

Hausbesitz

DAS WIEN-JOURNAL FÜR WOHNRECHT | 89. JAHRGANG

10 | 2015

Zum Fruchtgenuss bei Liegenschaften

(Fortsetzung aus Heft 09/2015)

II Begriffe zum Fruchtgenuss

1. Allgemeines:

a. Grundlage

Zum Fruchtgenuss gibt es zwei große Teilbereiche der österreichischen Rechtsordnung, die Vorgaben und Anforderungen an die Ausgestaltung stellen. Vom Zivilrecht werden im Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch und im Grundbuchsrecht die entsprechenden Vorgaben für die zivilrechtliche Gültigkeit des Abschlusses von Fruchtgenussvereinbarungen vorgegeben. Hinzukommt als zweiter großer Rechtsbereich das Steuerrecht. Aus beiden Teilgebieten unserer Rechtsordnung ergeben sich Beschreibungen des Fruchtgenussrechtes und dessen Unterarten, wobei inhaltlich auf beide Teilgebiete der Rechtsordnung zu achten ist.

b. Verhältnis Zivilrecht und Steuerrecht

Vor Beschreibung dieser beiden Teilgebiete ist es aber durchaus sinnvoll, sich über das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht zueinander kurze Gedanken zu machen¹⁰.

ba. Formeller Vorrang des Zivilrechtes

Prinzipiell gilt insofern ein Vorrang des Zivilrechtes, als zuerst ein zivilrechtlicher Tatbestand gesetzt werden muss, damit steuerrechtliche Folgen, somit der Eintritt von Steuerrechtstatbeständen, herbeigeführt werden. Das Steuerrecht nimmt daher nur bestimmte zivilrechtliche Gestaltungen von wirtschaftlichen Vorgängen oder Zuständen auf und setzt zu diesen nachfolgende Regelungen. Man kann daher von einer Vorherrschaft des Zivilrechtes im Tatsächlichen sprechen¹¹ und festhalten, dass das Zivilrecht jedenfalls unabhängig vom Steuerrecht ist.

bb. Bedeutung des Steuerrechtes

Hingegen ist der Stellenwert des Steuerrechtes differenzierter zu betrachten.

bba. Grundlegende Auslegung des Steuerrechtes – wirtschaftliche Betrachtungsweise

Folgt das Steuerrecht erst nach Auslösung eines zivilrechtlichen Tatbestandes, so ist es dennoch nicht nur ein reiner Annex zum Zivilrecht, sondern regelt den Eintritt seiner Normen und deren Folgen durchaus in einer gewissen Unabhängigkeit vom Zivilrecht.

Das Steuerrecht nimmt nicht nur auf die Ausgestaltungsform, die die Parteien wählen, Bezug, sondern es wird auch auf die wirtschaftlich tatsächlich erbrachte Leistung und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abgestellt. Jedenfalls dient ein wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt für die Geltung eines steuerlichen Tatbestandes¹². Bei der Interpretation des Anknüpfungspunktes und in der inhaltlichen Ausgestaltung der Steuerrechtsfolge erfolgt die Anwendung des Steuerrechtes unabhängig vom Zivilrecht in autonomer Weise. Dies ergibt sich vor allem aus der Vorgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen, die auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht auf die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes abstellt¹³.

Im Rahmen dieser autonomen Gestaltung kann sich das Steuerrecht entweder direkt auf eigene Beschreibungen und eigene Terminologie für den Sachverhalt, der dem wirtschaftlichen Begriff zugrunde liegt, beziehen¹⁴. In diesem Fall wird der verwendete Begriff im Steuerrecht gesondert definiert¹⁵. Weiters kann im Steuerrecht aber auch auf Begriffe anderer Rechtsdisziplinen, insbesondere des

¹² Zum Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit siehe *Vaishor* Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 50; zur Gliederung nach der wirtschaftlichen Anknüpfung siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band I, 7. Auflage, Seite 12, siehe auch VwGH 2011/15/0106 vom 27.04.2014, VwGH 2011/13/003 vom 25.02.2015

¹³ Siehe § 21 Absatz 1 BAO

¹⁴ Methode der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 425, siehe auch Ritz Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 7

¹⁵ Siehe zB „entgeltliche Überlassung“ laut § 10 Absatz 3 EStG oder auch Leistungen im UStG

¹⁰ Zur Notwendigkeit der Abgrenzung siehe *Vaishor* Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 50

¹¹ So genannte Präzedenz des Zivilrechtes, siehe *Vaishor* Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 50



IMMO-CONTRACT
HAUSVERWALTUNG

Die Hausverwaltung Ihres Vertrauens!

- ✓ große Erfahrung
- ✓ höchste Kompetenz
- ✓ persönliche Betreuung

VOM TRAUM ZUM RAUM

1010 Wien, Landesgerichtsstr. 6
☎ 050 450-520 Fax 050 450-529

www.IMMO-CONTRACT.com

VERMITTLUNG VERWALTUNG BEWERTUNG

bürgerlichen Rechtes, zurückgegriffen werden¹⁶, wobei aber vom ursprünglichen Verständnis der den Begriff verwendeten Rechtsdisziplin abgehend der Begriff zur Umschreibung eines umfassender verstandenen wirtschaftlichen Geschehens verwendet wird¹⁷. Schließlich bleibt noch die unmittelbare Verbindung der Steuerfolge mit dem Inhalt der Begriffe aus einem anderen Rechtsgebiet, sodass der Bedeutungsinhalt des Begriffes zur Gänze in das Steuerrecht übernommen wird¹⁸.

Bei der Auslegung eines steuerlichen Tatbestandes ist daher als erstes nach diesen drei Kategorien zu untersuchen, welcher Anknüpfungspunkt gegeben ist. Erfolgt die Anknüpfung nach rechtlichem (formalem) Anknüpfungspunkt, so ist der auszulegende Rechtsbegriff gemäß seiner Heimatdisziplin zu verstehen¹⁹.

Ist die rechtliche Verknüpfung nicht gegeben, erfolgt die Interpretation nach dem tatsächlichen wirtschaftlichen Geschehen²⁰. Ziel ist es, dass in diesen Fällen nicht eine Besteuerung formell gleicher Rechtsgestaltungen, sondern wirtschaftlich gleich gelagerter Sachverhalte erfolgen soll²¹. Dieser wird im Zweifel jedenfalls der Vorrang vor der rechtlichen Anknüpfung gegeben²².

Bei der direkten Anknüpfung an das Steuerrecht selbst ist die steuerliche und wirtschaftliche Betrachtungsweise dem Rechtsbegriff bereits inhärent. Hier liegt ganz klar die Alleingültigkeit des Steuerrechtes für die Auslegung vor.

Die Auswahl der Auslegungstechniken nach obigem Sinn erfolgt, da es sich um Rechtsvorschriften der österreichischen Rechtsordnung handelt, ausschließlich nach den allgemeinen Auslegungsvorschriften der juristischen Methodenlehre²³, wobei die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Sinne des § 21 Absatz 1 BAO als ein Element der teleologischen Interpretation zur Anwendung kommt²⁴, um das Ziel der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erreichen²⁵.

Diese Vorschriften über die wirtschaftliche Betrachtungsweise stellen aber keinen eigenen Steuertatbestand dar, sondern dienen nur zur Auslegung der Steuertatbestände, denen wiederum die Sachverhalte zuzuordnen sind. Eine vom Tatbestand losgelöste Sachverhaltsbeurteilung ist durch § 21 BAO nicht gedeckt²⁶.

Mit der Vorgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung der Rechtsbegriffe gibt der Gesetzgeber jedenfalls den Hinweis, dass für die Auslegung von Steuernormen im Zweifel die Technik der wirtschaftlichen Anknüpfung zu verwenden ist²⁷. Richtigerweise bleibt aber der zu beurteilende Sachverhalt maßgeblich, über den sich die Behörde nicht hinwegsetzen darf, indem sie eine typisierende Betrachtungsweise vornimmt²⁸. Von der Rechtsprechung wird in diesem Rahmen aber zugelassen, dass bei privater Mitveranlassung bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes statt der konkreten tatsächlichen die typischerweise zu vermutende Nutzung entscheidend sei²⁹. Dies lässt sich aber nur damit rechtfertigen, dass im Rahmen der Beweiswürdigung ein sogenannter Prima-Facie-Beweis (Anscheinsbeweis) angestellt wird, bei dem bei häufig vorkommenden und nur in Einzelheiten abweichenden Gestaltungen von der Behörde zunächst von einem typischen Geschehensablauf ausgegangen wird und der Steuerpflichtige den Gegenbeweis zu erbringen hat³⁰. Es

16 Siehe etwa „Vermietung und Verpachtung“ nach § 28 EStG; siehe auch VwGH 94/13/0239 vom 19.02.1997

17 Methode der indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 425, siehe auch *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 8

18 Methode der rechtlich (formalen) Anknüpfung siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 425, siehe auch *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 8, siehe auch zB § 25 Ziffer 1 BAO mit dem Begriff „Ehegatte“ oder § 188 Absatz 4 BAO mit dem Begriff „Wohnungseigentum“

19 Siehe § 21 Absatz 2 BAO, der für diesen Fall ausdrücklich vorsieht, dass abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften von der Bestimmung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unberührt bleiben; zu allem siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 426, *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 14; siehe auch VwGH 93/17/0461 vom 23.06.1995

20 *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 426

21 Siehe *Vaishor* Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 50 mwN

22 Siehe *Vaishor* Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 50 mwN

23 Zu diesen siehe zB *Bydlinski* Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff 2. Auflage 1991, Seite 454; derselbe in *Rummel* ABGB Kommentar 3. Auflage § 6 Ziffer 1 ff; *Posch* in *Schwimann* ABGB Praxiskommentar Band 1, 3. Auflage zu § 6 Rz 1 ff

24 *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 421, *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 8, *Vaishor* Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 50, siehe auch VwGH 83/14/0215 vom 25.09.1984 (Vorrang der theologischen Interpretation vor der logischen und grammatikalischen)

25 Siehe VwGH 85/14/0134 vom 14.01.1986; siehe auch *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 11

26 *Doralt / Ruppe / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 428, *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 10 ff, weiters auch VwGH 91/16/0010 vom 25.02.1993, VwGH 82/13/239 vom 11.05.1983, VwGH 95/13/0071 vom 20.04.1995

27 Siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 430

28 Siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 429, *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 21 Rz 13

29 Siehe VwGH 99/13/0202 vom 24.11.1999, VwGH 94/13/0145 vom 19.07.2000, weiters *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 429

30 Siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 429; zum Prima-Facie-Beweis siehe VwGH 2010/12/0051 vom 29.06.2011

ist daher auch im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise unverändert von der Behörde vom Sachverhalt auszugehen und dieser zu qualifizieren und es besteht jederzeit die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, durch geeignete Beweismittel³¹ die Richtigstellung in seinem Sinn zu bewirken.

bbb. Steuerumgehung

Eine weitere Einschränkung für die zivilrechtliche Gestaltung von Verträgen sieht das Steuerrecht dadurch vor, dass bei einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes eine Umgehung oder Minderung der Abgabepflicht nicht eintreten kann³².

Da es dem Rechtsunterworfenen freisteht, bürgerlich rechtliche Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach seinem Gutdünken in Gebrauch zu nehmen und somit auch durchaus das Ziel verfolgen kann, mit einem Rechtsvorgang der geringsten Steuerbelastung zu unterfallen³³, liegt der Missbrauch darin, dass die rechtliche Gestaltung in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absatz der Steuervermeidung findet, somit der gewählte Weg nicht als sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt oder der Vorgang ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre³⁴.

Ausgeschlossen wird ein Missbrauch aber, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe für eine augenscheinlich ungewöhnliche Gestaltung sprechen, so beispielsweise wenn abgabenrechtliche Begünstigungen auf einem vom Gesetz ausdrücklich vorgesehenen Weg erreicht werden³⁵, aber auch mietrechtliche Erwägungen³⁶ oder gewerberechtliche Gründe³⁷ und sozialversicherungsrechtliche Vorgaben³⁸.

Zusätzlich wird vom Verwaltungsgerichtshof nur mit einer Kette von Rechtshandlungen der Missbrauchstatbestand als erfüllt angesehen³⁹, ein einzelner Rechtsschritt erfüllt daher den Tatbestand nicht, wie beispielsweise die Gründung einer Kapitalgesellschaft als gesellschaftsrechtlicher

Einzelvorgang nicht der Regelung des § 22 BAO zuordenbar ist⁴⁰.

Auch nach der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechtes ist bislang nicht eindeutig entschieden worden, ob die Vorgaben des § 22 BAO für den Missbrauch für jeden Steuertatbestand anwendbar sind oder nur bei Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁴¹. Die Anwendung durch die Steuerbehörde ist daher scheinbar in jedem Fall durch die Auslegung des Gesetzes seitens der öffentlich-rechtlichen Höchstgerichte gedeckt, wobei aber ebenso zu beachten ist, dass nur im Bereich der Bestimmungen der § 21 bis 24 BAO als Sondertatbestände die Abgabenbehörde berechtigt und verpflichtet ist, bei der Erhebung der Abgaben von der Gestaltung der Vertragsparteien abzugehen⁴². Jedenfalls wird in diesem Zusammenhang auch die Möglichkeit wahrgenommen, die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ebenso wie von Verträgen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern auf einen möglichen Missbrauch zu überprüfen⁴³.

Das Vorliegen eines Missbrauchsfalles muss von der Behörde nachgewiesen werden⁴⁴, wobei dies sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht betrifft⁴⁵. Missbrauch beinhaltet daher auch ein subjektives Element, in dem der Steuerpflichtige die Absicht der Steuerumgehung bei seiner Handlung haben musste, dies im Sinne der Erreichung einer bewussten Minderung oder zumindest eines bewussten Aufschubes der Steuerbelastung⁴⁶.

Hingegen trifft den Steuerpflichtigen die Beweislast für allfällige außersteuerliche Gründe, die den Missbrauch ausschließen⁴⁷.

Wird von der Abgabebehörde ein Missbrauch aufgedeckt und festgestellt, so hat sie die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären⁴⁸.

RA Mag. Wolfgang Ruckenbauer

(Fortsetzung folgt)

31 Zu diesen siehe § 166 ff BAO

32 Siehe § 22 Absatz 1 BAO

33 Siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 434, *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 22 Rz 1, siehe auch VfGH V14/80 vom 08.05.1980

34 Siehe ständige Judikatur des VwGH, siehe VwGH 2012/15/0162 vom 30.04.2015; VwGH 2001/13/0018 und 0019 vom 10.08.2005; VwGH 2000/13/0176 vom 19.01.2005, VwGH 2001/14/0188 vom 22.09.2005, siehe auch *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 434 mwN, *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 22 Rz 2 mwN

35 Siehe VwGH 82/13/0239 vom 11.05.1983

36 Siehe VwGH 91/14/0154 vom 10.12.1991

37 Siehe VwGH 85/13/0086 vom 05.04.1989

38 Siehe VwGH 90/14/0208 vom 15.01.1991, zu allem siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 434, *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 22 Rz 4

39 Siehe zB VwGH 2012/15/0162 vom 30.04.2015; VwGH 2003/13/0026 vom 29.12.2006; VwGH 2001/14/0188 vom 22.09.2005

40 Siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 434

41 Zum Streit zwischen den sogenannten Theorien „Innentheorie“ und „Außentheorie“ zu § 22 BAO; siehe auch *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 432 f sowie *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 22 Rz 6 ff, beide mit den jeweiligen Judikaturnachweisen

42 Siehe VwGH 89/13/0093 vom 06.11.1991

43 Siehe VwGH 2010/13/0115 vom 17.12.2014

44 Siehe VwGH 2061/71 vom 09.11.1972; siehe auch *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 434

45 Siehe VwGH 88/14/0184 vom 29.11.1988; siehe auch *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 22 Rz 3

46 Siehe *Doralt / Ruppe* Steuerrecht, Band II, 4. Auflage, Rz 434

47 Siehe VwGH 86/14/0203 vom 07.11.1989; siehe auch *Ritz* Kommentar zur BAO 2. Auflage zu § 22 Rz 4

48 Siehe § 22 Absatz 2 BAO