vermindern diese Verbindlichkeit, Wertsicherungen erhöhen sie.

Beträgt die Wertsicherung nach einem Jahr zB 2 %, so erhöht sich die Verbindlichkeit aus den offenen Bauzinsen von 990.000 € × 0,02 um 19.800 € auf 1.009.800 €. Die

⁶ Beiser, RdW 2013/425, 419.

⁷ Zur immerwährenden Dauer von Baurechten und der in diesem Fall nicht notwendigen Abgrenzung zwischen „immerwährend“ und „auf bestimmte Zeit“ vgl VwGH 19.12.2002, 99/16/0405.

⁸ Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) AP A.II.1. Rz 69; Jakom/Kanduth-Kristen EStG (2017) § 7 Rz 58; Novacek, Zur Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die steuerliche Gewinnermittlung, Teil III, FJ 2002, 12 ff.

Steigerung durch die vereinbarte Wertsicherung ist also höher als die erste Tilgungsrate von 10.000 €.

3.4. Vorsicht bei Wertsicherungen

6

Das mahnt zur Vorsicht:

Eine Wertsicherung auf 100 Jahre kann wirtschaftlich zu einer schwer verkraftbaren Last werden, wenn die Rendite aus dem Gebäude nicht mit der Wertsicherung mitsteigt, sondern zB auf Grund des Alters des Gebäudes sinkt.

Baurechtswohnungseigentum ist insoweit mit Vorsicht zu „genießen“: Auf den ersten Blick als geringe Last erscheinende Bauzinsen können bei altersbedingt sinkenden Mieterträgen durch Erhöhungen der Bauzinsen auf Grund einer Wertsicherungsklausel zur schweren Last werden.

3.5. Die Steuerbilanz

7

Der Verwaltungsgerichtshof⁹ und die Finanzverwaltung¹⁰ wollen die Aktivierungspflicht im Fallbeispiel 1 auf die *Barzahlung* und die *Anschaffungskosten* in Form der Nebenkosten (GrEST, Eintragungsgebühr) einschränken: Die „*Bauzinsen*“ auf 100 Jahre seien wie (wertgesicherte) Mietzinsen Jahr für Jahr laufender Aufwand.

Eine Gleichbehandlung von „*Bauzinsen*“ mit „*Mietzinsen*“ ist jedoch nicht sachgerecht. Ein „*schwebendes Geschäft*“¹¹ wie bei Mietverhältnissen liegt nicht vor: Ein *Baurechtigter* baut wie ein *Eigentümer* und wird zivilrechtlich und wirtschaftlich Eigentümer des Gebäudes (§§ 1 und 6 BauRG). Ein Dauerschuldverhältnis wie bei einem Bestandvertrag liegt somit nicht vor.¹²

Für die Lösung der Finanzverwaltung¹³ und des VwGH¹⁴ sprechen auf den ersten Blick die enge Verknüpfung der Bauzinsen mit der Laufzeit des Baurechtes und der Anfall der Bauzinsen *pro rata temporis*.

⁹ VwGH 19.9.1995, 92/14/0008, ÖStZB 1996, 141; 26.2.1975, 936/74, ÖStZB 1975, 180. Siehe auch BFH 8.11.2017, IX R 25/15, DStR 2018, 609: „*Erbbauzinsen*“ werden wie Mietzinsen als Nutzungsentgelt für die Nutzung des Grundstücks qualifiziert. Eine Aktivierung als Anschaffungskosten für das Erbbaurecht wird vom BFH aaO auch im Fall einer Leistung von „*Erbbauzinsen*“ als *Einmalzahlung* abgelehnt (BFH aaO, Rz 18). Eine Einmalzahlung von Erbbauzinsen im Voraus ist also nach Auffassung des BFH als *Mietvorauszahlung* auf die Laufzeit des Erbbaurechts passiv abzugrenzen.

Diese Rechtsprechung des VwGH und BFH (samt der jeweiligen Vorjudikatur) ist in Österreich nicht mehr anwendbar: Die ImmoEST nach §§ 30, 30a bis 30c und § 4 Abs 3a EStG hat die Rechtslage in Österreich tiefgreifend verändert (AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112 seit 1. April 2012). Grundstückseräußerungen nach § 30 EStG verdrängen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ebenso wie Einkünfte aus Kapitalvermögen.

¹⁰ Rz 487 EStR 2000.

¹¹ VwGH 26.2.1975, 936/74, ÖStZB 1975, 181: „*Schwebende Geschäfte, insbesondere auch sogenannte schwebende Dauerverträge sind nicht zu bilanzieren, solange von keiner der Vertragsparteien eine Vorleistung erbracht ist.*“ – Mit der Einräumung des Baurechtes und dessen Eintragung im Grundbuch als sachenrechtlicher Übertragungsakt ist die Sachleistungsverpflichtung des Grundeigentümers an den Bauberechtigten vollständig (zu 100 %) erbracht.

¹² Siehe dazu kritisch Novacek, FJ 2002, 12 ff; Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) AP A.II.1. Rz 69.

¹³ Rz 487 EStR 2000.

¹⁴ VwGH 19.9.1995, 92/14/0008, ÖStZB 1996, 141; 26.2.1975, 936/74, ÖStZB 1975, 181. Siehe auch BFH 8.11.2017, IX R 25/15, DStR 2018, 609: „*Erbbauzinsen*“ werden wie Mietzinsen als Nutzungsentgelt für die Nutzung des Grundstücks qualifiziert. Eine Aktivierung als Anschaffungskosten für das Erbbaurecht wird vom BFH aaO auch im Fall einer Leistung von „*Erbbauzinsen*“ als *Einmalzahlung* abgelehnt (BFH aaO, Rz 18). Eine Einmalzahlung von Erbbauzinsen im Voraus ist also nach Auffassung des BFH als *Mietvorauszahlung* auf die Laufzeit des Erbbaurechts passiv abzugrenzen.

Diese Rechtsprechung des VwGH und BFH (samt der jeweiligen Vorjudikatur) ist in Österreich nicht mehr anwendbar: Die ImmoEST nach §§ 30, 30a bis 30c und § 4 Abs 3a EStG hat die Rechtslage in Österreich tiefgreifend verändert (AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112 seit 1. April 2012). Grundstückseräußerungen nach § 30 EStG verdrängen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ebenso wie Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Das trifft jedoch auch auf Tilgungsraten bei einem Kauf mit Ratenzahlungen oder bei Krediten zu.

Eine Kaufpreiszahlung in Raten oder eine Finanzierung des Kaufpreises mit einem Kredit lassen eine Abweichung von der *Aktivierung der Anschaffungskosten* nach § 203 UGB und § 6 EStG nicht zu.

3.6. Die Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Die Aktivierungspflicht des Barwertes von Kaufpreisraten nach § 203 UGB und § 6 EStG¹⁵, die Erfüllung der Leistungspflicht des Grundeigentümers mit der Einräumung des Baurechtes und dessen Einverleibung im Grundbuch und die Pflicht zum Ausweis von Verbindlichkeiten aus Lieferungen in Form offener Kaufpreisraten¹⁶ sprechen für eine Aktivierung in der Steuerbilanz. 8

Verbindlichkeiten „mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr“ sind nach § 225 Abs 6 UGB bei den Passivposten nach § 224 Abs 3 lit C Z 1 bis 8 „jeweils gesondert und für diese Posten insgesamt anzugeben“. 9

Im Anhang ist „der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren“ anzugeben (§ 237 Z 5 UGB).¹⁸ Die Darstellung der Fristigkeitsstruktur der Verbindlichkeiten soll eine *Bonitätsprüfung* erleichtern.¹⁹ Die in § 131 BAO und in §§ 189 ff UGB verankerten „allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB)²⁰ und die *Richtigkeitsgewähr der Bilanz* nach § 4 Abs 2 EStG²¹ fordern eine vollständige Aktivierung der Anschaffungskosten für ein Baurecht und ebenso eine Passivierung der offenen Bauzinsen für die am jeweiligen Bilanzstichtag offene Laufzeit des Baurechtes. Die Abbildung in der Unternehmensbilanz²² entspricht auch in der Steuerbilanz einem „true and fair view“ (§§ 195 und 222 UGB; § 4 Abs 2 EStG; § 119 BAO). Die GoB nach §§ 189 ff UGB verbinden Unternehmens- und Steuerbilanzen bei einer Gewinnermittlung nach § 5 und § 4 Abs 1 EStG.²³

3.7. Zusammenfassung

Der Grundeigentümer erfüllt seine Liefer- und Leistungspflicht mit der Einräumung und Einverleibung des Baurechtes. Das gilt für Baurechtseinräumungen gegen Barzahlungen ebenso wie im Fall einer Kombination eines Einmalentgelts mit Bauzinsen auf die Laufzeit des Baurechtes. 10

Das Baurecht wird sachenrechtlich vom Grundeigentum abgespalten²⁴ und im Grundbuch als eigenes Grundstück eingetragen.²⁵

¹⁵ Adler/Düring/Schmaltz⁵, HGB § 255, Rz 92 und 93; Fattinger/Patloch-Kofler in Bertl/Mandl (Hrsg), Handbuch RLG, § 203 Abs 1–4 UGB, Rz 13; Urnik/Urtz in Straube/Ratka/Rauter, § 203 UGB Rz 24 f (Stand: 17. Lieferung/2011); Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, § 6 EStG, Rz 94 (Stand: 1.9.2009).

¹⁶ Kanduth-Kristen/Fritz-Schmid (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) AP A.II.1. Rz 1 ff und 15.

¹⁷ Kanduth-Kristen/Fritz-Schmid (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) AP A.II.1. Rz 18; Grünberger in Bertl/Mandl (Hrsg), RLG, § 225 Abs 6 UGB, Rz 15 ff (Stand: 21. Lieferung/2017).

¹⁸ Grünberger/Kühle in Bertl/Mandl (Hrsg), RLG, § 237 UGB, Rz 121 ff (Stand: 21. Lieferung/2017).

¹⁹ Grünberger in Bertl/Mandl (Hrsg), RLG, § 225 Abs 6 UGB, Rz 2 (Stand: 21. Lieferung/2017).

²⁰ Das Bankwesengesetz und das Versicherungsaufsichtsgesetz beinhalten spezielle GoB.

²¹ Beiser, Die Richtigkeitsgewähr der Bilanz im Licht des Fehlerkalküls der Rechtsordnung, ÖStZ 2011/269, 156 f.

²² Kanduth-Kristen/Fritz-Schmid (Hrsg), Bilanzposten-Kommentar (2017) AP A.II.1. Rz 69; Novacek, FJ 2002, 12 ff.

²³ Beiser, Steuern¹⁶ (2018) Rz 164 und 185 ff.

²⁴ BVerfG 17.7.1995, 1 BvR 892/89, BStBl 1995 II 810.

²⁵ Ob ein vom Bauberechtigten errichtetes Gebäude nach § 224 UGB als Gebäude auf „eigenem“ oder „fremdem“ Grund zu qualifizieren ist, ist strittig. Siehe dazu G. Sopp/Grünberger in Zib/Dellinger (Hrsg), UGB, Band III, § 224 Rz 48 mit weiteren Nachweisen.

Vom Bauberechtigten errichtete Gebäude sind zivilrechtlich und wirtschaftlich Eigentum der Bauberechtigten (§§ 1 und 6 BauRG, § 354 ABGB und § 24 BAO).²⁶ Der mit einem Baurecht belastete Grundeigentümer bleibt zivilrechtlich und wirtschaftlich Eigentümer des Grund und Bodens.

Baurechte sind nach § 203 und § 224 Abs 2 lit A.II.1 UGB im Anlagevermögen zu aktivieren. Der Kaufpreis in Form von Einmalzahlungen und/oder Bauzinsen ist als Anschaffungskosten samt Nebenkosten wie zB Grunderwerbsteuer und Eintragsgebühr zu aktivieren.

Verbindlichkeiten aus am jeweiligen Bilanzstichtag offenen Bauzinsen sind zu passivieren (§ 224 Abs 3 lit C.4 UGB – Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen).

4. Das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO)

4.1. Die Generalklausel nach § 24 Abs 1 lit d BAO

- 11 § 24 Abs 1 lit d BAO verankert eine abstrakt formulierte *Generalklausel*: „Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.“ Das Leitbild ist die „Herrschaft gleich einem Eigentümer“, das sind die in § 354 ABGB skizzierten positiven und negativen Seiten des Eigentumsrechtes: Wer die *positiven Befugnisse* (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, Zerstörung) über ein Wirtschaftsgut (einen Vermögensgegenstand/ein Nutzenpotenzial) ausüben kann und (als Ausfluss der negativen Seite) „jeden andern davon ausschließen kann“ (§ 354 ABGB), dem ist das *wirtschaftliche Eigentum* zuzurechnen.²⁷ Bei der Frage der Zurechnung von Wirtschaftsgütern (Vermögensgegenständen/Nutzenpotenzialen) in der Unternehmens- und Steuerbilanz (und im Steuerrecht insgesamt) besteht somit *keine Bindung an die zivilrechtliche Sicht*. Nach dem Grundsatz „substance over form“ ist nicht entscheidend, wer sich *Eigentümer* nennen darf; entscheidend ist in *wirtschaftlicher Hinsicht* (§ 21 BAO), wer die positiven und negativen Eigentumsbefugnisse (§ 354 ABGB) tatsächlich nutzen kann (vgl auch § 1 Abs 2 GrEStG).²⁸

4.2. Das Eigentum der Bauberechtigten am Bauwerk

- 12 Der Bauberechtigte erwirbt mit dem Baurecht ein dingliches Recht mit dessen Eintragung (Einverleibung) im Grundbuch und das Eigentum am Bauwerk: Während der Laufzeit des Baurechtes kann der Bauberechtigte nach seiner „Willkür“ iSd § 354 ABGB „mit der Substanz und den Nutzungen“ des Bauwerkes „schalten, und jeden andern davon ausschließen“ (§ 6 BauRG und § 354 ABGB). Der Bauberechtigte kann also nach seinem Willen auf-, aus- oder umbauen, abreißen und neu bauen. Der Bauberechtigte ist somit zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Bauwerkes während der Laufzeit des Baurechtes (*umfassende Dispositions- und Ausschlussbefugnis* nach § 6 BauRG, § 354 ABGB und § 24 BAO).²⁹

4.3. Das Eigentum am Grund und Boden

- 13 Der mit einem Baurecht belastete Grundeigentümer bleibt nach § 6 BauRG Eigentümer des Grund und Bodens. Sein im Grundbuch ausgewiesenes Eigentum am Grund und Boden sichert auch seine Dispositionsbefugnis über den Grund und Boden iSd § 354 ABGB und des § 24 BAO.

²⁶ Beiser, RdW 2013/425, 418 ff.

²⁷ VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042, ÖStZB 2006/266, 341.

²⁸ Beiser, Steuern¹⁶ (2018) Rz 230.

²⁹ Beiser, Grunderwerbsteuer und Eintragsgebühr neu, SWK-Spezial Februar 2015, Rz 66.