



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Fruchtgenuss an Immobilien

im Einkommensteuer- und Grunderwerbsteuerrecht“

verfasst von / submitted by

Mag.^a iur. Mona Zink

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2016 / Vienna 2016

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and
Accounting

Betreut von / Supervisor:

DDr. Klaus Wiedermann

Zusammenfassung / Abstract

Diese Arbeit soll einen Einblick in die Bedeutung der Einräumung von Fruchtgenussrechten an Immobilien im Einkommen- und Grunderwerbsteuerrecht geben. Einführend werden zivilrechtliche Aspekte und sich daraus ergebende verschiedene Ausgestaltungsmöglichkeiten aufgezeigt. Insbesondere wird auf die Verteilung der Rechte und Pflichten des Fruchtgenussbestellers und des Fruchtgenussberechtigten eingegangen, weil diese Indikatoren sowohl für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums und auch der Einkünfte als auch für das Recht der Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung darstellen. Im zweiten Kapitel wird als Einstieg die Anerkennung durch die Finanzverwaltung und die Auswirkungen der verschiedenen Fruchtgenussarten beschrieben. Als Kernstück wird sodann die Zurechnung der Einkünfte entweder an den Fruchtgenussbesteller oder an den Fruchtgenussberechtigten behandelt. Besonderer Augenmerk wird auf die von Finanzverwaltung und Judikatur herausgearbeiteten Voraussetzungen gelegt. Anschließend wird, aufbauend auch auf die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums, das Recht zur Absetzung für Abnutzung diskutiert. Auch die Übertragung des Fruchtgenussrechtes wird letztlich bearbeitet. Das dritte Kapitel zeigt die Behandlung des Fruchtgenussrechtes, insbesondere im Lichte der Novellierungen des Grunderwerbsteuergesetzes, auf.

This master thesis should deliver insight to the importance of the right of enjoyment of fruits and benefits at real estate in context to income tax and real estate transfer tax. In the beginning the aspects of civil law, especially the rights and obligations of the contracting parties, should be pointed out because these indicate the attribution of the income and also the right of depreciation. The second chapter should point out the types of enjoyment of fruits and benefits. In particular, the attribution of the income and the different requirements should be discussed. Also the possibility of depreciation and the transfer or the sale are part of the main chapter. The last part of the thesis should show the meaning of the right of fruits and benefits in context to the recent amendment to the act on real estate transfer tax.

Inhaltsverzeichnis

1	Zivilrechtliche Grundlagen.....	1
1.1	Einstieg.....	1
1.2	Wesen aller Dienstbarkeiten.....	1
1.3	Arten der Dienstbarkeiten und Abgrenzung des Fruchtgenussrechtes.....	2
1.3.1	Dingliche und obligatorische Nutzungsrechte.....	2
1.3.2	Dienstbarkeitsarten, und Einordnung und Abgrenzung des Fruchtgenussrechtes ..	3
1.4	Definition des Fruchtgenussrechtes.....	4
1.5	Gegenstand, Einräumung und Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechtes	5
1.5.1	Gegenstand des Fruchtgenussrechtes	5
1.5.2	Einräumung und Verbücherung des Fruchtgenussrechtes	6
1.5.3	Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechtes.....	7
1.6	Rechte und Pflichten des Fruchtgenussberechtigten	9
1.6.1	Rechte des Fruchtgenussberechtigten.....	9
1.6.2	Pflichten des Fruchtgenussberechtigten	11
1.7	Rechte und Pflichten des Fruchtgenussbestellers.....	12
1.7.1	Rechte des Fruchtgenussbestellers	12
1.7.2	Pflichten des Fruchtgenussbestellers.....	13
1.8	Erlöschen des Fruchtgenussrechtes	13
2	Fruchtgenuss im Einkommensteuerrecht	15
2.1	Kategorisierung des Fruchtgenussrechtes	15
2.1.1	Vorbehaltsfruchtgenuss, Zuwendungsfruchtgenuss und Sicherungsfruchtgenuss	
	15	
2.1.2	Bruttofruchtgenuss und Nettofruchtgenuss	17

2.1.3	Quotenfruchtgenuss und Anteilsfruchtgenuss	18
2.1.4	Entgeltlicher, unentgeltlicher und teilentgeltlicher Fruchtgenuss	19
2.2	Einräumung des Fruchtgenussrechtes	20
2.2.1	Unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes	20
2.2.2	Entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes	20
2.3	Wirtschaftsgut und wirtschaftliches Eigentum	22
2.3.1	Allgemeiner Wirtschaftsgutbegriff und Fruchtgenussrecht als Wirtschaftsgut ...	22
2.3.2	Allgemeines wirtschaftliches Eigentum	22
2.3.3	Wirtschaftliches Eigentum an der Fruchtgenusssubstanz	24
2.4	Zurechnung der Einkünfte	27
2.4.1	Allgemeine Zurechnung von Einkünften	27
2.4.2	Kriterien für die Zurechnung der laufenden Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten	28
2.4.3	Kriterien für die Zurechnung der laufenden Einkünfte an den Fruchtgenussbesteller	36
2.4.4	Zurechnung der laufenden Einkünfte bei Vorbehaltsfruchtgenuss	37
2.4.5	Zurechnung der laufenden Einkünfte bei Zuwendungsfruchtgenuss	38
2.5	Absetzung für Abnutzung	40
2.5.1	Absetzung für Abnutzung bezüglich der Liegenschaft als Fruchtgenusssubstanz 40	
2.5.2	Absetzung für Abnutzung bezüglich des Fruchtgenussrechtes per se	46
2.6	Übertragung des Fruchtgenussrechtes	47
2.6.1	Unentgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechtes	48
2.6.2	Entgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechtes	49
3	Fruchtgenuss im Grunderwerbsteuerrecht	57

3.1 Vorbehaltsfruchtgenuss	57
3.1.1 Vorliegen eines Erwerbsvorganges gemäß § 1 GrEStG.....	57
3.1.2 Bemessungsgrundlage	58
3.1.3 Steuertarif	62
3.2 Zuwendungsfruchtgenuss	63
Literaturverzeichnis	64

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch idF BGBl. I Nr. 43/2016
Abs	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
BAO	Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben idF BGBl. I Nr. 163/2015
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof (Deutschland)
BMF	Bundesministerium für Finanzen
ESt	Einkommensteuer
EStG	Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen idF BGBl. I Nr. 53/2016
EStR	Einkommensteuerrichtlinie, Richtlinie des BMF vom 25.08.2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015
f	folgend
ff	fortfolgend
GGG	Bundesgesetz vom 27. November 1984 über die Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren idF BGBl. I Nr. 160/2015
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Bundesgesetz vom 2. Juli 1987 betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer idF BGBl. I Nr. 163/2015
hA	herrschende Ansicht
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
Jakom	Jahreskommentar
JEV	Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
Jud	Judikatur
Lit	Literatur
lit	litera

MRG	Bundesgesetz vom 12. November 1981 über das Mietrecht idF BGBl. I Nr. 100/2014
mwV	mit weitem Verweisen
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
Rsp	Rechtsprechung
RZ	Randziffer
SWK	Steuer- und WirtschaftsKartei (Zeitschrift)
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UVS	Unabhängiger Verwaltungssenat
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WEG	Bundesgesetz über das Wohnungseigentum 2002 idF BGBl. I Nr. 87/2015
zB	zum Beispiel

1 Zivilrechtliche Grundlagen

1.1 Einstieg

Die Rechtsinstitute der Dienstbarkeiten, wozu auch das Fruchtgenussrecht zählt, sind ihrem Wesen nach den Sachenrechten zuzuordnen. Da das Steuerrecht keine expliziten Regelungen bietet, muss sowohl bezüglich der Definitionen als auch bezüglich der Ausgestaltung und der damit einhergehenden Rechte und Pflichten der am Nutzungsrecht Beteiligten auf das Zivilrecht zurückgegriffen werden. Demzufolge soll dieses Kapitel einen Überblick über die zivilrechtlichen Grundlagen schaffen und bereits auch steuerrechtlich relevante Problemkreise aufzeigen.

1.2 Wesen aller Dienstbarkeiten

Die in §§ 472 ff ABGB geregelten Servituten sind beschränkte dingliche Rechte, eine fremde Sache auf eine näher umschriebene Art zu nutzen oder bestimmte Einwirkungen des Eigentümers oder aber auch eines Dritten auf die Sache zu untersagen.¹

Folgende Wesensmerkmale sind allen Dienstbarkeiten gemein:²

- Duldungspflicht („Servitus in faciendo consistere nequit“)

Grundsätzlich ist der Eigentümer bloß zu einem Dulden und Unterlassen verpflichtet.³ Als Nebenpflicht kann der Eigentümer aber ausnahmsweise zu einem aktiven Verhalten angehalten sein, so vor allem im Ausmaß des § 508 3. Satz ABGB.⁴

- Unübertragbarkeit und Unteilbarkeit

Der Dienstbarkeitsberechtigte ist ohne der Zustimmung des Eigentümers in keinerlei Ausmaß berechtigt, die Servitut zu teilen oder zu übertragen, und zwar weder auf eine andere dienende Sache noch zugunsten einer anderen Person. Eine Ausnahme stellt allerdings das Fruchtge-

¹ Vgl Iro, Bürgerliches Recht Band IV Sachenrecht⁵ (2013), in *Apathy* (Hrsg), Bürgerliches Recht, 253.

² Vgl Iro, Bürgerliches Recht Band IV Sachenrecht⁵ (2013), in *Apathy* (Hrsg), Bürgerliches Recht, 255 ff; *Koziol - Welser/Kletecka*, Grundriss des bürgerlichen Rechts Band I¹⁴ (2014), 1337 ff.

³ Aktuelle Vertiefung: *Hagen*, Unterscheidung von Dienstbarkeiten und Reallasten, *immolex* 2015, 157; OGH 29.1.2014, 7 Ob 1 75/13f.

⁴ Verpflichtung zur Tragung von Erhaltungsaufwendungen, sofern diese den Nutzen übersteigen.

nussrecht dar, welches nach hM und VwGH der Ausübung nach und nunmehr nach dem VwGH auch der Substanz nach übertragbar sein soll.⁵

- Beschränkung der Ausübung („Servitus est civiliter exercenda“)

Die Ausübung der Dienstbarkeit hat zwar nach dem Ermessen des Berechtigten zu erfolgen, allerdings unter Schonung der Substanz und ohne Erweiterungen der Natur und des Zwecks.

- Erlöschen bei Vereinigung der Rechtsposition des Eigentümers und des Berechtigten („Nemini res sua servit“)

1.3 Arten der Dienstbarkeiten und Abgrenzung des Fruchtgenussrechtes

1.3.1 Dingliche und obligatorische Nutzungsrechte

Die Dinglichkeit der Dienstbarkeiten räumt dem Dienstbarkeitsberechtigten eine absolut geschützte Rechtsposition ein, die gegenüber jedermann durchsetzbar ist. Diese vollinhaltliche Wirkung, sowohl gegenüber dem Eigentümer als auch gegenüber jedem Dritten, unterscheidet die Dienstbarkeiten von rein obligatorischen Rechten, wie zB Nutzungsrechten durch Miet- oder Pachtverträge.⁶

Mangelt es bei den Vertragsparteien an der Absicht auf Begründung eines dinglichen Rechtes, dann kann ein bloß obligatorisches Nutzungsrecht, mit den entsprechenden Charakteristika, aber ohne dingliche Wirkung, zustande kommen.⁷ Liegt nun bei den Parteien kein Wille auf Eintragung eines Fruchtgenussrechtes in das Grundbuch vor, kann aufgrund des fehlenden Modus kein dingliches Fruchtgenussrecht, sondern bloß ein, diesem ähnelndes obligatorisches Nutzungsrecht begründet werden.⁸ Dies zieht sodann nach sich, dass auf solche obligatorischen Rechte die Regelungen des allgemeinen Schuldrechts anzuwenden sind und damit keine Wirkung gegenüber Dritten, sondern bloß zwischen den Parteien, entfaltet wird.⁹

⁵ Dazu später unter 1.5.3 Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechtes.

⁶ Vgl. Iro, Bürgerliches Recht Band IV Sachenrecht⁵ (2013), in Apathy (Hrsg), Bürgerliches Recht, 253.

⁷ Vgl. Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 21.

⁸ OGH 24.3.2987, 2 Ob 515/87; OGH 16.6.1988, 6 Ob 594/88; OGH 1.12.1988, 6 Ob 705/88; OGH 29.11.1995, 7 Ob 603/94; OGH 23.2.2011, 3 Ob 208/10z.

⁹ OGH 23.2.2011, 3 Ob 208/10z; vgl. Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 21; Näheres dazu Dullinger, Bürgerliches Recht Band II Schuldrecht Allgemeiner Teil⁵ (2014), in Apathy (Hrsg), Bürgerliches Recht.

1.3.2 Dienstbarkeitsarten, und Einordnung und Abgrenzung des Fruchtgenussrechtes

Das ABGB unterscheidet zwischen Personalservituten (Personaldienstbarkeiten) und Realservituten (Grunddienstbarkeiten) - abhängig von dem berechtigten Subjekt.¹⁰ Erstere begünstigen eine bestimmte Person, während letztere das Eigentum am dienenden Grundstück beschränken und zugleich jenes des herrschenden Grundstückes erweitern und somit die Berechtigung aus dem Nutzungsrecht mit dem Grundstück verknüpfen.¹¹

Außerdem besteht die Möglichkeit der Einräumung von sogenannten unregelmäßigen Servituten.¹² Dabei handelt es sich um eine Mischform von Grund- und Personaldienstbarkeiten.¹³ Davon umfasst sind zum einen Servituten, die ihrem Inhalt nach Realservituten entsprechen, jedoch unabhängig vom Eigentum an einem Grundstück *ad personam* eingeräumt werden, zum anderen um Personaldienstbarkeiten, die zugunsten des jeweiligen Eigentümers einer Liegenschaft eingeräumt werden.¹⁴

Die Realservituten teilen sich weiter in die Gruppe der Feldservituten, bei denen das herrschende Grundstück der Landwirtschaft dient, und in jene der Hauservituten, bei denen ein anderer Gebrauch im Vordergrund steht.¹⁵

Zu den Personaldienstbarkeiten zählt das ABGB taxativ das Fruchtgenussrecht, das Gebrauchsrecht und das Wohnungsrecht.¹⁶ Das Gebrauchsrecht gewährt den Gebrauch einer fremden Sache ohne Verletzung der Substanz mit der Beschränkung auf die persönlichen Bedürfnisse des durch Grundbuchsvermerk Berechtigten.¹⁷ Dieses unterscheidet sich vom Fruchtgenussrecht nicht inhaltlich, sondern bloß umfänglich.¹⁸ Während der Fruchtnießer das hingegebene Gut unter Schonung der Substanz uneingeschränkt nutzen darf, ist das Gebrauchsrecht auf die Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse, welche nach einem allge-

¹⁰ Vgl. Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 9.

¹¹ Vgl. Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 9.

¹² § 479 ABGB.

¹³ Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 23.

¹⁴ Vgl. Iro, Bürgerliches Recht Band IV Sachenrecht⁵ (2013), in Apathy (Hrsg.), Bürgerliches Recht, 254.

¹⁵ Vgl. Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 11.

¹⁶ Vgl. Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 22.

¹⁷ Vgl. § 504 ABGB; vgl. Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 34f; Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 22.

¹⁸ Vgl. Iro, Bürgerliches Recht Band IV Sachenrecht⁵ (2013), in Apathy (Hrsg.), Bürgerliches Recht, 264; vgl. Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 34f; vgl. Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 22.

meinen, nicht rein subjektiven Maßstab festzustellen sind, beschränkt.¹⁹ Obwohl das Wohnungsrecht im ABGB als dritte Art der Personalservituten ausdrücklich genannt wird, kann dieses je nach Ausgestaltung nur entweder als Fruchtgenuss- oder als Gebrauchsrecht behandelt werden. Ein Wohnungsgebrauchsrecht ist anzunehmen, wenn eine Benützung nur zu den eigenen Bedürfnissen des Berechtigten vorgesehen werden soll.²⁰ Sollen hingegen alle bewohnbaren Teile des Hauses samt Nebenräume ohne Einschränkung der Nutzung unterliegen, liegt eine Wohnungsfruchtnießung vor.²¹

1.4 Definition des Fruchtgenussrechtes

„Die Fruchtnießung ist das Recht, eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkungen zu genießen.“²²

Der Fruchtgenuss stellt somit das dingliche Recht auf volle Nutzung einer fremden Sache dar.²³ Hinsichtlich des Vollrechts am Fruchtgenussgegenstand kommt es sohin zu einer gewissen Aufspaltung: Dem Fruchtgenussberechtigten stehen die Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse zu, weshalb sich seine Position Dritter gegenüber jener eines Eigentümers annähert.²⁴ Allerdings darf er über die dienende Sache weder rechtlich verfügen, dh diese veräußern oder belasten, noch deren Bewirtschaftungsart verändern.²⁵

¹⁹ Vgl Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 34f; vgl Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 22.

²⁰ OGH 13.10.1983, 7 Ob 638/83; OGH 11.10.1984, 7 Ob 644/84; vgl Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 35f; vgl Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 22f.

²¹ Handelt es sich aber um eine einzelne Wohneinheit, ist von einem Gebrauchsrecht auszugehen. Gleiches ist beim vertraglichen Ausschluss des Rechts zur Vermietung anzunehmen; OGH 13.10.1983, 7 Ob 638/83; OGH 11.10.1984, 7 Ob 644/84; vgl Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 35f; vgl Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 22f.

²² § 509 ABGB.

²³ OGH 30.4.1996, 4 Ob 2074/96w; OGH 9.9.2008, 5 Ob 89/08m; OGH 15.7.2010, 5 Ob 131/10s.

²⁴ Vgl Spath in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 1; vgl Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 3 (2014, rdb.at).

²⁵ Spath in Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 1.

1.5 Gegenstand, Einräumung und Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechtes

1.5.1 Gegenstand des Fruchtgenussrechtes

Gegenstand der Fruchtnießung kann grundsätzlich jede fremde Sache sein, sofern diese unverbrauchbar ist.²⁶ Als Hauptanwendungsfall in der Praxis gilt wohl der Fruchtgenuss an Liegenschaften, weshalb diesem auch in dieser Arbeit besonderes Augenmerk gewidmet werden soll. Allerdings sind grundsätzlich auch bewegliche Sachen²⁷, unkörperliche Sachen, wie Anteile an Kapital- und Personengesellschaften, und auch bloße Rechte, wie Gesellschaftsrechte oder Forderungen, als dienende Substanz denkbar.²⁸ Sogar die Einräumung eines Unternehmensfruchtgenusses wird höchstgerichtlich anerkannt.²⁹ Da ein Unternehmen für gewöhnlich zwingend eine Sach- und Rechtsgesamtheit darstellt, müssen die Gegenstände des Unternehmens einzeln betrachtet werden. Ein Fruchtgenussrecht kann nur an unverbrauchbaren Sachen, zB an Gegenständen des Anlagevermögens, begründet werden, während Gegenstände des Umlaufvermögens, nach allgemeinen Regeln in das Eigentum des Fruchtgenussberechtigten übergehen müssten und dessen Wert daher nach Beendigung des Fruchtgenussrechtes dem Fruchtgenussgeber erstattet werden müsste.³⁰

Der Fruchtgenuss kann auf ideelle oder räumlich abgegrenzte Teile einer Liegenschaft beschränkt werden.³¹ Aber auch der auf bestimmte Grundflächen oder Räume eines Hauses beschränkte Fruchtgenuss belastet die gesamte Liegenschaft.³² Diese Möglichkeiten dürfen aber nicht dahin führen, dass ein bloß mit einer ideellen Quote Beteiligter ein Fruchtgenussrecht an einem räumlich bestimmten Teil einer Liegenschaft bestellt.³³ Da dem schlichten Miteigentümer kein Recht auf Nutzung eines bestimmten Liegenschaftsteils zusteht, bedürfte die Ein-

²⁶ Vgl § 510 ABGB; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 4 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 2; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 2.

²⁷ OGH 13.5.1997, 5 Ob 2250/96k.

²⁸ Vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 4 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 2.

²⁹ OGH 6.4.1965, 8 Ob 84/65.

³⁰ Beurteilung unter Anwendung allgemeiner Grundsätze des bürgerlichen Rechtes: *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 26f.

³¹ Ständige Rsp: OGH 17.4.1985, 1 Ob 547/85; 11.12.1985, 1 Ob 671/85; OGH 20.6.1990, 1 Ob 523/90; OGH 24.3.1992, 5 Ob 34/92; OGH 13.10.1992, 5 Ob 143/92; OGH 29.6.1999, 5 Ob 167/99s; OGH 24.4.2002, 3 Ob 318/01p; OGH 1.10.2002, 5 Ob 193/02x; OGH 7.10.2003, 5 Ob 200/03b; OGH 16.8.2007, 3 Ob 85/07g; 6.11.2007, 5 Ob 230/07w; Jüngst: OGH 14.2.2013, 1 Ob 247/12y; vgl auch *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 5 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 4.

³² OGH 22.10.1991, 5 Ob 114/91; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 5 (2014, rdb.at).

³³ OGH 9.9.2008, 5 Ob 89/08m;

räumung eines solchen Fruchtgenussrechtes und die damit zusammenhängende Eintragung in das Grundbuch, der Zustimmung aller Miteigentümer.³⁴ Hiervon abzugrenzen ist jene Konstellation, bei welcher ein Fruchtgenussrecht an einem Anteil einer im Miteigentum stehenden Liegenschaft eingeräumt wird. Hier kommt dem Fruchtgenussberechtigten das Recht des dem Anteilseigentümer zustehenden Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse zu.³⁵ Auf das Verhältnis zwischen Fruchtgenussberechtigtem eines Liegenschaftsanteils und den Eigentümern der nicht belasteten Liegenschaftsanteile sind die Vorschriften über die Eigentümergemeinschaft entsprechend anzuwenden.³⁶

1.5.2 Einräumung und Verbücherung des Fruchtgenussrechtes

Zur Begründung eines Fruchtgenussrechtes, als dingliches Recht, ist es erforderlich, dass sowohl Titel³⁷ als auch Modus vorliegen.³⁸ Bei Liegenschaften wird der Modus erst mit Urkundenhinterlegung (bei bücherlich nicht erfassten Liegenschaften) oder Eintragung des Fruchtgenussrechtes in das Grundbuch erfüllt.³⁹ Bei einer im Grundbuch eingetragenen Liegenschaft muss der Parteiwille auch die Verbücherung umfassen. Fehlt diese Absicht bei den Vertragsschließenden, dann kann ein, dem Inhalt nach dem Fruchtgenussrecht ähnliches Recht, jedoch nur ein obligatorisches Recht, entstehen.⁴⁰ Dieses bindet dann aber bloß die Parteien der Vereinbarung⁴¹ und kann gegenüber Dritten keinerlei Wirkung entfalten.

Das nicht verbücherte Fruchtgenussrecht geht bei Veräußerung der Liegenschaft oder eines Teiles derselben an einen gutgläubigen Erwerber unter und dem Fruchtgenussberechtigten steht nur ein Schadenersatzanspruch gegen den Veräußerer zu.⁴²

³⁴ OGH 29.8.2000, 1 Ob 139/00y; OGH 9.9.2008, 5 Ob 89/08m; OGH 14.2.2013, 1 Ob 247/12y; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 5 (2014, rdb.at); *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxis-kommentar⁴ (2012), § 509 RZ 4.

³⁵ Ständige Rsp: OGH 17.4.1985, 1 Ob 547/85; OGH 11.12.1985, 1 Ob 671/85; OGH 13.12.1990, 8 Ob 678/90; OGH 17.3.1993, 7 Ob 644/92; OGH 21.4.1993, 7 Ob 514/93; OGH 14.7.2005, 6 Ob 140/05i; OGH 29.1.2008, 1 Ob 11/08m; Jüngst: OGH 14.3.2013, 1 Ob 247/12y; OGH 25.8.2015, 5 Ob 127/15k; OGH 31.8.2015, 6 Ob 127/15t; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 6 (2014, rdb.at).

³⁶ Ständige Rsp: OGH 1.12.1988, 6 Ob 725/88; OGH 17.3.1993, 7 Ob 644/92; OGH 21.4.1993, 7 Ob 514/93; OGH 29.4.2003, 1 Ob 166/02x; Jüngst: OGH 14.3.2013, 1 Ob 247/12y; OGH 25.8.2015, 5 Ob 127/15k; OGH 31.8.2015, 6 Ob 127/15t; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 6 (2014, rdb.at); *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxis-kommentar⁴ (2012), § 509 RZ 5.

³⁷ Hier sei auf das allgemeine Schuldrecht verwiesen: vgl zB *Dullinger*, Bürgerliches Recht Band II Schuldrecht Allgemeiner Teil⁵ (2014), in *Apathy* (Hrsg), Bürgerliches Recht.

³⁸ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 24f.

³⁹ § 481 ABGB.

⁴⁰ Siehe bereits oben unter 1.3.1; OGH 24.3.2007, 2 Ob 515/87; OGH 16.6.1988, 6 Ob 594/88; OGH 1.12.1988, 6 Ob 705/88; OGH 29.11.1995, 7 Ob 603/94; OGH 23.2.2011, 3 Ob 208/10z; vgl auch *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 23.

⁴¹ OGH 23.2.2011, 3 Ob 208/10z.

⁴² OGH 30.9.1964, 3 Ob 112/64.

Ein bereits eingetragenes Fruchtgenussrecht steht der Eintragung eines weiteren Fruchtgenussrechtes oder eines Wohnungsgebrauchsrechtes entgegen.⁴³ Nachrangig zu einem, die gesamte Nutzung der Liegenschaft erfassenden, Fruchtgenussrecht kann ein Wohnrecht nicht eingeräumt werden, weil es aufgrund der Allumfassung der Nutzung eines Fruchtgenussrechtes zu einer Gebrauchsüberschneidung käme.⁴⁴

Außerdem ist auch die Ersitzung des Fruchtgenussrechtes, als dingliches Recht, grundsätzlich möglich.⁴⁵

1.5.3 Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechtes

Grundsätzlich können Realservitute nicht ohne Zustimmung des Eigentümers von der dienstbaren Sache abgesondert und übertragen werden.⁴⁶ Bezüglich der Übertragbarkeit von Fruchtgenussrechten wird von der Rechtsprechung aber ein abweichender Standpunkt vertreten.⁴⁷ Seit jeher steht außer Streit, dass ein Fruchtgenussrecht zumindest „der Ausübung nach“ übertragbar sei.⁴⁸ Im Fall einer solchen Übertragung wurde aber klargestellt, dass allein der ursprünglich dinglich Berechtigte dem Eigentümer gegenüber berechtigt und verpflichtet bleibt und somit das Recht mit allen Beschränkungen übertragen wird, die dem erstmaligen Fruchtgenussberechtigten auferlegt sind.⁴⁹ Sohin erlischt das übertragende Fruchtgenussrecht auch spätestens mit dem Tod des ursprünglichen Fruchtnießers, weil dieser gemäß „*nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet*“ nicht mehr Rechte übertragen kann, als ihm selbst

⁴³ Ständige Rsp: 21.6.1994, 5 Ob 55/94; OGH 12.6.1996, 5 Ob 2121/96i; 13.5.1997, 5 Ob 136/97d; 24.11.1998, 5 Ob 289/98f; OGH 29.6.1999, 5 Ob 167/99s; OGH 15.5.2001, 5 Ob 232/00d; OGH 9.10.2001, 5 Ob 235/01x; OGH 27.11.2001, 5 Ob 200/01z; OGH 14.7.2008, 5 Ob 82/08g; OGH 4.11.2008, 5 Ob 214/08v; OGH 25.11.2008, 5 Ob 157/08m; OGH 9.6.2009, 5 Ob 94/09y; OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b; OGH 24.4.2012, 5 Ob 72/12t.

⁴⁴ OGH 24.11.1998, 5 Ob 289/98f: Eine solchen Einräumung bedarf der Zustimmung des Fruchtgenussberechtigten, weil es einer (räumlichen) Einschränkung seiner Rechte käme und dieser sohin auch allen, damit einhergehenden, Konsequenzen zustimmen müsste.

⁴⁵ OGH 22.4.2010, 2 Ob 124/09p.

⁴⁶ § 485 ABGB; vgl auch *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 42.

⁴⁷ In Österreich kann man sich mangels ausdrücklicher Gesetzesnormierung hinsichtlich dieser Frage lediglich auf von der Rechtsprechung gebildete Grundsätze stützen. In Deutschland hingegen regelt § 1059 BGB, dass der Nießbrauch nicht übertragbar ist, jedoch dessen Ausübung einem anderen überlassen werden kann. Eine Anlehnung an diese Normen ist in der älteren österreichischen Rechtsprechung sehr wohl zu erkennen.

⁴⁸ OGH 21.2.1985, 7 Ob 513/85; OGH 3.10.1985, 6 Ob 633/85; OGH 22.10.1991, 5 Ob 144/91; OGH 29.11.1995, 7 Ob 603/94; OGH 2.9.1999, 2 Ob 99/97s; OGH 18.4.2001, 7 Ob 66/01h; OGH 6.6.2001, 6 Ob 104/01i; OGH 1.10.2002, 5 Ob 193/02x; OGH 9.10.2002, 7 Ob 171/02a; OGH 5.11.2002, 5 Ob 227/02x; vgl *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 26f; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 42; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 14 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 509 RZ 6; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 1; *Offenhuber*, Die Übertragung des Fruchtgenussrechtes, NZ 1903, 257;

⁴⁹ OGH 29.11.1995, 7 Ob 603/94.

zustehen.⁵⁰ Für diese Übertragung ist eine Eintragung in das Grundbuch erforderlich.⁵¹ Auch eine gänzliche oder teilweise Übertragung vom Fruchtgenussberechtigten an den Eigentümer ist denkbar, allerdings stellt sich sodann die Frage, ob nicht von einem gänzlichen oder teilweisen Verzicht des Fruchtgenussberechtigten auszugehen ist.⁵² Ob dies uno acto, etwa durch einen Vorbehalt von Nutzungsrechten, oder in zwei Rechtsgeschäften geschieht, ist grundsätzlich ohne Bedeutung.⁵³

Uneinigkeit bestand allerdings darüber, ob wirklich bloß eine Überlassung der Ausübung des Nutzungsrechtes oder eine tatsächliche Rechtsübertragung möglich sei. Im Jahr 2003 wurde sodann höchstgerichtlich festgestellt, dass auch die Übertragung des Fruchtgenusses „der Substanz nach“ möglich sei, weil sich deren Rechtswirkung von jener „der Ausübung nach“ nicht unterscheide. Da auch der Fruchtnießer kein Recht auf die Substanz der dienenden Sache habe, wohl aber auf deren Nutzung und Ertrag, sei es daher konsequent, „die offenbar aus Vorsicht ständig weiter tradierte Einschränkung der Übertragbarkeit von Fruchtgenussrechten aus deren bloße Ausübung fallen zu lassen, weil dafür keine tragfähigen Gründe zu finden sind.“⁵⁴ In weiterer Folge wurde diese Meinung bei ähnlichen Entscheidungen übernommen,⁵⁵ wobei im Einzelnen auch die ältere, einschränkende Ansicht einer Übertragung „jedenfalls“ der Ausübung nach, zitiert wurde.⁵⁶

Dieser Wandel in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung bewirkt mE wenig Veränderungen in der Praxis. Denn wie bereits *Koch*⁵⁷ und auch *Memmer*⁵⁸ vertreten, hat eine Übertragung der Substanz nach im Ergebnis bereits zuvor, lediglich durch vorsichtige Wortwahl verharmlost, gegolten. Zudem scheint, meiner Meinung nach, eine wirklich inhaltliche Abgrenzung einer Übertragung der Ausübung nach und jener der Substanz nach schwierig. Denn einem Fruchtgenussberechtigten steht, bereits dem Wortlaut des § 509 ABGB nach, bloß ein Gebrauchsrecht zu und eben keinerlei Rechte zu Eingriffen in die Substanz der dienenden Sache. Betrachtet man nun den reinen Nutzen als „Substanz“ des ursprünglich eingeräumten Frucht-

⁵⁰ OGH 29.11.1995, 7 Ob 603/94; OGH 28.1.2004, 3 Ob 268/03y; OGH 4.11.2008, 5 Ob 214/08v; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 14 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 509 RZ 6; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 1.

⁵¹ § 481 Abs 1 ABGB; OGH 4.10.1950, 1 Ob 453/50; OGH 29.11.1995, 7 Ob 603/94; 24.2.1998, 1 Ob 302/97m; OGH 18.4.2001, 7 Ob 66/01h; OGH 8.7.2002, 7 Ob 142/02m; 4.11.2008, 5 Ob 214/08v.

⁵² OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b; OGH 1.10.2002, 5 Ob 193/02x; vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 509 RZ 6; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 1.

⁵³ OGH 9.6.2009, 5 Ob 106/09p.

⁵⁴ OGH 28.1.2004, 3 Ob 268/03y; OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 14 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 509 RZ 6;

⁵⁵ OGH 1.12.2005, 2 Ob 122/05p; OGH 4.11.2008, 5 Ob 214/08v; OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v.

⁵⁶ OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b.

⁵⁷ *Koch in Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, Kommentar zum ABGB⁴ (2014), § 509 RZ 6.

⁵⁸ *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 14 (2014, rdb.at).

genussrechtes, sodann kann man, meiner Meinung nach, von einer Übertragung der Substanz nach sprechen. Wird unter Substanz allerdings die tatsächliche Verfügung über das Vollrecht der dienenden Sache verstanden, liegt eine solche Übertragung außerhalb der Berechtigung eines Fruchtnießers und ist somit einer Übertragung nicht zugänglich. Geht man daher von der bloßen Nutzung als Objekt des Fruchtgenusses aus, so wäre das Ergebnis einer Übertragung der Ausübung nach und einer Übertragung der Substanz nach ident. Sieht man die Verfügungsmacht über das Vollrecht als Fruchtgenusssubstanz an, so ist eine Differenzierung der beiden Übertragungsformen hinfällig, weil jene der Substanz nach dem Fruchtgenussberechtigten mangels Kompetenz gar nicht zugänglich ist. Letzen Endes herrscht sowohl von Judikatur als auch Lehre Einhelligkeit über die Konsequenzen⁵⁹ der Übertragung, sei diese „der Ausübung nach“ oder „der Substanz nach“ bezeichnet, weshalb wohl über Begrifflichkeiten hinweggesehen werden kann.

1.6 Rechte und Pflichten des Fruchtgenussberechtigten⁶⁰

1.6.1 Rechte des Fruchtgenussberechtigten

Als primäres Recht des Fruchtgenussberechtigten wird die Ausübung der vollen Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse zu nennen sein.

Dazu gehört vor allem das Recht zur Vermietung und Verpachtung.⁶¹ Die Begründung von Mietverhältnissen darf allerdings nur zu ortsüblichen Bedingungen passieren, nicht jedoch unter der Bedingung der Unentgeltlichkeit oder der Bedingung der zeitlich weit über den Tod des Fruchtgenussberechtigten hinausreichenden Befristung.⁶² Nach Judikatur und hA wird der

⁵⁹ Nochmals zur Erinnerung: Eine Übertragung kann mit obligatorischer und auch dinglicher Wirkung passieren und zwar sowohl hinsichtlich eines realen als auch eines ideellen Teiles. Der ursprüngliche Fruchtgenussberechtigte bleibt allerdings im Grundbuch eingetragen und ist dem Eigentümer weiterhin verpflichtet. Außerdem erlischt das übertragende Fruchtgenussrecht spätestens mit Tod des ursprünglichen Fruchtnießers.

⁶⁰ Das folgende Kapitel soll bloß einen kurzen Überblick bieten. Sofern Details auch bei der steuerrechtlichen Beurteilung eine Rolle spielen, werde diese in den jeweiligen Kapiteln gesondert behandelt.

⁶¹ Ständige Rsp: OGH 18.2.1987, 1 Ob 712/86; OGH 10.1.1989, 4 Ob 506/89; OGH 13.12.1990, 8 Ob 678/90; OGH 8.5.1991, 8 Ob 1531/91; OGH 15.10.1992, 8 Ob 551/91; OGH 28.11.2000, 5 Ob 291/00f; OGH 18.4.2001, 7 Ob 66/01h; OGH 8.7.2002, 7 Ob 142/02m; OGH 9.19.2002, 7 Ob 171/02a; OGH 10.2.2004, 5 Ob 262/02v; OGH 14.7.2005, 6 Ob 140/05i; OGH 1.12.2005, 2 Ob 122/05p; OGH 21.6.2006, 7 Ob 58/06i; OGH 29.11.2007, 1 Ob 93/07v; OGH 29.1.2008, 1 Ob 11/08m; OGH 8.10.2008, 9 Ob 16/08f; OGH 4.11.2008, 5 Ob 170/08y; OGH 30.9.2009, ObA 16/09g; OGH 8.7.2010, 2 Ob 161/09d; OGH 15.7.2010, 5 Ob 131/10s; OGH 23.10.2012, 5 Ob 193/12m; OGH 14.3.2013, 1 Ob 247/12y; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 10 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 509 RZ 6; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 3; vgl *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 25f.

⁶² OGH 27.6.2006, 3 Ob 66/06m.

Bestandnehmer des Fruchtgenussberechtigten Hauptmieter, sofern der Bestandgeber ein volles Fruchtgenussrecht an der gesamten Liegenschaft, und nicht bloß an einer einzelnen Wohnung, hat.⁶³ Sofern bereits Bestandverträge existieren, tritt der Fruchtgenussberechtigte gemäß § 1120 ABGB (bzw gemäß § 2 Abs 1 MRG) in diese ein.⁶⁴ Der Übergang der Verträge bedarf keiner Mitteilung (oder gar Zustimmung des Bestandnehmers), sondern stellt eine vom Willen der Beteiligten unabhängige, kraft Gesetzes wirksam werdende Übernahme dar.⁶⁵ Während aufrehtem Fruchtgenussrecht kommen dem Fruchtnießer alle Rechte und Pflichten aus den Bestandsverträgen gegenüber den Bestandnehmern zu.⁶⁶ Daher entscheidet alleine er über Zinserhöhungen⁶⁷, Kündigungen⁶⁸ oder Entscheidungen betreffend Änderungen am Bestandsobjekt, die dem Mieter gesetzlich erlaubt sind, sofern er eine Zustimmung der Vermieters einholt⁶⁹. Außerdem stehen dem Fruchtgenussberechtigten ab Begründung des Fruchtgenussrechtes die Miet- bzw Pachtzinsen sowohl der bereits bestehenden, als auch der von ihm begründeten Bestandsverhältnissen zu.⁷⁰ Dieser hat Anspruch auf den vollen Ertrag, auch wenn dieser ungewöhnliche Ausmaße annehmen sollte, allerdings nur soweit, als er nach den Regeln der ordentlichen Wirtschaftsführung erzielt wird, nicht aber wenn er auf Raubbau oder auf außergewöhnlichen Naturereignissen beruht.⁷¹ Sihin sei also auf jene Erträge abzustellen, die der Fruchtnießer aus eigener Kraft, aufgrund seines persönlichen Engagements erzielen

⁶³ OGH 11.10.1984, 7 Ob 644/84; OGH 12.3.1992, 6 Ob 613/91; OGH 15.10.1992, 8 ob 551/91; OGH 11.3.1997, 5 Ob 2433/96x; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 11 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 8; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ3.

⁶⁴ Ständige Rsp: OGH 10.11.1948, 1 Ob 171/48; OGH 29.4.1970, 5 Ob 50/70; OGH 11.12.1984, 5 Ob 607/84; OGH 9.5.1985, 7 Ob 568/85; OGH 7.5.1987, 6 Ob 586/87; OGH 13.12.1990; 8 Ob 678/90; 11.11.1991, 2 Ob 570/91; OGH 11..1996, 6 Ob 2061/96y; OGH 11.9.1007, 6 Ob 231/97g; OGH 8.7.2002, 7 Ob 142/02m; OGH 29.6.2006, 6 Ob 121/06x; OGH 29.11.2007, 1 Ob 93/07v; OGH 14.5.2008, 5 Ob 88/08i; OGH 23.9.2008, 10 Ob 26/08h; OGH 4.11.2008, 5 Ob 170/08y; OGH 6.7.2011, 3 Ob 120/11k; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 11 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 8; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 3; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 35.

⁶⁵ OGH 4.11.2008, 5 Ob 170/08y; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 11 (2014, rdb.at).

⁶⁶ Ausgenommen jene Rechte und Pflichten, die mit der Stellung des Eigentümers verbunden sind;

⁶⁷ OGH 29.4.1970, 5 Ob 50/70; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 11 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 9.

⁶⁸ 8.7.2010, 2 ob 161/09d; Insbesondere auch wegen Eigenbedarfs: OGH 26.4.1950, 3 Ob 3/50; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 11 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 9.

⁶⁹ OGH 11.2.1959, 3 Ob 32/59; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 11 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §509 RZ 9.

⁷⁰ § 511 ABGB (dispositiv: OGH 24.11.2976, 8 Ob 545/76); OGH 29.11.2007, 1 Ob 93/07v; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 509 ABGB RZ 11, § 511 RZ 9 (2014, rdb.at); Später bei der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte von Bedeutung.

⁷¹ Vgl *Iro*, Bürgerliches Recht Band IV Sachenrecht⁵ (2013), in *Apathy* (Hrsg), Bürgerliches Recht, 265f; vgl *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 27.

kann. Mangels privatautonomer Vereinbarung gebührt dem Fruchtgenussberechtigten der Reinertrag, welcher sich nach Abzug aller nötigen Auslagen ergibt.⁷²

1.6.2 Pflichten des Fruchtgenussberechtigten

Der Fruchtgenussberechtigte ist, als bloßer Rechtsbesitzer, primär angehalten die Substanz der dienenden Sache zu schonen, und soll daher die Zweckbestimmung oder Bewirtschaftungsart nicht ändern.⁷³ Aus der Pflicht zur ordentlichen Wirtschaftsführung resultiert, dass der Fruchtnießer neben der Schonung der Substanz auch aktive Taten setzen muss, indem er den Stand, in welchen er die Sache übernommen hat, erhält und Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen besorgt.⁷⁴ Diese Besorgungen⁷⁵ hat er zu finanzieren, solange diese von den Erträgen gedeckt sind.⁷⁶

Sobald vor allem Bauführungen nicht von den Erträgen gedeckt sind, sieht das ABGB dispositive Regelungen vor.⁷⁷ Diesen zufolge wird zwischen notwendigen und nicht notwendigen Bauführungen unterschieden. Grundsätzlich sind zu notwendigen Bauführungen⁷⁸ sowohl der Eigentümer als auch der Fruchtnießer berechtigt, wobei jedoch primär der Eigentümer tätig werden soll.⁷⁹ Den Fruchtgenussberechtigten trifft aber die Pflicht, die notwendigen Baumaß-

⁷² § 512 Abs 1 ABGB (dispositiv: OGH 24.11.2976, 8 Ob 545/76); vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 512 ABGB RZ 1 (2014, rdb.at); vgl *Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 512 RZ 1; vgl *Hofmann* in *Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 512 RZ 1.

⁷³ Ständige Rsp: OGH 18.2.1987, 5 Ob 569/78; OGH 20.1.1988, 1 Ob 502/88; OGH 15.10.1992, 8 Ob 511/91; OGH 24.2.1998, 1 Ob 302/97m; OGH 19.12.2000, 1 Ob 93/00h; OGH 8.7.2002, 7 Ob 142/02m; OGH 6.12.2011, 10 Ob 85/11i; vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 513 ABGB RZ 3 (2014, rdb.at); vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 36.

⁷⁴ § 513 ABGB (dispositiv: OGH 10.1.1989, 4 Ob 506/89; OGH 26.4.1994, 4 Ob 536/94); Genauer: vgl *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 28ff; vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 513 ABGB RZ 1ff (2014, rdb.at); vgl *Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 513 RZ 1ff; vgl *Hofmann* in *Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 513 RZ 1ff.

⁷⁵ Umfasst sind sowohl privatrechtliche Lasten, als auch öffentlichrechtliche Schuldigkeiten. Genauer wird auf diese bei der steuerrechtlichen Behandlung der Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen eingegangen.

⁷⁶ OGH 6.2.1968, 8 Ob 19/68; OGH 4.9.1968, 5 Ob 213/68; OGH 11.11.1984, 7 Ob 644/84; OGH 10.1.1989, 4 Ob 506/89; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 36; Genauer: vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 512 ABGB RZ 4ff (2014, rdb.at); vgl *Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 512 RZ 1ff; vgl *Hofmann* in *Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 512 RZ 1ff.

⁷⁷ §§ 514-516 ABGB.

⁷⁸ OGH 14.3.1956, 1 Ob 149/56; OGH 29.10.1998, 6 Ob 203/98s; Notwendigkeit ist gegeben sobald die Erhaltung des Gebäudes betroffen ist, nicht aber schon durch bloße Steigerung der Konkurrenzfähigkeit (OGH 29.8.1956, 1 Ob 325/56); Auch: *Hofmann* in *Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 514 RZ 2; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 38.

⁷⁹ OGH 14.3.1956, 1 Ob 149/56; OGH 29.10.1998, 6 Ob 203/98s; vgl *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 31ff; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 38f; vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 516 ABGB RZ 3 (2014, rdb.at); vgl *Spath* in *Schwimann/Kodek*,

nahmen anzuzeigen.⁸⁰ Sodann liegt es in der Entscheidungsmacht des Eigentümers, ob er diese entweder selbst durchführt oder dies unterlässt und im Falle der Bauführung des Fruchtgenussberechtigten die entstandenen Aufwendungen ersetzt.⁸¹ Unterbleibt auf beiden Seiten die Baumaßnahme, hat der Eigentümer den entgangenen Nutzen zu ersetzen.⁸²

Handelt es sich um eine nicht notwendige Bauführung, so muss der Fruchtnießer diese nur bei vollständiger Entschädigung des Nutzungsentganges gestatten.⁸³

Bei den dispositiven Regelungen bezüglich Meliorationen wird zwischen erlaubten und unerlaubten Verbesserungen unterschieden.⁸⁴ Sind erstere einerseits zum klaren Vorteil des Eigentümers und andererseits auch von seinem Willen getragen, gebührt dem Fruchtnießer Ersatz.⁸⁵ Bei letzteren steht dieser Ersatz nicht zu und kann außerdem sogar Schadenersatzansprüche oder Ansprüche zur Wiederherstellung des vorherigen Zustandes zugunsten des Eigentümers auslösen.

1.7 Rechte und Pflichten des Fruchtgenussbestellers

1.7.1 Rechte des Fruchtgenussbestellers

Dem Fruchtgenussbesteller der dienenden Sache verbleiben alle jene Befugnisse, die zum einen mit der Stellung als Eigentümer verbunden sind und außerdem das Recht des Fruchtge-

ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 516 RZ 1f; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 516 RZ 1.

⁸⁰ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 38; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 516 ABGB RZ 3 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 516 RZ 1f; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 516 RZ 1.

⁸¹ § 515 ABGB; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 38f; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 516 ABGB RZ 4 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 516 RZ 1f; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 515 RZ 1.

⁸² Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 38f; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 516 ABGB RZ 4 (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 516 RZ 1f; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 515 RZ 1.

⁸³ OGH 18.2.1987, 1 Ob 712/86; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 39; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 516 ABGB RZ 9f (2014, rdb.at).

⁸⁴ § 517 ABGB; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 517 ABGB RZ 1f (2014, rdb.at); vgl *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 517 RZ 1f: Anwendung der allgemeinen Regelungen zur Geschäftsführung ohne Auftrag; vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 517 RZ 1.

⁸⁵ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 39; vgl *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 517 ABGB RZ 3 (2014, rdb.at); vgl *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 516 RZ 1.

nussberechtigten nicht schmälern.⁸⁶ Es verbleibt ihm vor allem das Recht zur Veräußerung und Belastung.⁸⁷

In vom Fruchtnießer geschlossene Bestandverträge tritt der Fruchtgenussgeber nach Beendigung des Fruchtgenussrechtes automatisch ein⁸⁸, außer diese wurden vom Fruchtgenussberechtigten zu ortsunüblichen Konditionen, und somit unter Überschreitung seiner Befugnisse, abgeschlossen.⁸⁹ Die Verträge erlöschen erst mit ordentlicher Kündigung entweder seitens des Bestandnehmers oder seitens des Eigentümers.⁹⁰

Außerdem hat der Eigentümer nach Beendigung des Fruchtgenussrechtes Anspruch auf Herausgabe jenes Betrages des Bestandzinses, welcher im Voraus bezahlt wurde, aber auf jenen Zeitraum entfällt, in dem kein Fruchtgenussrecht mehr bestanden hat.⁹¹

1.7.2 Pflichten des Fruchtgenussbestellers

Die Hauptpflicht des Fruchtgenussbestellers liegt im Dulden und Unterlassen zum Vorteil des Fruchtgenussberechtigten.⁹² Erhaltungspflichten treffen den Fruchtgenussbesteller grundsätzlich während aufrechem Fruchtgenussvertrag nicht, außer es handelt sich um Bauführungen.⁹³

1.8 Erlöschen des Fruchtgenussrechtes

Das Fruchtgenussrecht, als persönliche Dienstbarkeit, erlischt spätestens im Todeszeitpunkt des Fruchtgenussberechtigten bzw im Zeitpunkt des Untergangs der berechtigten juristischen

⁸⁶ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 41; vgl *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 23.

⁸⁷ OGH 30.9.1964, 3 Ob 112/64; OGH 13.11.1975, 7 Ob 164/75; OGH 10.2.2004, 5 Ob 262/02v; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 41; vgl *Hofmann* in *Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 3.

⁸⁸ Ständige Rsp: OGH 11.10.1984, 7 Ob 644/84; OGH 11.12.1984, 5 Ob 607/84; OGH 9.5.1985, 7 Ob 568/85; OGH 18.2.1987, 1 Ob 712/86; OGH 7.5.1987, 6 Ob 586/87; OGH 25.4.1990, 7 Ob 541/90; OGH 6.11.1990, 4 Ob 556/90; OGH 3.9.1992, 7 Ob 587/92; OGH 15.10.1992, 8 Ob 551/91; OGH 9.11.1993, 5 Ob 546/93; OGH 13.7.1995, 2 Ob 531/95; OGH 19.12.2000, 5 Ob 182/00a; OGH 28.11.2000, 5 Ob 291/00f; OGH 5.9.2002, 2 Ob 157/02f; OGH 27.6.2006, 3 Ob 66/06m; OGH 28.11.2013, 3 Ob 181/13h;

⁸⁹ OGH 18.2.1987, 1 Ob 712/86; OGH 27.6.2006, 3 Ob 66/06m; vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02}, § 509 ABGB RZ 13 (2014, rdb.at); vgl *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 25f.

⁹⁰ vgl ständige Rsp im Wesentlichen FN 87; vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02}, § 519 ABGB RZ 7 (2014, rdb.at).

⁹¹ Vgl *Memmer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1,02}, § 519 ABGB RZ 6 (2014, rdb.at); vgl *Spath* in *Schwimmann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), §519 RZ 1; vgl *Hofmann* in *Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 519 RZ 1.

⁹² Siehe bereits oben unter 1.2 Wesen der Dienstbarkeiten.

⁹³ Siehe bereits oben unter 1.6.2 Pflichten des Fruchtgenussberechtigten.

Person.⁹⁴ Auch ein Vererben des Fruchtgenussrechtes ist denkbar, denn eine Erstreckung des Fruchtgenussrechtes auf die ersten gesetzlichen Erben ist möglich.⁹⁵ Dies bedeutet, meiner Ansicht nach, dass ein Fruchtgenussrecht höchstens auf die vierte Generationen eingeräumt werden kann.⁹⁶ Da laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung⁹⁷ eine namentliche Eintragung in das Grundbuch aufgrund der ausreichenden Identifizierbarkeit nicht von Nöten ist, ist der Erbenbegriff, meiner Meinung nach, nicht auf bereits lebende Erben oder nascituri beschränkt. Allerdings muss dies ausdrücklich im Vertrag vorgesehen werden.⁹⁸ Das bloße Festsetzen eines Endtermins reicht für sich alleine nicht, um das Erlöschen über den Todeszeitpunkt des Fruchtnießers hinaus zu verschieben.⁹⁹

Kommt das Fruchtgenussrecht mehreren Berechtigten zu, so geht die Rsp¹⁰⁰ beim Fehlen vertraglicher Vereinbarungen davon aus, dass das Fruchtgenussrecht den übrigen Fruchtnießern anwächst.¹⁰¹ Abgesehen vom Todeseintritt kann ein Fruchtgenussrecht aber auch aufgrund vertraglich vereinbarter Bedingungen oder Befristungen erlöschen, oder aber auch durch Verzicht oder Verjährung.¹⁰²

⁹⁴ § 529 ABGB; vgl. *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 529 ABGB RZ 7ff (2014, rdb.at).

⁹⁵ OGH 29.8.1995, 5 ob 108/95.

⁹⁶ Grenzfallannahme: Aufgrund Vorversterbens ist der direkte gesetzliche Erbe Urenkel des Fruchtnießers. Im Allgemeinen wird wohl eher eine Lebensdauer von höchstens zwei Generationen anzunehmen sein, indem nämlich entweder Ehepartner (selbe Generation) oder Kinder (zweite Generation) Erben sind.

⁹⁷ OGH 29.8.1995, 5 ob 108/95.

⁹⁸ OGH 29.8.1995, 5 ob 108/95; vgl. *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 529 ABGB RZ 7ff (2014, rdb.at).

⁹⁹ OGH 29.8.1995, 5 ob 108/95.

¹⁰⁰ OGH 18.2.1981, 1 Ob 518/81.

¹⁰¹ Vgl. *Memmer in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.02}, § 529 ABGB RZ 6 (2014, rdb.at); vgl. *Spath in Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 529 RZ 1; vgl. *Hofmann in Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 529 RZ 1.

¹⁰² Vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), 43ff; vgl. *Feil*, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990), 91ff.

2 Fruchtgenuss im Einkommensteuerrecht

2.1 Kategorisierung des Fruchtgenussrechtes

Rechtsprechung, Finanzverwaltung¹⁰³ und Lehre¹⁰⁴ teilen das Fruchtgenussrecht je nach Ausgestaltung in unterschiedliche Kategorien ein. An diese Ausgestaltung sind differenzierte Rechtsfolgen im Sinne einer anderen steuerrechtlichen Behandlung geknüpft.¹⁰⁵

2.1.1 Vorbehaltsfruchtgenuss, Zuwendungsfruchtgenuss und Sicherungsfruchtgenuss

Die Differenzierung zwischen diese Ausgestaltungsmöglichkeiten basiert auf der Person des Fruchtgenussbestellers und jener des Fruchtgenussberechtigten und ist vor allem von Zielen und Zwecken, welche durch das Fruchtgenussrecht erreicht werden sollen, beeinflusst.

- **Vorbehaltsfruchtgenuss**

Von einem Vorbehaltsfruchtgenuss wird gesprochen, wenn das Eigentum an einer Sache übertragen wird, während dem Übertragenden gleichzeitig das Fruchtgenussrecht eingeräumt wird.¹⁰⁶ Anschaulich dargestellt, überträgt der alte Eigentümer bloß ein, mit dem Nutzungsrecht belastetes, Eigentum.¹⁰⁷ Auf Liegenschaften bezogen bedeutet dies, dass das Eigentum an dem Grundstück (zumeist unter zusätzlicher Verbücherung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots) übertragen wird und dem ehemaligen Eigentümer von nun an nur mehr die Ausübung des Fruchtgenussrechtes zusteht.

¹⁰³ Richtlinie des BMF vom 25.08.2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015 (ab nun: EStR 2000, Einkommensteuer-richtlinien 2000), RZ 111ff.

¹⁰⁴ ZB Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG online - Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Stand 1.7.2014, rdb.at), § 2 RZ 148ff; Jakom/Laudacher, EStG⁸, 2015 § 2 RZ 45; Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (Stand 1.9.2014, rdb.at), § 2 RZ 41; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51; Prodinger, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001), 119.

¹⁰⁵ Vgl Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 51.

¹⁰⁶ Vgl Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG online - Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Stand 1.7.2014, rdb.at), § 2 RZ 148; vgl Jakom/Laudacher, EStG⁸, 2015 § 2 RZ 45; vgl Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (Stand 1.9.2014, rdb.at), § 2 RZ 41; vgl Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 52; Prodinger, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001), 119.

¹⁰⁷ Zivilrechtlich ist ein sogenanntes „Vorbehalten“ nicht möglich. Vielmehr werden hier zwei Rechtsgeschäfte erfüllt: Zuerst wird das volle Eigentum an der Sache übertragen, und in einem zweiten Akt räumt dann der Käufer dem Veräußerer ein Fruchtgenussrecht ein.

Beispiel: Mutter M schenkt ihrer Tochter T das, schon lange im Familieneigentum stehende, Zinshaus und lässt zudem ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zu Lasten ihrer Tochter und außerdem ein Fruchtgenussrecht zu eigenen Gunsten verbüchern.

Das Motiv einer solcher Gestaltung wird zumeist eine Übertragung bereits zu Lebzeiten, anstelle einer späteren Erbschaft, unter gleichzeitiger Sicherung der Einkunftsquelle aus Gründen der Altersvorsorge und zum Erhalt der Substanz im Familienvermögen sein.

- **Zuwendungsfruchtgenuss**

Beim Zuwendungsfruchtgenuss kommt es zu einer ausschließlichen Einräumung des Fruchtgenussrechtes, aber ohne Sachübereignung.¹⁰⁸ In diesem Fall wird bloß ein Nutzungsrecht eingeräumt. Der Fruchtgenussbesteller bleibt Eigentümer der Sache, dessen Wert sich nun um jenen des Fruchtgenussrechtes vermindert. Handelt es sich bei der dienenden Sache um eine Liegenschaft, wird bloß das Nutzungsrecht zugunsten des Fruchtnießers in das Grundbuch eingetragen.

Eine Unterart des Zuwendungsfruchtgenusses bildet der **testamentarische Fruchtgenuss**.¹⁰⁹

Dieser sieht Einräumung des Fruchtgenussrechtes durch letztwillige Verfügung vor.

Beispiel (testamentarischer Fruchtgenuss): Mutter M überträgt testamentarisch ihrer Tochter T das Eigentum an dem Zinshaus, erlegt aber gleichzeitig ein (zumeist Brutto-)Fruchtgenussrecht durch ein Legat zu Gunsten des überlebenden Ehepartners Vater V auf.

Beispiel (Grundfall Zuwendungsfruchtgenuss): Mutter M räumt ihrer Tochter ein Fruchtgenussrecht an dem bereits oben erwähnten Zinshaus ein.

Das Motiv liegt nunmehr in der Optimierung der Einkommensteuerbelastung, weil die Tochter im Allgemeinen mangels eigenem andern Einkommen einem niedrigeren Steuersatz unterliegt.¹¹⁰ Allerdings kann der Grund einer solchen Ausgestaltung auch in der Erfüllung von Unterhaltsverpflichtungen¹¹¹ sein oder aber auch aus reiner Freigiebigkeit erfolgen, um zb die Ausbildung der Tochter zu finanzieren.

¹⁰⁸ Vgl Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG online - Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Stand 1.7.2014, rdb.at), § 2 RZ 149; vgl Jakom/Laudacher, EStG⁸, 2015 § 2 RZ 45; vgl Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (Stand 1.9.2014, rdb.at), § 2 RZ 41; vgl Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 53; Prodingner, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001), 119.

¹⁰⁹ Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG online - Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Stand 1.7.2014, rdb.at), § 2 RZ 148; vgl Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (Stand 1.9.2014, rdb.at), § 2 RZ 42; vgl Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 53; vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51.4; vgl auch: VwGH 4.3.1986, 85/14/0133.

¹¹⁰ Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

¹¹¹ Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

- **Sicherungsfruchtgenuss**

Dieser dient der dinglichen Sicherung schuldrechtlicher Ansprüche.¹¹²

Beispiel: Mutter M räumt im Zuge der Scheidung ihrem (ehemaligen) Ehepartner, Vater V, zur Sicherung der Unterhaltsansprüche¹¹³ ein Fruchtgenussrecht an ihrem Zinshaus ein.

2.1.2 Bruttofruchtgenuss und Nettofruchtgenuss

Abhängig von der Vereinbarung über die Tragung der mit den Fruchtgenuss zusammenhängenden Aufwendungen wird einhellig zwischen Brutto- und Nettofruchtgenuss unterschieden.

- **Bruttofruchtgenuss**

Von Bruttofruchtgenuss wird gesprochen, wenn aufgrund vertraglicher Vereinbarung¹¹⁴ der Fruchtgenussbesteller sämtliche Aufwendungen in Bezug auf die dienende Sache trägt.¹¹⁵ Eine solche, von den Grundsätzen des ABGB abweichende, Konstruktion ist grundsätzlich möglich, da es sich bei den §§511-513 ABGB um dispositive Normen handelt.¹¹⁶ Bei Fruchtgenussrechten an Liegenschaften muss sohin der Fruchtgenussbesteller Instandhaltungsaufwendungen und auch Bauführungen, unabhängig von der Deckung durch Bestandeinnahmen, tragen.

Beispiel:

Vorbehaltsfruchtgenuss als Bruttofruchtgenuss: Mutter M überträgt Tochter T Eigentum an dem Zinshaus mit der Verpflichtung zur Tragung aller Aufwendungen und hält sich ausschließlich das Fruchtgenussrecht ohne Aufwandsverpflichtungen zurück.

¹¹² Vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 275; *Vaishor* verweist ausschließlich auf deutsche Literatur und Judikatur. Außerdem merkt *Vaishor* an, dass der Sicherungsfruchtgenuss in der Regel nicht ausgeübt wird, und sich deshalb seine einkommensteuerrechtliche Relevanz in Grenzen hält.

¹¹³ Vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 54.

¹¹⁴ Dies muss vertraglich festgehalten werden, denn die dispositiven Normen des ABGB sehen grundsätzlich eine Tragung der Aufwendungen seitens des Fruchtgenussberechtigten vor: Siehe dazu oben unter 1.7 Rechte und Pflichten des Fruchtgenussbestellers.

¹¹⁵ Vgl. *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG online - Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Stand 1.7.2014, rdb.at), § 2 RZ 147, 151; vgl. *Jakom/Laudacher*, EStG⁸, 2015 § 2 RZ 46; vgl. *Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz (Stand 1.9.2014, rdb.at), § 2 RZ 41; vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 56; *Prodinger*, Liegenschaften im Abgaberecht² (2001), 119.

¹¹⁶ Vgl. OGH 24.11.1976, 8 Ob 545/76; OGH 10.1.1989, 4 Ob 506/89; OGH 26.4.2994, 4 Ob 536/94.

Zuwendungsfruchtgenuss als Bruttofruchtgenuss: Mutter M bleibt Eigentümerin und übernimmt trotz Fruchtgenusseinräumung an ihre Tochter T sämtliche Aufwendungen, die mit der Liegenschaft in Zusammenhang stehen.

- **Nettofruchtgenuss**

Zu einer Ausgestaltung in Form eines Nettofruchtgenusses kommt es nicht nur bei diesbezüglich explizit ausgestalteten Vertrages, sondern auch bei fehlender Vereinbarung, weil diese Regelung der grundsätzlichen Konstruktion des ABGB entspricht¹¹⁷: Die Aufwendungen werden hierbei vom Fruchtgenussbesteller getragen, sofern diese von den Erträgen gedeckt sind. Dies führt dazu, dass – wie der Name bereits vermuten lässt – dem Fruchtnießer bloß der Nettoertrag verbleibt.¹¹⁸

Beispiel:

Vorbehaltsfruchtgenuss als Nettofruchtgenuss: Mutter M überträgt ihrer Tochter T Eigentum an dem Zinshaus und behält sich das Fruchtgenussrecht zurück. Daraus zieht M dann die Erträge und ist aber gleichzeitig zur Tragung der Aufwendungen verpflichtet. Somit verbleibt ihr nach Abzug dieser Aufwendungen ein Nettoertrag. Unter Annahme immenser Aufwendungen, verbleibt M kein Ertrag, denn zur Tragung von Aufwendungen, welche von den Erträgen nicht gedeckt werden, ist M zivilrechtlich nicht verpflichtet.

Zuwendungsfruchtgenuss als Nettofruchtgenuss: Mutter M bleibt Eigentümerin des Zinshauses und räumt ihrer Tochter T ein Fruchtgenussrecht ein. T muss in diesem Fall alle Aufwendungen tragen und zieht somit lediglich die Einnahmen nach Abzug der Aufwendungen.

2.1.3 Quotenfruchtgenuss und Anteilsfruchtgenuss

Das Fruchtgenussrecht kann zugunsten einzelner oder aber auch mehrerer nach Quoten oder aber Bruchteilen gestaltet werden.¹¹⁹

- **Quotenfruchtgenuss**

¹¹⁷ Siehe dazu oben unter 1.7 Rechte und Pflichten des Fruchtgenussbestellers.

¹¹⁸ Vgl. Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG online - Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Stand 1.7.2014, rdb.at), § 2 RZ 151; vgl. Jakom/Laudacher, EStG⁸, 2015 § 2 RZ 46; vgl. Wiesner in Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (Stand 1.9.2014, rdb.at), § 2 RZ 41; vgl. Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 56; Prodinger, Liegenschaften im Abgaberecht² (2001), 119.

¹¹⁹ Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 55.

Wird das Fruchtgenussrecht anteilig eingeräumt, aber die dienende Sache gesamt belastet, spricht man von einem Quotenfruchtgenuss.¹²⁰

Beispiel: Mutter M räumt ihrer Tochter T und ihrem Sohn S ein Fruchtgenussrecht (= Zuwendungsfruchtgenuss) zu selben Anteilen an dem Zinshaus ein. Die Liegenschaft, die weiterhin im Eigentum der M steht, wird zur Gänze belastet. T und S steht ein Nutzen in Höhe von jeweils 50% zu.

- **Bruchteilsfruchtgenuss**

Wird hingegen das Fruchtgenussrecht nur zugunsten einer einzigen Person eingeräumt, allerdings bloß an einem ideellen Anteil der dienenden Sache, handelt es sich um Bruchteilsfruchtgenuss.¹²¹

Beispiel: Mutter M räumt ihrer Tochter T ein Fruchtgenussrecht (= Zuwendungsfruchtgenuss) an einem ideellen Anteil der Liegenschaft ein. T hat einen Anspruch auf den entsprechenden Anteil des Ertrages (und muss aber auch anteilig anfallende Verpflichtungen erfüllen).

2.1.4 Entgeltlicher, unentgeltlicher und teilentgeltlicher Fruchtgenuss

Die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes gilt als entgeltlich, wenn das Entgelt zumindest die Hälfte des gemeinen Wertes des Fruchtgenussrechtes, als Gegenleistung, beträgt.¹²²

Teilentgeltlichkeit wird von der österreichischen Rechtsprechung nicht anerkannt¹²³, weshalb es bloß zwischen entgeltlich und unentgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrechten zu unterscheiden gilt. Hierzu wird das Absorptionsprinzip herangezogen. Für die Einordnung ist sohin maßgeblich, ob das Gesamtbild der Merkmale für Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit spricht.¹²⁴ Eine Fruchtgenusseneinräumung ist als entgeltlich zu werten, wenn das Entgelt, welches als Gegenleistung für das Nutzungsrecht vereinbart wird, die Hälfte des Wertes des Fruchtgenussrechtes übersteigt.¹²⁵

¹²⁰ Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 55.

¹²¹ Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 55.

¹²² § 20 Abs 1 Z 4 EStG; vgl UFS 13.6.2006, RV/1487-L/02; vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG online - Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Stand 1.9.2009, rdb.at), § 7 RZ 13.

¹²³ Anders hingegen in Deutschland. Siehe dazu genauer: Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 57.

¹²⁴ Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 57.

¹²⁵ Vgl Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

2.2 Einräumung des Fruchtgenussrechtes

2.2.1 Unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes

Grundsätzlich wirkt sich die Einräumung eines Fruchtgenussrechtes ertragsteuerlich nicht aus, sofern diese nicht gegen Entgelt erfolgt.

Beim Vorbehaltsfruchtgenuss darf das Entgelt für die Übertragung der Liegenschaft als Fruchtgenusssubstanz und für die Ablöse des Fruchtgenussrechtes selbst insgesamt nicht mehr als die Hälfte des gemeinen Wertes der unbelasteten Immobilie oder das Entgelt für die Übertragung der belasteten Liegenschaft nicht mehr als die Hälfte des gemeinen Wertes der belasteten Immobilie ausmachen, um als unentgeltlicher Vorgang gewertet zu werden.¹²⁶

Beträgt das Nutzungsentgelt, das als Gegenleistung für die Gewährung eines Zuwendungsfruchtgenussrechtes geleistet wird, nicht mehr als die Hälfte des Wertes des Fruchtgenussrechtes oder mehr als das 1,5-fache des Wertes des Fruchtgenussrechtes, kann dieses unter § 20 Abs 1 Z 4 EStG subsumiert werden und bleibt somit als freiwillige Zuwendung einkommensteuerrechtlich unberücksichtigt.¹²⁷

2.2.2 Entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes

2.2.2.1 Vorbehaltsfruchtgenuss

Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ist als entgeltlich zu werten, sofern das Entgelt für dieses zum Zeitpunkt der Einräumung mehr als die Hälfte des gemeinen Wertes der nicht um das Fruchtgenussrecht verminderten übertragenen Liegenschaft beträgt.¹²⁸

Die entgeltliche Übertragung einer Liegenschaft als Wirtschaftsgut muss laut Finanzverwaltung nach der Nettomethode erfolgen.¹²⁹ Das heißt, dass das Wirtschaftsgut vermindert um den Wert des Nutzungsrechtes übertragen wird.¹³⁰ Dieser Vorgang kann aber nicht, im Sinne einer Bruttomethode, einerseits in die Übertragung des unbelasteten Wirtschaftsgutes und

¹²⁶ Vgl Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112; vgl auch EStR 2000 RZ 115a.

¹²⁷ Vgl Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

¹²⁸ Vgl EStR 2000 RZ 115a; vgl Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112 mwV.

¹²⁹ Vgl EStR 2000 RZ 114a.

¹³⁰ Vgl EStR 2000 RZ 114a.

andererseits in die entgeltliche Übertragung Einräumung eines Fruchtgenussrechtes durch den nunmehrigen Eigentümer der Liegenschaft aufgespalten werden.¹³¹

2.2.2.2 *Zuwendungsfruchtgenuss*

Übersteigt das Entgelt für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft die Hälfte des gemeines Wertes des Fruchtgenussrechtes und ist dieses Geschäft somit als entgeltliches anzusehen, stellt die Einmalzahlung eine Vorauszahlung des Nutzungsentgeltes dar, die gemäß § 19 Abs 3 EStG auf die Dauer des Vertrages zu verteilen ist und führt beim Fruchtgenussbesteller zu Einnahmen.¹³² Welcher Einkunftsart diese Einnahmen zuzuordnen sind, ergibt sich aus der Zugehörigkeit der Fruchtgenusssubstanz. Je nachdem ob die Liegenschaft zum Betriebs- oder Privatvermögen zählt, handelt es sich um betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.¹³³

Wird die Vereinbarung so ausgestaltet, dass das wirtschaftliche Eigentum auf den Fruchtgenussberechtigten übergeht¹³⁴, kann die entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes im außerbetrieblichen Bereich, meiner Ansicht nach, als steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang im Sinne des § 31 EStG gewertet werden.¹³⁵ Dazu müssen allerdings alle Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sein, vor allem darf die einjährige Spekulationsfrist zwischen Anschaffung und Einräumung nicht bereits abgelaufen sein. Der Veräußerungsüberschuss wird sodann durch die Gegenüberstellung der Anschaffungskosten der Immobilie und dem für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes erhaltenen Gegenleistung abzüglich eventueller Werbungskosten errechnet.¹³⁶

¹³¹ Vgl EStR 2000 RZ 114a; vgl dazu auch *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

¹³² Vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76; vgl auch VwGH 25.1.2001, 2000/15/0172.

¹³³ Vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76; vgl EStR 2000 RZ 6409.

¹³⁴ Dazu detailliert unter 2.3 Wirtschaftsgut und wirtschaftliches Eigentum.

¹³⁵ Vgl dazu *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76: Allerdings gehen *diese* noch auf die alte Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 ein, in welcher § 30 noch die Spekulationsgeschäfte regelt.

¹³⁶ Vgl dazu *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76: Allerdings gehen *diese* noch auf die alte Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 ein, in welcher § 30 noch die Spekulationsgeschäfte regelt.

2.3 Wirtschaftsgut und wirtschaftliches Eigentum

2.3.1 Allgemeiner Wirtschaftsgutbegriff und Fruchtgenussrecht als Wirtschaftsgut

Obwohl die Qualifikation eines Vermögensteiles als Wirtschaftsgut von großer Bedeutung ist,¹³⁷ unterlässt der österreichische Gesetzgeber eine Definition desselben.¹³⁸ Laut Judikatur¹³⁹ sind Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art.¹⁴⁰ Die Voraussetzung der selbstständigen Bewertungsfähigkeit wird dann angenommen, wenn im Rahmen eines Gesamtaufpreises ein besonderes Entgelt für das Gut angesetzt wird.¹⁴¹ Keine Voraussetzungen sind hingegen die Bilanzierungsfähigkeit¹⁴² und die Einzelveräußerbarkeit^{143 144}.

Das Fruchtgenussrecht an sich wird von der herrschenden Lehre¹⁴⁵ als eigenständiges Wirtschaftsgut qualifiziert.

2.3.2 Allgemeines wirtschaftliches Eigentum

Das wirtschaftliche Eigentum¹⁴⁶ kann grundsätzlich als „Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ im Sinne des § 21 BAO angesehen werden.¹⁴⁷ Demnach gilt im Allgemei-

¹³⁷ zB für die Frage der „Aktivierbarkeit“ der Anschaffungskosten oder aber auch für die Zulässigkeit einer Abschreibung für Abnutzung.

¹³⁸ Vgl *Doralt in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) RZ 172.

¹³⁹ VwGH 12.1.1983, 82/13/0174.

¹⁴⁰ Vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (1.1.2008) § 24 RZ 2; vgl *Tanzer/Unger*, Bao 2014/2015⁴ (2014), 51; vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) RZ 172; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 60.

¹⁴¹ VwGH 27.11.1973, 790/73; vgl *Doralt in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) RZ 172; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 60.

¹⁴² VwGH 19.9.1995, 92/14/0008.

¹⁴³ VwGH 16.11.1993, 90/14/0077.

¹⁴⁴ Vgl *Doralt in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) RZ 172; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 60.

¹⁴⁵ zB vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablöszahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8; vgl *Wild*, Fruchtgenussrechte nach dem 1.Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490; vgl *Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, ecolex 2013, 65; vgl *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605; vgl *Novosel*, Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss, ÖStZ 2015, 13.

¹⁴⁶ § 24 BAO; Grundregel (und Auffangtatbestand): § 24 Abs 1 lit d BAO.

¹⁴⁷ *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 1; VwGH 9.6.1986, 83/15/0229; Siehe dazu genauer *Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 105ff.

nen derjenige als wirtschaftlicher Eigentümer¹⁴⁸, dem das Wirtschaftsgut bei wirtschaftlicher Anknüpfung des abgabenrechtlichen Tatbestandes zuzurechnen ist.¹⁴⁹

In der Regel ist die Person des wirtschaftlichen Eigentümers und jene des zivilrechtlichen Eigentümers ident.¹⁵⁰ Das Wirtschaftsgut wird dem zivilrechtlichen Eigentümer bloß beim Auseinanderfallen des zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentums nicht zugerechnet.¹⁵¹ Dies ist dann der Fall, wenn nicht der zivilrechtliche Eigentümer, sondern jemand anderer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, ausüben darf, und wenn dieser zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter durch Einwirkungen auf das Gut, auf die Dauer der voraussichtlichen Nutzung, geltend machen kann.¹⁵² Das Element der Dauer wird im § 24 nicht explizit gefordert und von Judikatur und Lehre unterschiedlich umschrieben.¹⁵³ Die einen¹⁵⁴ stellen auf die mögliche Nutzungsdauer ab, die anderen¹⁵⁵ erachten ein Bestehen der gewöhnlichen Leistungskraft im jeweiligen Veranlagungszeitraum für notwendig.¹⁵⁶ Außerdem ist für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums die Tragung von Wertminderungsrisiken und Wertsteigerungschancen ausschlaggebend.¹⁵⁷ Wichtig ist es festzuhalten, dass das Wirtschaftsgut nur entweder dem zivilrechtlichen oder dem wirtschaftlichen Eigentümer zugerechnet werden kann.¹⁵⁸ Ist eine klare

¹⁴⁸ Der Begriff „wirtschaftlicher Eigentümer“ ist in der BAO selbst nicht zu finden, wird aber sowohl von Lehre als auch Judikatur ständig verwendet.

¹⁴⁹ Vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (1.1.2008) § 24 Anmerkung 1; vgl. Tanzer/Unger, *Bao* 2014/2015⁴ (2014), 52; vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 3.

¹⁵⁰ Vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (1.1.2008) § 24 RZ 33; vgl. Tanzer/Unger, *Bao* 2014/2015⁴ (2014), 51; vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 2; vgl. weiters EStR 2000 RZ 122; vgl. Novosel, Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss, *ÖStZ* 2015, 13; vgl. Fuhrmann, Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot bewirkt noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an einer Liegenschaft, *immolex* 2016, 60.

¹⁵¹ Vgl. Tanzer/Unger, *Bao* 2014/2015⁴ (2014), 51; vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 2; vgl. Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 113, vgl. weiters EStR 2000 RZ 122; vgl. Novosel, Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss, *ÖStZ* 2015, 13; vgl. Fuhrmann, Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot bewirkt noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an einer Liegenschaft, *immolex* 2016, 60.

¹⁵² ZB bereits: VwGH 24.11.1982, 81/13/0021; VwGH 18.5.1995, 93/15/0095; jünger: VwGH 28.11.2007, 2004/14/0021; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; VwGH 4.3.2009, 2004/15/0115; VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039; VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248, VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; vgl. Tanzer/Unger, *Bao* 2014/2015⁴ (2014), 51; vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 2; vgl. Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, *Steuerrecht I*¹¹ (2014) RZ 123; Lehner/Gruber, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, *ecolex* 2013, 65; vgl. weiters EStR 2000 RZ 122.

¹⁵³ Vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 4.

¹⁵⁴ Vgl. VwGH 18.5.1995, 93/15/0095.

¹⁵⁵ Vgl. Werndl, *Wirtschaftliches Eigentum* (1983), 95.

¹⁵⁶ Vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 4.

¹⁵⁷ Vgl. Tanzer/Unger, *Bao* 2014/2015⁴ (2014), 52; VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105.

¹⁵⁸ Vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (1.1.2008) § 24 RZ 36; vgl. VwGH 3.4.1984, 83/14/0143.

Feststellung nicht möglich, muss eine Abwägung der Positionen vorgenommen werden.¹⁵⁹ Abzustellen ist dabei immer auf die Verhältnisse des Einzelfalles.¹⁶⁰

§ 24 BAO normiert ausschließlich die Zurechnung der Wirtschaftsgüter an sich, nicht allerdings jene der daraus gezogenen Früchte in Form von Einkünften.¹⁶¹ Hierfür sind ertragsteuerrechtliche Grundsätze heranzuziehen, wobei nach *Tanzer* und *Unger* § 24 BAO eine mittelbare Rolle spielen könne.¹⁶²

Außerdem darf auf § 24 BAO kein Bedacht genommen werden, sofern es sich um Tatbestände handelt, welche steuerrechtliche Folgen an die zivilrechtliche Eigentümerstellung knüpfen, wie dies zum Beispiel von der Judikatur¹⁶³ im Fall der GrESt¹⁶⁴ vertreten wird.¹⁶⁵

2.3.3 Wirtschaftliches Eigentum an der Fruchtgenusssubstanz

Da bei Fruchtgenusskonstruktionen zumeist keine Sicherungsübereignung stattfindet und auch kein Treuhandschäftsverhältnis besteht, kann wirtschaftliches Eigentum nur nach der Regelung des Auffangtatbestandes des § 24 Abs 1 lit d BAO zugerechnet werden. Dieser deckt all jene Fälle ab, in denen das Wirtschaftsgut anstelle des zivilrechtlichen Eigentümers demjenigen zugerechnet wird, der die Herrschaft über das Gut gleich einem Eigentümer ausübt, indem er auf Dauer zur Ausübung dieser Herrschaft im Stande ist und Dritte von der Nutzung und Verfügungsgewalt auszuschließen vermag.¹⁶⁶ Diese Ausübung muss in einer solchen Intensität erfolgen, dass diese wirtschaftlich mit jener Stellung vergleichbar ist, die dem zivilrechtlichen Eigentümer durch sein uneingeschränktes Vollrecht zukommt.¹⁶⁷

¹⁵⁹ Vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (1.1.2008) § 24 RZ 37; VwGH 3.4.1984, 83/14/0143.

¹⁶⁰ Vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (1.1.2008) § 24 RZ 41; VwGH 4.6.1969, 611/68.

¹⁶¹ Vgl *Tanzer/Unger*, Bao 2014/2015⁴ (2014), 52; vgl *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 5; vgl zB VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; VwGH 23.4.2002, 99/14/0321; VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013; Dazu später detailliert unter 2.3 Zurechnung der Einkünfte.

¹⁶² Vgl *Tanzer/Unger*, Bao 2014/2015⁴ (2014), 52.

¹⁶³ VwGH 14.9.1967, 756/67.

¹⁶⁴ Dazu später unter 3. Fruchtgenuss im Grunderwerbsteuerrecht.

¹⁶⁵ Vgl *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2014) RZ 125; vgl *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 5.

¹⁶⁶ Vgl zB VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; vgl *Tanzer/Unger*, Bao 2014/2015⁴ (2014), 53; vgl *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁵ (2014) § 24 RZ 8; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 113.

¹⁶⁷ Vgl zB VwGH 25.1.2006, 2006/12/0002; VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023; VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098; vgl *Tanzer/Unger*, Bao 2014/2015⁴ (2014), 53.

Die bloße Einräumung eines Verwaltungs- oder Nutzungsrechtes führt nicht sogleich dazu, dass der zivilrechtliche Eigentümer das wirtschaftliche Eigentum verliert und dieses auf den Nutzungsberechtigten übergeht.¹⁶⁸ Das heißt, allein das Recht zur Fruchtnießung verleiht dem Fruchtgenussberechtigten nicht die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers.¹⁶⁹ Dazu bedarf es das Hinzutreten weiterer Befugnisse, die seine Berechtigung des Einzelfalls über jene des klassischen Fruchtnießers so weit hinausgehen lassen, dass seine Stellung (zivilrechtlich) eigentümerähnlich wird.¹⁷⁰ Der Fruchtgenussberechtigte muss die Möglichkeit haben, mit dem Gut nach Belieben zu schalten und zu walten.¹⁷¹

Eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an einer Liegenschaft an den Fruchtgenussberechtigten wurde von der Judikatur¹⁷² bejaht, sofern dieser im Zuge einer Schenkung als Geschenkgeber agiert und sich gleichzeitig das uneingeschränkte Fruchtgenussrecht vorbehält und mit dem Geschenkkempfänger sowohl ein Veräußerungs- und Belastungsverbot als auch ein Bebauungsverbot vereinbart.¹⁷³ Die Finanzverwaltung¹⁷⁴ sah diese Voraussetzungen für Übertragungsvorgänge vor dem 1.1.2008 als ausreichend an.¹⁷⁵ Sie änderte diese Meinung aber als Reaktion auf einen Wandel in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung¹⁷⁶. Nunmehr ist für Übertragungsvorgänge ab dem 1.1.2008 die Einräumung und Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes zugunsten des Fruchtnießers nicht mehr ausreichend, um wirtschaftliches Eigentum des Fruchtgenussberechtigten zu begründen.¹⁷⁷ Dieses entfaltet zwar Indizwirkung, eine Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalles ist aber unerlässlich.¹⁷⁸ Diesbezüglich herrschte in den Entscheidungen des UFSeine Zeit lang Inhomoge-

¹⁶⁸ Vgl zB VwGH 7.5.1969, 1814/68; VwGH 20.11.1990, 90/14/0139; VwGH 17.2.1992, 90/15/0117; vgl *Tanzer/Unger*, *Bao* 2014/2015⁴ (2014), 53; vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, *Kommentar Bundesabgabenordnung*³ (1.1.2008) § 24 RZ 91; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *Einkommensteuergesetz* (1.7.2014) § 2 RZ 113.

¹⁶⁹ Vgl VwGH 29.6.1982, 82/14/0054; vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, *Kommentar Bundesabgabenordnung*³ (1.1.2008) § 24 RZ 92.

¹⁷⁰ Vgl VwGH 14.9.1972, 54/72; VwGH 17.2.1992, 90/15/0117; vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, *Kommentar Bundesabgabenordnung*³ (1.1.2008) § 24 RZ 93.

¹⁷¹ Vgl VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 29.6.1982, 82/14/0054; vgl *ESTr* 2000 RZ 123.

¹⁷² VwGH 14.9.1972, 54/72.

¹⁷³ Vgl *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, *Kommentar Bundesabgabenordnung*³ (1.1.2008) § 24 RZ 96.

¹⁷⁴ Vgl *ESTr* 2000 RZ 124.

¹⁷⁵ Vgl auch *Novosel*, *Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss*, *ÖStZ* 2015, 13.

¹⁷⁶ VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021.

¹⁷⁷ Vgl VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021; vgl *ESTr* 2000 RZ 124; vgl auch *Novosel*, *Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss*, *ÖStZ* 2015, 13.

¹⁷⁸ Vgl VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135; VwGH 28.11.2007, 2007/14/0021; vgl *ESTr* 2000 RZ 124; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *Einkommensteuergesetz* (1.7.2014) § 2 RZ 113; vgl *Laudacher* in *Jakom* *ESTG*⁸ (2015) § 2 RZ 44; vgl *Fuhrmann*, *Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot bewirkt noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an einer Liegenschaft*, *immolex* 2016, 60; vgl auch *Fuchs*, *Zuwendungsfruchtgenuss: Wirtschaftliches Eigentum und damit AfA-Anspruch eines Fruchtgenussberechtigten*, *AFS* 2014, 218; *Novosel*, *Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss*, *ÖStZ* 2015, 13.

nität.¹⁷⁹ Jüngst schuf sodann aber der VwGH Klarheit, indem er seine bereits zuvor vertretene Ansicht bestätigt, der zufolge der Fruchtnießer trotz Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot es nicht wirtschaftlicher Eigentümer wird, sofern nicht diesem auch die Wertsteigerungschancen und die Wertminderungsrisiken zukommen.¹⁸⁰

Ein weiteres Indiz kann die Vereinbarung der Übernahme der ansonsten dem Fruchtgenussbesteller obliegenden Pflichten der §§ 512 und 513 ABGB durch den Fruchtgenussberechtigten sein.¹⁸¹ *Doralt* veranschaulicht anhand zweier höchstgerichtlicher Leitentscheidungen¹⁸² außerdem, dass weder gleichzeitig noch nachträglich eingeräumte Veräußerungs- und Belastungsverbote einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Fruchtnießer bewirken (müssen).¹⁸³

Selbst bei lebenslanger Gewährung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft, kann nicht automatisch vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Fruchtgenussberechtigten ausgegangen werden, weil dem die praktisch unbegrenzte Nutzungsdauer von Grund und Boden entgegensteht.¹⁸⁴ Wie bereits zuvor beschrieben spielen auch hier die Tragung des Risikos der Wertminderung und die Chance auf eine Wertsteigerung eine besondere Rolle.¹⁸⁵ Eine solche Chancen- und Risikoübernahme sieht die Finanzverwaltung als gegeben an, wenn der Fruchtgenussberechtigte eine Veräußerung der Liegenschaft erwirken kann und die daraus resultierenden Gewinne lukrieren kann oder Verluste ersetzen muss.¹⁸⁶ Die bloße Vereinbarung der Beteiligung des Fruchtnießers am Veräußerungserlös reicht laut Finanzverwaltung hingegen nicht aus.¹⁸⁷

Zu keinem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Fruchtgenussberechtigten kommt es laut Judikatur¹⁸⁸ außerdem, wenn ein Fruchtgenussrecht an einem Mietwohngrund-

¹⁷⁹ Voneinander abweichende Entscheidungen zB UFS 24.5.2011, RV/2411-W/10 und UFS 5.3.2013, RV/0216/G/12; vgl *Novosel*, Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss, ÖStZ 2015, 13.

¹⁸⁰ VwGH 25.4.2014, 2010/10/1050; vgl *Novosel*, Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Liegenschaften- Vorbehaltsfruchtgenuss, ÖStZ 2015, 13.

¹⁸¹ Vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 113; vgl *Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, *ecolex* 2013, 65; vgl auch jüngst BFG 12.8.2014, RV/4100325/2012; dazu *Fuchs*, Zuwendungsfruchtgenuss: Wirtschaftliches Eigentum und damit AfA-Anspruch eines Fruchtgenussberechtigten, AFS 2014, 218.

¹⁸² VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042 und VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123.

¹⁸³ Vgl *Doralt*, Fruchtgenuss mit Belastungs- und Veräußerungsverbot: Wirtschaftliches Eigentum?, RdW 2010, 234.

¹⁸⁴ Vgl EStR 2000 RZ 124.

¹⁸⁵ Vgl VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105; vgl *Tanzer/Unger*, Bao 2014/2015⁴ (2014), 52; vgl EStR 2000 RZ 124; vgl *Fuhrmann*, Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot bewirkt noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an einer Liegenschaft, *immolex* 2016, 60.

¹⁸⁶ EStR 2000 RZ 124.

¹⁸⁷ EStR 2000 RZ 124; Klarstellung durch EStR 2000 - Wartungserlass 2015 des Bundesfinanzministeriums; vgl *Petschnigg*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2015, SWK 2015, 1133.

¹⁸⁸ VwGH 24.11.1970, 640/69; vgl auch EStR 2000 RZ 124 (Fassung für Übertragungsvorgänge vor dem 1.1.2008).

stück eingeräumt wird und dem Fruchtgenussberechtigten keine, über das Nutzungsrecht hinausgehenden Befugnisse eingeräumt werden, und insofern das Recht der Liegenschaftsveräußerung und -belastung beim zivilrechtlichen Eigentümer (Fruchtgenussbesteller) verbleibt.¹⁸⁹

2.4 Zurechnung der Einkünfte

Die Frage der Zurechnung der Einkünfte aus dem dem Fruchtgenuss dienenden Grundstück muss losgelöst von jener der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums betrachtet werden. Ein Zusammenfallen der Zurechnung muss nicht zwingend vorliegen, weil die Eigentumsverhältnisse an einem Wirtschaftsgut noch nichts darüber aussagen, wem die Einkünfte aus diesem zuzurechnen sind.¹⁹⁰

2.4.1 Allgemeine Zurechnung von Einkünften

Grundsätzlich erfolgt die Zurechnung der Einkünfte an denjenigen, dem auch die Einkunftsquelle zuzurechnen ist¹⁹¹ - daher an denjenigen, der aufgrund seiner Dispositionsmöglichkeiten am Markt teilnimmt, indem er seine Verfügungsmacht über die Leistungserbringung, in Form von Ergreifen der Marktchancen, und das Anbieten oder auch Verweigern von Leistungen, nutzt.¹⁹² Die Zurechnung darf also erfolgen, sofern folgende Faktoren¹⁹³ als erfüllt betrachtet werden können:

Zum einen muss ein gewisses Leistungspotenzial, welches im Wesentlichen mit dem von Jurisdikatur, Finanzverwaltung und Lehre verwendete Begriff der „Einkunftsquelle“ gleichgesetzt werden kann, vorliegen – dh entweder eine Tätigkeit oder ein Vermögensgegenstand, welche der Einkunftserzielung dienen können.¹⁹⁴

¹⁸⁹ Vgl. Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (1.1.2008) § 24 RZ 94.

¹⁹⁰ Vgl. zB VwGH 14.6.1972, 0770/70; VwGH 25.6.1997, 95/15/0192; VwGH 31.3.1998, 98/13/0039; vgl. Vaischor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 70; vgl. EStR 2000 RZ 111.

¹⁹¹ Vgl. Doralt/Toifl in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 142; vgl. Tanzer, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2003), 14ff.

¹⁹² Vgl. Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 36; vgl. Doralt/Toifl in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 142; vgl. Studera/Thunshirn, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) RZ 1389ff.

¹⁹³ Vgl. Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 37 mwN.

¹⁹⁴ Vgl. Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 37 mwN.

Sodann muss es zu einer Leistungserbringung kommen, indem die Tätigkeit so ausgeführt oder der Vermögensgegenstand so eingesetzt wird, dass der Tatbestand einer Einkunftsart des § 2 Abs 3 EStG verwirklicht ist.¹⁹⁵

Außerdem muss das Zurechnungssubjekt Verfügungsmacht in Form von rechtlichen oder tatsächlichen Dispositionsmöglichkeiten haben und diese auch ausüben.¹⁹⁶

2.4.2 Kriterien für die Zurechnung der laufenden Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten

Da bei der klassischen Ausgestaltung eines Fruchtgenussrechtes der Fruchtgenussbesteller als zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft auch als wirtschaftlicher Eigentümer gilt, ist ihm grundsätzlich die Einkunftsquelle zuzurechnen, und damit auch die Einkünfte aus dem Fruchtgenussrecht. Allerdings können diese in bestimmten Fällen¹⁹⁷ auch dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet werden. Voraussetzung ist, dass die Einkunftsquelle übertragen wird.¹⁹⁸ Dafür wurden über längere Zeit durch Judikatur, Finanzverwaltung und Lehre einige Kriterien¹⁹⁹ herausgearbeitet, welche durch ihre Indizienwirkung der Orientierung bei der Ausgestaltung des Fruchtgenussrechtes dienlich sein können.

Eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten erfolgt, wenn...²⁰⁰

¹⁹⁵ Vgl. *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 37 mwN.

¹⁹⁶ Vgl. *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 37 mwN; In welcher Art diese Faktoren nun entweder beim Fruchtgenussbesteller oder beim Fruchtgenussberechtigten erfüllt sein müssen oder können, gilt es in den folgenden Kapiteln zu untersuchen.

¹⁹⁷ Insbesondere in solchen Fällen, in denen die Einkunftsquelle von Fruchtgenussbesteller auf den Fruchtgenussberechtigten übergeht: vgl. dazu zB VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065.

¹⁹⁸ Vgl. zB VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; VwGH 4.3.1086, 85/14/0153; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; vgl. auch *Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013), 521.

¹⁹⁹ Besonderes Augenmerk wurde auf diese im Rahmen des ESt-Workshops des Salzburger Steuerdialoges 2015 gelegt: Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²⁰⁰ Die Kriterien sollen in Folge einzeln dargestellt werden (Gliederung übernommen von: Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015)).

2.4.2.1 ...der Fruchtgenussberechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt,

2.4.2.2 ...der Fruchtgenussberechtigte die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet,

Von wesentlicher Bedeutung ist also, dass der Fruchtnießer am Wirtschaftsleben teilnimmt.²⁰¹ Dies tut er dann, wenn er Marktchancen nutzt, Leistungen anbietet, Leistungen beliebig variiert oder gar nicht anbietet²⁰², oder aber auch Vertragspartner ausgewählt, andere potentielle Vertragspartner ausschließt und Verträge nach eigenem Ermessen gestaltet, abschließt oder wieder aufkündigt. Wesentlich ist weiters, dass der Fruchtgenussberechtigte den Mietzins auf eigene Konten überweisen lässt und den Mietern gegenüber als Ansprechpartner auftritt.²⁰³ Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen zum Ausdruck kommende Gestaltung der Verhältnisse.²⁰⁴

Nach *Sudhoff* und *Ruppe* kommt es in den Fällen des Fruchtgenusses zu einer horizontalen Teilung²⁰⁵ der Dispositionsbefugnisse. Sofern dies auf eine solche Weise passiert, dass nunmehr sowohl Fruchtgenussbesteller als auch Fruchtgenussberechtigter am Markt eigene Leistungen anbieten, scheint für *Ruppe* unbestritten, dass jedem für sich eine eigenen Einkunftsquelle zugerechnet werden muss.²⁰⁶ Geschieht die Aufspaltung aber so, dass der Fruchtgenussberechtigte zur Gänze auf das Nutzungsrecht verzichtet, so kann nach *Ruppe* nur beim Fruchtgenussberechtigten eine Einkunftsquelle angenommen werden, sofern im Innenverhältnis diesem die ausschließliche Dispositionsmöglichkeit eingeräumt wird.²⁰⁷

Wird nun ein Fruchtgenussrecht an einer Immobilie eingeräumt, rühren die Einkünfte zumeist aus Bestandsverträgen. Bei Vermietungen oder Verpachtungen kommt es darauf an, ob der Fruchtgenussberechtigte gegenüber seinem Vertragspartner als Vermieter oder Verpächter

²⁰¹ Vgl zB VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; vgl *Laudacher* in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147; vgl *Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) RZ 1389; vgl *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2003), 37f. EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015); *Petschnigg*, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2015, SWK 2015, 1133.

²⁰² Vgl *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen² (Köln, 1979), 18.

²⁰³ Vgl *Moser*, Die Ausgestaltung von Fruchtgenussrechten im Immobilienbereich und deren steuerrechtliche Anerkennung, taxlex 2014, 408.

²⁰⁴ Vgl zB VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012; EStR 2000 RZ 111.

²⁰⁵ Vgl *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen² (Köln, 1979), 18 mit Verweis auf *Sudhoff*, Handbuch der Unternehmensnachfolge² (München, 1973), 203.

²⁰⁶ Vgl *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen² (Köln, 1979), 20.

²⁰⁷ Vgl *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen² (Köln, 1979), 20.

auftritt.²⁰⁸ Ausschlaggebend für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtnießer ist vor allem die Einordnung seines Tätigwerdens als „Selbstverständlichkeit oder als wirtschaftliche Disposition“²⁰⁹. Die Tragung der Betriebskosten durch den Fruchtgenussberechtigten hält der VwGH als selbstverständlich, weil, zum einen § 513 ABGB den Fruchtnießer dazu gesetzlich (wenn auch nur dispositiv) verpflichtet, und zum anderen, eine solche Begleichung durch das Geschick der Einkunftsquellenerzielung wesentlich beeinflusst wird.²¹⁰ Im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges wurde diskutiert, dass eine Betrachtung sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenebene stattfinden soll.²¹¹ Denn die Möglichkeit der Einflussnahme auf der Seite der Einnahmen bei Fruchtgenussrechten an bereits vermieteten Objekten ist faktisch nicht disponibel.²¹² Eine Zurechnung kann aber dennoch erfolgen, wenn dafür auf der Ausgabenseite bezüglich der Aufwendungen Dispositionsmöglichkeit besteht.²¹³ Auch die Kontrolle der Betriebskostenabrechnung durch den Fruchtgenussberechtigten (oder im zitierten Fall durch dessen Vertreter) kann laut VwGH nicht als ausgeprägte Unternehmerinitiative angesehen werden.²¹⁴

Auch bezüglich der Fällung von Investitionsentscheidungen spricht sich der VwGH gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Disposition aus.²¹⁵ Hier ist aber eher der Argumentation des UFS Klagenfurt zu folgen, wonach die Entscheidung zur Tötung der Investition, trotz mangelnder zivilrechtlicher Verpflichtung eine wirtschaftlich zweckmäßige unternehmerische Entscheidung darstellt und diese Maßnahme der Absicherung der Einkunftsquelle dient.²¹⁶ Außerdem sieht der UFS die irrtümliche Annahme einer rechtlichen Verpflichtung als irrelevant an.²¹⁷ Dieser Zusatzaspekt scheint allerdings nicht schlüssig, weil es gerade auf die bewusste Entscheidung aus Eigeninitiative ankommt. Der Fruchtgenussbesteller soll von seinem Unternehmergeist angetrieben handeln, und nicht (nur) aus Pflichtbewusstsein.

²⁰⁸ VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; vgl zum Teil anders *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147; vgl *Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) RZ 1391; vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51.6; vgl auch *Oberklein/Sulz*, Fruchtgenussrecht an vermieteter Eigentumswohnung – Zurechnungssubjekt der Einkünfte, *immolex* 2014, 267; EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²⁰⁹ Vgl VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015); vgl auch *Oberklein/Sulz*, Fruchtgenussrecht an vermieteter Eigentumswohnung – Zurechnungssubjekt der Einkünfte, *immolex* 2014, 267.

²¹⁰ Vgl VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015); vgl auch *Oberklein/Sulz*, Fruchtgenussrecht an vermieteter Eigentumswohnung – Zurechnungssubjekt der Einkünfte, *immolex* 2014, 267.

²¹¹ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²¹² Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²¹³ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²¹⁴ Vgl VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174.

²¹⁵ VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174: In konkreten Fall ging es um die Errichtung einer Brandmelanlage.

²¹⁶ Vgl UFS 9.10.2011, RV/0720-K/08.

²¹⁷ Vgl UFS 9.10.2011, RV/0720-K/08.

Weiters sieht der VwGH die bloße Übernahme bereits bestehender Mietverträge nicht als ausreichend an, um die aus diesen Mietverhältnissen resultierende Einkünfte dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen.²¹⁸ Dem Höchstgericht zufolge, mangle es in einem solchen Fall an der tatsächlichen Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung, weil dem Fruchtgenussberechtigten kein akutes Kündigungsrecht zusteht. Es erscheint allerdings fragliche, welche anderen Anforderungen sodann an die Tätigkeit eines Fruchtgenussberechtigten als Vermieter gestellt werden sollen. Es kann nicht richtig sein, ein tatsächliches aktives Tätigwerden zu fordern.

Erläuterung anhand eines Beispiels:

Das Fruchtgenussrecht wird an einem Zinshaus (anknüpfend an die obigen Beispiele) eingeräumt. Alle Wohneinheiten sind an verlässliche Vertragspartner vermietet und objektiv sind keinerlei Kündigungsgründe ersichtlich, weil zum einen die Vertragsbedingungen von sämtlichen Vertragsparteien eingehalten werden und zum anderen auch der jeweilige Mietzins an einem adäquaten Niveau orientiert ist.

Warum sollte nun von Fruchtnießer verlangt werden, etwas an wirtschaftlich und rechtlich gut funktionierenden und sinnvollen Vereinbarungen zu ändern? Sollte der Fruchtnießer nun angehalten sein, nicht notwendige Vertragsanpassungen anzustreben oder gar Mietverhältnisse aufkündigen? Zumal es sich bei dieser Thematik auch um fundamentale Bedürfnisse der Mieter handelt und diese nicht durch etwaige steuerliche Überlegungen gefährdet werden sollten. Dies kann, meiner Meinung nach, nicht in Relation mit der sodann möglichen Zurechnung der Einkünfte aus neu entstanden Mietverträgen stehen.

Auch im Zuge des Salzburger Steuerdialoges 2015 wurde herausgearbeitet, dass insbesondere bei langfristigen Bestandverträgen aufgrund der faktisch mangelnden Dispositionsmöglichkeiten eine Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten generell nicht möglich sein wird.²¹⁹ Auch *Tanzer* vertritt, dass es entscheidend darauf ankommt, ob dem Nutzungsberechtigten ein nennenswerter, nicht nur rechtlicher, sondern auch tatsächlicher Spielraum in der Einkunftserzielung verbleibt, den dieser auch aktiv wahrnehmen kann.²²⁰ Nach *diesem* stehen Einkünfte aus Mietverhältnissen, die bereits im Zeitpunkt der Einräumung des Nutzungsrechtes bestanden haben, dem Fruchtgenussbesteller zu.²²¹ Bloß Einkünfte aus Mietrechtsverhält-

²¹⁸ Vgl VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; EStR 2000 RZ 111.

²¹⁹ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²²⁰ Vgl *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2003), 39.

²²¹ Vgl *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2003), 39.

nissen, die vom Fruchtgenussberechtigten neu, eigenständig und auf eigene Rechnung abgeschlossen werden, können zu Einkünften desselben führen.²²²

Außerdem sollte der Fruchtgenussberechtigte, auch wenn er zivilrechtlich nicht dazu verpflichtet ist, seine Mieter auf den Übergang der Miet- oder Pachtverträge hinweisen, denn nur so tritt dieser auch nach außen als Vertragspartner auf und auch nur so ist es den Mietern und Pächtern möglich, von nun an den Miet- oder Pachtzins an den Fruchtgenussbesteller zu leisten.²²³ Denn ein Fruchtgenussvertrag wird zB nicht anerkannt, soweit die Mietzinsszahlungen auf einem Konto eingehen, an dem der Fruchtnießer nicht alleine Verfügungsbefugter ist.²²⁴

2.4.2.3 ...der Fruchtgenussberechtigte die, mit dem Fruchtgenussrecht verbundenen, Aufwendungen trägt,

Als weiteres Kriterium für die Zurechnung der Einkünfte ist erforderlich, dass sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der dienenden Liegenschaft stehen, vom Fruchtgenussberechtigten getragen werden.²²⁵ Zu diesen Aufwendungen zählen sämtliche Erhaltungsaufwendungen, die Betriebskosten, Fremdfinanzierungszinsen und auch Abgaben. Außerdem ist der Fruchtnießer gemäß § 512 ABGB zivilrechtlich, wenn auch dispositiv, zur Tragung aller Lasten, welche im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechtes im Zusammenhang mit diesem stehen, und allfälliger Kapitalzinsen verpflichtet.²²⁶ Außerdem entfallen gemäß ABGB auf diesen alle ordentlichen und außerordentlichen Schulden, die während des aufrechten Fruchtgenussverhältnisses entstehen, sofern diese durch die Einnahmen gedeckt sind, und auch jene Kosten, ohne welche die Früchte nicht gezogen werden kön-

²²² Vgl Tanzer, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2003), 39.

²²³ Vgl Doralt/Toifl in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147 mit Verweis auf Nagler, Steuerlich nicht relevante Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 1993, 171.

²²⁴ Vgl UFS 20.3.2013, RV/2710-W/12; vgl auch Moser, Die Ausgestaltung von Fruchtgenussrechten im Immobilienbereich und deren steuerrechtliche Anerkennung, taxlex 2014, 408.

²²⁵ Vgl jüngst zB VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; vgl Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl Doralt/Toifl in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147; vgl Studera/Thunshirn, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) RZ 1392; EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²²⁶ Siehe dazu bereits oben unter 1.6.2 Pflichten des Fruchtgenussbestellers.

nen.²²⁷ Daneben muss der Fruchtgenussberechtigte gemäß § 513 ABGB, wenn auch dispositiv, alle Instandhaltungsaufwendungen tätigen, die von den Einkünften gedeckt sind.²²⁸

Eine solche Regelung der Aufwandstragung kann vertraglich zwischen den Parteien der Fruchtgenussvereinbarung festgehalten werden. Das Fehlen einer solchen ausdrücklichen Abbildung der Zahlungsübernahme der laufenden Kosten durch den Fruchtgenussberechtigten erachtet der VwGH für sich genommen nicht als schädlich, weil sich diese bereits aus dem dispositiven Zivilrecht ergibt.²²⁹ Auf die dispositive Normierung des ABGB ist auch im Falle des Fehlens von Regelungen betreffend Erweiterungs- und Umbauleistungen im Sinne der §§ 514 bis 516 ABGB Bedacht zu nehmen.²³⁰ Dieser höchstgerichtlichen Ansicht ist beizupflichten, denn schon nach den allgemeinen Auslegungsregeln des Zivilrechts sollen Unklarheiten und Regelungslücken in privatautonomen Verträgen durch dispositives Recht geklärt und ergänzt werden. Aufgrund der bloßen Nichtbedachtnahme kann nicht sogleich geschlossen werden, dass eine Übernahme sämtlicher Kosten durch den Fruchtgenussbesteller – entgegen der gesetzlichen Regelung - vom Parteiwillen getragen ist. Weiters muss natürlich auch hier auf die Spezifika des Einzelfalles abgestellt werden und auf dessen tatsächlichen Gegebenheiten und Gepflogenheiten - eventuell auch der vergangenen Jahre - Bedacht genommen werden. Die Zahlung der Hausverwaltungskosten einer dienenden Liegenschaft über das Konto des Fruchtnießers schafft, laut VwGH, Klarheit über die tatsächliche Tragung der Aufwendungen.²³¹ Ein gestalterischer Einfluss im Sinne einer eigenständigen Unternehmerinitiative sei daraus aber nicht ableitbar.²³²

Außerdem stellt der VwGH klar, dass eine Anerkennung von tatsächlich getätigten Durchführungsmaßnahmen durch die Finanzbehörden im Wege der freien Beweiswürdigung nicht verweigert werden darf, bloß aus dem Grund des Nichtvorliegens von Zahlungsbelegen oder sonstigen Nachweis von Zahlungsflüssen.²³³

²²⁷ Siehe dazu bereits oben unter 1.6.2 Pflichten des Fruchtgenussbestellers.

²²⁸ Siehe dazu bereits oben unter 1.6.2 Pflichten des Fruchtgenussbestellers.

²²⁹ Vgl VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015); vgl auch *Fuhrmann*, Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht, *immolex* 2014, 19.

²³⁰ Vgl VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; vgl auch *Fuhrmann*, Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht, *immolex* 2014, 19.

²³¹ Vgl VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²³² Vgl VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²³³ Vgl VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015); vgl auch *Fuhrmann*, Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht, *immolex* 2014, 19 mwN.

Besondere Vorsicht ist bei Konstruktionen innerhalb eines Familienbandes geboten, zumal auch bei der Ausgestaltung von Fruchtgenussvereinbarungen auf die sogenannte Angehörigenjudikatur²³⁴ Bedacht zu nehmen ist, wonach Verträge zwischen Familienmitgliedern steuerlich nur dann anzuerkennen sind, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und einem Fremdenvergleich standhalten. Eine Ausgestaltung der Aufwandtragung in der Form, dass zunächst die Familienmutter als Fruchtgenussbestellerin die Betriebskosten der dienenden Liegenschaft trägt, und diese so dann den Kindern als Fruchtgenussberechtigte weiterverrechnet, allerdings zugleich stundet, hat der VwGH als fremdunüblich angesehen, weil Fremde eine solche Vereinbarung unter den gleichen Umständen wohl nicht getroffen hätten.²³⁵

2.4.2.4 *...das Fruchtgenussrecht für eine gewisse Dauer eingeräumt wird,*
und

2.4.2.5 *...die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten ausreichend abgesichert ist.*

Schließlich wird für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten noch vorausgesetzt, dass das Fruchtgenussrecht zum einen für eine gewisse Dauer eingeräumt wird und zum anderen der Fruchtnießer in dieser Zeit eine rechtlich abgesicherte Position genießt.²³⁶

Sowohl Dauer als auch die abgesicherte Rechtsposition wird bei einem lebenslänglich eingeräumten Fruchtgenussrecht gewiss als ausreichend angesehen.²³⁷ Die Finanzverwaltung vertritt, dass eine Dauer von zehn Jahren ausreichend scheint.²³⁸ Im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2015 wurde festgehalten, dass die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten umso besser ist, desto länger die Mindestlaufzeit der Fruchtgenussvereinbarung ausgestal-

²³⁴ Ständige Rsp zB VwGH 22.10.2005, 2002/15/0169; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159; VwGH 20.6.2000, 98/15/0008; vgl auch EStR 2000 RZ 120 mit Verweis auf VwGH 18.12.1978, 2790/77.

²³⁵ Vgl VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²³⁶ Vgl *Laudacher* in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147; vgl *Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) RZ 1393; EStR 2000 RZ 111 und 116; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²³⁷ Vgl VwGH 22.9.1992, 88/14/0074; vgl auch *Laudacher* in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45.

²³⁸ Vgl EStR 2000 RZ 111 und 116 (bezogen auf Zuwendungsfruchtgenuss).

tet wird.²³⁹ Allerdings müssen zum reinen Zeitelement noch weitere Faktoren hinzutreten, die Aufschluss über die Stellung des Fruchtgenussberechtigten geben, weil die Dauer für sich alleine bloß Indizcharakter hat.²⁴⁰ Sodann ist aber, laut BFG²⁴¹, bei eigenständiger Teilnahme am Wirtschaftsleben auch eine Rechteeinräumung über einen Zeitraum von weniger als zehn Jahren ausreichend. Das BFG stellt sohin klar, dass die von der Finanzverwaltung determinierte zehnjährige Dauer keineswegs als Minstdauer betrachtet werden darf²⁴², sondern dass diese lediglich als Richtwert herangezogen werden kann. Neben dem Zeitelement entscheiden sodann zu diesem hinzutretende Kriterien des Einzelfalles. Die Ziehung einer generellen Untergrenze der Dauer des Fruchtgenussvertrages wird auch im Zuge der Salzburger Steuerdialoges 2015 abgelehnt.²⁴³

Während der Dauer des Fruchtgenussvertrages muss der Fruchtgenussberechtigte eine rechtlich ausreichend abgesicherte Position innehaben.²⁴⁴ Diese Sicherheit oder Stetigkeit wird neben den Handlungsmöglichkeiten vor allem anhand des Elements der Dauer gemessen. Nicht ausreichend abgesichert erachtet der UFS²⁴⁵ die Rechtsposition eines Fruchtnießers eines zwar über zehn Jahre abgeschlossenen Vertrages, der allerdings als auflösende Bedingung die Scheidung des Fruchtgenussbestellers und des Fruchtgenussberechtigten vorsieht, weil in diesem Fall die Bedingung in jedem Fall eintreten kann und jederzeit durch den Fruchtgenussbesteller erwirkt werden kann.²⁴⁶ Bezüglich solcher Scheidungsklauseln wurde im Rahmen der Diskussion am Salzburger Steuerdialog 2015 die Notwendigkeit der Differenzierung bei sogenannten Scheidungsklauseln herausgearbeitet.²⁴⁷ Von einer echten Scheidungsklausel spricht man, wenn die Auflösung des Fruchtgenussvertrages nicht in der ausschließlichen Entscheidungsmacht des Fruchtgenussbestellers liegt, und die Folgen derselben mit dem Willensentschluss des Fruchtgenussberechtigten eintreten, sondern vielmehr auch

²³⁹ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²⁴⁰ Vgl *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl *Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) RZ 1393; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²⁴¹ Jüngst BFG 28.5.2014, RV/1100465/2012.

²⁴² Vgl BFG 28.5.2014, RV/1100465/2012.

²⁴³ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015): Allerdings soll danach zum einen aus Verwaltungsvereinfachungsgründen und zum anderen auch zu Zwecken der „Rechtssicherheit“ die Minstdauer von 10 Jahren laut EStR beibehalten werden.

²⁴⁴ Vgl *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147; vgl *Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013) RZ 1393; EStR 2000 RZ 111; Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²⁴⁵ UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10.

²⁴⁶ Vgl UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10.

²⁴⁷ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

von der Reaktion des Fruchtgenussbestellers und des Scheidungsgerichtes abhängen.²⁴⁸ Auflösende Bedingung ist hier also die Scheidung per se. Im Gegensatz dazu, kann eine Klausel aber bereits die Auflösung der ehelichen Gemeinschaft als Bezugspunkt der auflösenden Bedingung vorsehen.²⁴⁹ Fällt sodann bereits in diesem Zeitpunkt das Recht des Fruchtnießers weg, ist dessen Rechtsposition keineswegs ausreichend gesichert, weil die Aufhebung des Fruchtgenussvertrags lediglich vom Willen des Fruchtgenussbestellers abhängt.²⁵⁰ Dieser Untersagung der Einkünftezurechnung aufgrund der mangelnden Sicherheit der Rechtsposition ist wohl auf jeden Fall zuzustimmen, weil dieser Faktor unabhängig vom Willen des Fruchtgenussberechtigten alleine durch das Aktivwerden des Fruchtgenussbestellers herbeigeführt werden kann und diese Subjektivität die Stetigkeit der Dauerhaftigkeit sofort brechen kann. Da allerdings der Ausgang vieler Scheidungsverfahren im Vorhinein bei weitem nicht leicht abzuschätzen ist, ist aber auch bei der Vereinbarung einer echten Scheidungsklausel, unter Beleuchtung der Umstände des Einzelfalles, eine rechtlich nicht ausreichend gesicherte Rechtsposition möglich.

2.4.3 Kriterien für die Zurechnung der laufenden Einkünfte an den Fruchtgenussbesteller

Zu einer Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussbesteller kommt es, sofern die Fruchtgenusseseinräumung keinen Übergang der Einkunftsquelle erwirkt, und der Zahlungsfluss so- dann lediglich als Einkommensverwendung oder als Überlassung erzielter Einkünfte anzuse- hen ist.²⁵¹

Vereinfacht dargestellt, verbleibt die Einkunftsquelle immer beim Fruchtgenussbesteller, wenn die im vorigen Kapitel genannten Kriterien nicht ausreichend ausgeprägt sind.²⁵² Dies ist der Fall, wenn der Fruchtgenussbesteller nicht ausreichend unternehmerische Initiative an den Tag legt und nicht selbst am Markt auftritt. Dies ist, zum Beispiel, beim reinen Eintreten des Fruchtnießers in bereits bestehende Mietverhältnisse²⁵³, oder bei Investitionsentschei-

²⁴⁸ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²⁴⁹ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015).

²⁵⁰ Vgl Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015); So auch der Sachverhalt des Entscheidung UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10.

²⁵¹ Vgl *Laudacher* in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Ein- kommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147; vgl *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz (2014) § 2 RZ 50; vgl EStR 2000 RZ 115.

²⁵² Verweis auf 2.3.3 Kriterien für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten.

²⁵³ Vgl VwGH 20.3.2014, 2011/15/0174; EStR 2000 RZ 111; *Moser*, Die Ausgestaltung von Fruchtgenussrech- ten im Immobilienbereich und deren steuerrechtliche Anerkennung, taxlex 2014, 408.

dungen, die von der gesamten Wohnungseigentumsgemeinschaft getroffen werden²⁵⁴, anzunehmen. Gerade bei Fruchtgenussrechten an Objekten, die zur Vermietung verwendet werden, sind die Gestaltungsmöglichkeiten des Fruchtnießers zum Teil so gering, dass eine Teilnahme der Fruchtgenussberechtigten am Markt kaum argumentierbar ist.²⁵⁵

Dieses bloße Verfügen über Einnahmen und somit eine Einkünftezurechnung seitens des Fruchtgenussbestellers liegt zumeist vor, wenn das Fruchtgenussrecht als Bruttofruchtgenuss²⁵⁶ ausgestaltet ist,²⁵⁷ also dem Fruchtgenussberechtigten die Bruttoeinnahmen verbleiben, weil sämtliche Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der dienenden Fruchtgenuss-sache stehen, vom Fruchtgenussbesteller getragen werden. Insofern wird fingiert, dass der Fruchtgenussberechtigte keine eigenen Einkünfte erzielt, sondern bloß jene des Fruchtgenussbestellers weitergegeben bekommt. Diese Bruttoerträge sind beim Fruchtgenussberechtigten nicht ertragsteuerpflichtig²⁵⁸ und beim Fruchtgenussbesteller nicht abzugsfähig^{259 260}.

2.4.4 Zurechnung der laufenden Einkünfte bei Vorbehaltsfruchtgenuss

Beim Vorbehaltsfruchtgenuss wird das Eigentum an der Immobilie übertragen und gleichzeitig das Fruchtgenussrecht zurückbehalten. Allein dies führt noch nicht zu einer Änderung der bisherigen Zurechnung der Einkünfte.²⁶¹ Allerdings muss der Fruchtgenussberechtigte weiterhin über eine ausreichende Dispositionsbefugnis²⁶² verfügen, um sich die Einkunftsquelle weiterhin zurechnen lassen zu können.²⁶³

²⁵⁴ Vgl. VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219; EStR 2000 RZ 111; Moser, Die Ausgestaltung von Fruchtgenussrechten im Immobilienbereich und deren steuerrechtliche Anerkennung, taxlex 2014, 408.

²⁵⁵ Vgl. Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147.

²⁵⁶ Zur Kategorisierung bereits 2.1.2 Bruttofruchtgenuss und Nettofruchtgenuss.

²⁵⁷ Vgl. Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl. Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 147; vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (2014) § 2 RZ 50; vgl. EStR 2000 RZ 115.

²⁵⁸ Auch nicht gemäß § 29 Z 1 EStG; vgl. EStR 2000 RZ 117.

²⁵⁹ Auch nicht gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG; vgl. EStR 2000 RZ 117.

²⁶⁰ Dazu sogleich unter 2.5 Absetzung für Abnutzung.

²⁶¹ Vgl. VwGH 3.12.1965, 2276/64; VwGH 25.6.2969, 1430/68; VwGH 14.9.1972, 54/72; vgl. Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl. Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 148; vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (2014) § 2 RZ 49; EStR 2000 RZ 114.

²⁶² Detailliert bereits oben unter 2.3.3 Kirtieren für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten.

²⁶³ Vgl. Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 45; vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (2014) § 2 RZ 50; vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 2 RZ 51.3; vgl. EStR 2000 RZ 114.

2.4.5 Zurechnung der laufenden Einkünfte bei Zuwendungsfruchtgenuss

Beim Zuwendungsfruchtgenuss wird ein Fruchtgenussrecht ohne Übereignung der dienenden Liegenschaft eingeräumt. Grundsätzlich werden bei einer solchen Ausgestaltung die Einkünfte dann dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet, wenn dieser unternehmerisch tätig wird und das Fruchtgenussrecht für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Stellung bestellt wird.²⁶⁴ Trägt der Fruchtnießer auch die Aufwendungen²⁶⁵, die im Zusammenhang mit der dienenden Liegenschaft stehen, spricht man von einem Nettofruchtgenuss, bei welchem grundsätzlich die Erzielung originärer Einkünfte beim Fruchtgenussbesteller anerkannt wird.²⁶⁶

Außerdem kommt es zu einer Zurechnung an den unterhaltsberechtigten Fruchtnießer, wenn das Fruchtgenussrecht diesem in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht eingeräumt wird.²⁶⁷ Hingegen werden die Einkünfte dem Fruchtgenussbesteller zugerechnet, sofern die Ausgestaltung als Bruttofruchtgenuss gewählt wird, weil sodann die Einräumung nicht zu einem Übergang der Einkunftsquelle führt, sondern eine bloße Weitergabe von Einkommens- teilen bzw eine Überlassung erzielter Einkünfte im Sinne des § 20 Abs 1 Z 4 EStG darstellt.²⁶⁸ Die Bruttoerträge sind dann beim Fruchtgenussberechtigten nicht einkommensteuerpflichtig²⁶⁹ und beim Fruchtgenussbesteller aber auch nicht abzugsfähig^{270 271}.

Einen Sonderfall stellt der testamentarische Fruchtgenuss dar, bei welchem das Fruchtgenussrecht durch letztwillige Verfügung zugewendet wird.²⁷² Hier werden die Einkünfte grundsätzlich dem Fruchtnießer zugerechnet, indem der Übergang der Einkunftsquelle²⁷³ angenommen wird.²⁷⁴ Es kommt nämlich nicht auf den Grund der Überlassung einer Einkunftsquelle an,

²⁶⁴ Dazu bereits detailliert 2.3.3 Kriterien für die Zurechnung der laufenden Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten.

²⁶⁵ Detailliert bereits oben unter 2.3.3 Kriterien für die Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten.

²⁶⁶ Vgl Doralt/Toifl in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 149; vgl Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (2014) § 2 RZ 44; EStR 2000 RZ 117.

²⁶⁷ Vgl VwGH 4.3.1986, 85/14/0133; vgl Doralt/Toifl in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 149; vgl Wiesner/Grabner/Wanke, Einkommensteuergesetz (2014) § 2 RZ 44; vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51.2; EStR 2000 RZ 117.

²⁶⁸ Vgl VwGH 28.4.1982, 3251/80; VwGH 27.10.1961, 0802/61; vgl Doralt/Toifl in Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 151; EStR 2000 RZ 117.

²⁶⁹ Auch nicht gemäß § 29 Z 1 EStG; vgl EStR 2000 RZ 117.

²⁷⁰ Auch nicht gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG; vgl EStR 2000 RZ 117.

²⁷¹ Vgl Laudacher in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 46; vgl EStR 2000 RZ 117.

²⁷² Dazu 2.1.1 Vorbehaltsfruchtgenuss, Zuwendungsfruchtgenuss und Sicherungsfruchtgenuss.

²⁷³ Allerdings ist zu beachten, dass es nicht zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums und somit auch nicht zu einer AfA-Berechtigung des Fruchtgenussberechtigten kommt.

²⁷⁴ Vgl VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; vgl EStR 2000 RZ 116.

sondern bloß darauf, wer unternehmerisch tätig ist.²⁷⁵ Ist ein solcher testamentarischer Fruchtgenuss als Bruttofruchtgenuss ausgestaltet, dh hat der Erbe als Fruchtgenussbesteller die Aufwendungen zu tragen und verbleiben dem Legatar als Fruchtgenussberechtigten die vollen Bruttoerträge, so sind die Einkünfte dem Erben und nicht dem Fruchtnießer zuzurechnen.²⁷⁶ Die an den Vermächtnisnehmer, also den Fruchtnießer, im Zuge der Annahme der Erbschaft, weitergeleiteten Erträge sind beim Erben als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs 1 Z 1 EStG sofort abzugsfähig.²⁷⁷ Beim Vermächtnisnehmer stellen diese sodann Einkünfte gemäß § 29 Z 1 EStG dar.²⁷⁸ Aus diesem Grund wird in diesem Zusammenhang von einem „Rentenlegat“ gesprochen.

Exkurs: Art der Einkünfte

Sofern es zu einer Einkünftezurechnung an den Fruchtgenussberechtigten kommt, bezieht dieser grundsätzlich Einkünfte aus jener Einkunftsart, die ohne Einräumung des Fruchtgenussrechtes maßgeblich wäre.²⁷⁹ Freilich ist zu beachten, ob das Substanzgut des Fruchtgenusses dem Privatvermögen oder aber der betrieblichen Sphäre zuzurechnen ist.²⁸⁰ Stellt die, mit dem Fruchtgenussrecht in Zusammenhang stehende, Einkunftserzielung eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Betätigung dar, so kann der Fruchtgenussberechtigte bei Übergang der Einkunftsquelle originär Einkünfte erzielen.²⁸¹ Dies ist immer dann anzunehmen, wenn die Liegenschaft, die mit einem Fruchtgenussrecht belastet wird, im Betriebsvermögen bzw zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb zählt. Freiberufliche und nichtselbstständige Tätigkeiten können kaum im Zusammenhang mit der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes stehen, weil eine Übertragung der höchstpersönlich geschuldeten Leistung nicht möglich ist.²⁸² Der in der Praxis wohl am häufigsten zur Anwendung kommende Fall ist jener, in welchem ein Fruchtgenussrecht an einer Immobilie, welche sich im Privatvermögen befindet, eingeräumt wird. Sodann werden außerbetriebliche Einkünfte im Bereich

²⁷⁵ Vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51.2 mwN.

²⁷⁶ Vgl VwGH 18.12.1964, 0439/64; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 151; EStR 2000 RZ 116.

²⁷⁷ Vgl EStR 2000 RZ 116 und 6602ff.

²⁷⁸ Vgl EStR 2000 RZ 116 und 6602ff.

²⁷⁹ Vgl VwGH 25.6.1969, 1430/68; vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51.8.

²⁸⁰ Vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 153.

²⁸¹ Vgl *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 51; Abzustellen ist hier auf die Dispositionsbefugnisse zur Erzielung der Einkünfte; vgl VwGH 25.1.1993, 92/15/0024; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166.

²⁸² Vgl *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 53.

der Vermietung- und Verpachtung erzielt.²⁸³ Hier ist besonders darauf abzustellen, ob der Fruchtnießer überhaupt Leistungen erbringt und somit am wirtschaftlichen Markt auftritt.²⁸⁴ Ist das Wirtschaftsgut, an welchem das Fruchtgenussrecht eingeräumt wird, dem Betriebsvermögen zuzurechnen, stellt das Entgelt, welches der Fruchtgenussbesteller bezieht, betriebliche Einkünfte dar.²⁸⁵

2.5 Absetzung für Abnutzung

Da sowohl das Fruchtgenussrecht an sich als auch die Liegenschaft als Fruchtgenusssubstanz über längere Dauer genutzt wird, können die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten grundsätzlich auf die Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben werden.²⁸⁶

2.5.1 Absetzung für Abnutzung bezüglich der Liegenschaft als Fruchtgenusssubstanz

Dem Grund nach ist die Absetzung für Abnutzung an zwei Bedingungen geknüpft. Zum einen muss eine Einkunftsquelle vorliegen und zum anderen muss das Subjekt, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist, gleichzeitig auch Trägerin des Wertverzehres sein.²⁸⁷ Dafür muss diesem die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommen.²⁸⁸

Wird keine Sonderausgestaltung des Fruchtgenussrechtes vorgenommen und liegt somit der Regelfall vor, stellt sich das Problem, dass, auf der einen Seite, den Fruchtgenussbesteller als zivilrechtlicher Eigentümer zwar der Wertverzehr trifft, ihm aber keine Einkunftsquelle zugerechnet wird, und, auf der anderen Seite, der Fruchtnießer zwar eine Einkunftsquelle innehat, diesen mangels Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers aber kein Wertverzehr trifft.²⁸⁹

²⁸³ Genauer vgl dazu vgl *Laudacher* in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 54.

²⁸⁴ Vgl *Laudacher* in Jakom EStG⁸ (2015) § 2 RZ 53; Zu den Kriterien bereits unter 2.3.3 Kriterien für die Zurechnung der laufenden Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten.

²⁸⁵ Vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.7.2014) § 2 RZ 153.

²⁸⁶ § 7 Abs 1 EStG.

²⁸⁷ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 81.

²⁸⁸ Detaillierte Ausführungen dazu bereits unter 2.2 Wirtschaftsgut und wirtschaftliches Eigentum.

²⁸⁹ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 81.

Je nach Ausgestaltung des Rechtsverhältnisses als entgeltliches oder unentgeltliches Geschäft bzw als Zuwendungs- oder Vorbehaltsfruchtgenuss wird die Gewährung der Abschreibung für Abnutzung differenziert beurteilt:

2.5.1.1 *Entgeltlich erworbener Zuwendungsfruchtgenuss*

Bei dieser Konstellation räumt der Fruchtgenussbesteller dem Fruchtnießer das Fruchtgenussrecht gegen ein Entgelt, das zumindest die Hälfte des gemeinen Wertes ausmacht, ein, und bleibt aber dabei selbst Eigentümer der Liegenschaft.²⁹⁰ Insofern sind sowohl dem Fruchtgenussbesteller als auch dem Fruchtgenussberechtigten Einkünfte zuzurechnen. Denn während der Fruchtgenussbesteller das Entgelt für die Gewährung des Nutzungsrechtes zufließt, vereinnahmt der Fruchtgenussberechtigte die laufenden Erträge der Liegenschaft als Fruchtgenussgegenstand.²⁹¹

Im Regelfall kann somit der Fruchtgenussbesteller im Hinblick auf die Entgeltlichkeit die Absetzung für Abnutzung bezüglich der Liegenschaft geltend machen.²⁹² Denn grundsätzlich steht die Berechtigung zur Absetzung für Abnutzung dem zivilrechtlichen bzw dem wirtschaftlichen Eigentümer zu.²⁹³ Der Fruchtgenussbesteller kann, praktisch formuliert, vom Nutzungsentgelt, welches zu laufenden Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung führt, die Gebäudeabschreibung abziehen.²⁹⁴

Außerdem kann der Fruchtnießer zumindest von seinen Anschaffungskosten des Fruchtgenussrechtes eine Abschreibung für Abnutzung vornehmen.²⁹⁵ Ist der Fruchtgenussvertrag aber so ausgestaltet, dass dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers zukommt, steht diesem zusätzlich die Gebäudeabschreibung zu.²⁹⁶

²⁹⁰ Dazu bereits unter 2.1 Kategorisierung des Fruchtgenussrechtes; vgl außerdem *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 13.

²⁹¹ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 248.

²⁹² Vgl VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 13.

²⁹³ Vgl zB VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 20.11.1990, 90/14/0139; VwGH 15.3.1988, 88/14/0009; VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 24.11.1970, 640/69; vgl auch *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 249; Bzw vgl zB VwGH 6.11.1991, 91/13/0074; vgl EStR 2000 RZ 111.

²⁹⁴ Vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

²⁹⁵ Dazu sogleich unter 2.4.2 Absetzung für Abnutzung bezüglich des Fruchtgenussrechtes per se.

²⁹⁶ Zur Problematik „Fruchtgenussberechtigter als wirtschaftlicher Eigentümer“ bereits oben detailliert unter 2.2.3 Wirtschaftliches Eigentum an der Fruchtgenusssubstanz; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 249; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

2.5.1.2 Unentgeltlich erworbener Zuwendungsfruchtgenuss

Mangels Leistung eines Entgelts für die Gewährung des Nutzungsrechts kommen dem Fruchtgenussbesteller keine Einkünfte zu. Da aber das Vorliegen einer Einkunftsquelle eine notwendige Bedingung für die Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung ist, muss dem Fruchtgenussbesteller ein solches Recht verwehrt werden.²⁹⁷

Auch dem Fruchtgenussberechtigten kann eine Absetzung für Abnutzung bezüglich der Fruchtgenusssubstanz nicht gebilligt werden.²⁹⁸ Diesem sind zwar die Einkünfte aus der Liegenschaft zuzurechnen, womit dieser über eine Einkunftsquelle verfügt, allerdings trifft diesen mangels Eigentümereigenschaft kein Wertverzehr.²⁹⁹

Diese unbefriedigende Situation, in welcher keinem der beiden Vertragsparteien ein Recht zur Abschreibung zukommt, kann umgangen werden, indem die Nutzungsvereinbarung so ausgestaltet wird, dass dem Fruchtgenussberechtigten die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommt.³⁰⁰ Sodann kann dieser von seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Gebäudeabschreibung abziehen.

Auch eine Absetzung für Abnutzung bezüglich des Fruchtgenussrechtes selbst kommt nicht in Betracht.³⁰¹

²⁹⁷ Vgl zB VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 28.10.1992, 88/13/0006; VwGH 20.11.1990, 90/14/0139; VwGH 15.3.1988, 88/14/0009; VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 24.11.1970, 640/69; vgl auch UFS 30.6.2005, RV/0485-L/03; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 14; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 250; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

²⁹⁸ Vgl zB VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 28.10.1992, 88/13/0006; VwGH 20.11.1990, 90/14/0139; VwGH 15.3.1988, 88/14/0009; VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 24.11.1970, 640/69; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 14; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 250; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

²⁹⁹ Vgl zB VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; VwGH 28.10.1992, 88/13/0006; VwGH 20.11.1990, 90/14/0139; VwGH 15.3.1988, 88/14/0009; VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; VwGH 29.6.1982, 81/14/0093; VwGH 24.11.1970, 640/69; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 14; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 250; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

³⁰⁰ Dazu oben unter 2.2.3 Wirtschaftliches Eigentum an der Fruchtgenusssubstanz; vgl jüngst BFG 12.8.2014, RV/4100325/2012; vgl VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257; vgl EStR 2000 RZ 3102; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 14; vgl *Fuchs*, Zuwendungsfruchtgenuss: Wirtschaftliches Eigentum und damit AfA-Anspruch eines Fruchtgenussberechtigten; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76; *Herzog*, Keine AfA für testamentarisch eingeräumten Fruchtgenuss, RdW 1994, 231.

³⁰¹ Dazu sogleich unter 2.4.2 Absetzung für Abnutzung bezüglich des Fruchtgenussrechtes per se.

2.5.1.3 Vorbehaltsfruchtgenuss

Wird die Vereinbarung eines Vorbehaltsfruchtgenusses getroffen, so überträgt der Fruchtgenussbesteller das Eigentum an der Liegenschaft, behält sich aber gleichzeitig ein Fruchtgenussrecht an dieser zurück.³⁰² Durch dieses Zurückbehalten des Fruchtgenussrechtes verbleibt dem Fruchtgenussbesteller unzweifelhaft eine Einkunftsquelle³⁰³, welche allerdings, aufgrund des Gefahrenübergangs durch die Vermögensübertragung auf den neuen Eigentümer, nicht mehr mit der bisherigen Einkunftsquelle ident ist.³⁰⁴ Den allgemeinen Grundsätzen folgend handelt es sich sohin um die gleiche Situation, wie jene, welche bereits beim Zuwendungsfruchtgenuss beschrieben wurde: Denn der Fruchtgenussberechtigte kann die Absetzung für Abnutzung nicht mehr geltend machen, weil ihn mangels Eigentums der Wertverzehr nicht trifft, während der Fruchtgenussbesteller, also der nunmehrige Eigentümer, mangels Einkunftsquelle auch keine Möglichkeit hat, die Absetzung für Abnutzung geltend zu machen.³⁰⁵ Anders ist die Situation freilich zu beurteilen, sofern die Fruchtgenussvereinbarung so ausgestaltet wird, dass dem Fruchtgenussberechtigten weiterhin die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers verbleibt.³⁰⁶ Sodann steht diesem, auch nach Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums, das Recht auf Gebäudeabschreibung zu.

Die Finanzverwaltung bietet allerdings einen Lösungsansatz für diese doch eher unbefriedigende Situation:³⁰⁷ Diese sieht vor, dass der Fruchtnießer dem Fruchtgenussbesteller eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten Absetzung für Abnutzung leistet.³⁰⁸ Diese Zahlung ist sodann beim Fruchtgenussberechtigten als Ausgabe abzugsfähig.³⁰⁹ Auf der Seite des Fruchtgenussbestellers stellt diese eine Einnahme dar, welcher die

³⁰² Dazu bereits unter 2.1 Kategorisierung des Fruchtgenussrechtes.

³⁰³ Bei Liegenschaften als Fruchtgenusssubjekt meist in Form von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

³⁰⁴ Vgl VwGH 6.11.1991, 91/13/0074; VwGH 12.11.1986, 86/12/0023; UFS 30.6.2005, RV/0485-L/03; UFS 11.11.2004, RV/3971-W/02; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 83.

³⁰⁵ Vgl VwGH 6.11.1991, 91/13/0074; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 83.

³⁰⁶ Vgl UFS 21.9.2005, RV/045-L/04; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl EStR 2000 RZ 3102.

³⁰⁷ Vgl EStR 2000 RZ 112.

³⁰⁸ Vgl EStR 2000 RZ 112; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 2 RZ 150; vgl *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 48; vgl *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Einkommensteuer-Kommentar⁴⁸ (2011) § 2 EStG RZ 79; vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 84; vgl *Heidinger/Heidinger/Stingl*, Zur AfA beim Vorbehaltsfruchtgenuss, SWK 1992, A I 157; vgl *Herzog*, Bei geliehenem Fahrzeug entscheidet Gestaltung über die Absetzbarkeit, RdW 1989, 203.

³⁰⁹ Vgl EStR 2000 RZ 112; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 2 RZ 150; vgl *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 48; vgl *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Einkommensteuer-Kommentar⁴⁸ (2011) § 2 EStG RZ 79; vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ

Absetzung für Abnutzung in gleicher Höhe entgegensteht.³¹⁰ Diese Konstruktion ist als Billigkeitslösung anzusehen, weil beim Fruchtgenussbesteller, aufgrund des Nullsummenspiels durch Saldierung von Zahlung und Absetzung für Abnutzung, bloß eine „Quasi-Einkunftsquelle“ vorliegt, diese Zahlung beim Fruchtgenussberechtigten aber einen steuermindernden Effekt hat.³¹¹

Dieser Ansatz wird von Teilen der Lehre³¹², insbesondere von *Doralt*³¹³ kritisiert. Demnach kommt dem Fruchtgenussberechtigten und dem Fruchtgenussbesteller eine gemeinsame Einkunftsquelle zu, was zu einer Aufteilung der daraus gezogenen Einkünfte führt, sobald der Fruchtgenussberechtigte dem Eigentümer in Form dieser Substanzabgeltung einen Teil seiner gezogenen Einkünfte überlässt.³¹⁴ Dies hat zur logischen Folge, dass sodann bestimmte Aufwendungen nicht einem der beiden Träger der Einkunftsquelle zugerechnet werden können, sondern diese müssen vielmehr im entsprechenden Verhältnis der Einkünfte auch aufgeteilt werden.³¹⁵ Sohin wird dem Fruchtgenussberechtigten eigentlich bloß ein Bruchteilsfruchtgenuss eingeräumt und deshalb kann der Fruchtgenussbesteller als Eigentümer auch nur von dem ihm verbleibenden Bruchteil die Absetzung für Abnutzung geltend machen³¹⁶.³¹⁷ Die Absetzung für Abnutzung des verbleibenden Bruchteiles, also jener, der dem Fruchtnießer zuzurechnen ist, ist weder beim Fruchtnießer noch beim Fruchtgenussbesteller abzugsfähig.³¹⁸ Ähnlich spricht sich auch *Prodinger*³¹⁹ für die Zulässigkeit der Einräumung eines Teilfruchtgenusses aus, welche eine Aliquotierung der Absetzung für Abnutzung zur Folge hat.

84; vgl. *Heidinger/Heidinger/Stingl*, Zur AfA beim Vorbehaltsfruchtgenuß, SWK 1992, A I 157; vgl. *Herzog*, Bei geliehenem Fahrzeug entscheidet Gestaltung über die Absetzbarkeit, RdW 1989, 203.

³¹⁰ Vgl. EStR 2000 RZ 112; vgl. *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl. *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 2 RZ 150; vgl. *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 48; vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Einkommensteuer-Kommentar⁵³ (2012) § 2 EStG RZ 79; vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 2 RZ 51; vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 84; vgl. *Heidinger/Heidinger/Stingl*, Zur AfA beim Vorbehaltsfruchtgenuß, SWK 1992, A I 157; vgl. *Herzog*, Bei geliehenem Fahrzeug entscheidet Gestaltung über die Absetzbarkeit, RdW 1989, 203.

³¹¹ Vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 84.

³¹² Vgl. *Laudacher* in *Jakom EStG*⁸ (2015) § 2 RZ 48; vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 84.

³¹³ Vgl. *Doralt*, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss: EStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54; vgl. *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15.

³¹⁴ Vgl. *Doralt*, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss: EStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54; vgl. *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; Diese Meinung teilt auch *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 84.

³¹⁵ Vgl. *Doralt*, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss: EStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54; vgl. *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; Diese Meinung teilt auch *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 84.

³¹⁶ Und nicht in voller Höhe, wie es grundsätzlich von der Finanzverwaltung vertreten wird.

³¹⁷ Vgl. *Doralt*, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss: EStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54; vgl. *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15.

³¹⁸ Vgl. *Doralt*, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss: EStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54.

³¹⁹ Vgl. *Prodinger*, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001), 121.

Außerdem scheitert, nach *Doralt*³²⁰ der Lösungsansatz der Finanzverwaltung auch an den Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen.³²¹ Denn zum einen hält demnach das Nutzungsentgelt in Höhe der Abschreibung für Abnutzung wohl keinem Fremdvergleich stand, und zum anderen wird eine Entrichtung eines Nutzungsentgelts seitens des Vorbehaltsfruchtgenussberechtigten an den Fruchtgenussbesteller als unüblich angesehen.³²²

Die EStR beschränken diese Sonderlösung aber ausdrücklich auf Ausgestaltungen als Vorbehaltsfruchtgenuss.³²³ *Doralt* zeigt auf, dass eine solche Begünstigung des Vorbehaltsfruchtgenusses wohl darauf zurückzuführen ist, dass dieser im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge aus außersteuerlichen Gründen vereinbart wird, während das Institut des Zuwendungsfruchtgenusses eher aus Gründen der Ersparnis von Steuern, im Sinne einer Splittung der Einnahmen, gewählt wird.³²⁴ Richtigerweise weist *Doralt* darauf hin, dass wohl eine Gleichbehandlung der Abschreibung für Abnutzung vorgesehen wäre, wäre die Lösung der Finanzverwaltung von Gesetz gedeckt.³²⁵

Der UFS entschied bezüglich der Anerkennung Substanzzahlungen divergent.³²⁶

Ein Blick nach Deutschland:

Auch in Deutschland stellt sich die Frage des Rechtes zur Absetzung für Abnutzung, wenn im Fall einer Einräumung eines Fruchtgenussrechtes zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinanderfallen bzw einer Person die Einkünfte zuzurechnen sind, während eine andere Person Eigentum an der Substanz der Einkunftsquelle hat. Der BFH teilt die Beurteilung des VwGH betreffend die Gewährung des Rechtes zur Abschreibung in Fällen des Zuwendungsfruchtgenusses und in Fällen des testamentarischen Fruchtgenusses.³²⁷ Abweichend von der Rechtsprechung des VwGH beurteilt der BFH allerdings die Abschreibungsmöglichkeiten für Abnutzung in Vorbehaltsfruchtgenussfällen. Hier wird vom BFH vertreten, dass der Fruchtgenussberechtigte, der nun Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zieht, trotz nunmehriger Einräumung des Fruchtgenussrechtes, wie zuvor als Eigentümer, die Absetzung für Abnutzung in vollem Umfang geltend machen kann, sofern er selbst die vollen Anschaffungskosten

³²⁰ Vgl *Doralt*, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss: EStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54.

³²¹ Hier ist, scheinbar, von einer Gestaltung innerhalb des Familienkreises auszugehen.

³²² Vgl *Doralt*, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss: EStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl auch UFS 11.11.2004, RV3971-W/02.

³²³ Vgl EStR 2000 RZ 112 und 114f.

³²⁴ Vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15.

³²⁵ Vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15.

³²⁶ In der Entscheidungen UFS 30.6.2005, RV/0485-L/03, und UFS 8.2.2008, RV/0884-W/07, empfand der Substanzabgeltungen als zulässig und in der Entscheidung UFS 11.11.2004, RV3971-W/02, wurde diese mangels gesetzlicher Grundlage nicht anerkannt.

³²⁷ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 85 mit Verweis auf BFH 26.11.1996, IX R 33/94 und BFH 28.9.1995, IV R 7/94.

sten getragen hat.³²⁸ Somit ergibt sich aus dem Nettoprinzip, dass auch ein noch nicht verbrauchter Aufwand einen steuermindernden Effekt hat, selbst wenn die Liegenschaft bereits übertragen wurde, aber trotzdem weiterhin Einkünfte daraus erzielt werden.³²⁹ Da der BFH folglich in der Tragung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten das entscheidende Kriterium für das Recht zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung sieht, wird dem Fruchtnießer die Absetzung für Abnutzung sohin auch nur in diesem Fall gewährt. Wie bereits von *Vaishor*³³⁰ angesprochen ist auch eine solche uneinheitliche Betrachtung des BFH kritisch zu behandeln, weil sodann die Absetzung trotz mangelnder Zurechnung des Wirtschaftsgutes gewährt wird und auch der BFH somit eine Ungleichbehandlung von Zuwendungs- und Vorbehaltsfruchtgenuss vornimmt, obwohl es sich dem Wesen nach um dasselbe Rechtsinstitut handelt.

2.5.2 Absetzung für Abnutzung bezüglich des Fruchtgenussrechtes per se

Bei der Absetzung für Abnutzung betreffend das Fruchtgenussrecht selbst hängt die Möglichkeit der Geltendmachung von der Entgeltlichkeit der Einräumung ab. Leistet der Fruchtnießer für den Fruchtgenuss eine Gegenleistung, so kann er die eigenen Anschaffungskosten, die er für die Einräumung des Rechtes geleistet hat, auf die Vertragsdauer abschreiben.³³¹ Keine Absetzung für Abnutzung kann aber laut Judikatur,³³² und daran anschließend auch laut Finanzverwaltung³³³, beim Eigenfruchtgenussmodell gewährt werden.³³⁴ Diesem zufolge kann eine Kapitalgesellschaft als Fruchtgenussberechtigte eine steuerliche Abschreibung des Fruchtgenussrechtes per se nicht vornehmen, wenn der Gesellschaft dieses Fruchtgenussrecht

³²⁸ Vgl. BFH 20.9.1989, XR 140/87; BFH 8.12.1993, IV R 20/82; BFH 30.1.1995, GrS 4/92; vgl. *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; vgl. *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 2 RZ 150; vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 85.

³²⁹ Vgl. BFH 12.12.2000, VIII R 52/93; vgl. *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 15; Diese Meinung wird (zumindest in Ergebnis) auch von Teilen der österreichischen Lehre vertreten: vgl. *Torggler*, Wirtschaftliches Eigentum im Steuerrecht, ÖStZ 1972, 50 und 69 und vgl. auch *Kohler*, Fruchtgenussvereinbarungen im Licht der jüngsten Rechtsprechung, RdW 1987, 175.

³³⁰ Vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 87.

³³¹ Vgl. VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 88; vgl. *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 2 RZ 150; vgl. *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg.), Einkommensteuer-Kommentar⁵³ (2012) § 7 EStG RZ 5; vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 7 RZ 10.1.

³³² VwGH 25.1.2001, 2000/15/0172.

³³³ EStR 2000 RZ 612a.

³³⁴ Vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 88.

von ihrem Alleingesellschafter eben an dieser Beteiligung an der Gesellschaft eingeräumt wird.³³⁵

Nach älterer Rechtslage kam bei einem unentgeltlich eingeräumten Fruchtgenussrecht³³⁶ ein Recht des Fruchtgenussberechtigten zur Absetzung für Abnutzung betreffend das Fruchtgenussrecht selbst nicht in Frage. Wäre ein solches nämlich gewährt worden und der Ansatz des unentgeltlich erworbenen Fruchtgenussrechtes zu den fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG anerkannt worden, hätte dies zu einer Verrechnung der Absetzung für Abnutzung mit den Einkünften aus dem Fruchtgenussrecht geführt und sohin bis auf den Zinsanteil zu einer Steuerfreiheit.³³⁷ Wie *Doralt* bereits aufzeigte, scheiterte ein solches Verständnis bis 31.12.2012 schon aufgrund systematischer Überlegungen.³³⁸

2.6 Übertragung des Fruchtgenussrechtes

Zivilrechtlich kann das Fruchtgenussrecht der Ausübung bzw der Substanz nach übertragen werden. Dies kann entweder an den Eigentümer der Fruchtgenusssubstanz erfolgen - dann spricht man von einer *Ablöse*, oder aber an einen Dritten - dann wird das Fruchtgenussrecht *veräußert*. Der Vorgang der Ablöse durch den zivilrechtlichen Eigentümer kann auch als Verzicht betrachtet werden.³³⁹ Wichtig ist aber festzuhalten, dass es sich bei der Übertragung des Fruchtgenussrechtes um einen eigenständigen, von der Grundstücksübertragung getrennt zu beurteilenden Vorgang handelt.³⁴⁰

³³⁵ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 88; vgl *Bruckner*, VwGH verwirft Steuersparmodell: Einlage und Abschreibung eines Fruchtgenussrechtes an eigenen Anteilen, ÖStZ 2001, 137; vgl *Wiesner*, Absetzung für Abnutzung für ein Fruchtgenussrecht, RWZ 2001, 79.

³³⁶ Sowohl Zuwendungs- als auch Vorbehaltsfruchtgenuss.

³³⁷ Vgl VwGH 17.9.1986, 85/13/0015; vgl UFS 20.1.2010, RV/3639-W/08; vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 14; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 89; Der Gesetzgeber lässt den Lösungsansatz offen.

³³⁸ Vgl *Doralt* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 7 RZ 14.

³³⁹ OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b; OGH 1.10.2002, 5 Ob 193/02x; vgl *Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB Praxiskommentar⁴ (2012), § 509 RZ 6; vgl *Hofmann* in *Rummel/Lukas*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch³ (2000), § 509 RZ 1; Siehe dazu bereits oben unter 1.5.3 Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechtes.

³⁴⁰ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

2.6.1 Unentgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechtes

Die unentgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechtes im außerbetrieblichen Bereich zieht grundsätzlich keine einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen nach sich, weil kein Einkünftezufluss fingiert wird.³⁴¹ Findet die Übertragung nach dem 31.7.2008 statt, fällt keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer an.³⁴² Lediglich die Schenkungsmeldepflicht gemäß §121a BAO muss bedacht werden.³⁴³

Hingegen wird die unentgeltliche Übertragung an einen Dritten im betrieblichen Bereich vom VwGH nicht als unentgeltlicher Betriebsübergang, sondern als Aufgabe der betrieblichen Tätigkeit gewertet.³⁴⁴ Der VwGH begründet dies damit, dass mangels vollständiger Tragung des Unternehmensrisikos seitens des Fruchtgenussberechtigten, das wirtschaftliche Eigentum (im zu entscheidenden Fall) beim Fruchtgenussbesteller verbleibt.³⁴⁵ *Vaishor* ist der durchaus vertretbaren Ansicht, dass sohin der (ehemals) Fruchtgenussberechtigte einen Veräußerungsgewinn, allenfalls begünstigt gemäß § 24 EStG zu versteuern hat, während dem nunmehrigen Eigentümer eine Buchwertfortführung gemäß § 6 Z 9 EStG verwehrt werden muss.³⁴⁶ Gestaltet sich der Fall aber so, dass die Übertragung an den zivilrechtlichen Eigentümer erfolgt und es somit zu einer Fusion der wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentümerposition beim erstmaligen Fruchtgenussbesteller kommt, sodann erachtet *Vaishor* § 6 Z 9 EStG als anwendbar.³⁴⁷ Dies führt dazu, dass die übertragenen Wirtschaftsgüter von diesem zu den fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden können.³⁴⁸

³⁴¹ Vgl VwGH 21.7.1998, 98/14/0021; VwGH 17.3.1994, 91/14/0076; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 281; EStR 2000 RZ 4015.

³⁴² Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz wurde durch den Verfassungsgerichtshof aufgehoben; vgl VfGH 15.6.2007, G23/07; VfGH 7.3.2007, G54/07.

³⁴³ Vgl Jakom/Laudacher, EStG⁸, 2015 § 2 RZ 57.

³⁴⁴ Vgl VwGH 21.7.1998, 98/14/0021; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 282.

³⁴⁵ Vgl VwGH 21.7.1998, 98/14/0021.

³⁴⁶ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 282 mwV.

³⁴⁷ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 284.

³⁴⁸ Vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 284.

2.6.2 Entgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechtes

2.6.2.1 Vorbehaltsfruchtgenuss

Das Entgelt für die Übertragung des Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft, welche sich im Betriebsvermögen befindet, führt unstrittig zu betrieblichen Einnahmen.³⁴⁹

Wesentlich problematischer gestaltet sich die Beurteilung der Übertragung des Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft im außerbetrieblichen Bereich:

Nach alter Rechtslage³⁵⁰ unterlag die Entschädigungszahlung für die Ablöse eines Fruchtgenussrechtes bei außerbetrieblichen Einkünften grundsätzlich nicht der Einkommensteuer, außer es wurden die Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäftes erfüllt und ein vorgelagerter Anschaffungsvorgang konnte nachgewiesen werden.³⁵¹ Konnte der Sachverhalt unter den Tatbestand des Spekulationsgeschäftes subsumiert werden, so musste für die Klärung der Anwendbarkeit der zehn- oder fünfzehnjährigen Spekulationsfrist auf das wirtschaftliche Eigentum abgestellt werden.³⁵² Ausschließlich bei dessen Übergang auf den Fruchtgenussberechtigten kam die fünfzehnjährige Frist im Einzelfall zur Anwendung.³⁵³ Diese Regelungen sollen laut Finanzverwaltung auch dann gelten, wenn das Fruchtgenussrecht vom Eigentümer abgelöst wird.³⁵⁴

Die Finanzverwaltung macht allerdings für die Veranlagungszeiträume 2008 bis einschließlich 2011 von dieser Regelung eine Ausnahme, wenn die Übertragung des Wirtschaftsgutes und die Ablöse des Fruchtgenussrechtes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen einheitlichen Übertragungsvorgang darstellen.³⁵⁵ Dieser liegt insbesondere dann vor, wenn

- ein privates Wirtschaftsgut unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes übertragen wird und

³⁴⁹ Vgl. *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) RZ 292; vgl. EStR 2000 RZ 115a erster Satz.

³⁵⁰ Vor dem Stabilitätsgesetz 2012.

³⁵¹ Vgl. EStR 2000 RZ 115a; vgl. VwGH 19.6.1986, 83/14/0123; VwGH 10.2.1987, 86/14/0125; vgl. auch *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605; vgl. *Hübner/Six in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung (...), 164.

³⁵² Vgl. auch *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605.

³⁵³ Vgl. auch *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605 mit Verweis auf *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76 und anderes.

³⁵⁴ Vgl. EStR 2000 RZ 115a.

³⁵⁵ Vgl. EStR 2000 RZ 115a.

- nach dem 31.5.2008 das vorbehaltenen Fruchtgenussrecht vom Erwerber des Wirtschaftsgutes abgelöst wird und
- diese Ablösezahlung innerhalb von zehn Jahren nach Übertragung des Wirtschaftsgutes geleistet wird.³⁵⁶

Dieser als einheitlich zu wertende Vorgang ist als Veräußerung anzusehen, sofern der Ablösebetrag des Fruchtgenussrechtes und ein allfälliges Entgelt für die Übertragung des Wirtschaftsgutes an sich insgesamt mehr als die Hälfte des gemeinen Wertes des unbelasteten³⁵⁷ Wirtschaftsgutes zum Zeitpunkt der Ablöse beträgt.³⁵⁸ Andernfalls ist von einer unentgeltlichen Übertragung auszugehen.³⁵⁹

Diese Ansicht ändert die Finanzverwaltung aber aufgrund höchstgerichtlicher Rechtsprechung.³⁶⁰ Dieser Entscheidung zufolge soll die Übertragung eines Fruchtgenussrechtes der Ausübung nach, gleich der Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. Der UFS³⁶¹ erlangt dasselbe Ergebnis, allerdings begründet er dieses damit, dass die Einkunftsquelle nicht übertragen wurde, sondern bloß ein obligatorisches Nutzungsrecht eingeräumt wurde und deshalb die Ablösezahlung als Mietzinsvorauszahlung zu werten sei.³⁶² Die Finanzverwaltung übernimmt die Meinung des VwGH und sieht vor, dass die entgeltlichen Übertragung des Fruchtgenussrechtes an einen Dritten oder die entgeltliche Ablöse desselben durch den Eigentümer ab 2012 zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt – gleich einer Untervermietung durch einen Hauptmieter.³⁶³

Diese Anpassung wird in der Literatur teilweise kritisch betrachtet:

Lehner und *Gruber* meinen, dass eine pauschale Zuordnung der Zahlungen im Zusammenhang mit entgeltlichen Übertragungen von Fruchtgenussrechten als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu verallgemeinern geschieht, weil sich die höchstgerichtliche Entscheidung zum einen auf eine sehr abgeschwächte Form der Übertragung eines Fruchtgenussrech-

³⁵⁶ Vgl. EStR 2000 RZ 115a; vgl. auch *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490; vgl. *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605; kritisch *Schloss/Wolf*, Fruchtgenuss statt Steuerverdruss, SWK 2009, 385; vgl. auch *Doralt/Toifl* in *Dorlat/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 2 RZ 153.

³⁵⁷ Als Belastung sei das Fruchtgenussrecht anzusehen.

³⁵⁸ Vgl. EStR 2000 RZ 115a; vgl. *Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, ecolex 2013, 65.

³⁵⁹ Vgl. EStR 2000 RZ 115a.

³⁶⁰ VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046.

³⁶¹ UFS 28.1.2009, RV/0366-F/08.

³⁶² Vgl. *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490 mit Verweis auf *Zech*, Entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechtes der Ausübung nach – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, UFSjournal 2011, 54.

³⁶³ Vgl. EStR 2000 RZ 115a mit Verweis auf RZ 6409.

tes der Ausübung nach und zum anderen ausschließlich auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezieht.³⁶⁴ Sohin kann, *deren* Meinung nach, die Ansicht der Finanzverwaltung nicht für alle Gestaltungsmöglichkeiten eines Fruchtgenusses gelten.³⁶⁵

Vaishor bezweifelt die Möglichkeit zur Generalisierung der, doch sehr kurzen, Entscheidungsbegründung des VwGH und stellt auch in Frage, ob die Ablösezahlung für das Fruchtgenussrecht durch den Eigentümer ebenfalls zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt, denn dies sei nicht automatisch aus dem VwGH-Judikat ableitbar.³⁶⁶ Zu beachten sei außerdem, dass im Anlassfall die Abtretung des Fruchtgenussrechtes an den Mieter der Liegenschaft erfolgt und nicht an einen beliebigen Dritten, und sohin der Mieter wirtschaftlich betrachtet seinen, auf die Restlaufzeit entfallenden, Mietzins in Form der Ablösezahlung begleicht.³⁶⁷ Sohin erscheint die Einordnung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nachvollziehbarer.³⁶⁸

Wild vertritt, dass sofern eine Veräußerung vorliegt, diese außerhalb der Spekulationsfrist des § 31 EStG steuerfrei ist.³⁶⁹ Die Veräußerung der Liegenschaft und die Übertragung des Fruchtgenussrechtes können grundsätzlich einen einheitlichen Veräußerungsvorgang darstellen, allerdings darf dieser nicht automatisch bei Ablöse innerhalb von zehn Jahren angenommen werden, sondern der Rechtsgrund der Ablösezahlung muss sich vielmehr aus dem Veräußerungsgeschäft ergeben.³⁷⁰

Leitner ist der Meinung, dass dem VwGH zwar insoweit zu folgen ist, als dass der Kaufpreis als Mietvorauszahlung zu qualifizieren ist, allerdings darf daraus nicht pauschal abgeleitet werden, dass die entgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt.³⁷¹ Nach *diesem* sind jene Entgelte nur nach der Maßgabe des § 31 EStG steuerpflichtig.³⁷²

³⁶⁴ Vgl *Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, ecolex 2013, 65.

³⁶⁵ Vgl *Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, ecolex 2013, 65.

³⁶⁶ Vgl *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605.

³⁶⁷ Vgl *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605.

³⁶⁸ Vgl *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605; Dies führt bei einer Abtretung an einen fremden Dritten zu einer nicht sachgerechten Lösung, was dieser anhand eines treffenden Beispiels zeigt.

³⁶⁹ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

³⁷⁰ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490 mit Verweis und Erläuterung zu BFH 14.6.2005, VIII R 14/04, VwGH 19.3.2002, 97/14/0034, UFS 10.1.2011, RV/3079-W/08.

³⁷¹ Vgl *Leitner* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer Update 2013² (2014), 60ff.

³⁷² Vgl *Leitner* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer Update 2013² (2014), 60ff.

Viel diskutiert scheint außerdem, ob die Ablösezahlungen, wenn sie nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, eventuell unter einem anderen Einkünftebestand subsumiert werden können. Folgende Varianten werden angedacht:

- **§ 28 Abs 1 Z 1 EStG**

§ 28 EStG regelt die Besteuerung der Einkünfte aus einer Überlassung. Die Anwendbarkeit des Abs 1 Z 1 scheitert aber daran, dass sich die Übertragung auf das Fruchtgenussrecht an sich und nicht auf die Liegenschaft als unbewegliches Vermögen bezieht.³⁷³ Zu beachten ist diesbezüglich auch, dass die Finanzverwaltung in RZ 115a EStR nicht zwischen Fruchtgenussrechten an beweglichen und unbeweglichen Substanzgütern unterscheidet, sondern die Regelung für alle Ausgestaltungen gelten soll.³⁷⁴

- **§ 28 Abs 1 Z 3 EStG**

Dieser Tatbestand erfasst die Steuerbarkeit der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit. Nun muss aber differenziert werden, ob im Einzelfall eine Ablöse durch den Eigentümer stattfindet oder das Fruchtgenussrecht auf einen beliebigen Dritten übertragen wird. Nur im ersten Fall erfolgt eine endgültige Überlassung, weil hier das Fruchtgenussrecht erlischt.³⁷⁵ Dies führt zu einer Veräußerung des Rechtes und somit zu einer Unmöglichkeit der Anwendbarkeit des § 28 Abs 1 Z 3 EStG.³⁷⁶ Anders ist in der zweiten Konstellation zu entscheiden, weil hier, abhängig von der Ausgestaltung des Fruchtgenussrechtes, durchaus eine Subsumtion vertretbar sein kann.³⁷⁷

- **§ 29 Z 3 EStG**

Eine sonstige Leistung im Sinne des § 29 Z 3 EStG gilt nach herrschender Ansicht als ein entgeltliches Tun, Dulden oder Unterlassen, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.³⁷⁸ Mit der Übertragung des Fruchtgenussrechtes geht zwar ein Verzicht auf die Ausübung des Rechtes einher, allerdings bringt dieser eine Minderung der Vermögenssphäre des Fruchtgenussberechtigten mit sich, welche sodann durch das

³⁷³ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

³⁷⁴ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490; vgl EStR 2000 RZ 115a.

³⁷⁵ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

³⁷⁶ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

³⁷⁷ Vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490: Eine generelle Anwendbarkeit auf andere Fälle wird hier ausgeschlossen, aber Subsumtion auf den Sacherhalt der Entscheidung VwGH 21.12.2012, 2009/15/0046 für plausibel gehalten.

³⁷⁸ Vgl zB ; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993), § 29 RZ 1ff; *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (1.1.2013, rdb.at) § 29.

Ablöseentgelt in einer Vermögensumschichtung mündet.³⁷⁹ Eine solche Umschichtung wird von der Judikatur³⁸⁰ als veräußerungsähnlicher Vorgang gewertet, der sohin eine Subsumtion unter § 29 Abs 3 EStG als sonstige Leistung ausschließt.³⁸¹

- **§ 30 EStG**

Der § 30 EStG in der Fassung des ersten Stabilitätsgesetzes 2012 regelt, dass das Verpflichtungsgeschäft zur Veräußerung eines Grundstückes, eines Gebäudes oder eines Rechtes, das den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegt, nach dem 31.3.2012 immer steuerpflichtig ist.³⁸²

Obwohl für den Grundstücksbegriff des § 30 EStG jene Definition des Zivilrechts nicht maßgeblich ist, knüpft das Einkommensteuergesetz hinsichtlich der grundstücksgleichen Rechte formal ausdrücklich an das Zivilrecht an.³⁸³ Das Fruchtgenussrecht wird - unabhängig davon, dass dieses als selbstständig, dinglich und nach herrschender Ansicht³⁸⁴ übertragbar gilt – gemäß § 478 ABGB als persönliche Dienstbarkeit eingestuft.³⁸⁵ Weiters ist das Fruchtgenussrecht gemäß § 298 als bewegliche Sache zu behandeln, weil, zum einen, keine zwingende Verbindung zwischen dem Fruchtgenussrecht und dem Besitz an dem Grundstück besteht und, zum anderen, das ABGB auch keine anderslautende explizite Anordnung trifft.³⁸⁶ Da das Fruchtgenussrecht insofern nicht zu den grundstücksgleichen Rechten im Sinne des Abs 1 des § 30 EStG zählt, erfüllt die Ablösezahlung grundsätzlich nicht die Tatbestandsmerkmale des § 30 EStG.³⁸⁷

³⁷⁹ Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

³⁸⁰ Vgl ständige Rechtsprechung zB: VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059; VwGH 2.9.2009, 2005/15/0160; VwGH 28.5.2009, 2007/15/0200; VwGH 28.10.2008, 2006/15/91.

³⁸¹ Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

³⁸² Für alle sonstigen Wirtschaftsgüter sind die Regeln der Spekulationsgeschäfte beachtliche, welche nunmehr im § 31 EStG geregelt sind.

³⁸³ Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 mwV; *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (2014) § 30; *Kanduth-Kristen in Jakom EStG*⁹ (2014) § 30.

³⁸⁴ Dazu bereits unter 1.5.3 Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechtes.

³⁸⁵ Dazu bereits unter 1 Zivilrechtliche Grundlagen; vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

³⁸⁶ Dazu bereits unter 1 Zivilrechtliche Grundlagen; vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 mwV.

³⁸⁷ Vgl *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605; vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8; vgl *Novosel/Patloch*, Die entgeltliche Ablöse von Veräußerungs- und Belastungsverboten, SWK 2016, 11; Anzumerken sei außerdem, dass auch vor Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 sowohl nach Rechtsprechung als auch nach herrschenden Meinung der Lehre ein Fruchtgenussrecht nicht den Grundstücksbegriff oder ein dem gleichen Recht erfüllt hat: vgl dazu *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 mit Verweis auf VwGH 17.9.1991, 91/14/0175; *Payer*, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts, SWK 2008, 75; *Barborka*, Der Ausweis von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, SWK 1997, 65; *Hübner/Six*, Abgabenrechtliche Fragen im Zusammenhang mit Fruchtgenussrechten an vermieteten Immobilien, in *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung² (2012), 211ff.

Allerdings könnte § 30 EStG zur Anwendung kommen, wenn dem Fruchtgenussberechtigten die Position des wirtschaftlichen Eigentümers³⁸⁸ zugerechnet werden könnte.³⁸⁹ Eine solche Steuerpflicht könnte in jenem Fall bejaht werden, in dem ein Vorbehaltsfruchtgenuss unter zusätzlicher Erfüllung sämtlicher Kriterien, die den Verbleib des wirtschaftlichen Eigentums beim Fruchtnießer garantieren, vereinbart wird, und in weiterer Folge das Fruchtgenussrecht als eigene Einkunftsquelle übertragen wird.³⁹⁰ Dies gilt aber nur insoweit, als der Vorgang entgeltlich erfolgt, das heißt, dass die Ablösezahlung mehr als die Hälfte des Verkehrswertes der Liegenschaft ausmacht.³⁹¹

• § 31 EStG

§ 31 EStG³⁹² erfasst subsidiär die Veräußerung³⁹³ von Wirtschaftsgütern, die nicht als Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte im Sinne des § 30 EStG und nicht als Kapitalvermögen im Sinne des § 27 EStG gelten, sofern der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt.³⁹⁴

Sowohl Finanzverwaltung³⁹⁵ als auch Judikatur³⁹⁶ als auch die herrschende Lehre³⁹⁷ verstehen das Fruchtgenussrecht als Wirtschaftsgut im Sinne des § 31 EStG.

Problematisch gestaltet sich das Verständnis des Begriffes „Anschaffung“ im Zusammenhang mit einer entgeltlichen Fruchtgenussbestellung, weil das Fruchtgenussrecht als Wirtschaftsgut nämlich erst mit dem Vorgang der Einräumung entsteht und somit mangels vorheriger Existenz begrifflich nicht von einer Person auf eine andere übertragen werden kann.³⁹⁸ Weiters ergeben sich begriffliche Schwierigkeiten, wenn bei entgeltlicher Ablöse des Fruchtgenussrechtes durch den Fruchtgenussbesteller von „Veräußerung“ gesprochen wird, weil hier streng betrachtet keine wirkliche Veräußerung vorliegt, sondern das Fruchtgenussrecht vielmehr

³⁸⁸ Dazu detailliert bereits unter 2.2.3 Wirtschaftliches Eigentum an der Fruchtgenusssubstanz.

³⁸⁹ Vgl. *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605; vgl. *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

³⁹⁰ Vgl. *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 mwV; vgl. *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605.

³⁹¹ Vgl. *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 mwV.

³⁹² Neufassung durch das erste Stabilitätsgesetz 2012.

³⁹³ Veräußerung ist im Sinne eines entgeltlichen Geschäftes zu verstehen.

³⁹⁴ Vgl. *Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (1.7.2014, rdb.at) § 31; *Kanduth-Kristen* in *Ja-kom EStG*⁹ (2016) § 31.

³⁹⁵ Vgl. EStR 2000 RZ 115a.

³⁹⁶ Vgl. VwGH 10.2.1987, 86/14/0125; VwGH 16.9.1986, 83/14/0123.

³⁹⁷ Vgl. zB *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz (1.9.2009, rdb.at) § 2 RZ 153; vgl. *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76; vgl. *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

³⁹⁸ Vgl. *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

erlischt.³⁹⁹ Nun wird von der Finanzverwaltung grundsätzlich bei Spekulationsgeschäften gefordert, dass einer Veräußerung gleichzeitig eine Anschaffung durch den Vertragspartner gegenübersteht.⁴⁰⁰ Nachvollziehbarer Weise gehen *Leitner/Urtz* von einer Gleichbehandlung der Vermögensumschichtung auf Seiten des Fruchtgenussberechtigten mit der allgemeinen, als Veräußerung verstandenen, Übertragung eines Wirtschaftsgutes auf eine andere Person aus.⁴⁰¹ Meines Erachtens nach richtig meinen *diese* auch, dass eine restriktive Auslegung des Veräußerungsbegriffes und sohin das Nichterfassen derartiger Sachverhalte von § 31 EStG nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar wäre.⁴⁰²

Conclusio

Wie von einem großen Teil der Lehre vertreten⁴⁰³ ist eine von der Finanzverwaltung vorgesehene, pauschale Besteuerung aller Ablösezahlungen im Zusammenhang mit Fruchtgenussrechten als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, meines Erachtens, abzulehnen.

Der Einstufung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung steht die Dauerhaftigkeit der Überlassung entgegen.

Wird das Fruchtgenussrecht an den Eigentümer der Fruchtgenusssubstanz übertragen, geht das Fruchtgenussrecht unter und kann somit nicht unter § 28 EStG subsumiert werden. Erfolgt eine Übertragung an einen beliebigen Dritten, so kann eventuell § 28 Abs 1 Z 3 EStG erfüllt sein, sofern unter Gesamtbetrachtung aller Umstände keine Veräußerung anzunehmen ist.

Handelt es sich aber um eine entgeltliche Übertragung, also Veräußerung des Fruchtgenussrechtes, und ist der Fruchtgenussberechtigte gleichzeitig auch wirtschaftlicher Eigentümer des Fruchtgenussobjektes, kann eine Übertragung des Fruchtgenussrechtes in weiterer Folge zu einer Besteuerung gemäß § 30 EStG führen und unterliegt sohin der Immobilienertragsteuer in Höhe von 30%.

In allen anderen Fällen einer entgeltlichen Übertragung des Fruchtgenussrechtes im außerbetrieblichen Bereich kann die Ablösezahlung ausschließlich Einkünfte aus Spekulationsgeschäft gemäß § 31 EStG darstellen, sofern der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als ein Jahr beträgt. Ist diese Spekulationsfrist bereits abgelaufen, muss die Übertragung des Fruchtgenussrechtes als steuerfreier Vorgang angesehen werden.

³⁹⁹ Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

⁴⁰⁰ Vgl EStR 2000 RZ 6620.

⁴⁰¹ Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8 mwV.

⁴⁰² Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

⁴⁰³ Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8; vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490; vgl *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, SWK 2012, 605; vgl *Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, ecolex 2013, 65; vgl *Leitner* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer Update 2013² (2014), 60ff.

Sohin kann aus dem höchstgerichtlichen Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2010, 2009/15/0046, die Meinung der Finanzverwaltung nicht abgeleitet werden, sodass den EStR 2000 nicht gefolgt werden kann.⁴⁰⁴

2.6.2.2 Zuwendungsfruchtgenuss

Bezüglich der Übertragung eines Zuwendungsfruchtgenussrechtes ist auf die Ausführungen zum Vorbehaltsfruchtgenuss zu verweisen.⁴⁰⁵

Allerdings weist die Finanzverwaltung ausdrücklich darauf hin, dass bei Veräußerungen an einen Dritten oder Ablösevorgängen durch den Eigentümer bis zum 31.12.2012 Steuerfolgen ausschließlich im außerbetrieblichen Bereich eintreten.⁴⁰⁶ Diesfalls führt das Übertragungs-entgelt zu Einkünften aus der jeweiligen Betriebsart. Im außerbetrieblichen Bereich unterlie- gen die Entschädigungszahlungen grundsätzlich nicht der Einkommensteuer, außer diese er- füllen den Tatbestand des § 31 EStG.⁴⁰⁷

Mit Bezugnahme auf die bereits oben erläuterte Judikatur⁴⁰⁸ behandelt die Finanzverwaltung Ablösezahlungen ab dem 1.1.2012 auch bei Zuwendungsfruchtgenussvereinbarungen als Ein- künfte aus Vermietung und Verpachtung.⁴⁰⁹

⁴⁰⁴ Vgl *Leitner/Urtz*, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, *ÖStZ* 2013, 8; vgl *Wild*, Fruchtgenuss nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, *RdW* 2012, 490; vgl *Vaishor*, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften, *SWK* 2012, 605; vgl *Lehner/Gruber*, Ertragsteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, *ecolex* 2013, 65; vgl *Leitner* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer Update 2013² (2014), 60ff.

⁴⁰⁵ 2.8.2.1 Vorbehaltsfruchtgenuss.

⁴⁰⁶ Vgl EStR 2000 RZ 119.

⁴⁰⁷ Vgl EStR 2000 RZ 119.

⁴⁰⁸ VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046.

⁴⁰⁹ Vgl EStR 2000 RZ 119; Zu dieser Problematik bereits im Kapitel 2.8.2.1 Vorbehaltsfruchtgenuss.

3 Fruchtgenuss im Grunderwerbsteuerrecht

Die Grunderwerbsteuer erfasst als Rechtsverkehrsteuer den entgeltlichen und unentgeltlichen⁴¹⁰ Erwerb des Eigentums oder der Verwertungsbefugnis von Grundstücken im Inland.⁴¹¹ Sofern ein Sachverhalt Grunderwerbsteuer auslöst, entsteht die Steuerschuld mit Verwirklichung des Verpflichtungsgeschäftes.⁴¹²

3.1 Vorbehaltsfruchtgenuss

3.1.1 Vorliegen eines Erwerbsvorganges gemäß § 1 GrEStG

Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an einer Liegenschaft unter Vorbehalt eines unentgeltlichen (oder entgeltlich) Fruchtgenussrechtes stellt einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG dar.⁴¹³ Es kommt zu einem Wechsel in der Person des zivilrechtlichen Eigentümers, welcher die Steuerpflicht auslöst. Die Einräumung des Fruchtgenussrechtes, welche in der folgenden juristischen Sekunde passiert, ist für sich alleine kein Auslöser einer weiteren Grunderwerbsteuerpflicht, sehr wohl aber beeinflusst diese die Bemessungsgrundlage der Steuerpflicht bezüglich des Liegenschaftstransfers.⁴¹⁴ Dies deshalb, weil die Zurückbehaltung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht für sich alleine keinen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 2 GrEStG darstellt, denn der Übergeber erwirbt die wirtschaftliche Verfügungsmacht ja nicht, sondern behält sich diese zurück.⁴¹⁵ Wird in Folge sodann das wirtschaftliche Eigentum separat an den zivilrechtlicher Eigentümer übertragen, löst dieser

⁴¹⁰ In Folge der Aufhebung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes durch den VfGH (VfGH 15.6.2007, G23/07; VfGH 7.3.2007, G54/07; ua) sind Erwerbsvorgänge nach dem 31.7.2008 auch dann grunderwerbsteuerpflichtig, wenn diese von Todes wegen oder im Schenkungsweg unter Lebenden erfolgen.

⁴¹¹ § 1 GrEStG; vgl. *Doralt*, Steuerrecht 2015/16 (2015), RZ 461ff; vgl. *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer 1987¹³ (2014) § 1 RZ 1ff.

⁴¹² § 8 GrEStG; vgl. *Doralt*, Steuerrecht 2015/16 (2015), RZ 462.

⁴¹³ Vgl. Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016: Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015; Vgl. *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer 1987¹³ (2014) § 1 RZ 117e.

⁴¹⁴ Dazu sogleich unter 3.1.2 Bemessungsgrundlage.

⁴¹⁵ Vgl. Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016: Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015.

Vorgang für sich eine Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 GrEStG aus.⁴¹⁶ In diesem Fall ist im Besonderen auf § 1 Abs 4 GrEStG zu achten.⁴¹⁷ Wird allerdings die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht an den zivilrechtlichen Eigentümer, sondern an einen Dritten übertragen, ohne dass dieses Rechtsgeschäft etwas an den Rechten des zivilrechtlichen Eigentümers ändert, erfüllt dies den Tatbestand des § 1 Abs 2 GrEStG.⁴¹⁸

3.1.2 Bemessungsgrundlage

Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, sofern dieser nicht unter dem Grundstückswert liegt. Woraus sich diese Gegenleistung zusammensetzt, normiert der Gesetzgeber in § 5 GrEStG. Bei einem Kaufvertrag wird diese von dem Kaufpreis zuzüglich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der vom Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen gebildet.⁴¹⁹ Für die Einordnung als solche dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungsrechte ist die Vereinbarung inter partes ausschlaggebend, und zwar auch dann, wenn diese von den dispositiven Regelungen des Zivilrechts abweicht.⁴²⁰ Zur Gegenleistung sind gemäß Abs 2 des § 5 GrEStG auch Belastungen zu zählen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit diese auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen und keine dauernden Lasten darstellen.

3.1.2.1 *Gegenleistungen im Zusammenhang mit einem entgeltlich eingeräumten Vorbehaltsfruchtgenuss*

Leistet der Fruchtgenussberechtigte für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes ein Entgelt, so ist die Nutzungsüberlassung nicht als Leistung des Liegenschaftserwerbers, die dem Verkäufer der Liegenschaft zukommt, zu sehen.⁴²¹ Dieses muss vielmehr als eigenes, vom neuen Liegenschaftseigentümer abgeschlossenes Rechtsgeschäft, das von der vorherigen Liegen-

⁴¹⁶ Vgl Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016: Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015.

⁴¹⁷ Vgl Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016: Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015.

⁴¹⁸ Vgl Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016: Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015.

⁴¹⁹ VwGH 23.1.2003, 2001/16/0476; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112.

⁴²⁰ Vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112; *Fellner*, Grunderwerbssteuer¹¹ (2012) § 5 RZ 105.

⁴²¹ Vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112.

schaftstransaktion unabhängig ist, gewertet werden. Deshalb kann dieses auch nicht unter § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG subsumiert werden.⁴²² Ohne Bedeutung sind diesbezüglich die Rahmenbedingungen des Abschlusses, dh ob das Fruchtgenussrecht bereits im Zuge des Kaufvertrags eingeräumt wurde oder ob dieses davon unabhängig vereinbart wurde.⁴²³

3.1.2.2 *Gegenleistungen im Zusammenhang mit einem unentgeltlich eingeräumten Vorbehaltsfruchtgenuss*

Da gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG der Kaufpreis einschließlich der, vom Käufer übernommenen, sonstigen Leistungen und die, dem Verkäufer vorbehaltenen, Nutzungen die Gegenleistung bilden oder diese wertmäßig erhöhen, stellt sich die Frage, ob und inwiefern sich auch der Wert des vorbehaltenen Fruchtgenussrechtes auf diese Bemessungsgrundlage auswirkt. Dem Gesetzeswortlaut⁴²⁴ und auch der langjährigen und einhelligen Judikatur des VwGH⁴²⁵ zu Folge ist auch der Wert des Fruchtgenussrechtes der Grunderwerbsteuer zu unterziehen, weil dieses Recht als vorbehaltenes Nutzungsrecht des Verkäufers gewertet wird.⁴²⁶

Gegen diese Auslegung wurden verfassungsrechtliche Bedenken erhoben.⁴²⁷ Im Blickwinkel des Gleichheitssatzes sei verfassungsrechtlich kritisch zu betrachten, dass ein persönliches Fruchtgenussrecht aufgrund des Lastenfreistellungsgedanken als Teil der Gegenleistung angesehen wird, während eine Servitut aufgrund der wertmindernden Wirkung die Bemessungsgrundlage nicht beeinflusst.⁴²⁸ Außerdem sei unklar, warum unterschiedlich lange andauernde Lasten zu differenzierten, sich auf die Grunderwerbsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage auswirkenden Wertminderungen führen, obwohl doch aus jeder Art der Last, unabhängig von deren Dauer, eine Wertminderung der Liegenschaft resultiert.⁴²⁹ Insofern wird auf die Intensität der Wertminderung und nicht auf diese per se abgestellt. Eine solch ungleiche Behandlung ist unter Betrachtung der zivilrechtlichen Grundlage nicht argumentierbar, weil sowohl per-

⁴²² Vgl VwGH 27.5.1999, 98/16/0349; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112; *Fellner*, Grunderwerbsteuer¹¹ (2012) § 5 RZ 105.

⁴²³ Vgl VwGH 27.5.1999, 98/16/0349; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112.

⁴²⁴ Eine Besteuerung soll in solcher Art erfolge, dass im Ergebnis der Wert einer lastenfreien Liegenschaft als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist; vgl dazu *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594.

⁴²⁵ Vgl zB VwGH 30.4.2003, 2000/16/0086; VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112.

⁴²⁶ Vgl *Doralt*, Steuerrecht 2015/16 (2015), RZ 466; vgl *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594.

⁴²⁷ Bescheidbeschwerde zu VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12.

⁴²⁸ Vgl *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594; Bescheidbeschwerde zu VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12.

⁴²⁹ Vgl *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594; Bescheidbeschwerde zu VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12.

sönliche Dienstbarkeiten als auch Grunddienstbarkeiten dem siebten Hauptstück des zweiten Teils des ABGB unterliegen und beide die Verpflichtung zu Duldung und Unterlassen regeln,⁴³⁰ sohin auf dieselbe Rechtswirkung abzielen. Auch wird kritisiert, dass eine Besteuerung gleich jener einer Übertragung eines lastenfreien Grundstück erfolgen soll, obwohl dies wider des Gleichheitssatzes geschehe, denn es handele sich eben um die Übertragung einer belasteten und somit wertverminderten Liegenschaft.⁴³¹ Im Vergleich dazu bilden vorbehaltene Nutzungsrechte im Bereich der Ertrag-⁴³² und auch Verkehrsteuern keinen Teil der Gegenleistung, sondern reduzieren vielmehr dessen Wert.⁴³³ Der VfGH hat die Behandlung der Beschwerde mit Verweis auf den Wortlaut des Gesetzes abgelehnt und argumentiert, dass vorbehaltene Nutzungen als Teil der Gegenleistung angesehen werden und dies zu dem nicht zu beanstandenden Ergebnis führt, dass der Grunderwerbsteuer alle Vorteile unterworfen werden, die der Veräußerer im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks erhält.⁴³⁴ § 1 Abs 2 GrEStG bildet einen subsidiären Ersatztatbestand zu § 1 Abs 1 GrEStG. Demnach müssen Rechtsvorgänge dann der Grunderwerbsteuer unterworfen werden, wenn diese, ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einer Liegenschaft, dem Vertragspartner trotzdem rechtlich oder technisch die Möglichkeit einräumen, eine Liegenschaft auf eigene Rechnung zu verwerten. Abzustellen ist dabei auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise.⁴³⁵ Es sollen also all jene Erwerbsvorgänge erfasst werden, die dem Tatbestand des § 1 Abs 1 GrEStG so nahe kommen, dass auf ähnlich Weise eine Nutzbarkeit des Wertes des Grundstückes auf eigene Rechnung seitens des Erwerbers erwirkt wird.⁴³⁶ Der Gesetzgeber stellt nicht auf spezifische Erwerbsvorgänge, sondern auf beliebig gewählte Typen von Rechtsvorgängen ab, die aber allesamt einen Eigentumsübergang bewirken.⁴³⁷ Im Einzelfall wird es ausschlaggebend sein, inwieweit der Ermächtigte die Möglichkeit hat, unabhängig der Eigen-

⁴³⁰ Vgl *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594; Bescheidbeschwerde zu VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12.

⁴³¹ Vgl *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594; Bescheidbeschwerde zu VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12.

⁴³² Bezugs genommen wurde vor allem auf § 27 und § 30 des EStG.

⁴³³ Vgl *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594; Bescheidbeschwerde zu VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12.

⁴³⁴ VfGH 23.11.2012, B 869/12, B 870/12; vgl *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594.

⁴³⁵ Während bei Sachverhalten, die unter § 1 Abs 1 GrEStG subsumiert werden sollen, auf formalrechtliche Voraussetzungen abzustellen ist; vgl dazu VwGH 28.6.2007, 2007/16/0048, mwN.

⁴³⁶ Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647; vgl *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer 1987¹³ (2014) § 1 RZ 1ff.

⁴³⁷ Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647; vgl *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer 1987¹³ (2014) § 1 RZ 1ff.

tumsverhältnisse die Verfügungsmacht über das Grundstück auszuüben.⁴³⁸ Nicht von Nöten ist die Einräumung aller wesentlich rechtlichen Eigentumsbefugnisse.⁴³⁹

Da bei der Ausgestaltung als „klassischer“ Vorbehaltsfruchtgenuss bloß eine eigentümerähnliche Nutzungsmöglichkeit gewährt wird, aber eben keine, die Substanz ändernde, Befugnis eingeräumt wird, führt dieser Vorgang, mangels Erfüllung des Tatbestandes des § 1 GrEStG, für sich alleine noch nicht zu einer Grunderwerbsteuerpflicht.⁴⁴⁰ Anders ist im Falle eines erweiterten Fruchtgenussrechtes zu urteilen.⁴⁴¹ Ein solches definiert sich aus dem Gesamtbild der Umstände des Einzelfalles.⁴⁴² Indizienwirkung können dabei die Verbücherung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot und vor allem die Gewährung von, über die dispositiven Befugnisse des ABGB hinausgehenden, Rechte entfalten.⁴⁴³ Eine solche weitgehende Befugnis stellt zum Beispiel das Verwertungsrecht an Substanzteilen dar.

Um den Wert des Fruchtgenussrechtes feststellen zu können, muss man sich der Normen des Bewertungsgesetzes bedienen.⁴⁴⁴ Wiederkehrende Leistungen und Nutzungen sind nach den §§ 15 und 16 BewG zu bewerten.⁴⁴⁵

3.1.2.3 Fiktive Unentgeltlichkeit des Übertragungsvorganges im engeren Familienband

Da Konstellationen, in welchen bei Übertragung einer Liegenschaft ein Fruchtgenussrecht vorbehalten wird, vermehrt im Familienkreis auftreten, gilt anzumerken, dass gemäß § 4 Abs 1 2. Satz iVm § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c die Grunderwerbsteuer immer vom Grundstückswert zu bestimmen dieser. Dies unabhängig davon ob davon die Übertragung mit oder ohne Gegenleistung erfolgt. Denn dieser Erwerb gilt gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG als unentgelt-

⁴³⁸ Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647; VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250.

⁴³⁹ Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647; VwGH 30.6.2005, 2004/16/0250; vgl auch VwGH 28.11.1991, 88/16/0166.

⁴⁴⁰ Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647.

⁴⁴¹ Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647.

⁴⁴² Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647.

⁴⁴³ Vgl VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087; vgl Erkenntnis des VwGH, GrESt bei Übertragung eines erweiterten Fruchtgenussrechtes, ÖStZ 2014, 647.

⁴⁴⁴ Vgl VwGH 28.1.1993, 92/16/0120; vgl Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112.

⁴⁴⁵ Vgl UFS 1.3.2007, RV/0768-G/02; vgl VwGH 2.5.1960, 0591/58; vgl Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112.

lich, sofern dieser durch Erbanfall, durch Vermächtnis, und durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbar wird, oder gemäß § 14 WEG erfolgt, oder gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG, sofern der Erwerb unter Lebenden zwischen den in § 26a Abs 1 Z 1 Gerichtsgebührengesetz angeführten Personen stattfindet. Zu diesem Personenkreis zählen insbesondere Ehegatten, eingetragene Partner, Lebensgefährten, Verwandte oder Verschwägte in gerader Linie, und Kinder.⁴⁴⁶ Der Grundstückswert ist entweder als Summe der hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes im Sinne des jeweils geltenden Bewertungsgesetzes und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder in der Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegels abgeleiteten Wertes zu berechnen.⁴⁴⁷

Durch diese Regelung soll sichergestellt werden, dass der Vorbehaltsfruchtnießer nicht 3,5 % GrESt vom Wert des Fruchtgenussrechtes leisten muss, sondern lediglich die GrESt auf Basis des Stufentarifes vom Grundstückswert zu bezahlen hat.⁴⁴⁸

3.1.3 Steuertarif

Gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG beträgt der Steuersatz grundsätzlich 3,5%. Eine Ausnahme besteht für den unentgeltlichen Erwerb⁴⁴⁹ eines Grundstückes und jenem Teil eines teilentgeltlichen Erwerbes⁴⁵⁰, für den keine Gegenleistung zu erbringen ist. Hier wird der Steuertarif folgendermaßen gestaffelt: Für die ersten 250.000 € ist ein Steuersatz von 0.5%, auf die nächsten 150.000 € ein Steuersatz von 2,0% und darüber hinaus ein Steuersatz von 3.5% anzuwenden.⁴⁵¹

⁴⁴⁶ § 26a Abs 1 Z 1 GGG.

⁴⁴⁷ § 4 Abs 1 2. Satz GrEStG.

⁴⁴⁸ Zum den Steuertarifen sogleich unter 3.1.3 Steuertarif.

⁴⁴⁹ § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG; vgl dazu bereits oben 3.1.2.3 Fiktive Unentgeltlichkeit des Übertragungsvorganges im engeren Familienband.

⁴⁵⁰ Die Abgrenzung zwischen unentgeltlichem und teilentgeltlichem Erwerb regelt der Gesetzgeber explizit in § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG.

⁴⁵¹ § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG.

3.2 Zuwendungsfruchtgenuss

Die bloße Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an einer Liegenschaft stellt weder einen Erwerb im Sinne des § 1 Abs 1 GrEStG noch einen Rechtsvorgang, der einen Verwertungsbezugnis gewährt, gemäß § 1 Abs 2 GrEStG dar und ist somit grunderwerbsteuerrechtlich irrelevant.⁴⁵² Eine Subsumtion unter diese Tatbestände kann deshalb nicht vorgenommen werden, weil die Gewährung eines Fruchtgenussrechtes gemäß § 509 ABGB ausschließlich zur Benützung ohne Angriff der Substanz berechtigt, und dies insofern zu keinerlei Änderungen der zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse führt.

⁴⁵² Vgl VwGH 20.9.1984, 83/16/0120; VwGH 30.4.1981, 16/3281/80; UFS 1.3.2007, RV/0768-G/02; vgl *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Kommentar zur Grunderwerbsteuer 1987¹³ (2014) § 1 RZ 117e; vgl *Vaishor*, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006), RZ 320; vgl *Rohn/Urnik*, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I), JEV 2009, 76.

Literaturverzeichnis

Monografien, Sammelwerke und Kommentare

Arnold/Arnold (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987¹³ (2014).

Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner (Hrsg), Jakom Einkommenssteuergesetz (2015).

Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Immobilien im Bilanz- und Steuerrecht (2007).

Bertl ua (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I Teil 1⁴ (2015).

Bertl ua (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre Band I Teil 2⁴ (2014).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz – Kommentar (Loseblatt).

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band I¹¹ (2013).

Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts Band II¹¹ (2013).

Dullinger, Bürgerliches Recht Band II Schuldrecht Allgemeiner Teil⁵ (2014), in *Apathy* (Hrsg), Bürgerliches Recht.

Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, Kommentar Bundesabgabenordnung³ (2008, rdb.at).

Feil, Das Recht der Dienstbarkeiten (1990).

Fellner, Grunderwerbsteuer (Loseblatt).

Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung (2008).

Hostätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar (Loseblatt).

Hübner/Six, Abgaberechtliche Fragen im Zusammenhang mit Fruchtgenussrechten an vermieteten Immobilien, in *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung² (2012) 211.

Iro, Bürgerliches Recht Band IV Sachenrecht⁵ (2014), in *Apathy* (Hrsg), Bürgerliches Recht.

Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.02} (2014, rdb.at).

Kovar/Hildebrand, Die Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden im Rahmen betrieblicher und außerbetrieblicher Einkünfte, in *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung² (2012) 163.

Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kommentar zum ABGB⁴ (2014).

Prodinger, Liegenschaften im Abgabenrecht² (2001).

Puchinger, Die Steuerreform 2015/2016 (2015).

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (1993).

Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁵ (2014).

Schwimann, ABGB Taschenkommentar³ (2015).

Schwimann/Kodek, ABGB Praxiskommentar⁴ (2015).

Studera/Thunshirn, Handbuch Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen (2013).

Sudhoff, Handbuch der Unternehmensnachfolge² (München, 1973).

Tanzer, Verhandlungen des fünfzehnten Österreichischen Juristentages Innsbruck 2003 - Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2003).

Tanzer/Unger, BAO 2014/2015⁴ (2014).

Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² (2013).

Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006).

Welser/Koziol/Kletecka, Grundriss des bürgerlichen Rechts Band I¹⁴ (2014).

Werndl, Wirtschaftliches Eigentum (1983).

Wiedermann, Rechtsformwahl und Steueroptimierung bei Familienunternehmen – ein Überblick für die Steuerpraxis, in *Wiedermann/Wilplinger* (Hrsg), Das Familienunternehmen im Steuerrecht (2014).

Wiedermann/Wilplinger (Hrsg), Das Familienunternehmen im Steuerrecht (2014).

Beiträge in Fachzeitschriften

Atzmüller, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2011, RdW 2012, 41.

Barborka, Der Ausweis von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, SWK 1997, 65.

Baumgartlinger, Die Steuerreform 2015/2016, NetV 2015, 26.

Beiser, Die Immobilienertragssteuer und die Steuerreform 2015/2016, SWK 2015, 1176.

Bruckner, VwGH verwirft Steuersparmodell: Einlage und Abschreibung eines Fruchtgenussrechtes an eigenen Anteilen, ÖStZ 2001, 137.

Dillinger, Neuerungen in der Immobilienertragsteuer durch die Steuerreform, BÖB 2015, 25.

Doralt, AfA bei VorbehaltsfruchtgenussEStR im Gesetz nicht gedeckt, RdW 2002, 54.

Doralt, Fruchtgenuss mit Belastungs- und Veräußerungsverbot: Wirtschaftliches Eigentum?, RdW 2010, 234.

Doralt, UFS: Keine AfA vom unentgeltlich erworbenen Fruchtgenuss, RdW 2010/363.

Fuchs, Zuwendungsfruchtgenuss: Wirtschaftliches Eigentum und damit AfA-Anspruch eines Fruchtgenussberechtigten, AFS 2014, 218.

Fuhrmann, Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbots bewirkt noch kein vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften, immo-lex 2016, 21.

Fuhrmann, Kapitalertragsteuer – Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Übertragung von Liegenschaften an Privatstiftung, auch wenn sich die Stifterin das Fruchtgenussrecht vorbehält, immo-lex 2015, 36.

Fuhrmann, Zurechnung von Einkünften aus einem Fruchtgenussrecht, immo-lex 2014, 60.

Fuhrmann/Kerbl, Das neue Aufteilungsverhältnis der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude im außerbetrieblichen Bereich, immo-lex 2016, 11.

Fuhrmann/Kerbl/Deininger, Grunderwerbsteuer neu, immo-lex 2015, 238.

Hagen, Unterscheidung von Dienstbarkeiten und Reallast, immo-lex 2015, 43.

Heidinger/Heidinger/Stingl, Zur AfA beim Vorbehaltsfruchtgenuss, SWK 1992, A I 157.

Herzog, Bei geliehenem Fahrzeug entscheidet Gestaltung über die Absetzbarkeit, RdW 1989, 203.

Herzog, Keine AfA für testamentarisch eingeräumten Fruchtgenuß, RdW 1994, 231.

Hilber, Schenkung eines Bargeldbetrages zum Ankauf einer Wohnung gegen Einräumung eines Fruchtgenussrechtes, AFS 2015, 174.

Huber/Pichler, Ablöse und Abtretung von Fruchtgenussrechten ab 1.1.2012 Steuerpflichtig!, taxlex-SRa 2012, 21.

Kalls/Probst, Familienunternehmen 2014, VWT 2014, 39.

Kirchmayr, Indexanleihen als ausländischer Investmentfonds? RdW 2004, 640.

Knechtl, Wirtschaftliches Eigentum folgt dem zivilrechtlichen Eigentum trotz Fruchtgenuss und Veräußerungs- und Belastungsverbot, ecolex 2014, 341.

Kohler, Fruchtgenussvereinbarungen im Licht der jüngsten Rechtsprechung, RdW 1987, 175.

Krejci, Zur Nutzung dinglicher Rechte Dritter an Fruchtgenussliegenschaften der BIG, wobl 2000, 33.

Lehner/Gruber, Ertragssteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten, ecolex 2013, 65.

Leitner/Urtz, Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich, ÖStZ 2013, 8.

Malainer/Staribacher, Liegenschaftsschenkung und Fruchtgenuss – Achtung vor einkommensteuerrechtlichen Fallstricken!, immolex 2015, 243.

Marschner, VwGH: Entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts an der Beteiligung als steuerpflichtige Veräußerung, ZFS 2015, 31.

Mayr, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einem Blick, SWK 2015, 501.

Moser, Die Ausgestaltung von Fruchtgenussrechten im Immobilienbereich und deren steuerrechtliche Anerkennung, taxlex 2014, 408.

Nagler, Steuerlich nicht relevante Einräumung eines Fruchtgenußrechtes, ÖStZ 1993, 171.

Novosel, Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Immobilien – Vorbehaltsfruchtgenuss, ÖStZ 2015, 13.

Novosel/Patloch, Die entgeltliche Ablöse von Veräußerungs- und Belastungsverboten, SWK 2016, 11.

Oberkleiner/Sulz, Fruchtgenuss an vermieteter Eigentumwohnung – Zurechnungssubjekt der Einkünfte, immolex 2014, 267.

Offenhuber, Die Übertragung des Fruchtgenussrechtes, NZ 1903, 257.

Pacher, Der Instandsetzungs- und Erhaltungsbeitrag im Dienstbarkeitsrecht, ÖJZ 1993, 300.

Payer, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts, SWK 2008, 75.

Perl, Fruchtgenuss: UFS für oder gegen eine AfA-Verrechnung?, RdW 2009, 498.

Petriz-Klar/Petriz, Die unendliche Geschichte der Einheitswerte – Fortsetzung folgt (nicht)?, taxlex 2014, 234.

Petriz-Klar/Petriz, Steuerreform 2015/2016: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer (Teil I), taxlex 2015, 272.

Petschnigg, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2015, SWK 2015, 1133.

Prader, Der Wohnungseigentumsfruchtnießer, immolex 2008, 262.

Prodinger, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK 2013, 594.

Pülzl, Grunderwerbsteuer Neu: Aktuelles zur Grunderwerbsteuerverordnung 2016, AFS 2015, 202.

Rainer, Grundstückswertverordnung 2016, immolex 2015, 325.

Rainer, Immobilienbesteuerung NEU, immolex 2015, 229.

Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil I) – Grundlagen, Problem-bereiche und Optimierungsstrategien beim Zuwendungsfruchtgenuss, JEV 2009, 76.

Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II) – Problem-bereiche und Optimierungsstrategien beim Vorbehaltsfruchtgenuss, JEV 2009, 112.

Schimmer/Stückler, Änderungen der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2015 und durch das Gesetzgeber 2015, ÖStZ 2016, 5.

Schloss/Wolf, Fruchtgenuss statt Steuerverdruss, SWK 2009, 385.

Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen² (Köln, 1979).

Torggler, Wirtschaftliches Eigentum im Steuerrecht (Teil I), ÖStZ 1972, 50.

Torggler, Wirtschaftliches Eigentum im Steuerrecht (Teil II), ÖStZ 1972, 69.

Tschugguel, Fruchtgenuss, nicht Fruchtvollerei!, ecolex 2007, 505.

Vaishor, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften?, SWK 2012, 605.

Wiesner, Absetzung für Abnutzung für ein Fruchtgenussrecht, RWZ 2001, 79.

Wild, Fruchtgenussrecht nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490.

Wolf, Wer heuer noch sein Grundstück veräußern sollte, SWK 2015, 1440.

Zakrajsek, Fruchtgenuß im Überlebensfalls, NZ 1990, 29.

Zech, Entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechts der Ausübung nach – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, UFSjournal 2011, 54.

Judikatur

Entscheidungen OGH

OGH 10.11.1948, 1 Ob 171/48.
OGH 26.4.1950, 3 Ob 3/50.
OGH 4.10.1950, 1 Ob 453/50.
OGH 14.3.1956, 1 Ob 149/56.
OGH 29.8.1956, 1 Ob 325/56.
OGH 11.2.1959, 3 Ob 32/59.
OGH 6.12.1963, 1 Ob 183/63.
OGH 30.9.1964, 3 Ob 112/64.
OGH 6.4.1965, 8 Ob 84/65.
OGH 6.2.1968, 8 Ob 19/68.
OGH 4.9.1968, 5 Ob 213/68.
OGH 16.10.1968, 7 Ob 196/68.
OGH 29.4.1970, 5 Ob 50/70.
OGH 7.7.1971, 6 Ob 143/71.
OGH 13.11.1975, 7 Ob 164/75.
OGH 24.11.1976, 8 Ob 545/76.
OGH 18.2.1981, 1 Ob 518/81.
OGH 13.10.1983, 7 Ob 638/83.
OGH 11.10.1984, 7 Ob 644/84.
OGH 11.11.1984, 7 Ob 644/84.
OGH 11.12.1984, 5 Ob 607/84.
OGH 14.2.1985, 6 Ob 969/84.
OGH 21.2.1985, 7 Ob 513/85.
OGH 17.4.1985, 1 Ob 547/85.
OGH 9.5.1985, 7 Ob 568/85.
OGH 3.10.1985, 6 Ob 633/85.
OGH 11.12.1985, 1 Ob 671/85.
OGH 18.2.1987, 1 Ob 712/86.
OGH 24.3.1987, 2 Ob 515/87.

OGH 7.5.1987, 6 Ob 586/87.
OGH 15.10.1987, 7 Ob 693/87.
OGH 20.1.1988, 1 Ob 502/88.
OGH 24.2.1998, 1 Ob 302/97m.
OGH 16.6.1988, 6 Ob 594/88.
OGH 11.10.1988, 5 Ob 76/88.
OGH 9.11.1988, 1 Ob 682/88.
OGH 1.12.1988, 6 Ob 705/88.
OGH 1.12.1988, 6 Ob 725/88.
OGH 10.1.1989, 4 Ob 506/89.
OGH 25.4.1990, 7 Ob 541/90.
OGH 20.6.1990, 1 Ob 523/90.
OGH 6.11.1990, 4 Ob 556/90.
OGH 13.12.1990, 8 Ob 678/90.
OGH 15.4.1991, 8 Ob 528/91.
OGH 8.5.1991, 8 Ob 1531/91.
OGH 18.6.1991, 4 Ob 537/91.
OGH 22.10.1991, 5 Ob 114/91.
OGH 11.11.1991, 2 Ob 570/91.
OGH 12.3.1992, 6 Ob 613/91.
OGH 24.3.1992, 5 Ob 34/92.
OGH 30.6.1992, 5 Ob 125/91.
OGH 3.9.1992, 7 Ob 587/92.
OGH 13.10.1992, 5 Ob 143/92.
OGH 15.10.1992, 8 Ob 551/91.
OGH 29.10.1992, 8 Ob 623/92.
OGH 17.3.1993, 7 Ob 644/92.
OGH 21.4.1993, 7 Ob 514/93.
OGH 9.11.1993, 5 Ob 546/93.
OGH 26.4.1994, 4 Ob 536/94.
OGH 27.4.1994, 5 Ob 89/93.
OGH 21.6.1994, 5 Ob 55/94.
OGH 13.7.1995, 2 Ob 531/95.
OGH 29.11.1995, 7 Ob 603/94.
OGH 11.4.1996, 6 Ob 2061/96y.

OGH 30.4.1996, 4 Ob 2074/96w.
OGH 12.6.1996, 5 Ob 2121/96i.
OGH 11.3.1997, 5 Ob 2433/96x.
OGH 13.5.1997, 5 Ob 136/97d.
OGH 13.5.1997, 5 Ob 2250/96k.
OGH 11.9.1997, 6 Ob 231/97g.
OGH 24.2.1998, 1 Ob 302/97m.
OGH 9.6.1998, 5 Ob 114/98w.
OGH 29.10.1998, 6 Ob 203/98s.
OGH 24.11.1998, 5 Ob 289/98f.
OGH 29.6.1999, 5 Ob 167/99s.
OGH 2.9.1999, 2 Ob 99/97s.
OGH 29.8.2000, 1 Ob 139/00y.
OGH 28.11.2000, 5 Ob 291/00f.
OGH 19.12.2000, 5 Ob 182/00a.
OGH 8.7.2002, 7 Ob 142/02m.
OGH 18.4.2001, 7 Ob 66/01h.
OGH 15.5.2001, 5 Ob 232/00d.
OGH 6.6.2001, 6 OB 104/01i.
OGH 9.10.2001, 5 Ob 235/01x.
OGH 27.11.2001, 5 Ob 200/01z.
OGH 15.1.2002, 5 Ob 309/01d.
OGH 18.4.2002, 7 OB 66/01h.
OGH 24.4.2002, 3 Ob 318/01p.
OGH 14.5.2002, 5 Ob 67/02t.
OGH 8.7.2002, 7 Ob 142/02m.
OGH 5.9.2002, 2 Ob 157/02f.
OGH 1.10.2002, 5 Ob 193/02x.
OGH 9.10.2002, 7 Ob 171/02a.
OGH 5.11.2002, 5 Ob 227/02x.
OGH 29.4.2003, 1 Ob 166/02x.
OGH 7.10.2003, 5 Ob 200/03b.
OGH 28.1.2004, 3 Ob 268/03y.
OGH 10.2.2004, 5 Ob 262/02v.
OGH 14.7.2005, 6 Ob 140/05i.

OGH 1.12.2005, 2 Ob 122/05p.
OGH 21.6.2006, 7 Ob 58/06i.
OGH 27.6.2006, 3 Ob 66/06m.
OGH 29.6.2006, 6 Ob 121/06x.
OGH 16.8.2007, 3 Ob 85/07g.
OGH 28.9.2007, 9 Ob 55/07i.
OGH 6.11.2007, 5 Ob 230/07w.
OGH 29.11.2007, 1 Ob 93/07v.
OGH 29.1.2008, 1 Ob 11/08m.
OGH 14.5.2008, 5 Ob 88/08i.
OGH 14.7.2008, 5 Ob 82/08g.
OGH 9.9.2008, 5 Ob 89/08m.
OGH 23.9.2008, 10 Ob 26/08h.
OGH 8.10.2008, 9 Ob 16/08f.
OGH 4.11.2008, 5 Ob 170/08y.
OGH 4.11.2008, 5 Ob 214/08v.
OGH 25.11.2008, 5 Ob 157/08m.
OGH 9.6.2009, 5 Ob 106/09p.
OGH 29.6.2009, 5 Ob 94/09y.
OGH 30.9.2009, 9 Ob 16/09g.
OGH 22.4.2010, 2 Ob 124/09p.
OGH 24.6.2010, 6 Ob 83/10i.
OGH 8.7.2010, 2 Ob 161/09d.
OGH 15.7.2010, 5 Ob 131/10s.
OGH 31.8.2010, 5 Ob 123/10i.
OGH 23.11.2010, 1 Ob 191/10k.
OGH 23.11.2010, 1 Ob 185/10b.
OGH 23.2.2011, 3 Ob 208/10z.
OGH 6.7.2011, 3 Ob 120/11k.
OGH 6.12.2011, 10 Ob 85/11i.
OGH 19.4.2012, 7 Ob 248/11p.
OGH 24.4.2012, 5 Ob 72/12t.
OGH 23.10.2012, 5 Ob 193/12m.
OGH 14.3.2013, 1 Ob 247/12y.
OGH 28.11.2013, 3 Ob 181/13h.

OGH 21.2.2014, 5 Ob 157/13v.

OGH 25.8.2015, 5 Ob 127/15k.

OGH 31.8.2015, 6 Ob 127/15t.

Entscheidungen des VfGH

VfGH 15.6.2007, G23/07.

VfGH 7.3.2007, G54/07.

VfGH 23.11.2012, B 869/12.

VfGH 23.11.2012, B 870/12.

Entscheidungen VwGH

VwGH 27.10.1961, 0802/61.
VwGH 18.12.1964, 0439/64.
VwGH 3.12.1965, 2276/64.
VwGH 14.9.1967, 756/67.
VwGH 4.6.1969, 611/68.
VwGH 25.6.1969, 1430/68.
VwGH 24.11.1970, 640/69.
VwGH 14.6.1972, 0770/70.
VwGH 14.9.1972, 54/72.
VwGH 27.11.1973, 790/73.
VwGH 30.4.1981, 16/3281/80.
VwGH 28.4.1982, 3251/80.
VwGH 29.6.1982, 81/14/0093.
VwGH 24.11.1982, 81/13/0021.
VwGH 12.1.1983, 82/13/0174.
VwGH 3.4.1984, 83/14/0143.
VwGH 20.9.1984, 83/16/0120.
VwGH 4.3.1986, 85/14/0133.
VwGH 9.6.1986, 83/15/0229.
VwGH 16.9.1986, 83/14/0123.
VwGH 17.9.1986, 85/13/0015.
VwGH 12.11.1986, 86/12/0023.
VwGH 10.2.1987, 86/14/0125.
VwGH 18.12.1978, 2790/77.
VwGH 15.3.1988, 88/14/0009.
VwGH 23.10.1990, 90/14/0102.
VwGH 20.11.1990, 90/14/0139.
VwGH 17.9.1991, 91/14/0175.
VwGH 9.10.1991, 89/13/0098.
VwGH 14.10.1991, 90/15/0084.
VwGH 6.11.1991, 91/13/0074.
VwGH 22.9.1992, 88/14/0074.

VwGH 25.1.1993, 92/15/0024.
VwGH 16.11.1993, 90/14/0077.
VwGH 17.3.1994, 91/14/0076.
VwGH 18.5.1995, 93/15/0095.
VwGH 19.9.1995, 92/14/0008.
VwGH 25.6.1997, 95/15/0192.
VwGH 25.2.1998, 97/14/0141.
VwGH 31.3.1998, 98/13/0039.
VwGH 21.7.1998, 98/14/0021.
VwGH 18.2.1999, 97/15/0021.
VwGH 27.5.1999, 98/16/0349.
VwGH 20.6.2000, 98/15/0008.
VwGH 25.1.2000, 2000/15/0172.
VwGH 25.1.2001, 2000/15/0172.
VwGH 19.3.2002, 97/14/0034.
VwGH 23.4.2002, 99/14/0321.
VwGH 10.7.2002, 2002/16/0100.
VwGH 18.7.2002, 2002/16/0100.
VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257.
VwGH 23.1.2003, 2001/16/0476.
VwGH 30.4.2003, 2000/16/0086.
VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159.
VwGH 22.10.2005, 2002/15/0169.
VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209.
VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042.
VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042.
VwGH 25.1.2006, 2006/12/0002.
VwGH 28.11.2007, 2003/14/0065.
VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123.
VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023.
VwGH 17.4.2008, 2005/15/0098.
VwGH 27.8.2008, 2006/15/0013.
VwGH 28.10.2008, 2006/15/91.
VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166.
VwGH 4.3.2009, 2004/15/0115.

VwGH 28.5.2009, 2007/15/0200.
VwGH 8.7.2009, 2006/15/0264.
VwGH 2.9.2009, 2005/15/0160.
VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039.
VwGH 29.7.2010, 2007/15/0248.
VwGH 20.10.2010, 2007/13/0059.
VwGH 15.12.2010, 2008/13/0012.
VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046.
VwGH 28.6.2012, 2008/15/0228.
VwGH 18.3.2013, 2011/16/0087.
VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219.
VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105.
VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153.
VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135.
VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135.

Entscheidungen BFG (UFS)

UFS 11.11.2004, RV/3971-W/02.
UFS 30.6.2005, RV/0485-L/03.
UFS 21.9.2005, RV/045-L/04.
UFS 2.2.2006, RV/3601-W/02.
UFS 13.6.2006, RV/1487-L/02.
UFS 1.3.2007, RV/0768-G/02.
UFS 8.2.2008, RV/0884-W/07.
UFS 28.1.2009, RV/0366-F/08.
UFS 20.1.2010, RV/3639-W/08.
UFS 10.1.2011, RV/3079-W/08.
UFS 24.5.2011, RV/2411-W/10.
UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10.
UFS 3.8.2011, RV/0602-S/09.
UFS 9.10.2011, RV/0720-K/08.
UFS 5.3.2013, RV/0216-G/12.
UFS 3.9.2013, RV/0990-L/12.
BFG 28.5.2014, RV/1100465/2012.
BFG 8.1.2015, RV/1100224/2012.
BFG 30.4.2015, RV/5100501/2013.
BFG 1.6.2015, RV/1100716/2014.
BFG 25.6.2015, RV/4100437/2013.

Entscheidungen BFH (Deutschland)

BFH 28.9.1995, IV R 7/94.

BFH 26.11.1996, IX R 33/94.

BFH 12.12.2000, VIII R 52/93.

BFH 14.6.2005, VIII R 14/04.

Erlässe und Erledigungen der Finanzbehörden

Richtlinien des BMF vom 25.8.2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015 (Einkommensteuerrichtlinie 2000).

Erlass des BMF vom 31.10.2013, BMF-010203/0492-VI/6/2013 (Salzburger Steuerdialog 2013 Ergebnisprotokoll Einkommensteuer)

Erlass des BMF vom 16.10.2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015 (Salzburger Steuerdialog 2015 Ergebnisunterlage Einkommen- und Körperschaftsteuer)

Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016 (Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015)