

# Hausbesitz

DAS WIEN-JOURNAL FÜR WOHNRECHT | 89. JAHRGANG

11 | 2015

## Zum Fruchtgenuss bei Liegenschaften

(Fortsetzung aus Heft 10/2015)

### bbc. Scheingeschäfte, Formmängel und Anfechtbarkeit:

Die Bundesabgabenordnung regelt auch die Rechtsfolgen aus steuerlicher Sicht für den Fall von täuschenden und unlauteren Handlungen.

Als erstes normiert sie dazu, dass Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung sind<sup>49</sup>.

Die Auslegung des Begriffes Scheingeschäfte wird in gänzlicher Anlehnung zum Zivilrecht<sup>50</sup> vorgenommen, wobei zwischen dem absoluten Scheingeschäft und dem Umgehungsgeschäft<sup>51</sup> unterschieden wird<sup>52</sup>. Ein absolutes Scheingeschäft liegt vor, wenn beide Teile des Rechtsgeschäftes ihre Willenserklärungen bloß zum Schein abgeben<sup>53</sup>. Es ist daher beabsichtigt, kein Geschäft abzuschließen. Es genügt dabei nicht, dass nur eine Partei einen geheimen Vorbehalt macht, der den Vertragspartner als Erklärungsadressaten unbekannt ist und daher die Erklärung wirksam sein lässt<sup>54</sup>. Gesamt sollen beim Scheingeschäft gewollt von beiden Vertragspartnern die wirtschaftlichen Wirkungen nicht oder nur zum Teil eintreten<sup>55</sup>.

Die Folge des Scheingeschäftes ist, dass es nichtig ist<sup>56</sup>. Das Geschäft wirkt zwischen den Parteien nicht, weil sie es nicht abschließen wollten und keiner der Partner auf die Wirksamkeit der Erklärung vertraut hat<sup>57</sup>. Es besteht daher

auch kein Vertrauensschutz im Verhältnis zum Vertragspartner. Haben die Vertragsparteien aber nicht das gesamte Geschäft als nichtig gewollt, somit nur einen Teil davon, treten die Regeln über die Teilnichtigkeit ein, wenn eine Trennung vorgenommen werden kann<sup>58</sup>. Ist aber keine Trennung möglich, bleibt das gesamte Geschäft nichtig<sup>59</sup>.

Davon zu unterscheiden ist das Umgehungsgeschäft, bei dem mit der Wahl einer Rechtsgeschäftsform ein anderes Geschäft verdeckt werden soll. Das so zum Schein von den Parteien abgeschlossene Geschäft wirkt zwischen diesen Parteien nicht. Es liegt für dieses kein Rechtsfolgewillen vor<sup>60</sup>. Das verdeckte Geschäft ist aber nach seiner wahren Beschaffenheit zu beurteilen, somit in Bezug auf Form, Erlaubtheit, Klagbarkeit und Steuerfolgen maßgeblich zu beachten<sup>61</sup>. Dieses Geschäft ist daher als wirksam anzusehen, wenn es den für seinen Abschluss erforderlichen Formerfordernissen und Inhalten entspricht, wobei besonders darauf zu achten ist, ob dieses verdeckte Geschäft nicht nach § 879 ABGB<sup>62</sup> ungültig ist<sup>63</sup>.

Die Steuerrechtsfolge beim Scheingeschäft ist, dass dieses für die Steuer nicht vorliegt, da es nichtig ist<sup>64</sup>. Insbesondere gilt die Regelung der Bundesabgabenordnung, dass einer wirtschaftlichen statt der rechtlichen Anknüpfung zu folgen ist, für Scheingeschäfte nicht<sup>65</sup>.

Als Ausnahmen ergeben sich Rechtsfolgen aufgrund eines ungültigen Scheingeschäftes gemäß § 11 Absatz 14 Umsatzsteuergesetz, nach dem die Umsatzsteuerpflicht auch bei einem Scheingeschäft vorliegt<sup>66</sup>.

49 Siehe § 23 Absatz 1 1. Satz BAO

50 Siehe dort § 916 ABGB

51 Auch relatives Scheingeschäft genannt, siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 437; siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 3

52 Siehe *Koziol / Welser* I 11. Auflage, Seite 128; siehe auch *Rummel in Rummel* ABGB 3. Auflage § 916 Rz 1; siehe auch *Binder in Schwimann* § 916 Rz 10

53 Siehe *Koziol / Welser* I 11. Auflage, Seite 127; siehe auch *Rummel in Rummel* ABGB 3. Auflage § 916 Rz 1; siehe auch *Binder in Schwimann* § 916 Rz 2

54 Siehe § 869 letzter Satz ABGB; siehe auch *Binder in Schwimann* § 916 Rz 3; siehe auch *Rummel in Rummel* ABGB 3. Auflage § 916 Rz 1

55 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 437

56 siehe auch *Rummel in Rummel* ABGB 3. Auflage § 916 Rz 2

57 Siehe *Koziol / Welser* I 11. Auflage, Seite 128

58 Siehe § 878 2. Satz ABGB

59 Siehe *Rummel in Rummel* ABGB 3. Auflage § 916 Rz 2

60 Siehe *Koziol / Welser* I 11. Auflage, Seite 128

61 Siehe *Rummel in Rummel* ABGB 3. Auflage § 916 Rz 3; siehe auch *Koziol / Welser* I 11. Auflage, Seite 128

62 Regeln über die Sittenwidrigkeit; siehe auch *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 7 ff in kurzer Darstellung der Problematik

63 Siehe *Koziol / Welser* I 11. Auflage, Seite 128

64 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 437

65 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 437; siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 11

66 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 437; siehe auch VwGH vom 19.01.1984, 83/15/0010



Vom Scheingeschäft ist das mit Formmängeln behaftete Geschäft zu unterscheiden. Zu diesem gilt prinzipiell, dass auch ein Verstoß gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten die Abgabepflicht nicht hindert<sup>67</sup>. Liegt daher ein Abgabetatbestand vor, der an eine Rechtsgeschäftsform anknüpft, somit dem Prinzip der wirtschaftlichen Anknüpfung folgt und das wirtschaftliche Ergebnis der Besteuerung zugrunde legt, kann auch ein gesetzliches Ge- oder Verbot oder der Verstoß gegen die guten Sitten die Abgabepflicht nicht verhindern<sup>68</sup>. Dies betrifft aber nicht nur die Folge, dass Steuern oder Abgaben eingehoben werden können, das gesetzwidrige und sittenwidrige Geschäft wirkt grundsätzlich auch abgabenmindernd<sup>69</sup>. Nicht abzugsfähig bleiben aber jedenfalls Geldstrafen, um nicht den Pönalcharakter gänzlich unwirksam zu machen<sup>70</sup>.

Bei Vorliegen von Formmängeln oder Mangel der Rechts- und Handlungsunfähigkeit besteht der Umstand, dass das Rechtsgeschäft nichtig ist. Dies zeigt für die Erhebung der Abgaben solange keine Bedeutung, als die beteiligten Personen des Rechtsgeschäftes dessen wirtschaftliches Ergebnis eintreten und bestehen lassen<sup>71</sup>. Ebenso ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben in dem Umfang und der Dauer ohne Bedeutung, als die Anfechtung des Rechtsgeschäftes nicht mit Erfolg durchgeführt wurde<sup>72</sup>.

Sowohl bei der nichtigen als auch bei der anfechtbaren und angefochtenen Vereinbarung entfallen die Rechtswirkungen zivilrechtlich ex tunc<sup>73</sup>, somit ab Abschluss des Geschäftes. Lediglich bei Dauerschuldverhältnissen ist die Auflösung ex nunc<sup>74</sup> wirksam. Hingegen ist bei der Anfechtbarkeit des Geschäftes eine Aufhebung steuerrechtlich nur ex nunc<sup>75</sup> möglich<sup>76</sup>. Dies widerspricht zwar der zivilrechtlichen Folge, da in der Regel die Auflösung mit Vertragsabschluss rückwirkend gültig ist<sup>77</sup>. Die Bundesabgabenordnung lässt aber ausdrücklich die Abgabenschuld bestehen, bis die Anfechtung durchgeführt wurde<sup>78</sup>, da sie die Erhebung von Abgaben für den Umfang und die Dau-

er, in dem und der die Anfechtung nicht mit Erfolg durchgeführt wurde, die steuerlichen Folgen gelten lässt<sup>79</sup>. Bis zum Erfolg der Anfechtung ist daher der Steuertatbestand als erfüllt anzusehen. Dies folgt auch dem Prinzip der meisten Steuertatbestände, die der rechtlichen Anknüpfung folgen, sodass die Rechtsfolgen bereits an den Abschluss des Rechtsgeschäftes geknüpft sind<sup>80</sup>. Ausnahmen dazu können sich nur in einzelnen Vorschriften finden, wie beispielsweise bei den Verkehrsteuern, die gewisse Möglichkeiten zur Rückerstattung vorsehen<sup>81</sup>.

### bbd. Zurechnung von Wirtschaftsgütern

In den meisten Fällen kommt dem zivilrechtlichen Eigentümer eines Wirtschaftsgutes auch die umfassende wirtschaftliche Verfügungsmacht an diesem zu. Ein Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinn ist dabei alles, was im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar ist<sup>82</sup>, sodass darunter nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch Rechte fallen<sup>83</sup>. Kommt es aber zu einem Auseinanderfallen von rechtlich-formaler Stellung und wirtschaftlicher Anspruchsberechtigung, muss eine Zuordnung getroffen werden<sup>84</sup>.

Im Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise<sup>85</sup> wird von der Bundesabgabenordnung in § 24 die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums abgetrennt vom zivilrechtlichen Eigentum vorgenommen. Entsprechend hat in diesem Zusammenhang die zivilrechtliche Eigentümerstellung nur Indizwirkung für die Zuordnung des Wirtschaftsgutes, als letztlich maßgebend wird aber die wirtschaftliche Verfügungsmacht angesehen<sup>86</sup>.

Kurz zusammengefasst sind in § 24 BAO nachstehende vom zivilrechtlichen Eigentum abgesondert wirtschaftlich zugeordnete Sachverhalte angeführt:

- » Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt<sup>87</sup>;
- » Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet<sup>88</sup>;
- » Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugeordnet<sup>89</sup>;

67 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 440, siehe auch *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 11

68 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 440, siehe auch *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 11

69 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 441, siehe auch *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 11, der auch auf die Ausnahme gemäß § 20 Absatz 1 Ziffer 5 EStG 1988 hinweist und verfassungsmäßige Bedenken anmeldet

70 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 441

71 Siehe § 23 Absatz 3 BAO

72 Siehe § 23 Absatz 4 BAO

73 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 438 und 439; siehe auch *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 15

74 Siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 15; siehe auch OGH vom 05.11.1968, 4 Ob 57/68; OGH SZ 41/144

75 Somit im Zeitpunkt der durchgesetzten Anfechtung

76 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 439

77 Siehe Hinweis von *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 15

78 Siehe § 23 BAO

79 Siehe § 23 Absatz 4 BAO

80 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 439 mit Hinweis beispielsweise auf § 17 Absatz 5 Gebührengesetz

81 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 439 und *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 23 Rz 16, beide mit Hinweis beispielsweise auf § 17 Gebührengesetz, so auch VwGH vom 26.06.1997, 96/16/0150 zu § 33 Gebührengesetz

82 Siehe VwGH vom 11.03.1992, 90/13/0230

83 Siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 24 Rz 6

84 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 442

85 Siehe VwGH vom 09.06.1986, 84/15/0229; *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 24 Rz 1

86 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 442

87 Siehe § 24 Absatz 1 lit a BAO

88 Siehe § 24 Absatz 1 lit b BAO

89 Siehe § 24 Absatz 1 lit c BAO

- » Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet<sup>90</sup>
- » Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt, wobei die Höhe der Bruchteile nach den Anteilen zu bestimmen ist, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde<sup>91</sup>.

Der Ordnung ist hier auch noch anzuführen, dass die Fragen für das Wirtschaftsgut im Einzelnen auch für Einheiten im Sinne des Bewertungsgesetzes gelten<sup>92</sup>. Dabei handelt es sich um eine zusammengefasste Einheit mehrerer Wirtschaftsgüter<sup>93</sup>.

Bei dieser Aufzählung ist gegenständlich die Ausübung der Herrschaft gleich einem Eigentümer über ein Wirtschaftsgut interessant. Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums ist in Judikatur und Literatur gebräuchlich<sup>94</sup>, wird aber in der Bundesabgabenordnung nicht direkt verwendet. Er trifft im Grundgedanken auch auf die anderen geschilderten Fälle zu, da auch bei den weiteren Tatbeständen des § 24 Absatz 1 BAO die tatsächliche Verfügungsmacht vom Eigentum abgetrennt ist. Die Ausübung der Herrschaft gleich einem Eigentümer ist aber der einzige Fall, in dem dem Handelnden die wirtschaftlichen Ergebnisse zugerechnet werden sollen, bei den anderen Zuordnungen ist das Handeln eines Vertreters für den tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentümer gegeben.

Primär sind objektive Gesichtspunkte maßgeblich für die Feststellung des wirtschaftlichen Eigentums, sodass den inneren subjektiven Faktoren, wie etwa dem Herrschaftswillen, keine allein maßgebliche Bedeutung zukommt. Diese können allerdings ein Indiz für die objektive Situation sein<sup>95</sup>.

Die Ausnahme von den in § 24 Absatz 1 BAO festgehaltenen Grundsätzen ist gegeben, wenn Steuerfolgen durch die Gesetze mit der zivilrechtlichen Eigentümerstellung als rechtlicher Anknüpfungspunkt verbunden sind. In diesem Fall ist ausschließlich die Eigentümerstellung maßgeblich und den Eigentümer trifft die Steuerschuld<sup>96</sup>. Weiters gilt

der Grundsatz auch nicht für Gewinnermittler nach § 5 EStG 1988, weil diesen die Bilanzierung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßen Buchführung obliegt<sup>97</sup>. Entsprechend ist festzuhalten, dass es sich nur um Zurechnung von Wirtschaftsgütern und nicht um Zuordnung von Einkünften handelt<sup>98</sup>.

Prinzipiell ist aber im Steuerrecht die Möglichkeit vorgesehen, dass statt des rechtlichen Eigentümers eine andere Person Verwaltungshandlungen oder sogar Verfügungshandlungen ausübt und sich dadurch zum Wirtschaftsgut berechtigt und verpflichtet. Entsprechend ist die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Eigentums für das Fruchtgenussrecht maßgeblich, da bei diesem nicht der Eigentümer, sondern der Fruchtgenussberechtigte die tatsächliche Ausübung der Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut zugeordnet bekommen hat.

Auf die Sonderform des wirtschaftlichen Eigentums soll an dieser Stelle aber nur hingewiesen werden, die detaillierte Bearbeitung erfolgt im Rahmen dieses Beitrages unter Punkt II. 3. lit b. in weiterer Folge.

### c. Abgrenzung der Rechtsgebiete:

Aus den vorangehenden Ausführungen ergibt sich, dass das Zivilrecht tatsächlich insoweit vorrangig ist, als es die Rechtsgültigkeit und das Zustandekommen der Rechtsgeschäfte regelt. Entsprechend sind auch die zivilrechtlichen Auslegungsregelungen heranzuziehen.

Das Steuerrecht regelt selbstverständlich die Steuerfolgen für die einzelnen Tatbestände und gibt zur Ermöglichung der Feststellung, ob ein Rechtsgeschäft einem Steuertatbestand unterliegt, ergänzende Auslegungshilfen. Mittels dieser wird oftmals das Rechtsgeschäft „entkleidet“ und entsprechend den tatsächlichen wirtschaftlichen Auswirkungen ausgelegt.

Ohne zivilrechtlichen Tatbestand gibt es daher keine Steuerfolgen, durch das Steuerrecht aber die Möglichkeit der anderen Interpretation, nämlich im Sinne der wirtschaftlichen Anknüpfung<sup>99</sup>.

RA Mag. Wolfgang Ruckenbauer

(Fortsetzung folgt)

90 Siehe § 24 Absatz 1 lit d BAO

91 Siehe § 24 Absatz 1 lit e BAO

92 Siehe § 24 Absatz 2 BAO

93 Siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 24 Rz 7

94 Siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 24 Rz 2; siehe auch *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 443; VwGH vom 09.06.1986, 84/15/0229

95 *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 444, siehe auch VwGH vom 11.09.1969, 88/68, VwGH vom 07.05.1969, 1814/68

96 Siehe *Doralt/Ruppe* II 4. Auflage Rz 446; siehe auch VwGH vom 14.09.1967, 756 f/67 zur Grunderwerbsteuer; VwGH vom 19.12.1960, 1312/60 zum Gebührenrecht; VwGH vom 15.06.1972, 2311ff/71 zur ehemaligen Erbschaftssteuer

97 Siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 24 Rz 5

98 Siehe *Ritz* Kommentar Bundesabgabenordnung 2. Auflage zu § 24 Rz 5; siehe auch VwGH vom 25.09.1997, 95/15/0192; VwGH vom 31.03.1998, 98/13/0039

99 Zu allem *Vaishor* Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht 2006, Seite 47 ff, Rz 50