

Die Reform der Grundstücksbesteuerung im EStG

10 Jahre ImmoEST

Andrei Bodis / Christoph Schlager*

Auch zehn Jahre nach einer grundlegenden Reform wirft die Besteuerung von Grundstückstransaktionen im EStG spannende und höchst praxisrelevante Fragen auf, denen dieses SWK-Spezial gewidmet ist. Bevor wir in unserem Beitrag auf ausgewählte Fragestellungen eingehen, soll einleitend der Blick zurück auf das Umfeld, die Ziele und Konzeptionsüberlegungen jener Regelungen gelegt werden, die vielen von uns in den letzten Jahren schon selbstverständlich geworden sind.

1. Hintergrund und Entstehungsgeschichte

In den Jahren 2011 und 2012 lag der Fokus der Finanzpolitik auf der Budgetkonsolidierung: Unter dem Eindruck der Finanzkrise sollte mittels eines umfassenden Sparpakets das gesamtstaatliche Defizit im Jahr 2012 wieder auf EU-konforme 3 % des BIP gesenkt bzw bis zum Jahr 2016 ein Nulldefizit erreicht werden.¹

Bereits im Zuge der Regierungsklausur in Loipersdorf im Oktober 2010 war zuvor ua die **Streichung der Spekulationsfrist bei Wertpapierverkäufen** beschlossen² und damit der Grundstein für die als „KES_t neu“ oder auch „Wertpapier-KES_t“ bezeichnete Reform der Besteuerung von Kapitalvermögen gelegt worden.

Während in diesem Bereich daher bereits der Schwenk von der bis dahin im außerbetrieblichen Bereich vorherrschenden Quellentheorie zu einer Reinvermögenszuwachsbesteuerung durch das Budgetbegleitgesetz 2011³ vollzogen war, galt für **Grundstücke im außerbetrieblichen Bereich** grundsätzlich noch eine **zehnjährige Spekulationsfrist**, und bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gemäß § 4 Abs 3 EStG sowie Bilanzierern gemäß § 4 Abs 1 EStG blieben Wertveränderungen von Grund und Boden des Anlagevermögens außer Ansatz.⁴

Die unterschiedliche Behandlung von Grund und Boden in Abhängigkeit von der Gewinnermittlungsart wurde im Schrifttum kritisiert⁵ und auch gezielt steuerplanerisch genützt.⁶

Im Bereich der beschränkten Steuerpflicht wurde durch das AbgÄG 2005⁷ eine Besteuerungslücke in Fällen geschlossen, in denen ausländische Körperschaften, die mit inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften vergleichbar sind, aufgrund der Isolationstheorie inländisches Grundvermögen ohne Vorliegen einer Betriebsstätte außerhalb der Spekulationsfrist steuerfrei veräußern konnten.

* Dr. Andrei Bodis ist Hofrat des Verwaltungsgerichtshofes. Mag. Christoph Schlager ist Gruppenleiter der Gruppe IV/C „Direkte Steuern Verfahrensrecht“ sowie Leiter der Abteilung Einkommen- und Körperschaftsteuer im BMF.

¹ Siehe die Parlamentskorrespondenz Nr 162 vom 8. 3. 2012, abrufbar unter https://www.parlament.gv.at/PAKT/PR/JAHR_2012/PK0162/ (Zugriff am 5. 1. 2022).

² Siehe dazu zB <https://orf.at/stories/2021653/2021652/> (Zugriff am 5. 1. 2022).

³ BGBl I 2010/111.

⁴ § 4 Abs 1 und Abs 3 jeweils letzter Satz EStG idF vor 1. StabG 2012.

⁵ Doralt, EStG (11. Lfg, 2007) § 4 Tz 114: „Die unterschiedliche Behandlung des Grund und Bodens in § 4 Abs 1 und § 5 Abs 1 ist nicht gerechtfertigt [...], wurde aber im Interesse der Landwirtschaft bisher nicht beseitigt. Das deutsche BVerfG hat dagegen die ‚unterschiedslose Privilegierung der Landwirte bei der steuerlichen Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden‘ als mit dem Gleichheitssatz ‚nicht vereinbar‘ erklärt (BSTBl 1970 II 579).“

⁶ ZB durch den Einsatz von Privatstiftungen zum Halten wertvoller Konzern-Immobilien.

⁷ BGBl I 2005/161; ErIRV 1187 BlgNR 22. GP, 10 f.

Neben diesen fachlichen Argumenten dürfte letztlich auch die aufkommende Diskussion über regionale „*Umwidmungsabgaben*“⁸ den Ausschlag dazu gegeben haben, auf Bundesebene die Reform der Grundstücksbesteuerung im EStG als Teil des Sparpakets voranzutreiben.

Das Grundkonzept der mit dem **1. Stabilitätsgesetz 2012**⁹ eingeführten **neuen Grundstücksbesteuerung** spiegelt diese Hintergründe wider: Die materiellen Besteuerungsregeln orientieren sich grob an den für Einkünfte aus Kapitalvermögen vorgesehenen Bestimmungen, dh insbesondere:

- Besteuerung mit einem besonderen – in der Anfangsphase auch noch mit dem Sondersteuersatz bei Kapitaleinkünften identen – Steuersatz, unabhängig von der Erhebungsform;
- grundsätzlich kein Werbungskostenabzug (anders als bei den Einkünften aus Kapitalvermögen wurde später¹⁰ ein voller Werbungskostenabzug bei Regelbesteuerung vorgesehen);
- Anwendbarkeit auch im betrieblichen Bereich (ausgenommen bei gewerblichem Wertpapier- bzw Grundstückshandel), wobei Wertminderungen nur zur Hälfte bzw teilweise abzugsfähig sind;
- Erhebung im Wege einer Abzugsteuer durch Intermediäre.¹¹

Hinsichtlich der Besteuerungs- und Befreiungstatbestände wurde – auch um Übergangsprobleme zu vermeiden – auf die Terminologie aus der Spekulationsbesteuerung aufgebaut, zB wurden zentrale Begriffe wie „*Veräußerungsgeschäft*“ und „*Grundstück*“ übernommen, und für Letzteres versucht, eine – der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis entsprechende – Legaldefinition zu implementieren. Hauptwohnsitz- und Herstellerbefreiung wurden – in adaptierter Form – übernommen, ebenso eine Befreiung für Veräußerungsgeschäfte iZm (drohenden) behördlichen Eingriffen.

Auch dem Gedanken, **Umwidmungsgewinne steuerlich zu erfassen**, wurde im Konzept Rechnung getragen: Da die neue Grundstücksbesteuerung grundsätzlich für sämtliche Grundstücke gelten sollte, wurde für zum 31. 3. 2012 nicht mehr steuerhängiges „*Altvermögen*“ ein (günstiger) pauschaler Ansatz von 86 % des Veräußerungserlöses als Anschaffungskosten vorgesehen.¹²

Dies gilt jedoch nicht, wenn aufgrund einer ab 1988 stattgefundenen Umwidmung erstmals eine Bebauung als Bauland möglich ist; in einem solchen Fall sind nur 40 % als pauschale Anschaffungskosten anzusetzen.¹³

Aufgrund der hohen praktischen Bedeutung von Grundstückstransaktionen wurden viele Zweifelsfragen, die sich in den zehn Jahren seit der Einführung ergeben haben, im Schrifttum aufgearbeitet und durch die Rechtsprechung gelöst. Gleichzeitig stellen sich regelmäßig bereits bekannte, aber auch neue spannende Auslegungsfragen, von denen wir einige – mit Blick auf die Genese der Bestimmungen – im Folgenden behandeln wollen.

⁸ Siehe dazu zB *Kurier*, Wien denkt Umwidmungsabgabe an, <https://kurier.at/chronik/wien/wien-denkt-umwidmungsabgabe-an/756.343>; *public*, Umwidmungsabgabe: Steuer muss für die Kommunen verwendet werden! http://www.gemeindemagazin.at/magazin_detail.php?ID=253; *Der Standard*, Auch Berlakovich für Umwidmungsabgabe bei Grundstücken, <https://www.derstandard.at/story/1326503280978/steuern-auch-berlakovich-fuer-umwidmungsabgabe-bei-grundstuecken> (Zugriff jeweils am 5. 1. 2022).

⁹ BGBl I 2012/22.

¹⁰ § 20 Abs 2 EStG idF Steuerreformgesetz 2015/16, BGBl I 2015/118.

¹¹ Zur Konzeption der ImmoEST siehe *Bodis/Schlager*, Immobilienertragsteuer – Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 173.

¹² Daraus ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von 14 %, in Kombination mit dem damaligen 25%igen Steuersatz somit eine zusätzliche Steuer in Höhe von 3,5 %, die somit – zumindest optisch – einer „zweiten GrEST“ entspricht.

¹³ So die (vereinfachte) Grundaussage von § 30 Abs 4 Z 1 EStG.

2. Grundstücksbegriff – eine Geschichte über Villen, Swimmingpools und Grunddienstbarkeiten

2.1. Definition des Grundstücks

Nach § 30 Abs 1 Satz 1 EStG sind **private Grundstücksveräußerungen** „Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken“. Mit dieser auf den ersten Blick etwas banal anmutenden Definition werden die zwei Kernelemente des Einkünftebestands festgelegt: die Veräußerung – dazu sogleich – und das Grundstück. Wie im Folgenden zu zeigen sein wird, ist der Grundstücksbegriff trotz mehrerer seit der Einführung der neuen Grundstücksbesteuerung ergangener VwGH-Judikate nicht abschließend geklärt.

Der **Begriff des Grundstücks** „umfasst“ nach § 30 Abs 1 Satz 2 EStG „Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012¹⁴ sollte damit sowohl für den betrieblichen als auch für den außerbetrieblichen Bereich – und damit einkunftsartenunabhängig – „der steuerliche Begriff des Grundstücks“ definiert werden. Das „Grundstück“ sollte daher ein Überbegriff sein und für „ertragsteuerliche Belange“ den „Grund und Boden samt Gebäude“ und „grundstücksgleiche Rechte“ umfassen, wobei diese Wirtschaftsgüter auch jeweils „für sich“ als „(Teil-)Grundstück“ gelten sollen, wenn sie isoliert veräußert werden.¹⁵

2.2. Einheitstheorie – gilt sie oder hat es sie nie gegeben?

Vor der Einführung der neuen Grundstücksbesteuerung wurde die grundstücksbezogene VwGH-Rechtsprechung¹⁶ dahingehend interpretiert, dass **Grundstücke stets als Einheit** anzusehen seien. Nach dieser Rechtsprechung bewirkte die Errichtung eines Gebäudes auf einem zuvor unbebauten Grundstück nicht, dass ein neues Wirtschaftsgut entsteht, sondern es handelte sich noch immer um dasselbe Wirtschaftsgut „Grundstück“, wenn auch nunmehr bebaut.¹⁷ Bei außerordentlichen Wertminderungen von Gebäuden war eine Teilwertabschreibung – bei der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG – nur insoweit zulässig, als dieser Wertverlust nicht durch Werterhöhungen des Grund und Bodens ausgeglichen wurde.¹⁸ Eine Übertragung stiller Reserven gemäß § 12 EStG nur auf Grund und Boden war nicht zulässig, wenn das Grundstück bebaut war.¹⁹ Diese im Schrifttum vielfach kritisierte²⁰ Sichtweise, die sich ua auf die Ermittlung der Spekulationsfrist auswirkte, wurde als „**Einheitstheorie**“ bezeichnet.

Seit der Einführung der neuen Grundstücksbesteuerung vertritt die Finanzverwaltung die Ansicht, dass die **Einheitstheorie** aufgrund der Grundstücksdefinition in § 30 Abs 1 EStG **nicht mehr anzuwenden sei**,²¹ was – im gegebenen Zusammenhang – insbesondere für die Frage ausschlaggebend ist, ob ein veräußertes Grundstück Alt- oder Neuvermögen ist: Demnach sei ein nach dem Inkrafttreten der neuen Grundstücksbesteuerung errichtetes Gebäude²² auf einem als Altvermögen einzustufenden Grund und Boden als eigenständiges Wirtschaftsgut und damit als Neuvermögen anzusehen.²³ Bei Veräuße-

¹⁴ EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 7.

¹⁵ Siehe zum Grundstücksbegriff umfassend *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 30 Tz 19 ff.

¹⁶ Vgl etwa VwGH 14. 10. 1981, 1814/79; 22. 9. 1992, 88/14/0088; 25. 4. 2013, 2010/15/0079.

¹⁷ Vgl VwGH 23. 9. 2005, 2003/15/0105; Rz 6621 EStR (idF vor dem EStR-Wartungserlass 2013).

¹⁸ Vgl VwGH 14. 10. 1981, 1814/79; Rz 2633 EStR (idF vor dem EStR-Wartungserlass 2013).

¹⁹ Vgl VwGH 22. 10. 2002, 98/14/0061; Rz 3873 EStR (idF vor dem EStR-Wartungserlass 2013).

²⁰ Vgl statt vieler *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 6 Tz 11 und 92; *Doralt*, Übertragung stiller Rücklagen auf Grund und Boden mit einem in Bau befindlichen Gebäude, RdW 1991, 124.

²¹ Vgl Rz 583, 6639 und 6654 EStR.

²² Oder ein neu begründetes grundstücksgleiches Recht.

²³ Vgl Rz 6654 EStR.

rung des bebauten Grundstücks seien die Einkünfte demnach für Grund und Boden und für Gebäude gesondert zu ermitteln. Diese Sichtweise wurde im Schrifttum zwar anfangs grundsätzlich geteilt,²⁴ allerdings stellten sich nach und nach auch kritische Stimmen ein.²⁵

Der VwGH hat sich in seiner Rechtsprechung zur neuen Rechtslage noch nicht ausdrücklich festgelegt, allerdings lassen die bisher getroffenen Aussagen vermuten, dass die in den EStR vertretene Ansicht – in dieser Allgemeinheit – nicht geteilt wird. Am deutlichsten zeigt sich dies in einem Judikat, in dem die Frage strittig war, ob das veräußerte Grundstück als Alt- oder als Neuvermögen einzustufen sei.²⁶ Der VwGH hält darin zunächst fest, dass ein Grundstück dann als „am 31. März 2012 nicht steuerverfangen“ iSd § 30 Abs 4 EStG gilt, wenn an diesem Tag die Spekulationsfrist iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 abgelaufen war. Darüber hinaus trifft er aber auch die Aussage, dass – nach ständiger Rechtsprechung – durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden aus Sicht des § 30 EStG kein neues Wirtschaftsgut entsteht: „Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem sodann [...] ein Haus errichtet wird, bleibt ungeachtet dessen, dass es nun als bebaut zu gelten hat, dieselbe Sache [...]“. Zuletzt ergänzt der VwGH: „Der Bebauung des Grundstücks kommt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingegen keine Relevanz für die Frage der Steuerverfangenheit eines Grundstücks zu.“

Diese Aussagen²⁷ stehen somit im erkennbaren **Spannungsverhältnis** zu jenen in den EStR, wonach ein neu errichtetes Gebäude jedenfalls als Neuvermögen einzustufen sei. Dennoch erscheint es aber unwahrscheinlich, dass der VwGH die Grundsätze seiner früheren Rechtsprechung auf die neue Grundstücksbesteuerung überträgt. UE sprechen hier gute Argumente für die Ansicht von Zorn, wonach eine undifferenzierte, theoriegeleitete Interpretation abzulehnen und stattdessen auf die jeweiligen gesetzlichen Regelungen – nach ihrem Wortlaut und Zweck – abzustellen ist.²⁸

2.3. Sonstige Wirtschaftsgüter – eine Frage der Selbständigkeit

Auch wenn nach der Definition in § 30 Abs 1 EStG noch immer nicht abschließend klar erscheint, was ein Grundstück ist – da die umfassten (Teil-)Grundstücke selbst nicht weiter definiert werden –, wird in den Erläuterungen eine Aussage zu **sonstigen Wirtschaftsgütern**²⁹ getroffen: Diese sollten nicht vom Grundstücksbegriff umfasst sein, auch wenn sie zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen.

Trotz dieser Aussage wurde von Seiten der Finanzverwaltung wohl aus pragmatischen Gründen bereits seit der Einarbeitung der neuen Grundstücksbesteuerung in die EStR³⁰ die Ansicht vertreten, dass auch „Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung derart in einem engen **Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Grundstück stehen, dass sie die Nutzung dieses Grundstücks ermöglichen oder verbessern (zB Wege, Zäune und Drainagen)**“, vom Grundstücksbegriff umfasst und dem Grund und Boden zuzurechnen seien. An ihrer Eigenschaft als selbständige Wirtschaftsgüter ändere dies jedoch nichts.³¹

²⁴ Vgl statt vieler Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁴ (2021) § 30 Rz 22; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 30 Tz 21 ff.

²⁵ Vgl insbesondere Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 220/20; ebenso Dziurdz, VwGH-Erkenntnis zur Zurückbehaltung von Grund und Boden weckt Zweifel an der Aufgabe der Einheitstheorie, ÖStZ 2018, 247.

²⁶ VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0013; vgl dazu Zorn, VwGH zur Voraussetzung der „Steuerverfangenheit“ für die pauschale Berechnung der Immobilienertragsteuer, RdW 2019, 50.

²⁷ Ähnliche Aussagen finden sich in VwGH 1. 6. 2017, Ro 2015/15/0034, und 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025.

²⁸ Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 4 Tz 220/20.

²⁹ Somit all jene, die weder Grund und Boden noch Gebäude noch grundstücksgleiche Rechte sind.

³⁰ Diese erfolgte mit dem EStR-Wartungserlass 2013 vom 5. 6. 2013, BMF-010203/0252-VI/6/2013.

³¹ Rz 577, 2627, 5039, 5089, 6621 EStR (idF EStR-Wartungserlass 2013).

Der VwGH hat diese Ansicht allerdings nicht geteilt. In einem Revisionsfall, in dem anlässlich der Veräußerung eines größeren Villengrundstücks, auf dem sich ua ein Außenpool befand, die Aufteilung des Kaufpreises strittig war, hielt der VwGH fest, dass „Dinge“, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind und weder Grund und Boden noch Gebäude oder grundstücksgleiche Rechte darstellen, nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG fallen.³²

Für das Vorliegen eines Wirtschaftsgutes ist nach der Judikatur die **wirtschaftlich zu beurteilende Selbständigkeit** entscheidend, wobei die zivilrechtliche Selbständigkeit eine Indizwirkung haben kann.³³ Was wiederum ein eigenständiges Wirtschaftsgut und was Teil eines Wirtschaftsgutes ist, entscheidet sich nach der **Verkehrsauffassung**, wobei ein wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang „bisweilen“ für ein einheitliches Wirtschaftsgut spricht.³⁴ Alle nach der Verkehrsauffassung typischen Gebäudeteile (bzw. Gebäudeeinbauten) gelten als nicht selbständig bewertbar, auch wenn sie ohne Verletzung ihrer Substanz und mit geringen Kosten aus der Verbindung mit dem Gebäude gelöst werden können.³⁵

Ausschlaggebend ist nach dieser Judikatur im Zweifel, ob dem einzelnen Teil bei einer allfälligen Veräußerung **eine besonders ins Gewicht fallende Selbständigkeit** zubilligt würde,³⁶ wofür insbesondere eine ausdrückliche Erwähnung im Kaufvertrag sprechen kann. Im konkreten Revisionsfall deutet der VwGH an, dass sämtliches Zubehör und die Außenanlagen (wie etwa die Terrasse oder das Kopfsteinpflaster) aufgrund ihres geringen – gutachterlich bestätigten – Wertes und aufgrund der Nichterwähnung im Kaufvertrag nicht als wirtschaftlich selbständig anzusehen sind. Der Außenpool samt Technischeinrichtung, auf den im Kaufvertrag explizit Bezug genommen wurde, ist hingegen als selbständiges Wirtschaftsgut einzustufen.³⁷

Auch wenn der VwGH mit dieser Judikatur den Begriff des Grundstücks etwas klarer umrissen hat, ist die Abgrenzung gegenüber sonstigen Wirtschaftsgütern nicht abschließend geklärt.³⁸ Freilich verlagert sich die Fragestellung auf die Sachverhaltsebene, wenn es festzustellen gilt, wann – zumal nach der Verkehrsauffassung – ein wirtschaftlicher und funktioneller (technischer) Zusammenhang gegeben ist und ob in einem konkreten Fall ausreichend große Zweifel gegeben sind, um den – ebenfalls festzustellenden – Parteiwillen als den Ausschlag gebend heranzuziehen. Einem effizienten, gleichmäßigen Vollzug ist damit auch kaum gedient.

2.4. Grundstücksgleiche Rechte – es kann nur eines geben

Etwas mehr Klarheit hat die Rechtsprechung hingegen in Bezug auf **grundstücksgleiche Rechte** gebracht. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kamen als grundstücksgleiche Rechte nur „*zivilrechtlich selbständige Rechte*“ in Frage, die als solche „*den für Grundstücke geltenden zivilrechtlichen Vorschriften (insbesondere hinsichtlich des Erwerbes) unterliegen und gesondert (ohne Grund und Boden) übertragbar sind*“.³⁹ Konkret wur-

³² VwGH 13. 11. 2019, Ro 2019/13/0033; vgl dazu Zorn, VwGH zum Inventar und den Außenanlagen bei der ImmoESt, RdW 2020, 56.

³³ Vgl VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0027.

³⁴ Vgl VwGH 22. 5. 2014, 2010/15/0161.

³⁵ Vgl VwGH 5. 9. 2012, 2010/15/0002; als Teil des Gebäudes wurden in der Judikatur bisher ausdrücklich Sanitär- sowie Heizungsanlagen, Bäder, Schwimmbecken, Sauna- und Wellnessanlagen (in einem Hotel) eingestuft.

³⁶ Vgl bereits VwGH 4. 11. 1980, 3332/79.

³⁷ Hingegen wurde ein in einem Gebäude eingebautes Schwimmbecken als Teil des Gebäudes angesehen; vgl VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0203.

³⁸ Vgl nunmehr – bezugnehmend auf die neue Judikatur – Rz 577 und 6621 EStR (idF EStR-Wartungserlass 2021 vom 6. 5. 2021, 2021-0.103.726, BMF-AV 2021/65).

³⁹ Zur Kritik am Kriterium der selbständigen Übertragbarkeit siehe allerdings Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, 2014) § 30 Tz 54.

den aufgrund dieser Definition „*insbesondere*“ Baurechte, Fischereirechte an fremden Gewässern und Bergwerksberechtigungen nach dem Mineralrohstoffgesetz als grundstücksgleiche Rechte eingestuft. Nicht als grundstücksgleiche Rechte wurden hingegen „*insbesondere*“ Jagdrechte, Fischereirechte an eigenen Gewässern, Wasserrechte und sämtliche Dienstbarkeiten angesehen.⁴⁰

Der VwGH hat diese Ansicht in Teilen bestätigt und ausgesprochen, dass – aufgrund der Bezugnahme auf die isolierte Veräußerung von (Teil-)Grundstücken in den Erläuterungen⁴¹ – der Gesetzgeber nur solche Rechte als „*grundstücksgleiche Rechte*“ verstanden wissen will, „*die isoliert veräußert werden können, was voraussetzt, dass solche Rechte eigenständig übertragbar sein müssen*“.⁴² Unter Verweis auf seine ältere Judikatur⁴³ hält der VwGH weiter fest, dass – da es zu den wesentlichen Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gehört, dass diese den Gegenstand eines im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechts bilden können – „*keine anderen als die im Grundbuch einverleibungsfähigen Rechte als grundstücksgleich angesehen werden können*“. Aufgrund dieser äußerst engen Definition „*ist (nur) das Baurecht als grundstücksgleiches Recht*“ anzusehen.

Einen neuen – von der Ansicht der Finanzverwaltung abweichenden – Weg hat der VwGH allerdings hinsichtlich der nicht selbständig übertragbaren **Grunddienstbarkeiten** eingeschlagen. Da Grunddienstbarkeiten – wie etwa Wege- oder Zufahrtsrechte – mit einem Grundstück zu dessen vorteilhafterer oder bequemerer Benützung verknüpft sind, erhöhen sie dessen Wert⁴⁴ und finden daher typischerweise in der Höhe seines Verkaufserlöses Niederschlag. Bei der Besteuerung der Grundstücksveräußerungen sind daher Grunddienstbarkeiten des berechtigten Grundstücks als **unselbständige Bestandteile des Grund und Bodens** anzusehen, ein darauf entfallender anteiliger Veräußerungserlös ist nicht aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden, sondern teilt „*das steuerliche Schicksal des auf Grund und Boden entfallenden Kaufpreises*“.

Dementsprechend unterscheidet der VwGH etwa zwischen dem **Jagdrecht als Realrecht**, das unselbständig und damit „*Teil*“ des Grund und Bodens ist, und dem bescheidmäßig festgestellten **Recht auf Eigenjagd**, das nicht vom Begriff des Grund und Bodens umfasst, aber auch kein grundstücksgleiches Recht, sondern ein sonstiges Wirtschaftsgut ist.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung bleibt die Frage unbeantwortet, ob die in § 30 Abs 1 EStG genannten grundstücksgleichen Rechte in Wirklichkeit nur ein einziges Recht sind – nämlich das Baurecht – oder ob es andere Rechte⁴⁵ gibt, bei denen die vom VwGH definierten Kriterien erfüllt sind.

3. Veräußerungsbegriff – Missverhältnis ja, Missverständnis nein

Der Einkünftebestand der privaten Grundstücksveräußerungen wird nur verwirklicht, wenn Grundstücke veräußert werden. Es muss daher eine **entgeltliche Übertragung von Grundstücken** erfolgen, während eine unentgeltliche Übertragung keine ertragsteuerlichen Auswirkungen entfaltet. Dies ergibt sich nicht nur aufgrund der Verwen-

⁴⁰ Sowohl persönliche Dienstbarkeiten als auch Grunddienstbarkeiten.

⁴¹ Siehe FN 14.

⁴² VwGH 10. 9. 2020, Ra 2019/15/0066; vgl dazu *Zorn*, ImmoEST bei der Veräußerung grundstücksgleicher Rechte, RdW 2020, 783; *Hellebrandt/Pacher*, VwGH zu den Begriffen „grundstücksgleiche Rechte“ und „Grund und Boden“ iSd § 30 EStG, ÖStZ 2021, 530.

⁴³ VwGH 9. 12. 1955, 0953/55.

⁴⁴ Der VwGH spricht konkret von der Erhöhung des Wertes „*des Grund und Bodens*“.

⁴⁵ Wie insbesondere die Bergwerksberechtigungen nach dem Mineralrohstoffgesetz, die als unbewegliche Sachen gelten und in das Bergbuch einzutragen sind sowie an andere Personen übertragen werden können (vgl §§ 40 und 51 MinroG).