



universität  
wien

# MASTER THESIS

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

„Wirtschaftliches Eigentum -  
eine Standortbestimmung anhand der jüngeren VwGH-  
Judikatur“

verfasst von / submitted by

Mag. iur. Helena Radoš

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of  
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2020 / Vienna 2020

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

UA 992 984

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

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Andrei Bodis



# Inhaltsverzeichnis

|          |                                                               |           |
|----------|---------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1</b> | <b>Einleitung .....</b>                                       | <b>1</b>  |
| <b>2</b> | <b>Das Wesen des wirtschaftlichen Eigentums .....</b>         | <b>3</b>  |
| 2.1      | Grundlagen .....                                              | 3         |
| 2.2      | Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise .....            | 7         |
| 2.3      | Verhältnis Steuerrecht – Zivilrecht.....                      | 9         |
| 2.4      | Definition des wirtschaftlichen Eigentums.....                | 11        |
| 2.5      | Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht ..... | 13        |
| <b>3</b> | <b>Das wirtschaftliche Eigentum im Einzelnen .....</b>        | <b>16</b> |
| 3.1      | Eigentumsübertragungen .....                                  | 16        |
| 3.1.1    | Rechtsprechung des VwGH .....                                 | 17        |
| 3.1.2    | Zwischenergebnis.....                                         | 20        |
| 3.2      | Mietrechte .....                                              | 22        |
| 3.3      | Mieterinvestitionen.....                                      | 23        |
| 3.3.1    | Rechtsprechung des VwGH .....                                 | 24        |
| 3.3.2    | Zwischenergebnis.....                                         | 26        |
| 3.4      | Fruchtgenuss.....                                             | 28        |
| 3.4.1    | Rechtsprechung des VwGH .....                                 | 32        |
| 3.4.2    | Zwischenergebnis.....                                         | 34        |
| 3.5      | Leasing.....                                                  | 36        |
| 3.5.1    | Rechtsprechung des VwGH .....                                 | 38        |
| 3.5.2    | Ansicht der Finanzverwaltung .....                            | 42        |
| 3.5.3    | Zwischenergebnis.....                                         | 43        |
| 3.6      | Sicherungsübereignung § 24 Abs 1 lit a BAO .....              | 45        |

|          |                                                   |           |
|----------|---------------------------------------------------|-----------|
| 3.7      | Treuhandeigentum § 24 Abs 1 lit b und c BAO ..... | 46        |
| 3.8      | Quoteneigentum § 24 Abs 1 lit e BAO.....          | 49        |
| <b>4</b> | <b>Analyse der Untersuchungsergebnisse .....</b>  | <b>50</b> |
| <b>5</b> | <b>Conclusio .....</b>                            | <b>55</b> |
| <b>6</b> | <b>Literaturverzeichnis.....</b>                  | <b>56</b> |
| <b>7</b> | <b>Abbildungsverzeichnis .....</b>                | <b>58</b> |
| <b>8</b> | <b>Anhang .....</b>                               | <b>59</b> |
| 8.1      | Zusammenfassung .....                             | 59        |
| 8.2      | Abstract.....                                     | 59        |

## Abkürzungsverzeichnis

|         |                                                                                                                                     |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ABGB    | Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch JGS 946                                                                                         |
| Abs     | Absatz                                                                                                                              |
| AfA     | Absetzung für Abnutzung                                                                                                             |
| AO      | Abgabenordnung                                                                                                                      |
| BAO     | Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194                                                                                                  |
| B-VG    | Bundes-Verfassungsgesetz BGBl 1930/1                                                                                                |
| Bsp     | Beispiel, -e                                                                                                                        |
| bzw     | beziehungsweise                                                                                                                     |
| dh      | das heißt                                                                                                                           |
| EStG    | Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 1988/400                                                                                            |
| EStR    | Einkommensteuerrichtlinien                                                                                                          |
| FS      | Festschrift                                                                                                                         |
| GebG    | Gebührengesetz 1957 BGBl 1957/267                                                                                                   |
| GES     | Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht (2002ff;<br>früher: Zeitschrift für Gesellschafts- und Steuerrecht) |
| ggf     | gegebenenfalls                                                                                                                      |
| hA      | herrschende Ansicht                                                                                                                 |
| idF     | in der Fassung                                                                                                                      |
| iSd     | im Sinne des, - der                                                                                                                 |
| KG      | Kommanditgesellschaft                                                                                                               |
| lat     | latein                                                                                                                              |
| leg cit | legis citatae (der zitierenden Vorschrift)                                                                                          |
| lit     | litera (Buchstabe)                                                                                                                  |
| mE      | meines Erachtens                                                                                                                    |
| Nr      | Nummer                                                                                                                              |
| ÖJT     | Verhandlungen des österreichischen Juristentages                                                                                    |
| ÖStZ    | Österreichische Steuer-Zeitung (1948ff)                                                                                             |
| OVG     | Oberverwaltungsgerichtshof                                                                                                          |
| RAO     | Reichsabgabenordnung dRGBI 1919/242                                                                                                 |
| RÄG     | Rechnungslegungsrechts-Änderungsgesetz 2014 BGBl I 215/22                                                                           |
| RdW     | Österreichisches Recht der Wirtschaft                                                                                               |
| Rsp     | Rechtsprechung (iSv Judikatur)                                                                                                      |
| RWZ     | Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen (1991ff)                                                                             |

|        |                                                                          |
|--------|--------------------------------------------------------------------------|
| Rz     | Randzahl                                                                 |
| StAnpG | Steueranpassungsgesetz dRGBI I 1934/115                                  |
| SWK    | Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei (1925ff)                   |
| TP     | Tarifpost                                                                |
| Tz     | Textzahl                                                                 |
| UGB    | Unternehmensgesetzbuch dRGBI 1897, 219 (Legalabkürzung: BGBl I 2005/120) |
| VwGH   | Verwaltungsgerichtshof                                                   |
| zB     | zum Beispiel                                                             |

# 1 Einleitung

Unser heutiges Verständnis vom Steuerrecht ist vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. In Anlehnung an § 21 BAO sind die meisten unserer Abgabenvorschriften unter dem Aspekt des wahren wirtschaftlichen Gehaltes zu betrachten, womit wir dazu angeleitet sind bei der Anwendung der abgabenrechtlichen Bestimmungen die tatsächlichen Lebenssachverhalte zu eruieren und richtig zu subsumieren.<sup>1</sup>

Der Gedanke der wirtschaftlichen Betrachtungsweise findet auch dort Anwendung, wo es um die Frage geht, wem vereinfacht gesagt eine Sache gehört. Das Zivilrecht hat genaue Vorstellungen darüber, wem ein Gut unter welchen Voraussetzungen zuzuordnen ist. Aus Sicht des Steuerrechts bildet die zivilrechtliche Anknüpfung jedoch nicht in allen Fällen das gewünschte Ergebnis, um den Grundprinzipien des Steuerrechts Rechnung zu tragen. Maßgeblich für das (Ertrag)Steuerrecht ist der wirtschaftliche Gehalt. Dies kann auch bei der Zuordnung von Gütern nicht anders beurteilt werden.

Nun ist es die Aufgabe der Lehre und Rechtsprechung zu definieren, wann es die wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtfertigt, von den klaren Regeln des Zivilrechts abzuweichen und Güter einem anderen Rechtssubjekt im Sinne einer steuerrechtlichen Erfassung zuzurechnen. In diesem Zusammenhang hat sich der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums“ etabliert, welcher weder in den Normen des Zivilrechts noch in jenen des Steuerrechts Niederschlag findet. Folgend den Grundprinzipien des Steuerrechts ist es die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft zu eruieren, wann wirtschaftliches Eigentum vorliegt.

Diese Thematik bildet den Fokus der gegenständlichen Untersuchungen, welche einleitend den Begriff des wirtschaftlichen Eigentums und seine Bedeutung im Steuerrecht erforschen. Anhand der Rechtsprechung des VwGH wird das grundlegende Gedankengut des wirtschaftlichen Eigentums in der Praxis veranschaulicht, um so schlussendlich eine Beurteilung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Sinne des Steuerrechts zu erlauben.

---

<sup>1</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 24 Rz 1ff; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch (2015) 109f.

Ziel der gegenständlichen Untersuchungen soll es sein, ein möglichst umfangreiches Verständnis des wirtschaftlichen Eigentums zu vermitteln und die Tendenzen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung aufzuzeigen. Nicht weniger von Bedeutung soll die kritische Beurteilung der Untersuchungsergebnisse sein, welche daraufhin zu prüfen sind, ob die heute bestehenden Kriterien der Zurechnung von Gütern an Rechtssubjekte noch dem Gedankengut der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entsprechen.



## 2 Das Wesen des wirtschaftlichen Eigentums

### 2.1 Grundlagen

Der Grundgedanke eines wirtschaftlichen Eigentums und der damit einhergehenden Möglichkeit der Festsetzung von Eigentumsverhältnissen außerhalb der zivilrechtlichen Bestimmungen findet seinen gedanklichen Ursprung in den Grundprinzipien des Steuerrechts. Das wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verstanden und geht auf das im (Ertrag)Steuerrecht herrschende Leistungsfähigkeitsprinzip zurück. Steuersubjekt soll demnach derjenige sein, dem die wirtschaftlichen Vorteile zufließen, womit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit den Ausgangspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bzw. des wirtschaftlichen Eigentums darstellt.<sup>2</sup>

Die Rechtsgrundlage des wirtschaftlichen Eigentums findet sich in § 24 BAO, wobei der Gesetzgeber keine Legaldefinition des Begriffes „wirtschaftliches Eigentum“ vorsieht, sondern eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern unter Einbezug einer Subsidiaritätsklausel normiert. Historisch gehen die gesetzliche Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie die Zuordnung von Wirtschaftsgütern auf die finanzielle Krise im Zusammenhang mit dem politischen Zusammenbruch nach dem ersten Weltkrieg 1918 zurück. Die damalige Steuerreform hatte sowohl die Sanierung der Staatsfinanzen als auch die Einführung einer gewissen Steuergerechtigkeit zum Ziel. Eine Steuerumgehung infolge zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten sollte durch den verankerten Gedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dem sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Eigentum verhindert werden.<sup>3</sup>

Die erstmalige Erwähnung des wirtschaftlichen Eigentums erfolgte in § 80 RAO 1919 mit folgendem Wortlaut:<sup>4</sup> *„Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt. Soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, ist der Vorerbe und nach Aushändigung des Vermächtnisses der Vorvermächtnisnehmer dem Eigentümer gleich zu behandeln; ebenso der Inhaber eines Fideikommisses, Lebens oder Stammguts, eines Hausguts oder eines sonstigen nach landesgesetzlichen Vorschriften (Artikel 57 bis 59 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch) gebundenen Vermögens.“*

---

<sup>2</sup> Jakom/Laudacher, EStG<sup>13</sup> (2020) § 2 Rz 29; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 24 Rz 1ff; Werndl, Wirtschaftliches Eigentum – Grundsätzliche Betrachtung über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht (1983) 58.

<sup>3</sup> Werndl, Wirtschaftliches Eigentum 63ff.

<sup>4</sup> Stoll, Leasing – Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze<sup>2</sup> (1977) 59; Werndl, Wirtschaftliches Eigentum 64ff.

*Steht ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zu, so sind die Beteiligten so zu besteuern, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind, aber nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.“<sup>5</sup>*

§ 80 RAO 1919 wurde wortgleich in § 98 RAO 1931 übernommen und erfuhr erst durch das StAnpG 1934 eine Änderung, welche in § 11 StAnpG 1934 wie folgt lautete:<sup>6</sup> „Für die Zurechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften:

1. *Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden dem Veräußerer zugerechnet.*
2. *Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen (entgeltlich oder unentgeltlich) übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
3. *Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben werden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
4. *Wirtschaftsgüter, die jemand in Eigenbesitz hat, werden beim Eigenbesitzer zugerechnet. Eigenbesitzer ist, wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt.*
5. *Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten so zugerechnet, als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.“<sup>7</sup>*

Die österreichische Bundesabgabenordnung übernahm 1961 den Grundgedanken des wirtschaftlichen Eigentums in Form einer Zuordnung von Wirtschaftsgütern in § 24 BAO idF 1962 mit Modifikationen, welcher bis heute wie folgt lautet:<sup>8</sup> „(1) Für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter gelten bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, folgende Vorschriften:

- a. *Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden demjenigen zugerechnet, der die Sicherung einräumt.*

---

<sup>5</sup> Reichsabgabenordnung dRGBI 1919/242.

<sup>6</sup> Stoll, Leasing 59; Werndl, Wirtschaftliches Eigentum 64f.

<sup>7</sup> Steueranpassungsgesetz dRGBI I 1934/115.

<sup>8</sup> Stoll, Leasing 59; Werndl, Wirtschaftliches Eigentum 64f.

- b. *Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
- c. *Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.*
- d. *Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet.*
- e. *Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, sind diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt beteiligt sind, oder, wenn die Anteile nicht feststellbar sind, nach dem Verhältnis dessen, was den beteiligten Personen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.*

*(2) Die Bestimmungen des Abs. 1 gelten auch für wirtschaftliche Einheiten im Sinn des Bewertungsgesetzes 1955, BGBl. Nr. 148.“<sup>9</sup>*

Im Vergleich der Bestimmungen des StAnpG 1934 sowie der BAO 1962 zeigt sich die Änderung dahingehend, dass nicht der „Eigenbesitz“, sondern die „eigentümerähnliche Stellung“ von Bedeutung ist. Somit wird nicht mehr auf ein subjektives Element, nämlich auf einen Herrschaftswillen, abgestellt, sondern das Eigentum soll durch eine faktische Herrschaftsausübung geprägt sein.<sup>10</sup>

Die gesetzliche Determinierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgte auf dem gleichen Weg, indem sie in § 4 RAO 1919 erstmals gesetzlichen Eingang fand und in § 9 RAO 1931 wortgleich übernommen wurde. Mit dem StAnpG 1934 wurde die Bestimmung über die wirtschaftliche Betrachtungsweise dahingehend ersetzt, dass § 1 StAnpG die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung sowohl bei Steuergesetzen als auch bei Tatbeständen (Sachverhalten) vorsah. 1945 wurde § 1 StAnpG aufgehoben, wobei es erst wieder in § 21 BAO idF 1962 zu einer gesetzlichen Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kam.<sup>11</sup>

Ausgehend von der historischen Entwicklung der Schaffung von gesetzlichen Grundlagen des wirtschaftlichen Eigentums, darf nicht aus den Augen verloren werden, dass das wirtschaftli-

<sup>9</sup> Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194.

<sup>10</sup> Stoll, Leasing 62f.

<sup>11</sup> Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2013) 22f.

che Eigentum als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf das Grundprinzip der Leistungsfähigkeit im Steuerrecht zurückzuführen ist. Weit vor gesetzlichen Determinierungen wurde das Gedankengut des wirtschaftlich Relevanten von der Rechtsprechung und Literatur getragen. Bereits 1896 wurde vom Preußischen Oberverwaltungsgerichtshof die Ansicht vertreten, dass ein Grundstück für steuerliche Zwecke einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet werden kann. In weiteren Fällen stellte der OVG fest, dass ein tatsächlicher, unangefochtener Eigentumsbesitz für die Zurechnung eines Grundstückes entscheidend sei und nicht das zivilrechtliche Eigentum. Hierbei sei erwähnt, dass die damalige Rechtsprechung stark zivilrechtlich geprägt war, jedoch Ansätze einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zur Regelung von Steuerangelegenheiten durchaus erkennbar waren.<sup>12</sup>

Um dem Gedankengut des wirtschaftlichen Eigentums und seinen Wurzeln gerecht zu werden, soll den wissenschaftlichen Untersuchungen ein Einblick in die Grundsätze des Steuerrechts vorangestellt werden. Das Wesen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche den gedanklichen Ursprung bildet, sowie die Stellung des Steuerrechts bei der Beurteilung der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums, abweichend von zivilrechtlichen Bestimmungen, soll eine Grundlage für die weiteren Untersuchungen schaffen. Denn es ist genau dieses fundamentale Gedankengut, welches schlussendlich dazu führt, dass ein Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und privatrechtlichem Eigentum möglich wird.

---

<sup>12</sup> Werndl, Wirtschaftliches Eigentum 62f.

## 2.2 Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

§ 21 BAO normiert, dass für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht das äußere Erscheinungsbild eines Sachverhaltes maßgebend ist. Der genaue Bedeutungsinhalt dieser Norm wird von Lehre und Rechtsprechung unterschiedlich gedeutet.<sup>13</sup>

Die hA der Lehre sieht die wirtschaftliche Betrachtungsweise als ein Element der teleologischen Interpretation und somit als kodifizierte Auslegungsmethode von Steuergesetzen. Bei der Auslegung von Steuernormen sind die allgemeinen Auslegungsmethoden, wie sie insbesondere in den §§ 6 und 7 ABGB normiert sind, anzuwenden; es bestehen keine Sondermethoden im Steuerrecht. Um den objektiven Willen des Gesetzgebers zu erforschen sind demnach die grammatikalische, systematische, teleologische und historische Auslegung anzuwenden. Der äußerst mögliche Wortsinn stellt dabei die Grenze dar.<sup>14</sup>

Demgegenüber sieht der VwGH in § 21 BAO eine Regelung zur Beurteilung von Sachverhalten. Eine Auslegung von gesetzlichen Bestimmungen sei nicht Sinn der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 21 BAO.<sup>15</sup>

Die Argumentation von *Werndl* unter Verweis auf *Gassner* überzeugt dahingehend, dass eine andere Möglichkeit als die eines Auslegungsprinzips Rechtsunsicherheit hervorrufe. Das staatliche Handeln müsse infolge konkret festgelegter Rechte und Pflichten des Einzelnen vorhersehbar sein. Die rechtliche Beurteilung von Lebenssachverhalten an nicht gesetzlich festgelegten Maßstäben sei nicht vertretbar. Unter diesem Aspekt erstaunt es nicht, dass *Werndl* die Positivierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als überflüssig empfindet.<sup>16</sup>

Bestärkt wird die angeführte Ansicht von *Werndl* dadurch, dass sich der deutsche Gesetzgeber für den Verzicht einer Normierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entschloss, während der österreichische Gesetzgeber die Kodifizierung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in § 21 BAO wählte. Damit sollte vom deutschen Gesetzgeber dem Gedanken als Ausle-

---

<sup>13</sup> Jakom/Laudacher, EStG<sup>13</sup> § 2 Rz 27.

<sup>14</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>8</sup> (2019) Tz 97; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz 1ff.

<sup>15</sup> VwGH 11.08.1993, 91/13/0005; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>8</sup> Tz 105; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz 10.

<sup>16</sup> Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 44; Werndl, Wirtschaftliches Eigentum 54ff.

gungsmethode Rechnung getragen werden, die in der AO 1977 nicht für notwendig empfunden wurde.<sup>17</sup>

Die Ansicht des VwGH bezüglich der Sachverhaltsbeurteilung mag unter dem Aspekt der Rechtssicherheit sowie unter Berücksichtigung des Legalitätsprinzips gemäß Art 18 B-VG durchaus zu kritisieren sein, jedoch ist diesem entgegenzuhalten, dass der österreichische Gesetzgeber die Auslegung des Sachverhaltes wörtlich in § 21 BAO festhält. Während das StAnpG 1934 noch die Auslegung der Steuergesetze und die Beurteilung von Tatbeständen festlegt, findet sich in § 21 BAO nur noch die Beurteilung des Sachverhaltes. Dass hier lediglich die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Sachverhaltsbeurteilung möglich ist, ist mE nicht zu erblicken. Die Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Auslegungsmethode bleibt auch ohne Kodifizierung durchaus erhalten. Denn im Hinblick auf die Argumente von *Werndl*, dass die Positivierung von Auslegungsmethoden entbehrlich sei, kann durchaus gefolgt werden und führt mE zu dem Schluss, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise sowohl als Auslegungsmethode als auch als Sachverhaltsbeurteilung zugleich bestehen kann.

Den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zur BAO idF 1962 ist zu entnehmen, dass die Abgabenbehörden die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse aus Gründen der Steuergerechtigkeit und Gleichmäßigkeit zu ermitteln haben. Die §§ 21 und 22 BAO dienen in diesem Zusammenhang der objektiven Wahrheitsfindung.<sup>18</sup> ME kann die Beurteilung von rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen lediglich anhand eines Lebenssachverhaltes eruiert werden. Erst in konkreten Konstellationen besteht die Möglichkeit zu beurteilen, ob diesem ein steuerlich relevanter wirtschaftlicher Gehalt beigemessen werden kann.

Unter diesem Aspekt ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Doppelnatur zu betrachten, welche sowohl ein Auslegungsprinzip als auch eine Sachverhaltsbeurteilung verkörpert.<sup>19</sup>

In diesem Zusammenhang sei angemerkt, dass die Sachverhaltsbeurteilung dort seine Grenzen erfährt, die dem Legalitätsprinzip gemäß Art 18 B-VG widerstrebt. Ebenso ist eine typisierende Betrachtungsweise, wonach anstatt eines konkreten ein typischer bzw fingierter Sachverhalt unterstellt wird, im Lichte des § 21 BAO nicht gedeckt. Der VwGH hat selbst verdeut-

---

<sup>17</sup> *Werndl*, Wirtschaftliches Eigentum 51ff.

<sup>18</sup> ErläutRV 228 BlgNr 9. GP 56.

<sup>19</sup> *Jakom/Laudacher*, EStG<sup>13</sup> § 2 Rz 27.

licht, dass eine Sachverhaltsbeurteilung nicht dazu führen darf, dass es zur Besteuerung eines fingierten und damit nicht tatsächlichen Geschehens kommt.<sup>20</sup>

## 2.3 Verhältnis Steuerrecht – Zivilrecht

Beide Rechtsinstitute stellen für sich eigenständige Rechtsgebiete dar, welche durch unterschiedliche Regelungszwecke sowie eigenständige Tatbestandsgestaltungen charakterisiert sind. Eine Verbindung zwischen den beiden Rechtsinstituten kann aufgrund der durchaus bestehenden Anknüpfung des Steuerrechts an zivilrechtliche Vorgänge nicht vermieden werden. Insbesondere sind es Rechtsvorgänge, welche zivilrechtlich vorgenommen - wobei diese durchaus einen wirtschaftlichen Hintergrund aufweisen können - und steuerlich behandelt werden.<sup>21</sup>

Der Steuergesetzgeber kann sich bei der Bildung von Bestimmungen folgender verschiedener Möglichkeiten bedienen:<sup>22</sup>

- Methode der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung  
Dabei werden eigenständige wirtschaftliche Begriffe erfasst (Bsp Betriebsausgabe iSd § 4 Abs 4 EStG).
- Methode der indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung  
Dabei bedient sich der Steuergesetzgeber eines Begriffes eines anderen Rechtsgebietes (insbesondere aus dem bürgerlichen Recht), jedoch nur im Rahmen eines verstandenen wirtschaftlichen Geschehens (Bsp Vermietung und Verpachtung nach § 28 EStG).
- Methode der rechtlichen (formalen) Anknüpfung  
Auch hier wird an einen Begriff aus einem anderen Rechtsgebiet angeknüpft, jedoch mit der Absicht auch den Inhalt dieses Terminus zu übernehmen (Bsp Bestandsvertrag laut TP 5 GebG).

---

<sup>20</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>8</sup> Tz 106; Leitner, Steuerumgehung 27; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> § 2 Tz 108.

<sup>21</sup> Stoll, Leasing 47.

<sup>22</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>8</sup> Tz 102ff; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz 7ff.

Welche der angeführten Methoden angewendet wurde, ist im Wege der Auslegung zu erfor-  
schen. Im Falle einer rechtlichen Anknüpfung ist die Unterstellung einer wirtschaftlichen Be-  
trachtungsweise nach § 21 Abs 2 BAO nicht gestattet. Lediglich die Methode der indirekten  
wirtschaftlichen Anknüpfung lässt Spielraum für die Anwendung einer wirtschaftlichen Be-  
trachtungsweise iSd § 21 BAO.<sup>23</sup> Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass es im Ein-  
kommensteuerrecht zu wirtschaftlichen und bei Gebühren sowie Verkehrssteuern zu rechtli-  
chen Anknüpfungen kommt.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>8</sup> Tz 103; Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz 8.

<sup>24</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz 14; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch 96.



## 2.4 Definition des wirtschaftlichen Eigentums

Aus den bisherigen Untersuchungen lässt sich erkennen, dass das wirtschaftliche Eigentum als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verstanden wird und sein Gedankengut den im (Ertrag)Steuerrecht geltenden Grundprinzip der Leistungsfähigkeit entnimmt. Eine gesetzliche Verankerung findet sich zwar in § 24 BAO, jedoch positiviert dieser lediglich eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern, ohne eine Legaldefinition für den Rechtsanwender festzuhalten. In Anbetracht des geschichtlichen Hintergrundes sowie seines gedanklichen Ursprungs scheint dies allerdings nicht zu überraschen. Die Weiterentwicklung des Leistungsfähigkeitsprinzips mit dem Ziel der Schaffung eines wirtschaftlichen Eigentums, um den Bedürfnissen des Steuerrechts gerecht zu werden, ist der Reaktion der Rechtsprechung auf die Beziehungen der Steuerpflichtigen untereinander geschuldet. Eine genaue Determinierung scheint aufgrund des ständigen Wandels von Rechtsbeziehungen kaum möglich und bleibt bis dato eine Entwicklung der Rechtsprechung und Lehre, die immer wieder präzisiert wird.

Wie bereits *Stoll* festhält, handelt es sich bei der Kodifizierung des § 24 BAO um eine zusammenfassende Darstellung des bereits bestehenden Gedankenguts. Denn bereits den einzelnen Steuertatbeständen ist zu entnehmen, dass eine Besteuerung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit gewollt ist, weil sie auf wirtschaftliche Sachverhalte ausgerichtet sind. Die Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums und damit die Besteuerung desjenigen, der ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich beherrscht und den Nutzen daraus zieht, findet sich immer dort, wo der Steuertatbestand von wirtschaftlichen Verhältnissen ausgeht. Das wirtschaftliche Eigentum ist dabei nicht als eine Eigenform des Eigentums zu sehen, sondern als eine vom Zivilrecht abweichende Zuordnung für steuerliche Zwecke.<sup>25</sup>

In der Regel deckt sich der wirtschaftliche Eigentümer mit dem zivilrechtlichen Eigentümer und erübrigt damit eine weitere Eruierung der Zuordnung. Kommt es jedoch dazu, dass ein anderer die Herrschaft wie ein Eigentümer ausübt, fallen zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer auseinander.<sup>26</sup> In diesem Zusammenhang stellt sich nun die Frage, worauf es bei der Qualifizierung des Eigentums ankommt.

Das bürgerliche Recht betrachtet das Eigentum als ein Vollrecht an Sachen, welches dazu berechtigt mit der Substanz und Nutzung der Sache nach Willkür zu schalten und jeden ande-

---

<sup>25</sup> *Stoll*, BAO – Kommentar (1994) 282ff.

<sup>26</sup> *Stoll*, BAO – Kommentar 286.

ren davon auszuschließen. Es beinhaltet demnach sowohl eine positive als auch eine negative Seite. Allerdings erfährt das Eigentumsrecht dort seine Grenzen, wo Beschränkungen des allgemeinen Interesses bestehen oder Rechte Dritter tangiert werden.<sup>27</sup>

Der VwGH legt in ständiger Rechtsprechung dar, dass der Wesensinhalt der positiven Befugnisse des Eigentums in Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung besteht; während die negative Befugnis darin besteht Dritte von diesem Recht auszuschließen. Im Rahmen des wirtschaftlichen Eigentümers bedeutet dies sogar den Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung. Im Kern geht es um die Herrschaft über ein Wirtschaftsgut, welche derart ausgestaltet ist, dass sie aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten der Machtstellung eines zivilrechtlichen Eigentümers gleichkommt. Eine uneingeschränkte Position, welche es sogar gestattet den privatrechtlichen Eigentümer auszuschließen.<sup>28</sup>

*Werndl* sieht das zivilrechtliche Eigentum als Ausgangspunkt der Überlegungen zum wirtschaftlichen Eigentum, welches insbesondere durch die Ausschlussbefugnis charakterisiert wird. Denn erst die Möglichkeit alle Nicht-Eigentümer von der Herrschaftsbefugnis auszuschließen ist entscheidend und führt zu einer umfassenden Sachbeherrschung. Der derart verstandene Eigentumsbegriff führt zu einer Gleichstellung des privatrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümers, welche sich schlussendlich nur noch durch eine dingliche Berechtigung unterscheidet, welche nach *Werndl* vom wirtschaftlichen Eigentümer durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwungen werden kann.<sup>29</sup>

Zusammenfassend kann aus diesen Überlegungen festgehalten werden, dass eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern für steuerliche Zwecke von zivilrechtlichen Ausgestaltungen abweichen kann, wenn eine andere Person sowohl die positiven als auch die negativen Befugnisse des Eigentumsrechts ausübt. Welche Kriterien zu einer divergierenden Zuordnung führen und damit ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum rechtfertigen, wird unter Punkt 3 anhand von entsprechender Judikatur veranschaulicht.

---

<sup>27</sup> *Klicka* in *Schwimann/Kodek*, ABGB – Praxiskommentar<sup>4</sup> (2012) § 354 Rz 1; *Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> (2018) Rz 888ff.

<sup>28</sup> VwGH 12.02.1986, 84/13/0034; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; *Stoll*, BAO – Kommentar 286ff.

<sup>29</sup> *Werndl*, Wirtschaftliches Eigentum 163ff.

## 2.5 Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums im Steuerrecht

Mit der Zuordnung von Wirtschaftsgütern geht die Frage der entsprechenden Rechtsfolgen einher. Dies ergibt sich bereits aus dem Wesen des wirtschaftlichen Eigentums, welches in der Eruierung eines Eigentümers für steuerliche Zwecke infolge des geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips liegt. Nun scheint es unumgänglich diese steuerlichen Zwecke näher zu erforschen und die Rechtsfolgen einer Zurechnung von Wirtschaftsgütern festzulegen.

Eine zentrale Rolle nimmt das wirtschaftliche Eigentum bei der Einkünfteermittlung ein. Im Rahmen betrieblicher Einkünfte erfolgt die Gewinnermittlung anhand eines Vermögensvergleichs, einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder Durchschnittssätzen. Besonders beim Vermögensvergleich zeigt sich, dass die tatsächliche Gewinnermittlung vom bestehenden Betriebsvermögen und damit der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu diesem Betriebsvermögen abhängt. Aber auch bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie bei der Einkünfteermittlung im außerbetrieblichen Bereich, welche durch Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erfolgt, zeigt sich die zentrale Bedeutung. Beispielhaft sei die Geltendmachung etwaiger Abschreibungen für Abnutzungen genannt, die lediglich dem wirtschaftlichen Eigentümer eines Gutes zusteht.<sup>30</sup>

Bei näherer Betrachtung des Betriebsvermögens drängt sich die Frage nach der Beurteilung von Vermögensgegenständen bei jenen Steuerpflichtigen auf, die gesetzlich zur Aufstellung eines Jahresabschlusses nach den Vorschriften des UGB verpflichtet sind und ihren Gewinn anhand eines Vermögensvergleichs nach § 5 EStG ermitteln. Das Unternehmensrecht normiert die Erstellung des Jahresabschlusses nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (§ 195 UGB) sowie die Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände (§ 196 UGB). Ziel ist die Darstellung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage. Einige Stimmen der Lehre sehen aufgrund der bestehen Grundsätze zur ordnungsgemäßen Buchführung keine Bedeutung der Zuordnungsvorschrift des § 24 BAO für Gewinnermittler nach § 5 EStG. Dies mit dem Verweis auf die in § 24 BAO festgelegte Subsidiaritätsklausel, die festlegt, dass die Zuordnung nach § 24 BAO nur dann erfolgt, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist. Gegenteiliges zeigen die Lehrmeinungen des Unternehmensrechts, die eine Parallelität zwischen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Zurechnungsvorschriften erblicken. Sie verweisen dabei in ihrer Argumentation auf das normierte Vollständigkeitsgebot (§ 196 UGB) sowie die Kodifizierung der Maßgeblichkeit des wirt-

---

<sup>30</sup> Lechner, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in FS Stoll (2005) 51 (54).

schaftlichen Gehalts im Zuge des RÄG 2014 (§ 196a Abs 1 UGB). Für die Beurteilung der Zuordnung von Vermögensgegenständen besteht aus Sicht des Unternehmensrechts keine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Eigentumsvorschriften, sondern erfolgt nach der wirtschaftlichen Verfügungsmacht. Die herrschende Ansicht der Lehre geht dabei von einer Identität zwischen der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Unternehmensrechts und dem wirtschaftlichen Eigentum des Steuerrechts aus. Es ergeben sich sohin mE keine Beurteilungsunterschiede bei der Zurechnung von Wirtschaftsgütern zwischen den einzelnen Gewinnermittlungsarten.<sup>31</sup>

Mag auch das wirtschaftliche Eigentum für die Einkünfteermittlung von großer Relevanz sein, kann damit nicht auf die gleiche Bedeutung für die Einkünftezurechnung geschlossen werden. Die Thematik der Zurechnung von Einkünften bildet für sich genommen bereits einen groß gestalteten Diskussionskontext mit verschiedensten Lehrmeinungen zum Versuch einer Systematisierung. So zeigt sich auch bei der Frage nach der Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften eine Fülle von Lösungsvorschlägen.<sup>32</sup> Ohne die Bedeutung der bestehenden Lehrmeinungen bei der Bewältigung der Zurechnungsfragen von Einkünften zu schmälern, soll in weiterer Folge lediglich auf die bestehenden Meinungen im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Eigentum eingegangen werden.

*Ruppe* sieht in der Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach § 24 BAO keine Normierung für die Zurechnung von Einkünften, weil die Einkünftezurechnung keine Frage des Eigentums, sondern der Innehabung einer Einkunftsquelle sei.<sup>33</sup> *Tanzer* differenziert hingegen nach Typen von Einkunftsarten. Bei sogenannten „vermögensgebundenen Einkünften“ ergebe sich die Einkünftezurechnung aus dem wirtschaftlichen Eigentum, da mit den Einkünften die Vermögenssubstanz verbunden sei (zB Veräußerungen). Hingegen sei bei sogenannten „vermögensgegründeten Einkünften“ das Wirtschaftsgut nicht auslösend für die Einkünftezurechnung (zB eigene betriebliche Einkünfte eines Pächters).<sup>34</sup> *Gassner* erblickt eine generelle Bedeutung des § 24 BAO sowohl für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern als auch für die zusammenhängenden Einkünfte. Er geht dabei von einem weiten Wirtschaftsgutsbegriff aus, indem er im Falle einer Spaltung von Eigentum und Nutzung die Nutzungsmöglichkeit selbst als Wirt-

---

<sup>31</sup> *Bertl/Fraberger*, Wirtschaftliches Eigentum/Wirtschaftliche Verfügungsmacht, RWZ 1996, 82; *Reitner* in *Bertl/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz<sup>21</sup> § 196a Rz 2, 15; *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 24 Rz 5; *Ro-hatschek/Leitner-Hanetseder* in *Zib/Dellinger*, UGB – Großkommentar (2013) § 196 Rz 19.

<sup>32</sup> *Jakom/Laudacher*, EStG<sup>13</sup> § 2 Rz 35; *Lechner* in FS Stoll 51 (51).

<sup>33</sup> *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht<sup>2</sup> (1979) 7 (14).

<sup>34</sup> *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Band III/1, 12ff.

schaftsgut betrachtet.<sup>35</sup> *Lechner* hingegen differenziert bei der Relevanz der Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei der Einkünftezurechnung. Dabei sei § 24 BAO dort maßgeblich, wo das Wirtschaftsgut der Einkünfteerzielung dient, nämlich bei Veräußerungen und Nutzungsüberlassungen. Bei einer lediglich indirekten Verbindung zwischen Wirtschaftsgut und Einkünfteerzielung komme es nicht auf die Zurechnung des Wirtschaftsgutes, sondern auf andere Kriterien wie die persönliche Betätigung des Steuerpflichtigen für die Einkünftezurechnung an.<sup>36</sup>

Abschließend kann festgehalten werden, dass die Thematik der Einkünftezurechnung nicht ausschöpfend beantwortet werden kann und im Rahmen der gegenständlichen Untersuchungen lediglich dazu beitragen soll, das Gedankengut des wirtschaftlichen Eigentums in seinen zahlreichen Facetten zu erfassen.

---

<sup>35</sup> *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, 15. ÖJT Band III/2, zitiert nach *Lechner* in FS Stoll 51 (53).

<sup>36</sup> *Jakom/Laudacher*, EStG<sup>13</sup> § 2 Rz 35; *Lechner* in FS Stoll 51.

### 3 Das wirtschaftliche Eigentum im Einzelnen

Das Wesen des wirtschaftlichen Eigentums besteht nun in einer vom Zivilrecht abweichenden Zuordnung von Wirtschaftsgütern für steuerliche Zwecke, um dem im (Ertrag)Steuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung zu tragen, welches seinen Ursprung insbesondere in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung findet. Der Kern der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums ist demnach die Festlegung durch die Judikatur und bildet den Fokus der gegenständlichen Untersuchungen.

Um eine gewisse Systematik zu gewährleisten, wird die Veranschaulichung anhand der Gliederung des § 24 BAO erfolgen, wobei die Judikatur zu § 24 Abs 1 lit d BAO die zentrale Rolle spielt und aus diesen Gründen vorangestellt wird. § 24 leg cit wird von der Lehre als wirtschaftliches Eigentum im engeren Sinn bzw als Auffangtatbestand, Grundregel oder Generalklausel bezeichnet und bietet daher den zentralen Ausgangspunkt der VwGH-Judikatur.<sup>37</sup>

#### 3.1 Eigentumsübertragungen

Charakterisiert wird der Vorgang der Eigentumsübertragung nach dem bürgerlichen Recht durch seine Zweiaktigkeit. Einerseits erfordert der Erwerb sowohl ein Verpflichtungsgeschäft (Titel) als auch ein entsprechendes Verfügungsgeschäft (Modus). In der Regel wird es sich beim Titel um eine schuldrechtliche Beziehung wie beispielsweise einen Kaufvertrag handeln und beim Modus um eine Übereignung des Vertragsgegenstandes. Im Vordergrund steht die Übertragung der damit verbundenen Rechte und Pflichten eines Eigentümers.<sup>38</sup> Es sei hierbei erwähnt, dass das Zivilrecht zahlreiche Ausformungen und Regelungen zur Zweiaktigkeit des Eigentumserwerbs kennt, wobei für das wirtschaftliche Eigentum jedoch aufgrund der Praxisrelevanz nur auf die grundsätzlichen Überlegungen zurückgegriffen werden kann.

Der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums ist hingegen nicht von dieser Zweiaktigkeit geprägt, sondern zielt auf die Verfügungsmacht ab, ohne sich an strenge Formalitäten zu binden. Insbesondere kann dies in Fällen beobachtet werden, in denen das Verpflichtungsgeschäft Formmängel aufweist, oder Verfügungsgeschäfte bereits vor einem Vertragsabschluss eintreten. Besonders hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang Übertragungen von Grundstü-

---

<sup>37</sup> *Fuchs in Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung<sup>35</sup> § 24, 11.

<sup>38</sup> *Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> Rz 955ff, 1011ff.

cken, welche aus Sicht des § 30 EStG auf zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäfte abstellen und die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zum Zweck haben.<sup>39</sup>

### 3.1.1 Rechtsprechung des VwGH

Der VwGH legt in ständiger Rechtsprechung fest, dass der wirtschaftliche Eigentümer grundsätzlich der zivilrechtliche Eigentümer ist. Ein Auseinanderfallen dieser Positionen ist nur dann gerechtfertigt, wenn ausnahmsweise eigentumsähnliche wirtschaftliche Herrschaftsverhältnisse eines Anderen bestehen. Charakteristisch sind nach dem VwGH die positiven Befugnisse wie Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung sowie die negative Befugnis Dritte davon auszuschließen.<sup>40</sup> Dabei kommt es stets auf das Gesamtbild der Verhältnisse an und kann nicht verallgemeinert werden, da jeder Einzelfall Besonderheiten aufweist.<sup>41</sup>

Diesen grundlegenden Gedanken behält der VwGH in seiner Rechtsprechung bei und präzisiert im Laufe der Zeit seine Bedeutung in vielen Einzelentscheidungen. So auch im Jahre 2009, als es um die unentgeltliche Übertragung von betrieblich genutzten Liegenschaftsanteilen ging, es allerdings an einer zivilrechtlichen Übertragung fehlte. Festgehalten wurde, dass der Übernehmer lediglich berechtigt gewesen sei Aufwendungen in Form von Umbauten und Zubauten ohne Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers, hier den Übergeber, zu tätigen sowie die entsprechenden Einnahmen zu lukrieren. Dies sei aber nicht ausreichend für die Zurechnung eines wirtschaftlichen Eigentums, da die konkreten positiven und negativen Befugnisse, wie sie dem Eigentumsrecht typisch sind, gefehlt hätten.<sup>42</sup>

In jüngeren Entscheidungen vervollständige der VwGH das Bild der eigentümerähnlichen Position, indem er Stellung zum maßgeblichen Zeitpunkt der Übernahme des wirtschaftlichen Eigentums bezog und damit verdeutlichte, welche konkreten Ausgestaltungen dazu führen, dass wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum voneinander divergieren.

Im Jahr 2017 hatte der VwGH beispielsweise zu beurteilen, ob das wirtschaftliche Eigentum bei der Veräußerung einer Liegenschaft bereits bei Abschluss des Kaufvertrages 12/2004 oder bei tatsächlicher Übergabe 04/2005 anzunehmen sei. In dieser Zwischenzeit sei es von Seiten

---

<sup>39</sup> Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>17</sup> § 30 Tz 59; Stoll, BAO – Kommentar 290ff.

<sup>40</sup> VwGH 12.02.1986, 84/13/0034; VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123; Stoll, BAO – Kommentar 286ff.

<sup>41</sup> Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> § 2 Tz 113.

<sup>42</sup> VwGH 04.03.2009, 2004/15/0115.

der Verkäuferin auch zur Nutzung der Liegenschaft, zur Vereinnahmung von Mieterlösen und dem Tragen von Aufwendungen gekommen. Das Höchstgericht erkannte im gegenständlichen Fall, dass wesentliche Kriterien bei der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums die Chance auf Wertsteigerungen und das Risiko der Verminderung seien. Die Frage hätte dahingehend zu lauten, wer ab dem vereinbarten Übergabestichtag diese Chance und dieses Risiko trägt. Im Ergebnis seien diese Kriterien bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorgelegen und hätten damit bereits zu diesem Zeitpunkt zu einer Übernahme des wirtschaftlichen Eigentums geführt.<sup>43</sup>

Eine ähnliche Fragestellung zeigt sich bei Konstellationen, in denen im Zuge eines Bestandverhältnisses eine Kaufoption eingeräumt wird, bei denen die vertragliche Beziehung meist derart ausgestaltet ist, dass der Mieter nach einer bestimmten Dauer die Möglichkeit zum Erwerb des entsprechenden Mietgegenstandes hat. Im Jahr 2019 hatte der VwGH in nachstehenden Fällen diese Frage zu beurteilen.

Im ersten Fall gestaltete sich der Sachverhalt derart, dass ein Seegrundstück aufgrund eines bestehenden Veräußerungs- und Belastungsverbot nicht übertragen werden konnte, woraufhin sowohl ein Mietvertrag als auch ein Optionsvertrag abgeschlossen wurden. Die vertragliche Situation beinhaltete die Option zum Erwerb des Seegrundstückes nach Wegfall des Veräußerungs- und Belastungsverbot unter Anrechnung der Miete auf den Kaufpreis. Nach tatsächlich erfolgter Optionsausübung erwarb der Käufer das Grundstück im Jahr 2002 und verkaufte es im Jahr 2015 weiter. Aufgrund der Vorgeschichte stellte sich im Zusammenhang mit der Besteuerung die Frage, ob es sich bei dem Grundstück um Altvermögen oder Neuvermögen iSd § 30 EStG handelte. Der VwGH hielt fest, dass unter der Veräußerung iSd § 30 EStG das schuldrechtliche Rechtsgeschäft zu verstehen sei. Der Zeitpunkt eines solchen Rechtsgeschäfts könne ausnahmsweise dann vernachlässigt werden, wenn vorherige Vereinbarungen bestehen würden, aufgrund derer das wirtschaftliche Eigentum bereits übergegangen sei. Es müsse sich dabei um eine „beide Vertragsparteien bindende, einen späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorweggenommene Vereinbarung“ handeln, wobei „ein (auch unwiderrufliches) Kaufangebot oder eine bloße Kaufoption nicht ausreichen“. Der Optionsvertrag sei ein Gestaltungsrecht, welches durch eine einseitige Erklärung ein Schuldverhältnis in Geltung setzt. Es sei zu prüfen, ob die Optionsausübung die einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Mieter darstellt. Ebenso von Bedeutung sei, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt. Da der Optionsvertrag keine solche entspre-

---

<sup>43</sup> VwGH 25.01.2017, Ra 2014/13/0029.



chende Bindung der kaufenden Partei vorsah und damit auch keine Zuordnung von allfälligen Wertsteigerungen und Wertminderungen möglich sei, konnte die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums vor tatsächlichem Abschluss des Kaufvertrages vom VwGH nicht angenommen werden.<sup>44</sup>

In einem ähnlich gelagerten Fall wurde mit einem Mietvertrag zugleich ein Optionsvertrag zum Erwerb des Mietgegenstandes am Ende des Mietverhältnisses unter Anrechnung der geleisteten Mietzahlungen abgeschlossen. Es stellte sich auch hier die Frage, ob mit dem Abschluss des Optionsvertrages wirtschaftliches Eigentum angenommen werden könne. Der VwGH argumentierte unter Einbezug der bisherigen Rechtsprechung zum Leasing (siehe unten), dass es bei Konstellationen in Form eines Ratenkaufes darauf ankäme, ob die Ausschlagung der Kaufoption gegen jede Vernunft wäre. Anzuwenden wäre dabei eine ex ante Betrachtung (lat. „aus vorher“) zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Gestaltungen in der Zeit zwischen Einräumung und Ausübung der Option, wie Preissteigerungen oder Adaptionsarbeiten durch die Mieterin, wären dahingehend bedeutungslos in der zu klärenden Frage der Vernunft, da es sich um nachträgliche Ereignisse handle. Eine solch gelagerte Kaufoption sei im gegenständlichen Fall nicht vorgelegen.<sup>45</sup>

Es soll nicht unerwähnt bleiben, dass der VwGH in seiner strukturierten Linie bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums auch im Einzelfall auf andere Kriterien abstellt. So entschied er im Jahr 1986 anhand von damaligen Stimmen aus der Lehre. Ausgangspunkt war ein im Jahr 1980 abgeschlossener Kaufvertrag zwischen zwei Parteien, dessen zivilrechtliche Verbücherung des Eigentumsrechts allerdings erst im darauffolgenden Jahr 1981 möglich war, weil zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch ein verbüchertes Vorkaufsrecht eines Dritten vorlag und die Löschung dessen erst 1981 erfolgte. Der VwGH erläuterte in seinem Erkenntnis den Grundgedanken der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie der Zuordnung nach § 24 BAO und verwies dabei auf die Ausführungen von *Stoll* und *Werndl*. Insbesondere bezog sich das Höchstgericht auf die Meinung *Werndls*, welcher zufolge sich das wirtschaftliche vom privatrechtlichen Eigentum nurmehr durch eine fehlende dingliche Berechtigung unterscheide, die durch ein einseitiges Gestaltungsrecht erzwungen werden könne. Unter Zugrundelegung dieser Lehrmeinung erkannte der VwGH im gegenständlichen Fall, dass beim Vorliegen eines verbücherten Vorkaufsrechts von einer dinglichen Berechtigung, welche

---

<sup>44</sup> VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177.

<sup>45</sup> VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0090; *Bleyer*, Vermietung einer Liegenschaft mit Kaufoption – Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums, ÖStZB 2019, 300.

durch einen einseitigen Gestaltungsakt hätte erzwungen werden können, nicht gesprochen werden könne. Es würde an einer gesicherten Gebrauchs- und Nutzungsbefugnis fehlen, da das Vorkaufsrecht einen Abforderungsanspruch gegenüber jedem Dritten darstelle. Ergänzend stellte das Gericht allerdings klar, dass ohne solch ein verbüchertes Vorkaufsrecht durchaus wirtschaftliches Eigentum begründet worden wäre.<sup>46</sup>

### **3.1.2 Zwischenergebnis**

Bereits in früheren Jahren zeigt der VwGH bei der Thematik des wirtschaftlichen Eigentums auf, dass es bei der Frage der Zurechnung von Wirtschaftsgütern auf die Herrschaftsausübung gleich einem Eigentümer ankommt. Hierbei sind sowohl die positiven als auch die negativen Befugnisse eines Eigentümers von Bedeutung. Die positiven Befugnisse liegen in einem Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung des Wirtschaftsgutes. Die negativen Befugnis liegt in dem Recht Dritte von der Ausübung des Wirtschaftsgutes auszugrenzen. Diese Grundeinstellung behält das Höchstgericht im Laufe der Jahre bei.

Aus den angeführten Entscheidungen lässt sich erkennen, dass der VwGH diesen Grundgedanken nicht verändert, sondern lediglich präzisiert. Es kommt daher bei der Herrschaftsausübung auf die Chancen der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderungen an. Nur derjenige, der diese Chance und dieses Risiko trägt, kann gleich einem Eigentümer angesehen werden. Interessant sind dabei die Feststellungen über den Zeitpunkt des Eigentumsüberganges, denn es kommt auf den Zeitpunkt an, ab welchem der Übernehmer die angesprochenen Chancen und Risiken übernimmt. Natürlich wird dies auf den Einzelfall der Umstände ankommen, doch liegt ein solcher Übergang von Chancen und Risiken regelmäßig im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vor.

Die vertragliche Gestaltung wird damit in den Vordergrund gedrängt, denn lediglich die Vereinbarung scheint Auskunft darüber zu geben, wann es zu einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kommt. Dies zeigt sich an den Erkenntnissen, in welchen es darum geht, Mietverträge mit anschließenden Kaufoptionen zu beurteilen. Eine Kaufoption stellt aus Perspektive des VwGH einen Vorvertrag zum Kaufvertrag dar, welcher derart ausgestaltet sein muss, dass bereits eine, beide Parteien bindende und wirtschaftlich vorweggenommene Vereinbarung vorliegt. Nur wenn die Kaufoption solche Charakteristiken aufweist, kann eine Kaufoption bereits als relevanter Übergang des wirtschaftlichen Eigentums angesehen wer-

---

<sup>46</sup> VwGH 09.06.1986, 84/15/0229.

den. Die Ausübung der Option muss dabei die einzig rationale Möglichkeit sein bzw die Ausschlagung eines solchen Rechts muss geradezu gegen jede Vernunft sein. Es zeigt sich somit, dass die Beurteilung der vertraglichen Ausgestaltung große Bedeutung bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums zugemessen wird.

Aus empirischen Erfahrungen heraus kann angenommen werden, dass derartige Kaufoptionen, zumindest bei Grundstücken, nur in den seltensten Fällen den Anforderungen des VwGH gerecht werden können. Meist sind derartige Optionen als Kaufrecht oder bloßes Kaufangebot ausgestaltet, welches den Käufer in keiner Weise bindet und auch nicht die einzig rationale Möglichkeit darstellen wird. Insbesondere zeigt sich in der Praxis, dass die Mietzeit vor Ausübung der Kaufoption von einer langen Dauer geprägt ist und die entsprechenden Herrschaftsbefugnisse, die für einen Eigentümer typisch sind, selten vorliegen. Dies scheint besonders bei Grundstücken gewollt, um die steuerlichen Konsequenzen nicht eintreten zu lassen. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums würde eine Besteuerung nach den Bestimmungen des § 30 EStG auslösen, womit die Einräumung von Kaufoptionen, die den Anforderungen des VwGH entsprechen, einen enormen Kostenfaktor darstellen würden.

### 3.2 Mietrechte

Grundsätzlich wird bei bloßen Verwaltungs-, Nutzungs-, Miet- und Pachtverhältnissen angenommen, dass es zu keinem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kommt. Lediglich in denjenigen Fällen, in denen es nach den bereits bekannten Kriterien zu einer eigentümerähnlichen Stellung kommt, könnten Nutzungsberechtigte wirtschaftliches Eigentum begründen.<sup>47</sup> So verdeutlichte der VwGH bereits in den 90er Jahren, dass für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum bei einem Bestandnehmer, abgesehen von der grundsätzlichen Regel, dass bei Bestandverhältnissen kein wirtschaftliches Eigentum des Bestandnehmers gegeben sei, erst dann möglich sei, wenn dessen Herrschaftsposition aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse wesentliche Eigentümerfunktionen ermöglicht. Die Möglichkeit des Bestandgebers zur Übertragung bzw Veräußerung des Mietgegenstandes an Dritte stehe der beschriebenen Eigentümerfunktion entgegen und begründe damit kein wirtschaftliches Eigentum beim Bestandnehmer.<sup>48</sup>

In einer jüngeren Entscheidung hatte der VwGH über die Vermietung von Büroräumlichkeiten an eine KG, deren Gesellschafter der Ehemann der zivilrechtlichen Eigentümerin war, zu entscheiden. Neben dem Bestandverhältnis wurde zugunsten des Ehemannes ein Veräußerungs- und Belastungsverbot eingeräumt. Unter Verweis auf die bisherige Rechtsprechung verdeutlichte der VwGH bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums den hierfür notwendigen positiven und negativen Inhalt des Eigentumsrechts und die Prüfung der Voraussetzungen anhand eines Gesamtbildes der Verhältnisse. Nochmals betonte das Gericht, dass in der Regel ein Bestandverhältnis kein wirtschaftliches Eigentum begründe. Eine Erweiterung erfährt die Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums durch das gegenständliche Erkenntnis dahingehend, dass ein eingeräumtes Veräußerungs- und Belastungsverbot zwar eine Beschränkung des zivilrechtlichen Eigentums bedeute, jedoch kein abweichendes wirtschaftliches Eigentum begründe. Ebenso sei von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen als auch das Risiko von Wertminderungen trägt.<sup>49</sup>

---

<sup>47</sup> Jakom/Laudacher, EStG<sup>13</sup> § 2 Rz 31; Stoll, BAO – Kommentar 293.

<sup>48</sup> VwGH 18.05.1995, 93/15/0095.

<sup>49</sup> VwGH 28.05.2015, 2013/15/0135; Bleyer, Kein wirtschaftliches Eigentum aufgrund eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes, ÖStZB 2015, 417.

### 3.3 Mieterinvestitionen

Während es in der Regel bei Bestandverhältnissen zu keiner Zuordnung anhand der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums kommt, unterliegt die Bewertung von sogenannten „Mieterinvestitionen“ einem anderen Zugang. Allgemein werden darunter jene Aufwendungen für Zu- und Umbauten an einem Mietgegenstand verstanden, die vom Mieter zu seinem eigenen Vorteil vorgenommen werden.<sup>50</sup> Derartige Bauten werden naturgemäß einen Eingriff in die Substanz des Mietgegenstandes darstellen und folglich eine rechtliche Beurteilung, insbesondere des Eigentümers solcher Bauten, fordern. Dieser Gedanke lässt sich bereits anhand einfacher Beispiele wie dem Einbau einer Klimaanlage oder dem Austausch von Bodenbelägen bei Gebäuden demonstrieren.

Die zivilrechtlichen Bestimmungen haben unterschiedliche Lösungen bei Eingriffen durch einen Nicht-Eigentümer, je nach Fallkonstellation und vertraglichen Ausgestaltungen, zur Festlegung des rechtlichen Schicksals der Sache, hier konkret der Mieterinvestitionen. Beispielhaft sei hier nur auf den herrschenden Grundsatz „superficies solo cedit“ verwiesen, welcher deklariert, dass ein Gebäude dem Grundstück rechtlich folgt.<sup>51</sup>

Für steuerliche Zwecke kommt es hingegen nicht auf die zivilrechtliche Bewertung an, sondern sind die notwendigen Begriffsbestimmungen dem Steuerrecht und seinen Lehren zu entnehmen. So ist der Begriff des Wirtschaftsgutes ein weit auszulegender Begriff und erfasst alle im wirtschaftlichen Verkehr selbständig bewertbaren Güter jeder Art. Eine Selbstständigkeit nach dem zivilrechtlichen Verständnis ist für die Bewertung als Wirtschaftsgut nicht erforderlich und damit nicht ident mit dem privatrechtlichen Sachbegriff. Das weite Begriffsverständnis des Wirtschaftsgutes führt dazu, dass der Einordnung von „Mieterinvestitionen“ als Wirtschaftsgut und damit als eigenständiges bewertbares Gut nichts entgegensteht.<sup>52</sup>

Als selbständiges Gut ist somit die Mieterinvestition, unabhängig von der zivilrechtlichen Qualifikation der Sache, einer eigenständigen Bewertung und damit isolierten Betrachtung zugänglich, die es gestattet wirtschaftliches Eigentum lediglich an diesem Gut zu begründen.

---

<sup>50</sup> VwGH 19.03.2002, 99/14/0286.

<sup>51</sup> *Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> Rz 998.

<sup>52</sup> *Hödl*, Mieterinvestitionen und Investitionszuwachsprämie, SWK 2005, 285; *Zorn/Varro* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>17</sup> § 4 Tz 32ff.

### 3.3.1 Rechtsprechung des VwGH

Der VwGH zeigt durch seine laufende Rechtsprechung, dass die Bewertung von Mieterinvestitionen eigenständig und die Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum unabhängig von bürgerlich-rechtlichen Bestimmungen zum Zwecke des Steuerrechts erfolgt. Bereits früh hält das Höchstgericht fest, dass Investitionen durch Mieter grundsätzlich diesem zuzurechnen seien, außer es gäbe vertragliche und tatsächliche Gestaltungen, die eine Zurechnung zum Vermieter gestatten.<sup>53</sup> In diesem Sinne judizierte das Gericht auch im Jahr 2002 in einem Sachverhalt, in welchem ein Ehepaar jeweils einen Betrieb führte, wobei der Ehegatte für seinen Betrieb einen Pachtvertrag für die Liegenschaft und die Ehegattin für ihren Betrieb lediglich ein Nutzungsrecht für die gleiche Liegenschaft innehatten. Die Dame tätigte Investitionen für eine gemeinsam genutzte WC-Anlage und machte in diesem Zusammenhang AfA, Investitionsfreibetrag und Vorsteuern geltend. Der VwGH verdeutlichte im gegenständlichen Fall, dass Aufwendungen für Zu- und Umbauten, welche Mieter zu ihrem eigenen geschäftlichen Vorteil vornehmen, einkommensteuerlich beim Mieter selbständig zu bewertende Wirtschaftsgüter darstellen. Die Nutzungsberechtigung sei dabei nicht von einem Miet- oder Pachtverhältnis abhängig, auch eine unentgeltliche Überlassung zur Nutzung sei für eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern ausreichend. Eine Ablöse für die entsprechende Investition sei ebensowenig von Bedeutung und wäre lediglich bei der Bemessung der Nutzungsdauer von Relevanz. Da die entsprechende WC-Anlage von den Betrieben beider Ehegatten genutzt wurde, stellte der VwGH das wirtschaftliche Eigentum in Form von Miteigentum fest.<sup>54</sup>

Lediglich zwei Jahre später verschärft der VwGH allerdings seine Ansicht zur Zurechnung von Mieterinvestitionen und lehnt sich in seinem Erkenntnis vom 24.02.2004, 99/14/0250 ausdrücklich an die deutsche Rechtslage an. Grundlegend blieb die Ansicht über die selbständige Bewertbarkeit von Mieterbauten und die Zurechnung beim Mieter, wenn diese zu seinem eigenen geschäftlichen Vorteil erfolgen, bestehen, fügte jedoch hinzu, dass eine Zurechnung an den Mieter insbesondere dann erfolge, wenn dieser die Mietinvestitionen bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen dürfe oder bei Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung hätte. Ergänzend wird festgestellt, dass ein Wirtschaftsgut jedoch erst dann vorliegt, wenn es nicht bloß Erhaltungsmaßnahmen darstelle.<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> Stoll, BAO – Kommentar 293.

<sup>54</sup> VwGH 19.03.2002, 99/14/0286.

<sup>55</sup> VwGH 24.02.2004, 99/14/0250; VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152.

In einem zu zeigenden jüngeren Erkenntnis scheint der VwGH die bereits aufgestellten Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums im Rahmen einer eigentümerähnlichen Stellung auf die Rechtsfrage der Mieterinvestitionen anzuwenden. Im Jahr 2014 hatte er über einen Dachbodenausbau eines Gesellschafter-Geschäftsführers an einer im Eigentum der Gesellschaft befindlichen Liegenschaft zu entscheiden. Nach Fertigstellung bezog der Gesellschafter-Geschäftsführer die Dachgeschoßwohnung und bezahlte der Gesellschaft lediglich die anfallenden Betriebskosten. Erst zehn Jahre später kam es zu einer Ablöse dieser Investitionen und ab diesem Zeitpunkt zu monatlichen Mietzahlungen. Ungeachtet der zu beurteilenden Rechtsfrage einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund der unangemessenen Ablöse, stellte der VwGH vorerst Überlegungen zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Investitionen an. Auch hier stellte das Gericht fest, dass in der Regel Identität zwischen zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer bestehen würde und dieses lediglich auseinanderfalle, wenn ein Anderer die positiven und negativen Befugnisse des Eigentumsrechts innehabe. Mieterinvestitionen würden dem Mieter dann zugeordnet werden, wenn dieser die Investitionen bis zum Ablauf der Mietzeit entfernen dürfe oder nach Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Entschädigung hätte. Das Recht des Mieters an seinen Investitionen könne sich aus einem Mietvertrag ergeben. Im gegenständlichen Fall wurde das Vorliegen eines Mietvertrages verneint und insbesondere darauf hingewiesen, dass auch aus der Begleichung von Betriebskosten kein konkludenter Mietvertrag geschlossen werden könne.<sup>56</sup>

Die Bedeutung der Zuordnung der Mieterinvestitionen für die steuerliche Beurteilung zeigt sich insbesondere dort, wo es darum geht, wer die entsprechenden Ausgaben (im Rahmen einer AfA) für die Investitionen geltend machen kann. Die bisherige Tendenz zeigte sich dahingehend, dass bei Investitionen durch den Mieter selbst die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums dafür Sorge getragen hat, dass auch der Bestandnehmer die Aufwendungen geltend machen kann. Es scheint wie ein notwendiger Zwischenschritt, um die gewünschte steuerliche Gleichbehandlung von Investitionen durch Bestandgeber und Investitionen durch Bestandnehmer im Rahmen einer AfA nach den Vorschriften des § 7 ff EStG zu erreichen. Allmählich lässt sich jedoch beobachten, dass von dieser Tendenz Abstand genommen wird. Unter Bezugnahme auf ein neues Erkenntnis des VwGH aus dem Jahre 2019 lässt sich dieser Wandel veranschaulichen. Dem Sachverhalt lag ein unbefristeter Mietvertrag zugrunde, welcher 2007 abgeschlossen und bis 2012 einen Kündigungsverzicht seitens der mietenden GmbH vorsah. Infolge des Entschlusses im Jahr 2011 die Geschäftsräumlichkeit zu verlassen,

---

<sup>56</sup> VwGH 20.03.2014, 2011/15/0120; *Tratlehner*, Sacheinlagen von Mieterinvestitionen und wirtschaftliches Eigentum, GES 2016, 88.

wurde eine Sonder-AfA nach § 8 EStG bereits 2011 vorgenommen, wobei der Bestandsvertrag vertragskonform erst mit 2012 beendet wurde. Bei Prüfung der Sonder-AfA stellte der VwGH zur Thematik der Mieterinvestitionen fest, dass Aufwendungen von Mietern, die nicht bloß Erhaltungsaufwand darstellen, nicht sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig seien, sondern wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters nach den Regelungen der §§ 7 und 8 EStG abzuschreiben seien. Dies jedenfalls dann, wenn der Mieter die Investitionen entfernen könne oder ihm nach Beendigung des Vertragsverhältnisses eine Entschädigung zustehe. Durch die wörtliche Formulierung „wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum“ scheint der Schluss nahe, dass der VwGH bei der Beurteilung von Mieterinvestitionen nicht mehr an der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums festhält.<sup>57</sup>

### **3.3.2 Zwischenergebnis**

Während der VwGH bei seiner Rechtsprechung in Bezug auf Bestandverhältnisse im Allgemeinen von keiner Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Bestandnehmer ausgeht, erfährt die Judikatur zu Mieterinvestitionen einen großen Wandel.

Zu Beginn seiner Judikaturlinie tendiert der VwGH dazu, Investitionen von Mietern grundsätzlich auch dem Mieter zuzurechnen. Die einleitend angeführte Entscheidung zeigt, dass der VwGH bei der Beurteilung von Nutzungsberechtigungen nicht einmal eine vertragliche Grundlage forderte. So war die Investition des Mieters lediglich von einer Nutzungsberechtigung abhängig, ein entsprechender Vertrag oder gar eine Entgeltlichkeit war dabei irrelevant für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums. Es kam daher zu einer grundsätzlichen Zuordnung an den Bestandnehmer, wobei nur eine vertragliche oder rechtliche Ausgestaltung eine Zurechnung an den Bestandgeber rechtfertigte.

Diese großzügige Auffassung der Mieterinvestitionen erfuhr in den letzten Jahren eine weite Einschränkung, die schlussendlich dazu führte, dass Mieterinvestitionen nunmehr überhaupt keiner Zurechnung an den Mieter zugänglich sind. Vorerst wurde die Zuordnung an den Mieter dadurch eingeschränkt, dass eine solche nur erfolgte, wenn der Bestandnehmer die Investition entfernen darf oder bei Beendigung des Bestandverhältnisses Anspruch auf eine Entschädigung hat. Weiters wurde von der grundsätzlichen Zuordnung an den Mieter abgewichen und eine Gleichstellung des wirtschaftlichen Eigentums mit dem zivilrechtlichen Eigentum herge-

---

<sup>57</sup> VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013; Zorn, VwGH präzisiert Rechtsprechung zu Mieterinvestitionen, RdW 2019, 865.



stellt. Somit kam es nur mehr in Ausnahmefällen zum Auseinanderfallen zwischen privatrechtllichem und wirtschaftlichem Eigentum. Auch wurde das Erfordernis eines Bestandvertrages verlangt.

Im Jahr 2019 scheint der VwGH bei Mieterinvestitionen die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums nicht mehr zu beurteilen. Die Wortfolge „wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum“ lässt den Schluss zu, dass das Höchstgericht bei Mieterinvestitionen die abweichende Zurechnung von Wirtschaftsgütern nicht mehr zulässt, sondern von einer analogen Anwendung von Steuervorschriften anhand der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums ausgeht. Es scheint damit nicht mehr von Bedeutung, wem wirtschaftliches Eigentum an einer Mieterinvestitionen zukommt, sondern nur noch, wem die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zukommen könnte, damit die entsprechenden steuerlichen Rechtsfolgen Anwendung finden, ohne wirtschaftliches Eigentum tatsächlich zu begründen.

### 3.4 Fruchtgenuss

Beim Fruchtgenuss handelt es sich um das dingliche Recht, eine fremde Sache unter Schonung der Substanz ohne Einschränkungen zu gebrauchen. Gegenstand der Dienstbarkeit können unverbrauchbare bewegliche, unbewegliche, aber auch unkörperliche Sachen wie Gesellschaftsanteile oder Forderungen sein. Hauptanwendungsfall bildet der Fruchtgenuss an Liegenschaften.<sup>58</sup>

Verankert ist das Rechtsinstitut des Fruchtgenuss im Zivilrecht. Die Vereinbarungen über das Fruchtgenuss unterliegen keinen Formvorschriften und können sowohl unter dinglicher als auch unter obligatorischer Wirkung vereinbart werden. Für die Einräumung eines Fruchtgenuss ist nach den zivilrechtlichen Bestimmungen das rechtmäßige Eigentum an der Sache Voraussetzung. Darüber hinaus ist für die dingliche Wirkung des Fruchtgenussrechts, wie bei den Eigentumsübertragungen, eine Zweiaktigkeit des Rechtsgeschäfts vorgegeben, nämlich Titel und Modus. Als Titel gilt die entsprechende schuldrechtliche Vereinbarung und als Modus die darauf basierende Übergabe der Sache. Bei Liegenschaften erfolgt das Verfügungsgeschäft durch eine Eintragung in das Grundbuch. Wie bereits eingangs erwähnt, ist auch die Einräumung von Fruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen möglich, wobei jedoch hinsichtlich der Zulässigkeit nach den privatrechtlichen Vorschriften zu unterscheiden ist. Bei Personengesellschaften ist die Einräumung eines Fruchtgenuss an Gesellschaftsanteilen in der Regel von der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter abhängig. Hingegen ist bei Kapitalgesellschaften eine solche nicht erforderlich, der Zugang der Willenserklärung bzw der Vereinbarung über die Einräumung eines Fruchtgenuss ist als Modus ausreichend.<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> *Spath* in *Schwimann/Kodek*, ABGB<sup>4</sup> § 509 Rz 1f; *Winkler* in *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB<sup>3</sup> (2016) § 509 Rz 1ff.

<sup>59</sup> *Leyrer*, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen (2019) Rz 26ff.

Zur Veranschaulichung der Rechte und Pflichten der jeweiligen Vertragsparteien soll nachstehende Abbildung dienen:

|             | <b>Rechte</b>                                                                      | <b>Pflichten</b>                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Berechtigte | Nutzung der dienenden Sache (zB Eigengebrauch; Vermietung; Unterfruchtgenussrecht) | Übernahme privatrechtlicher Lasten (zB Zinsen)<br>Übernahme öffentlich-rechtlicher Lasten (zB Steuern und Abgaben)<br>Übernahme von Ausbesserungen; Instandhaltungen<br>Schonung der Substanz<br>Anzeige notwendiger umfassender Bauausführungen sowie ggf Durchführung |
| Besteller   | Nutzung der Substanz an der dienenden Sache (zB Belastung; Veräußerung)            | Duldung der Nutzung<br>Übernahme von Aufwendungen für Ausbesserungen/Instandhaltungen sofern nicht im Reinertrag gedeckt                                                                                                                                                |

Abbildung 1 – Rechte und Pflichten beim Fruchtgenuss<sup>60</sup>

Den steuerrechtlichen Regelungen ist keine Definition des Fruchtgenuss zu entnehmen. Sowohl dingliche als auch obligatorische Fruchtgenussrechte, wie sie sich aus dem Zivilrecht ergeben, werden jedoch im Steuerrecht unter der Voraussetzung anerkannt, dass sie rechtswirksam entstanden sind. Da das Rechtsinstitut des Fruchtgenuss am häufigsten im Familienverband zu finden ist, sind für deren Anerkennung im Steuerrecht, abgesehen von der rechtswirksamen Entstehung, die Kriterien der von der Rechtsprechung entwickelten Angehörigenjudikatur zu erfüllen. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen erfahren dann eine Anerkennung, wenn sie nach außen hin in Erscheinung treten, einen eindeutigen Inhalt haben und einem Fremdenvergleich standhalten.<sup>61</sup>

Im Steuerrecht wird zwischen zwei Grundarten des Fruchtgenuss differenziert: Vorbehalts- und Zuwendungsfruchtgenuss. Beim Vorbehaltsfruchtgenuss wird eine Sache zunächst übertragen und dem ehemaligen Eigentümer ein Fruchtgenussrecht eingeräumt. Ein Zuwendungsfruchtgenuss liegt dann vor, wenn ein Fruchtgenussrecht ohne Übertragung des Eigentums gewährt wird.<sup>62</sup> Eine weitere Unterteilung kann in Netto- und Bruttofruchtgenuss vorgenommen werden, deren Einteilung von der entsprechenden Aufwandstragung im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss abhängt. Sind die Aufwendungen vom Fruchtnießer zu tragen, spricht

<sup>60</sup> Leyrer, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 77.

<sup>61</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>12</sup> (2019) Tz 57; Leyrer, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 26, Rz 99f.

<sup>62</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>12</sup> Tz 56; Winkler in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB<sup>3</sup> § 509 Rz 14.

man von Nettofruchtgenuss; sind sie vom Eigentümer zu tragen, von Bruttofruchtgenuss. Die Qualifikation hängt von der entsprechenden Vereinbarung ab, wobei im Zweifel von einem Nettofruchtgenuss auszugehen ist.<sup>63</sup>

Je nach Ausgestaltung des Fruchtgenuss ergeben sich wesentliche Unterschiede im Rahmen der steuerlichen Behandlung. In diesem Zusammenhang soll darauf hingewiesen werden, dass die Frage nach der Eigentumszuordnung iSd § 24 BAO unabhängig von der Frage der Einkünftezuordnung zu beurteilen ist. Während die Eruierung des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere für die Geltendmachung von Aufwendungen, wie beispielsweise der AfA, Bedeutung hat, verfolgt die Zuordnung der Einkunftsquelle den Zweck der Besteuerung der Einkünfte beim richtigen Steuersubjekt. Hierfür ist das Verfügen über die entsprechende Einkunftsquelle von Nöten, welche dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige Einfluss auf die Einkünfteerzielung nehmen kann, indem er auf die entsprechenden Marktgegebenheiten reagiert und auf eigene Gefahr, Rechnung und Verantwortung am Wirtschaftsleben teilnimmt.<sup>64</sup>

Neben der vorherigen Qualifizierung als Vorbehalts- oder Zuwendungsfruchtgenuss ist es für die Zuordnung der Einkunftsquelle unabkömmlich, dass es sich um ein Nettofruchtgenuss handelt. Es ist zwingende Bedingung für die steuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle, da es im Falle eines Bruttofruchtgenuss dem Fruchtnießer an der notwendigen Dispositionsmöglichkeit über die Einkunftsquelle fehlt und es infolgedessen zur Zurechnung beim Fruchtgenussbesteller kommt.<sup>65</sup>

Charakterisiert wird das Vorbehaltsfruchtgenuss dadurch, dass es zu einer Zurückbehaltung eines Fruchtgenussrechts bei gleichzeitiger Übertragung von Eigentum kommt. Irrelevant ob diese Eigentumsübertragung entgeltlich oder unentgeltlich ausgestaltet ist, stellt das Fruchtgenussrecht für sich keine Gegenleistung, sondern eine wirtschaftliche Wertminderung dar. Der Erwerber erhält somit ein belastetes Eigentumsrecht, während der Veräußerer sich eine Nutzungsmöglichkeit zurückbehält. In der Regel ist der Vorbehaltsfruchtgenuss als unentgeltlich zu qualifizieren. Eine Entgeltlichkeit wäre ausnahmsweise dann anzunehmen, wenn die Einräumung des Fruchtgenuss einen eigenen Rechtsvorgang darstellt.<sup>66</sup>

---

<sup>63</sup> *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 175ff.

<sup>64</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>12</sup> Tz 56, Tz 421; *Stoll*, BAO – Kommentar 297.

<sup>65</sup> *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 176ff.

<sup>66</sup> *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 168ff, 190ff.

In Bezug auf die Frage der Einkunftsquelle kommt es bei der Einräumung des Vorbehaltsfruchtgenuss zu keiner Änderung der Einkunftsquelle und damit zur Zurechnung von Einkünften, da lediglich die Vermögenssubstanz übertragen wird.<sup>67</sup>

Beim Zuwendungsfruchtgenuss gibt der Eigentümer lediglich seine Nutzung auf, ohne dabei auf die Vermögenssubstanz zu verzichten. Es kann sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich übertragen werden.<sup>68</sup>

In Bezug auf die Frage der Einkunftsquelle kommt es beim Zuwendungsfruchtgenuss zur Übertragung der Einkunftsquelle auf den Fruchtnießer, wenn bestimmte Formalerfordernisse kumulativ erfüllt werden, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu messen sind. Dies sind ein rechtsgültiger Vertrag, sowie dessen tatsächliche Durchführung, eine ausreichende Publizitätswirkung, eine rechtlich abgesicherte Position, eine ausreichende Befristung (zehn Jahre werden als ausreichend angesehen), die Übernahme von Aufwendungen (Nettofruchtgenuss) und eine ausreichende Dispositionsbefugnis.<sup>69</sup>

Das Grundkonzept des Fruchtgenuss besteht in einer Trennung von Vermögenssubstanz und Einkünften, deren Problematik sich insbesondere bei der AfA zeigt, zu deren Geltendmachung lediglich der wirtschaftliche Eigentümer berechtigt ist. Kommt es beim unentgeltlichen Fruchtgenuss zu einem Auseinanderfallen von Eigentum und Einkunftsquelle, hat der Eigentümer zwar einen Wertverzehr zu beklagen, jedoch keine Einkunftsquelle um diese geltend zu machen, während der Fruchtnießer eine Einkunftsquelle hat, aber mangels Eigentümerstellung einen Wertverzehr wirtschaftlich nicht zu tragen hat. Im Ergebnis kommt es nunmehr dazu, dass die AfA ins Leere geht. Aus diesem Grund lässt die Finanzverwaltung beim Vorbehaltsfruchtgenuss das Konzept der Substanzabgeltung zu, um die Geltendmachung des Wertverzehrs zu ermöglichen. Dabei leistet der neue Eigentümer/Fruchtbesteller dem vormaligen Eigentümer/Fruchtnießer eine Miete in Höhe der AfA. Der Fruchtnießer kann damit die Miete als Aufwand geltend machen, wohingegen der Fruchtbesteller sowohl Einnahmen aus der Miete als auch einen betragsgleichen Aufwand als AfA hat.<sup>70</sup>

---

<sup>67</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>12</sup> Tz 56; Leyrer, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 322.

<sup>68</sup> Leyrer, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 157.

<sup>69</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>12</sup> Tz 56ff; Leyrer, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 322ff.

<sup>70</sup> BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF BMF-010200/0024-IV/6/2019 vom 14.05.2019 Rz 113a; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>12</sup> Tz 421; Stoll, BAO – Kommentar 297.

### 3.4.1 Rechtsprechung des VwGH

Der VwGH hat sich zur Thematik des Fruchtgenuss sowohl zur Eigentumszuordnung als auch zur Einkünftezuordnung bereits mehrfach geäußert. Gegenstand der weiteren Untersuchungen sollen hier lediglich die Feststellungen zur Eigentumszuordnung sein, ohne die Relevanz der Einkünftezuordnung im Steuerrecht zu untergraben. Lediglich soll im Zusammenhang mit der Problemstellung der Zuordnung von Einkünften auf das jüngere Erkenntnis des VwGH zur Beurteilung einer Veräußerung eines Fruchtgenussrechts an den zivilrechtlichen Eigentümer verwiesen werden (vgl. VwGH 31.03.2017 Ra 2016/13/0029; *Zorn*, VwGH: Übertragung des Fruchtgenussrechts der Ausübung oder der Substanz nach, RdW 2017, 329).

Bereits in früheren Erkenntnissen stellte sich der VwGH der Frage der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums bei Fruchtgenussvereinbarungen. Dabei vertrat er noch die Ansicht, dass im Falle von Vorbehaltsfruchtgenuss dann von wirtschaftlichem Eigentum des Fruchtnießers ausgegangen werden kann, wenn dieser das Vermögen auf die gleiche Weise wie vor der Übertragung an den neuen Eigentümer nutzt. Insbesondere sei von wirtschaftlichem Eigentum des Fruchtnießers auszugehen, wenn das Fruchtgenussrecht auf Lebenszeit eingeräumt sei, ein entsprechendes Veräußerungs- und Belastungsverbot bestehe und der Fruchtgenussberechtigte die entsprechenden Lasten trage. Beim Zuwendungsfruchtgenuss seien es vertragliche Ausgestaltungen und tatsächliche Gegebenheiten, welche dem Fruchtniesser eine Stellung vermitteln, die ihm ein Schalten und Walten wie ein Eigentümer ermöglichen und damit eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an ihn ermöglichen. Charakteristisch seien hierfür Veräußerungs- und Belastungsverbote, Lastentragung, Verwaltungs- und Verfügungsrechte sowie das Tragen von Wertminderungen.<sup>71</sup>

Während der VwGH in seinen früheren Entscheidungen dazu tendierte Veräußerungs- und Belastungsverbote als wesentliches Merkmal bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums heranzuziehen, zeigte er in seinen jüngeren Entscheidungen ein Abgehen von dieser Haltung. So stellte er im Jahr 2006 fest, dass ein Veräußerungs- und Belastungsverbot lediglich Indizwirkung habe. Dem Sachverhalt lag eine Liegenschaftsübertragung im Erbweg zugrunde, wobei die Liegenschaft mit einem Fruchtgenuss der Ehegattin des Erblassers und damit der Mutter der Erben belastet war. Im Sinne des Testaments räumten die nunmehrigen Eigentümer ihrer Mutter ein Veräußerungs- und Belastungsverbot ein. Der VwGH verwies im gegenständlichen Fall auf seine bisherige Rechtsprechung über das wirtschaftliche Eigentum,

---

<sup>71</sup> *Stoll*, BAO – Kommentar 296.

welches sowohl die positiven als auch die negativen Befugnisse des Eigentumsrechts fordere. Es sei dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Ein Veräußerungs- und Belastungsverbot stelle lediglich ein Indiz dar und sei nicht alleine ausschlaggebend für die Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum. Es müsse mehr als lediglich ein Fruchtgenussrecht zukommen.<sup>72</sup>

Seine Auffassung bestätigte der VwGH nur geraume Zeit später, als er über den Verkauf einer landwirtschaftlichen Liegenschaft zu erkennen hatte, deren vertragliche Ausgestaltung, neben der Einräumung eines Vorkaufsrechts für den Verkäufer und eines Belastungsverbots für die Käuferin, ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht des Verkäufers vorsah. Das Höchstgericht präziserte, dass wirtschaftlicher Eigentümer in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer sei und ein Auseinanderfallen dann anzunehmen sei, wenn ein anderer als der zivilrechtlichen Eigentümer die positiven (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) sowie die negativen Befugnisse (Ausschluss Dritter sowie des zivilrechtlichen Eigentümers) auf Dauer innehave. Mit Verweis auf die oben angeführte Entscheidung sei ein Belastungsverbot für sich alleine nicht ausreichend um wirtschaftliches Eigentum zu verschaffen. Es sei zwar eine wesentliche Beeinträchtigung des privatrechtlichen Eigentümers, vermittele aber keine ausreichende eigentümerähnliche Stellung. Selbst das Bestehen des Vorkaufsrechts, des Belastungsverbot und des Fruchtgenuss sei nicht ausreichend für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums. Wesentlich sei dabei auch die Frage, wem die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen zukomme.<sup>73</sup>

Die nunmehr abgeänderte Auffassung des VwGH schien bei den damaligen Unabhängigen Finanzsenaten Unstimmigkeiten hervorzurufen und führte im Laufe der Zeit zu unterschiedlichen Entscheidungen. Im Zuge dessen erkannte der VwGH im Jahr 2014 erneut über die Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums beim Fruchtgenuss. Ausgangspunkt war die Übertragung von mehreren Liegenschaften an eine Privatstiftung durch ihre Stifterin, wobei zu Gunsten der Stifterin ein Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie ein dingliches Fruchtgenuss eingeräumt und zu ihren Lasten eine Verpflichtung zur Tragung sämtlicher Betriebs-, Erhaltungs-, Instandsetzungskosten und Abgaben vereinbart wurde. Bei Auflösung der Privatstiftung kam es zur Rückübertragung der Liegenschaften an die Stifterin. Der VwGH bestätigte im gegenständlichen Erkenntnis seine bisherigen Auffassungen über das Fruchtge-

---

<sup>72</sup> VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042; *Doralt*, Fruchtgenuss mit Belastungs- und Veräußerungsverbot: Wirtschaftliches Eigentum? RdW 2010, 234.

<sup>73</sup> VwGH 12.12.2007, 2006/14/0123; *Doralt*, Fruchtgenuss, RdW 2010, 234.

nuss im Lichte der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums und gab klar zu verstehen, dass das Fruchtgenuss als Verwaltungs- und Nutzungsrecht keine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Fruchtgenussberechtigten rechtfertigt. Die Kombination von Veräußerungs- und Belastungsverbot und Fruchtgenussrecht sei nicht ausreichend für die Begründung wirtschaftlichen Eigentums.<sup>74</sup>

### 3.4.2 Zwischenergebnis

Wie bei den Mieterinvestitionen kam es bei Fruchtgenussvereinbarungen zu einer Verschärfung der Judikaturlinie des VwGH zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums. Während der VwGH bis zum Jahre 2007 ein Veräußerungs- und Belastungsverbot als ausreichend für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums beim Fruchtnießer empfand, wurde dies seit dem Jahr 2008 kontinuierlich geändert. Nunmehr reicht ein bloßes Veräußerungs- und Belastungsverbot nicht mehr aus, um wirtschaftliches Eigentum zu begründen. Es bedarf der Einräumung weiterer Rechte.<sup>75</sup>

Bei den aufgezeigten Erkenntnissen zeigt sich deutlich, dass das Fruchtgenuss als Nutzungs- und Verwaltungsrecht kein Abweichen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum rechtfertigt. Es bedarf darüberhinausgehender Rechte, die eine derartige Stellung des Fruchtnießers begründen, wie die eines Eigentümers. Mag auch ein Veräußerungs- und Belastungsverbot eine Einschränkung eines bestehenden zivilrechtlichen Eigentümers darstellen, ist das Verbot nicht ausreichend, um einem anderen Rechtssubjekt eine eigentümerähnliche Stellung zu vermitteln. Wesentlich ist, wie auch bei den Erkenntnissen des VwGH außerhalb der Thematik des Fruchtgenuss zu erkennen, wer die Chancen von Wertsteigerungen und die Risiken von Wertminderungen trägt.

*Leyrer* arbeitete anhand der dargestellten VwGH-Judikatur nachstehende alternative zu erfüllende Kriterien für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Fruchtnießer heraus, welche anhand der Gesamtverhältnisse zu betrachten sind:<sup>76</sup>

---

<sup>74</sup> VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105; *Leyrer*, Wirtschaftliches Eigentum bei Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften, taxlex 2017, 108.

<sup>75</sup> *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen, taxlex 2017, 108 (108).

<sup>76</sup> *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen, taxlex 2017, 108.



- Das Fruchtgenuss muss unentgeltlich zur Nutzungsüberlassung eingeräumt werden.
- Unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit muss die Vereinbarung mittels Notariatsakt erfolgen.
- Es muss sich um ein Nettofruchtgenuss handeln.
- Für die eigentümerähnliche Stellung bedarf es eines im Grundbuch einverlebten Veräußerungs- und Belastungsverbots.
- Der Fruchtnießer muss die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko der Wertminderungen tragen.
- Das Fruchtgenussrecht muss auf die Zeit der möglichen Nutzung der Fruchtgenuss Sache eingeräumt werden.<sup>77</sup>

Die nunmehr strenge Judikatur des VwGH führt im Ergebnis dazu, dass die bestehende eigentümerähnliche Stellung des Fruchtnießers von vielen vertraglichen Ausgestaltungen abhängt und dazu führt, dass ein abweichendes wirtschaftliches Eigentum kaum mehr möglich ist. Bei Betrachtung der erarbeiteten Kriterien von *Leyrer* zeigt sich deutlich, wie viele Voraussetzungen in der Praxis tatsächlich von Nöten sind. ME geht er mit der Forderung eines Notariatsaktes im Zusammenhang mit der geforderten Fremdüblichkeit zu weit, da es mE nicht auf die Form einer Vereinbarung für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums ankommt, sondern lediglich auf die inhaltlichen und gelebten Ausgestaltungen. Die Herrschaftsbefugnis, welche der VwGH in seinen zahlreichen Entscheidungen fordert, ist vom Gedanken der tatsächlich gelebten Verhältnisse getragen. Denn dem Gedankengut des wirtschaftlichen Eigentums im Kern folgend, liegt der Fokus in der Leistungsfähigkeit und dessen Besteuerung und nicht in der Wahl der korrekten Form einer Vereinbarung.

---

<sup>77</sup> *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen, taxlex 2017, 108.

### 3.5 Leasing

Der Begriff des Leasings hat weder in die gesetzlichen Regelungen des Zivilrechts noch in jene des Steuerrechts Eingang gefunden und erfährt auch sonst keine speziellen Kodifizierungen. Folgt man der Wortbedeutung dieses speziellen Vertragstypus mit angloamerikanischen Wurzeln, zeigt sich, dass unter „leasen“ allgemein mieten bzw pachten gemeint ist. Generell wird unter dem Leasing die vertragliche Ausgestaltung von Nutzungsüberlassungen verstanden, deren Dispositionsmöglichkeit derart weit gefasst ist, dass eine eindeutige Begriffsdefinition und Zuordnung unter bereits bestehende Vertragskonstellationen Schwierigkeiten bereitet.<sup>78</sup> Der VwGH hielt hierzu in seinem erstmaligen Erkenntnis fest: *„Leasing-Vertrag ist ein aus den USA in Europa übernommener und in den letzten Jahren auch in Österreich immer häufiger gewählter Vertragstyp, der seine Wurzel in den Realitäten der modernen Wirtschaft und in dem betriebsorganisatorischen, allgemeinwirtschaftlichen und gegebenenfalls auch abgabenrechtlichen Vorteilen zu erreichen. Entsprechend den vielfältigen Zwecken, die mit dem Leasing angestrebt werden und der unterschiedlichen Vertragsgestaltung, derer sich die Partner im Einzelfall bedienen, unterscheidet man eine große Zahl von Leasing-Typen und Formen.“*<sup>79</sup>

Das Problem der Abgrenzung und Zurechnung von Leasingverträgen zeigt sich sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht gleichermaßen. Während die privatrechtliche Literatur bei Leasingverträgen charakteristische Merkmale für die Einordnung in bereits bestehende Vertragstypen, insbesondere jene von Miet- und Kaufverträgen, sucht, analysiert das Steuerrecht die wirtschaftlichen Zustände und Wirkungen des Leasings und subsumiert sie unter die entsprechenden Steuertatbestände. Die zivilrechtliche Einordnung von Leasingverträgen ist eine von der steuerlichen Beurteilung der Zuordnung des Leasinggutes losgelöste Frage und darf nicht dazu führen, dass die privatrechtliche Qualifizierung des Leasings als Mietvertrag zur Zuordnung des Leasinggutes beim Leasinggeber und eine Qualifizierung des Leasings als Kaufvertrag zur Zuordnung des Leasinggutes beim Leasingnehmer führt. Trotz eigener Beurteilungskriterien beider Rechtsgebiete wird eine abgeschottete Betrachtung beider Rechtsgebiete nicht möglich sein. Die steuerliche Untersuchung von wirtschaftlichen Zuständen und Wirkungen wird sich an den entsprechenden Verträgen ausrichten, welche nach den Bestimmungen des Zivilrechts auszulegen sind. Die Charakterisierung des Vertrages durch das Zivilrecht spielt damit eine Rolle für die Zuordnung von Leasinggütern im Steuerrecht, sie wird

---

<sup>78</sup> Stoll, Leasing 3, 73; Welser/Zöchling-Jud, Bürgerliches Recht II<sup>14</sup> (2015) Rz 1070ff.

<sup>79</sup> VwGH 05.12.1972, 2391/71.

aber niemals das einzig zu bewertende Kriterium bzw nicht alleinig entscheidungsbegründend sein.<sup>80</sup>

Unter Berücksichtigung des Aspekts der vielfältigen Dispositionsmöglichkeiten eines Leasingvertrages sowie der bereits aufgezeigten Nähe zu Miet- und Kaufverträgen ist es zweckdienlicher auf keiner Legaldefinition des Leasings zu beharren, sondern das gegenständliche Rechtsinstitut anhand seiner Gestaltungsmöglichkeiten zu veranschaulichen. Nach dem Verpflichtungsgeschäft lassen sich zwei Grundtypen des Leasings unterscheiden: Operating-Leasing und Finanzierungsleasing.<sup>81</sup>

Das Operating-Leasing zeichnet sich durch eine vorübergehende Nutzung mit kurzer Vertragsdauer aus und entspricht im klassischen Sinn einem Mietvertrag nach den Bestimmungen des ABGB. Bei einem Bestandverhältnis decken sich in der Regel zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum, im konkreten Fall beim Leasinggeber.<sup>82</sup> Im Rahmen der weiteren Ausführungen wird daher der Fokus auf das Finanzierungsleasing gelegt und im Zusammenhang mit dem Operating-Leasing auf die obigen Ausführungen zu Bestandverhältnissen verwiesen.

Das Finanzierungsleasing stellt einen Vertragstyp eigener Art dar, welcher sich von einem Bestandverhältnis dadurch unterscheidet, dass eine gewisse fremdfinanzierte Anschaffung eines Wirtschaftsgutes im Vordergrund steht, und sich vom Kauf dadurch differenziert, dass im Zeitpunkt der Übergabe des Wirtschaftsgutes kein einmaliger Kaufpreis sofort entrichtet wird. Charakteristisch für das Finanzierungsleasing ist, dass während der auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Vertragsdauer eine ordentliche Kündigung von beiden Parteien ausgeschlossen ist (Grundmietzeit) und der Leasingnehmer das Risiko eines zufälligen Unterganges der Sache trägt (Risikotragung). Innerhalb dieses Vertragstypus wird weiters unterschieden zwischen Vollamortisierung und Teilamortisierung (Restwertleasing). Von einer Vollamortisierung wird gesprochen, wenn der Leasinggeber innerhalb der Grundmietzeit seine Investitionskosten, welche aus den Anschaffungskosten, den Finanzierungskosten sowie einer Gewinntangente bestehen, abdeckt. Werden diese Kosten hingegen nicht abgedeckt und es bleibt ein Restwert übrig, liegt Teilamortisierung vor.<sup>83</sup>

---

<sup>80</sup> *Stoll*, Leasing 77ff.

<sup>81</sup> *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 6 Rz 21.1ff; *Stoll*, Leasing 3ff.

<sup>82</sup> *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 21.2; *Stoll*, Leasing 5; *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II<sup>14</sup> Rz 1073.

<sup>83</sup> *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 21ff; *Stoll*, Leasing 7f.

Zur abschließenden Behandlung der Begrifflichkeiten sei noch auf das sale and lease back Geschäft hingewiesen, welches dadurch gekennzeichnet ist, dass an einem Wirtschaftsgut vorerst eine Eigentumsübertragung stattfindet und in weiterer Folge von der verkaufenden Partei geleast wird. Eine anderweitige Beurteilung bei der Zurechnung der Wirtschaftsgüter im Vergleich zu den anderen Leasingformen ergibt sich hierbei jedoch nicht.<sup>84</sup>

Die Zuordnung des Leasinggutes hat für die Praxis eine große Bedeutung, denn erst die korrekte Zurechnung erlaubt eine entsprechende unternehmens- und steuerrechtliche Bewertung des Wirtschaftsgutes. Ausgehend von den bereits bekannten grundlegenden Überlegungen ist das Leasinggut anhand der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums zuzurechnen und erlaubt unter bestimmten Kriterien somit das Abweichen vom zivilrechtlichen Eigentum. Je nach Vertragsgestaltung kann es zu einer Zurechnung beim Leasinggeber, und damit zu einer Vereinigung von privatrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum, oder beim Leasingnehmer, welches ein Auseinanderfallen von Eigentum bedeutet, kommen.<sup>85</sup>

Wird das Leasinggut dem Leasinggeber zugerechnet, so zeigt sich das Bild eines Bestandvertrages. Der Leasinggeber aktiviert das Wirtschaftsgut in seinem Anlagevermögen und kann die entsprechende AfA bezogen auf die Nutzungsdauer geltend machen. Der Leasingnehmer hat hingegen im Rahmen der Leasingraten Aufwendungen geltend zu machen, welche der Leasingnehmer als Einnahmen zu erfassen hat.<sup>86</sup>

Ist hingegen das wirtschaftliche Eigentum beim Leasingnehmer vorzufinden, hat dieser das Leasinggut mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in seinem Anlagevermögen zu aktivieren, wohingegen der Leasinggeber eine betragsgleiche Verbindlichkeit zu passivieren hat. Die Leasingraten sind auf einen erfolgsneutralen Tilgungsteil sowie einen erfolgswirksamen Teil (Betriebsausgabe bzw Betriebseinnahme) aufzusplitten.<sup>87</sup>

### **3.5.1 Rechtsprechung des VwGH**

Im Jahre 1972 setzte sich der VwGH erstmals mit der Thematik des Leasings auseinander und demonstrierte die Herangehensweise zur Lösung von Zurechnungsfragen bei Leasingverträgen. Dem Sachverhalt lag eine als Mietvertrag bezeichnete Vereinbarung über eine Strickmaschine über einen unkündbaren Zeitraum von 48 Monaten zugrunde, wobei nach Ablauf der Vertragsdauer die Rückgabe der Maschine vereinbart war, jedoch die Möglichkeit zu Ver-

---

<sup>84</sup> *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 25.1.

<sup>85</sup> *Stoll*, Leasing 56.

<sup>86</sup> *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 26.1.

<sup>87</sup> *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 26.3.

handlungen hinsichtlich der weiteren Vermietung oder eines Ankaufes vertraglich festgehalten wurde. Der VwGH hielt fest, dass ein Finanzierungsleasing im Wesentlichen in einer Nutzungsüberlassung bestehe. Das Entgelt könne unter Umständen wirtschaftlich als Anschaffungspreis bzw Verkaufserlös betrachtet werden, wenn der Leasingnehmer sich auf eine bestimmte Zeit binde, die alleinige Gefahr des Sachunterganges trage, während der Leasinggeber zur Zeit der Vertragsdauer keine Kündigungsmöglichkeit habe und die Summe der Entgelte etwa den Anschaffungskosten samt angemessener Verzinsung sowie Rentabilitätsspanne entspreche. Bei solchen Fallkonstellationen bestehe das Problem der ertragsteuerlichen Zurechnung des Wirtschaftsgutes, welche eine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu lösende Rechtsfrage des wirtschaftlichen Eigentums sei. Für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Leasingnehmer bedürfe es eines Vertrages mit Optionsrecht, entweder auf späteren Kauf oder spätere Miete zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Mietpreis (Anerkennungspreis), sowie einer annähernden Identität zwischen Mietdauer und Nutzungsdauer.<sup>88</sup>

Einige Jahre später judizierte der VwGH konkretere Kriterien zur Zurechnung von Leasinggütern anhand eines Falles von vermieteten Wärmepumpen aus. Vertragsinhalt war die Vermietung der erwähnten Wärmepumpen auf unbestimmte Zeit unter Kündigungsverzicht von 60 bzw 72 Monaten. Haftung und Gefahr gingen auf die Mieter über. Bei Beendigung des Vertrages war die Rückgabe der Pumpen vereinbart. Das Höchstgericht stellte einleitend fest, dass es bei der Beurteilung der Zurechnung von Leasinggütern darauf ankomme, ob die entgeltliche Überlassung des Wirtschaftsgutes gleich einer „echten“ Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung oder wirtschaftlich bereits als (Raten)Kauf zu sehen sei. Es ginge zentral um die Frage, ob mit der Überlassung des Wirtschaftsgutes bereits wirtschaftliches Eigentum übertragen worden sei. Die Berechnung des Entgelts unter Zugrundelegung der Anschaffungskosten sowie die Übertragung von Haftung und Gefahr auf den Leasingnehmer seien lediglich Indizien für die Zuordnung an den Leasingnehmer. Ausschlaggebend sei, ob eine andere wirtschaftliche Nutzung des Wirtschaftsgutes als jene durch den Leasingnehmer sinnvollerweise überhaupt in Betracht komme. Dabei seien folgende alternative Kriterien maßgebend.<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> VwGH 05.12.1972, 2391/71; *Stoll*, Leasing 192.

<sup>89</sup> VwGH 17.10.1989, 88/14/0189; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 23.2.1.

- Dem Leasingnehmer muss das Recht zukommen, nach Ablauf des Vertrages das Wirtschaftsgut weiter als Bestandnehmer zu nutzen oder um einen Anerkennungspreis zu erwerben.
- Mietdauer und Nutzungsdauer müssen annähernd übereinstimmen.
- Das Leasinggut muss auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten sein, so dass eine anderweitige Verwendung nach Ablauf der Vertragsdauer für die Parteien nicht sinnvoll wäre.
- Im Falle einer Teilamortisation hat der Leasingnehmer den Leasinggeber bei Unverwertbarkeit oder mangelhafter Verwertbarkeit des Wirtschaftsgutes schadlos zu halten. Eine Zurechnung des Leasinggutes beim Leasingnehmer ist bei Teilamortisation ausnahmsweise dann möglich, wenn Mietdauer und Nutzungsdauer annähernd übereinstimmen oder der Leasingnehmer das Recht auf einen allfälligen Verwertungsmehrerlös hat (zumindest 75% des den Restwert übersteigenden Teil des Veräußerungserlöses erhält).<sup>90</sup>

Der VwGH verwehrte im gegenständlichen Fall die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Leasingnehmer, da kein Recht auf die Ausübung einer Kaufoption eingeräumt wurde, sondern lediglich eine Verwendungszusage vorlag, und da die Mietdauer mit der Nutzungsdauer nicht annähernd übereinstimmte.<sup>91</sup>

Zu einer Richtungsänderung der Rechtsprechung kam es im Jahr 1995 im Zusammenhang mit dem Kriterium des Erwerbs eines Leasinggutes zum Anerkennungspreis. Dem Sachverhalt lag ein an einen Tierarzt vermietetes Ordinationsgebäude zugrunde, welches vertraglich als Mietvertrag auf unbestimmte Dauer unter Kündigungsverzicht seitens des Mieters für 20 Jahre vereinbart war. Dem Mieter wurde sowohl ein Vorkaufsrecht als auch eine Kaufoption nach Ablauf der Grundmietzeit zum Restbuchwert eingeräumt. Eine geleistete Kautions sollte im Falle der Ausübung der Kaufoption angerechnet werden. Der VwGH verwies auf seine ständige Rechtsprechung, dass es bei der Frage der Zurechnung des Leasinggutes darauf ankomme, ob die entgeltliche Überlassung eine „echte“ Vermietung oder bereits als (Raten)Kauf zu werten sei. Ergänzend stellte er fest, dass Mietkaufverträge sowohl Elemente des Kauf-, als auch jene eines Bestandvertrages aufweisen und einer eindeutigen steuerrechtlichen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder den Gebrauchstatbestand und damit einer Zurechnung des Wirtschaftsgutes zu einem der beiden Parteien von Anfang an bedürfe. Von

<sup>90</sup> VwGH 17.10.1989, 88/14/0189; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 23.2.1.

<sup>91</sup> VwGH 17.10.1989, 88/14/0189; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Rz 23.2.1.

einer Anschaffung durch den Bestandnehmer könne dann ausgegangen werden, wenn die Mietzahlungen auf den vorher festgelegten Kaufpreis angerechnet sowie wenn die Nichtausnutzung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre. Dies liege insbesondere dann vor, wenn das Wirtschaftsgut nach Ablauf der Grundmietzeit noch einen Nutzen aufweise und der Restkaufpreis überaus günstig erscheint. Ebenso könne von einer Anschaffung durch den Leasingnehmer ausgegangen werden, wenn die Summe des Mietentgelts dem üblichen Kaufpreis und die Mietdauer der Nutzungsdauer annähernd entspricht. Die Vertragsgestaltung müsse auf die Verschaffung der Verfügungsmacht gerichtet sein. Der VwGH demonstriert in seinem Erkenntnis, dass die Beurteilung nach der Entscheidung über die Ausübung der Kaufoption im Sinne der Vernunft nicht von der Qualifikation als Voll- oder Teilamortisierung abhängt, da die Frage nach dem Restwert nicht den einzigen Maßstab für die Vernunft darstellt. Es komme auf die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung an. Im gegenständlichen Fall wurde das wirtschaftliche Eigentum von Anfang an dem Leasingnehmer zugerechnet, da er gemessen an einer Vernunftsentscheidung keine Leistung mehr zu erbringen habe und auch das Gebäude für seine Betriebsausübung unbedingt benötige.<sup>92</sup>

Im Laufe der Jahre blieb der VwGH seinen aufgestellten Beurteilungskriterien zur Zurechnung von Leasinggütern treu und änderte kaum merkbar seine Judikaturlinie. Vereinzelt präziserte er einzelne Kriterien in den letzten Jahren, so beispielsweise im Jahr 2006, als er feststellte, dass ein Leasingvertrag steuerrechtlich von Anfang an einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder den Gebrauchstatbestand bedürfe. Im Laufe des gelebten Rechtsgeschäfts seien Leistungsstörungen, vorzeitige Vertragsauflösungen oder Änderungen der Vertragsparteien irrelevant.<sup>93</sup> Auch hielt das Höchstgericht nochmals fest, dass es im Falle von Leasingverträgen mit Teilamortisierung bei der Frage der Zurechnung des Wirtschaftsgutes darauf ankomme, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trage und verweist in diesem Zusammenhang auf das bereits im Jahre 1989 aufgestellte Kriterium für die Zurechnung an den Leasingnehmer, bei Vorliegen der Schadloshaltung bei Unverwertbarkeit des Leasinggutes und dem Recht auf einen allfälligen Wertungsmehrerlös.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> VwGH 29.06.1995, 93/15/0107; *Stoll*, Leasing 196f.

<sup>93</sup> VwGH 25.01.2006, 2006/14/0002.

<sup>94</sup> VwGH 07.07.2011, 2008/15/0320.

### 3.5.2 Ansicht der Finanzverwaltung

Bei näherer Betrachtung der Rechtsprechung des VwGH zur Thematik des Leasings lässt sich an der geschichtlichen Chronologie erkennen, dass der VwGH die entscheidenden Kriterien zur Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasinggütern in den 1980er und 1990er Jahren erarbeitet hat. Zu dieser Zeit hatte sich die Finanzverwaltung bereits mit der Zuordnung von Leasinggütern auseinandergesetzt und Kriterien herausgebildet. Es scheint daher, dass sich der VwGH bei seiner Entscheidungsfindung stark an der damaligen EStR orientierte, womit die Praxis der Finanzverwaltung eine wichtige Rolle bei den nunmehr vom VwGH vertretenen Zuordnungskriterien spielte.<sup>95</sup>

Grundlegend geht auch die Finanzverwaltung bei der Zurechnung von Leasinggütern von der Frage aus, ob die Überlassung des Wirtschaftsgutes als echte Vermietung oder als (Raten)Kauf zu betrachten sei, und versucht so wie der VwGH das wirtschaftliche Eigentum zu eruieren. IdR sei ein Leasinggut dem Leasinggeber zuzurechnen, wobei unter Einhaltung nachstehender Kriterien eine Zuordnung von Anfang an beim Leasingnehmer erfolgt. Neben dem Vorliegen einer unkündbaren Grundmietzeit sowie eines Risikoüberganges auf den Leasingnehmer fordert die Finanzverwaltung weitere Kriterien für die Zuordnung an den Leasingnehmer, wobei sie unterschiedliche Kriterien abhängig vom Vorliegen von Voll- oder Teilamortisation anwendet.<sup>96</sup>

Eine Zurechnung an den Leasingnehmer erfolgt beim Vollamortisationsverträgen, wenn folgende alternative Voraussetzungen vorliegen:<sup>97</sup>

- Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein (> 90%).
- Grundmietzeit beträgt < 40% der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.
- Liegt die Grundmietzeit zwischen 40% und 90%, dann bedarf es für die Zurechnung an den Leasingnehmer eines vertraglich vereinbarten Optionsrechts, welches derart ausgestaltet sein muss, dass der Leasingnehmer das Leasinggut nach Beendigung der Grundmietzeit zu einem wirtschaftlich unangemessenen Preis erwerben oder weiter leasen kann. Eine wirtschaftliche Angemessenheit liegt vor, wenn das Entgelt dem

---

<sup>95</sup> *Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern beim Finanzierungsleasing im Spannungsfeld zwischen Verwaltungspraxis und Rsp, taxlex 2007, 299 (301).

<sup>96</sup> EStR 2000 Rz 136ff.

<sup>97</sup> EStR 2000 Rz 137f; *Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern, taxlex 2007, 299 (299f).



Verkehrswert entspricht, welcher anhand des Buchwertes abzüglich eines 20%-igen Abschlages errechnet wird.

- Es liegt ein Spezialleasing vor. Dabei wird ein Leasinggut auf den Leasingnehmer individuell zugeschnitten, sodass eine wirtschaftliche sinnvolle Verwendung nach Ablauf der Grundmietzeit lediglich beim Leasingnehmer vorliegt.<sup>98</sup>

Bei Teilamortisationsverträgen erfolgt bei Vorliegen folgender alternativer Kriterien eine Zurechnung beim Leasingnehmer:<sup>99</sup>

- Grundmietzeit und betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer stimmen annähernd überein (> 90%).
- Der Leasingnehmer trägt das Risiko der Wertminderung als auch die Chance der Wertsteigerung, welche dann vorliegt, wenn der Leasingnehmer für die Verwertbarkeit des Leasinggegenstandes einzustehen hat. Bei einer Veräußerung hat der Leasingnehmer somit die Differenz zwischen Restwert und darunter liegendem Veräußerungserlös zu begleichen, aber er erhält auch einen allfälligen Verwertungsmehrerlös, welcher 75% des den Restwert übersteigenden Teil des Veräußerungserlöses beträgt.
- Es besteht eine Kaufoption zum Restwert, welcher einen wirtschaftlich unangemessenen Preis darstellt.
- Es liegt ein Spezialleasing vor.

Getätigte Vorleistungen, wie Mietvorauszahlungen oder Kautionen, sind für die Zuordnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer erst dann von Relevanz, wenn sie mehr als 30% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Leasinggutes ausmachen. Betragen diese zwischen 50% und 75% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kommt es jedenfalls zu einer Zurechnung beim Leasingnehmer.<sup>100</sup>

### 3.5.3 Zwischenergebnis

Bei Betrachtung der Untersuchungsergebnisse zeigt sich, dass der VwGH und die Finanzverwaltung unterschiedliche Anknüpfungspunkte in der Beurteilung von Leasingverträgen heranziehen. Dies kann in der Praxis zu Problemen der Einordnung von Leasinggeschäften führen und Rechtsunsicherheit hervorrufen. In der Regel befolgt der Rechtsanwender die EStR

<sup>98</sup> EStR 2000 Rz 137f; *Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern, taxlex 2007, 299 (299f).

<sup>99</sup> EStR 2000 Rz 141; *Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern, taxlex 2007, 299 (300f).

<sup>100</sup> EStR 2000 Rz 145f; *Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern, taxlex 2007, 299 (301).

aus Vereinfachungsgründen, welche aber beim Leasing im Falle eines Verfahrens vor dem VwGH einer Prüfung nicht zugänglich sind. Die Richtlinien der Finanzverwaltung begründen weder Ansprüche des Rechtsanwenders noch binden sie die Finanzverwaltung. Es handelt sich dabei um keine Rechtsnormen, über welche der VwGH erkennen könnte.<sup>101</sup>

Sowohl der VwGH als auch die Finanzverwaltung gehen bei der Beurteilung des Leasings bei ihrer Prüfung vorerst von der Frage aus, ob die entgeltliche Nutzungsüberlassung von Anfang an eine echte Vermietung oder einen (Raten)Kauf darstellt. Es bedarf einer von Anfang an eindeutigen Zuordnung unter einen Anschaffungstatbestand oder Gebrauchstatbestand.

Seit den 1990er Jahren ist der VwGH seinen Kriterien zur Beurteilung von Leasingverträgen treu geblieben und macht die Zurechnung des Leasinggutes wesentlich vom Kriterium der Vernunft abhängig. Neben den aufgestellten Voraussetzungen eines annähernd identen Zeitraumes von Grundmietzeit und Nutzungsdauer sowie dem Tragen von Chancen der Wertsteigerung und der Risiken der Wertminderungen, ist das Kriterium der Vernunft ausschlaggebend für die Zurechnung des Leasinggutes. Es kommt wesentlich darauf an, ob das Ausschlagen einer eingeräumten Kaufoption geradezu gegen jegliche Vernunft wäre. So kommt es auch darauf an, ob am Ende der Mietdauer noch Leistungen zu erbringen sind. Eine bereits vorbezahlte Kautions scheint der VwGH dabei nicht mehr als noch zu erbringende Leistung zu werten. *Mayr* führte hierzu zutreffend aus, dass auch eine Kautions eine Leistung darstellt, da der Mieter bei Rückstellung des Leasinggutes die Kautions zurückerhält und damit bei Ausübung der Kaufoption auf diese verzichtet.<sup>102</sup>

Das Kriterium der Vernunft oder der Wahrscheinlichkeit einer Optionsausübung scheinen äußerst vage und nicht genau definierbar. Dies führt mE zu Rechtsunsicherheit bei der Zurechnung von Leasinggütern und wird in der Praxis trotz des Risikos einer anderweitigen Zurechnung im Falle einer Prüfung vor dem VwGH anhand der Vorgaben der EStR erfolgen.

---

<sup>101</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>8</sup> Tz 92ff; *Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern, taxlex 2007, 299 (303).

<sup>102</sup> *Mayr*, Leasing – Zurechnung nach Optionsrecht? RdW 2000, 504.

### 3.6 Sicherungsübereignung § 24 Abs 1 lit a BAO

§ 24 Abs 1 lit d BAO spielt die zentrale Rolle der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums und zeigt als Grundregel die Zuordnung von Wirtschaftsgütern unter dem Aspekt der Herrschaftsausübung auf. Neben dieser Grundregel enthält § 24 BAO explizite Aufzählungen, in welchen Fällen es zu einem Auseinanderfallen zwischen zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum kommt. Dabei handelt es sich jedoch um Beispielfälle der allgemein Zuordnungsvorschrift des § 24 Abs 1 lit d BAO, welche nun zur Vervollständigung des Bildes über das wirtschaftliche Eigentum dargestellt werden.<sup>103</sup>

Das Sicherheitseigentum stellt nach den zivilrechtlichen Bestimmungen eine dingliche Sicherung dar. Dabei wird zur Besicherung einer Forderung einem Gläubiger Eigentum an einer Sache bis zur vollständigen Begleichung der Schuld übertragen. Der Sicherungsnehmer wird dabei zivilrechtlicher Eigentümer dieser Sache, darf sich aus der Sache jedoch erst dann befriedigen, wenn die Schuld durch den Sicherungsgeber nicht beglichen wird. Er ist somit in Besitz eines Vollrechts, welches nur im Innenverhältnis beschränkt ist. Somit handelt es sich bei dem Sicherungseigentum um eine Form der eigennützigen Treuhandenschaft.<sup>104</sup>

§ 24 Abs 1 lit a BAO normiert im Fall von derartigen Sicherheitsübereignungen die Zuordnung des Wirtschaftsgutes beim Sicherungsgeber, somit beim Schuldner der Forderung. Dies liegt dem Zweck der Sicherungsübereignung zugrunde, welcher lediglich in einer Sicherung besteht. Sollte hingegen die vertragliche Ausgestaltung der Eigentumsübertragung derart sein, dass der Sicherungsnehmer im Innenverhältnis wie ein Eigentümer mit der Sache verfahren kann, müsste das wirtschaftliche Eigentum anhand der Grundregel des § 24 Abs 1 lit d BAO geprüft werden.<sup>105</sup>

Der Sicherungsübereignung ähnlich gelagert ist der Eigentumsvorbehalt, welcher ebenfalls einen Fall einer dinglichen Sicherung darstellt. Dabei wird im Zuge eines Erwerbsvorganges vereinbart, dass das zivilrechtliche Eigentum erst nach Begleichung des gesamten Kaufpreises übertragen wird. Im Ergebnis wird dem Käufer eine Verfügungsmacht zum Gebrauch und das Eigentum erst bei Erfüllung der aufschiebenden Bedingung der Kaufpreiszahlung übertragen. Der Verkäufer bleibt bis zum Bedingungseintritt zivilrechtlicher Eigentümer. Das Steuerrecht

---

<sup>103</sup> *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>20</sup> § 2 Tz 126.

<sup>104</sup> *Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> Rz 1298ff; *Stoll*, BAO – Kommentar 299f.

<sup>105</sup> *Stoll*, BAO – Kommentar 299f.

stellt das Vorbehaltseigentum dem Sicherungseigentum gleich, womit es zum wirtschaftlichen Eigentum des Käufers kommt.<sup>106</sup>

### **3.7 Treuhandeigentum § 24 Abs 1 lit b und c BAO**

Das Rechtsinstitut der Treuhand ist in der österreichischen Rechtsordnung nicht ausdrücklich geregelt. Einzelne Vorschriften nehmen jedoch immer wieder Bezug auf die Treuhand, so auch § 24 Abs 1 lit b und c BAO. Die Treuhand ist dadurch gekennzeichnet, dass jemandem Rechte übertragen werden, welche er im eigenen Namen aber auf fremde Rechnung ausübt. Im Innenverhältnis besteht eine obligatorische Bindung, wie der Empfänger der Rechte (Treuhänder) diese auszuüben hat (Zweckbindung). Im Ergebnis besitzt der Treuhänder daher nach außen hin eine uneingeschränkte Verfügungsmacht, ist jedoch nach innen hin dem Treugeber gebunden.<sup>107</sup>

Das Zivilrecht unterscheidet zwei Typen der Treuhand, nämlich die Fiducia, bei welcher ein Vollrecht (zB Eigentum) übertragen wird, und die Ermächtigungstreuhand, bei welcher lediglich Verwaltungs- und Herrschaftsrechte übertragen werden. Weiters wird zwischen fremdnütziger Treuhand, bei welcher nur im Interesse des Treugebers gehandelt wird, und eigennütziger Treuhand, bei welcher die Interessen des Treuhänders im Vordergrund stehen, unterschieden. Wie bereits oben erwähnt, kann die Sicherungsübereignung als eigennützige Treuhand angesehen werden, da die Sicherung lediglich im Interesse des Sicherungsnehmers bzw Treuhänders ist.<sup>108</sup>

Für die Thematik des wirtschaftlichen Eigentums sind insbesondere jene Fälle der verdeckten fiduziarischen Treuhand von Bedeutung, bei welcher der Treuhänder nach außen als unbeschränkter Vollberechtigter auftritt, im Innenverhältnis jedoch im Sinne der Vorstellungen des Treugebers gebunden ist. § 24 Abs 1 lit b und c BAO sehen bei Treuhandverhältnissen die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Treugeber. Dies darf allerdings nicht als absolute Regel verstanden werden. Es handelt sich wie beim Sicherungseigentum um eine gesetzlich beispielhafte Aufzählung der Grundregel des § 24 Abs 1 lit d BAO, somit ist auch hier der Grundgedanke der wirtschaftlichen Betrachtungsweise von wesentlicher Bedeutung. Es kann nur dann von wirtschaftlichem Eigentum beim Treugeber gesprochen werden, wenn auch die entsprechenden Herrschaftsbefugnisse, wie sie mit einem Eigentümer typischerweise

---

<sup>106</sup> Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> Rz 1310ff; Stoll, BAO – Kommentar 301.

<sup>107</sup> Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> Rz 687ff; Stoll, BAO – Kommentar 302f.

<sup>108</sup> Welser/Kletecka, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> Rz 689ff.

einhergehen, vorliegen. Nach der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums bedarf es, wie bereits bei den obigen Untersuchungen gezeigt, einer Machtposition, die eine Zurechnung an den Treugeber rechtfertigt. Darüber hinaus wird es auch nur dann zu einer solchen Zuordnung kommen, wenn der Steuertatbestand an wirtschaftliche und nicht an zivilrechtliche Verhältnisse anknüpft.<sup>109</sup>

Speziell bei der Treuhand wird es bei der Beurteilung der Frage der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums auf eine Prüfung des Innenverhältnisses ankommen. Von wichtiger Bedeutung sind dabei die Weisungsbefugnisse des Treugebers sowie die tatsächliche Durchführung. Insbesondere bei verdeckten Treuhandverhältnissen wird sich die Frage der Nachweisbarkeit und der Erscheinung nach außen stellen. Die BAO enthält selbst keine Vorschriften über allfällige Nachweise einer Treuhand, jedoch wird infolge der Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht des Abgabepflichtigen eine Offenlegung der Treuhand bei den Abgabenbehörden notwendig sein, damit die Regelungen des wirtschaftlichen Eigentums greifen.<sup>110</sup>

Dass der Treugeber trotz expliziter Regelung in § 24 Abs 1 lit b und c BAO nicht automatisch zum wirtschaftlichen Eigentümer wird und somit auch in solchen Fällen dem Grundprinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Rechnung getragen wird, zeigte der VwGH in einer jüngeren Entscheidung. Dem Sachverhalt lag eine Beteiligung einer natürlichen Person S an der L-GmbH zugrunde, welche S laut eines notariell beglaubigten Treuhandvertrages treuhändig für die S-GmbH hielt, wobei S geschäftsführender Alleingesellschafter der S-GmbH war. Der VwGH erkannte im gegenständlichen Fall wie folgt: *„Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann [...]. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt [...].“*<sup>111</sup> Das Höchstgericht hielt außerdem fest, dass eine Treuhand dann vorliege, wenn dem Treuhänder Rechte übertra-

---

<sup>109</sup> Stoll, BAO – Kommentar 303ff; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>20</sup> § 2 Tz 126.

<sup>110</sup> Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch 112; Stoll, BAO – Kommentar 304f.

<sup>111</sup> VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055.

gen werden, die er im eigenen Namen, jedoch aufgrund einer obligatorischen Bindung gegenüber dem Treugeber nur in einer bestimmten Weise ausübt. Zivilrechtliche Formgebote seien für die Beurteilung nicht von Belang. Im gegenständlichen Fall wurde das wirtschaftliche Eigentum dem zivilrechtlichen Eigentümer und Treuhänder S zugerechnet, da aufgrund der kurzfristigen Kündigungsmöglichkeiten des Treuhandvertrages die Chance der Wertsteigerung sowie das Risiko der Wertminderung weiterhin bei S waren. Auch die Option zum Erwerb der Anteile war nicht ausreichend, um das wirtschaftliche Eigentum beim Treugeber zu begründen.<sup>112</sup>

Es zeigt sich, dass auch bei gesetzlicher Normierung des wirtschaftlichen Eigentums beim Treugeber ein solches nicht blind angenommen werden kann, denn es sind die entsprechenden Kriterien, wie sie auch sonst zur Begründung von wirtschaftlichem Eigentum notwendig sind, zu beachten. Im Ergebnis zeigt sich daher, dass das Gedankengut der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Vordergrund steht.

---

<sup>112</sup> VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055.

### 3.8 Quoteneigentum § 24 Abs 1 lit e BAO

Abschließend legt § 24 Abs 1 lit e BAO fest, dass Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, nach Bruchteilen zuzurechnen sind. Einerseits werden damit Wirtschaftsgüter im Miteigentum erfasst, andererseits werden damit aber auch Wirtschaftsgüter erfasst, welche im Gesamthandeigentum stehen. Unter Gesamthandschaft wird das Gesellschaftsvermögens verstanden, welches den Gesellschaftern zusammen gehört. Typischerweise fällt das einer OG oder KG gewidmete Eigentum der Gesellschafter darunter.<sup>113</sup>

Die Zurechnung des § 24 BAO ermöglicht die Teilbarkeit dieses Vermögens und gebietet die Ansicht, dass das Gesamtvermögen derart zu betrachten ist, als ob jeder Beteiligte einen Anteil als Individualvermögen hätte. Die Berechnung nach Bruchteilen erfordert, dass vorerst das gesamte Vermögen für sich zu bewerten und erst in weiterer Folge auf die Beteiligten aufzuteilen ist.<sup>114</sup>

Für die Anteilsberechnung sind die zivilrechtlichen Bestimmungen maßgeblich. Damit kommt es primär auf die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und sekundär auf die Bestimmungen des UGB an. Dies gebietet das Gebot der Individualzurechnung des Bilanzsteuerrechts. Erst wenn dies nicht möglich sein sollte, kommt es auf den Verteilungsschlüssel im Liquidationsfall an.<sup>115</sup>

---

<sup>113</sup> Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch 112; Stoll, BAO – Kommentar 309.

<sup>114</sup> Stoll, BAO – Kommentar 311.

<sup>115</sup> Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch 112f; Stoll, BAO – Kommentar 311f.

## 4 Analyse der Untersuchungsergebnisse

Wie bereits zu Beginn dieser Arbeit festgestellt werden konnte, liegt der gedankliche Ursprung des wirtschaftlichen Eigentums in den Grundprinzipien des Steuerrechts. Das wirtschaftliche Eigentum wird als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise verstanden und geht auf das im (Ertrag)Steuerrecht herrschende Leistungsfähigkeitsprinzip zurück. Es kann nur dann zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise kommen, wenn der Steuertatbestand eine Anknüpfung anhand eines wirtschaftlichen Gehalts selbst fordert.

Die Rechtsprechung zum Wesen des wirtschaftlichen Eigentums ist dabei von unschätzbarem Wert, denn es ist schlussendlich das Höchstgericht, welches das ursprüngliche Gedankengut zu vertreten hat und deren Erhaltung immer wieder forciert. In diesem Zusammenhang kann natürlich nicht geleugnet werden, dass die Rechtsprechung von den Stimmen der Literatur aber auch von den Praktiken der Finanzverwaltung beeinflusst wird. Dies muss durchaus nicht negativ zu verstehen sein, sondern führt dazu, dass das Wesen des wirtschaftlichen Eigentums immer wieder aufs Neue beleuchtet und überprüft wird.

Besinnt man sich auf den historischen Ursprung des wirtschaftlichen Eigentums zeigt sich, dass die Bedeutung der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums im Kern damals wie heute von dem gleichen Grundgedanken der Besteuerung der Leistungsfähigkeit getragen wird, jedoch im Laufe der Jahrzehnte immer wieder neue Erkenntnisse für die Auslegung des wirtschaftlichen Eigentums gewonnen werden konnten. Bereits im Zuge der Kodifizierung der Zurechnung von Wirtschaftsgütern in § 24 BAO idF 1962 kann beobachtet werden, dass von der Überleitung des StAnpG 1932 in die BAO 1962 das Kriterium des Eigenbesitzes aufgegeben und nunmehr von einer eigentümerähnlichen Stellung zu lesen ist. Der bestehende Auffangtatbestand des § 24 Abs 1 lit d BAO spricht bis dato von Wirtschaftsgütern, über die jemand die Herrschaft, gleich einem Eigentümer, ausübt.

Bei Betrachtung der durchgeführten Untersuchungen zeigt sich, dass das wirtschaftliche Eigentum bis heute kein abschließend beurteiltes Rechtsinstitut darstellt, sondern immer wieder neu präzisiert wird. Dabei kann grundlegend festgehalten werden, dass der VwGH das wirtschaftliche Eigentum anhand einer eigentümerähnlichen Stellung bewertet, welche derart ausgestaltet ist, dass einem Eigentümer sowohl positive als auch negative Befugnisse zukommen. Die positiven Befugnisse stellen Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräuße-



rung eines Wirtschaftsgutes dar, während die negative Befugnis dadurch geprägt ist, Dritte und sogar den zivilrechtlichen Eigentümer davon auszuschließen. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse und das jeweilige Tragen der Chance von Wertsteigerungen und dem Risiko von Wertminderungen. Der VwGH hält an diesen grundlegenden Abgrenzungskriterien zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums fest. Während der letzten Jahrzehnte konkretisiert er diese Befugnisse immer wieder und gibt Auskunft darüber, unter welchen Bedingungen eine eigentümerähnliche Stellung anzunehmen ist.

Aus den Untersuchungsergebnissen lässt sich festhalten, dass der VwGH der vertraglichen Ausgestaltung eine große Bedeutung bei der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums zumisst. Entscheidend ist bereits nach dem Vertrag die Ausgestaltung der konkreten Stellung der Parteien und wer Träger der Chance von Wertsteigerungen und des Risikos der Wertminderungen ist. Dies scheint eine der bedeutendsten Kriterien beim Studium der Judikatur zu sein. So kommt es bei Eigentumsübertragungen nicht auf die tatsächliche Einverleibung eines Eigentumsrechts im Grundbuch an, sondern einfach ausgedrückt auf den Übergang der Gefahr an. Dies ist nicht zuletzt von großer Bedeutung für die Praxis im Hinblick auf die Besteuerung von Grundstücken nach § 30 EStG, welche nicht auf ein zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft, sondern auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums abstellt.

Optionen sind hingegen nach der Ansicht des VwGH nicht dazu geeignet wirtschaftliches Eigentum zu begründen, da ihnen in den meisten Fällen keine Qualifikation als bindender Vorvertrag, wie vom VwGH gefordert, zukommen wird. Dies scheint im Lichte des Grundgedankens des wirtschaftlichen Eigentums nur allzu gerechtfertigt, da bei einer bloßen Kaufoption nicht davon gesprochen werden kann, dass die Möglichkeit des Erwerbs eines Wirtschaftsgutes bereits eigentümerähnliche Stellung vermittelt. Abgesehen von diesem Grundgedanken würde die Bejahung des wirtschaftlichen Eigentums bereits bei Vorliegen von Kaufoptionen dazu führen, dass beispielsweise Mieter von Eigentumswohnungen bei Abschluss eines Bestandsvertrages mit der Möglichkeit eines späteren Erwerbs zu einer sofortigen Veräußerung und demnach die bloße Vertragsgestaltung eines gängigen Mietvertrages zu einer Besteuerung führen würde. Dies würde sowohl dem Sinngehalt des wirtschaftlichen Eigentums als auch der ständigen Rechtsprechung des VwGH, wonach bloße Verwaltungs-, Nutzungs-, Miet- und Pachtverhältnisse kein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum begründen, widersprechen.

Genauso wenig vermögen Belastungs- und Veräußerungsverbote in der Lage sein wirtschaftliches Eigentum zu begründen. Nach Ansicht des VwGH stellen sie zwar erhebliche Belastungen des zivilrechtlichen Eigentümers dar, besitzen aber nicht die notwendige Intensivität, um bei einem anderen Rechtssubjekt eine Herrschaftsbefugnis wie sie einem Eigentümer zusteht zu vermitteln. Dies zeigt sich sowohl bei der Beurteilung von Mietverhältnissen als auch bei Fruchtgenussvereinbarungen. In früheren Rechtsprechungen tendierte der VwGH durchaus dazu, solche Veräußerungs- und Belastungsverbote für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern als wesentliches Kriterium anzuwenden, doch sieht der VwGH nur mehr ein Indiz darin.

Eine wesentliche Änderung kann bei der Beurteilung von Mieterinvestitionen erblickt werden. Während der VwGH anfangs noch von einer grundsätzlichen Zurechnung bei Bestandnehmern ausging, ohne dabei auf vertragliche Ausgestaltungen Rücksicht zu nehmen, geht die neuere Judikatur dahin wirtschaftliches Eigentum anhand der bereits erarbeiteten Kriterien zu prüfen. So kommt es lediglich dann zu einem Auseinanderfallen von wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum, wenn die entsprechenden positiven und negativen Befugnisse des Eigentums vorliegen. Diese seien insbesondere dann gegeben, wenn der Bestandnehmer seine Investitionen wieder entfernen darf oder Anspruch auf Ersatz hat. Interessant ist hierbei eine jüngere Entscheidung des VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013, in welcher eine Prüfung von Mieterinvestitionen dahingehend vorgenommen wurde, dass der Mieter Investitionen im Rahmen der Bestimmungen der §§ 7 und 8 EStG „wie“ Wirtschaftsgüter in seinem wirtschaftlichen Eigentum geltend machen kann.

Wie *Zorn* bereits feststellte, ist dieses Erkenntnis dahingehend zu deuten, dass eine analoge Anwendung der §§ 7f EStG auf Mieterinvestitionen erfolgt, ohne den wirtschaftlichen Eigentümer dieser Investitionen zu bestimmen. *Zorn* vertritt die Ansicht, dass die Problematik der Mieterinvestitionen und ihrer steuerlichen Geltendmachung nicht unbedingt über den Zwischenschritt des wirtschaftlichen Eigentums zu lösen ist, sondern eine analoge Anwendung des §§ 7f EStG dafür ausreicht.<sup>116</sup>

Die Wortwahl des VwGH „wie“ lässt auch aus meiner Sicht keinen anderen Schluss zu, als dass eine analoge Anwendung der Vorschriften des §§ 7f EStG gewollt war, jedoch kann mE der Ansicht *Zorns* hinsichtlich der Qualifizierung des wirtschaftlichen Eigentums als entbehrlichen Zwischenschritt nicht zugestimmt werden. Die Geltendmachung von Betriebsausgaben, seien sie sofort zur Gänze oder im Wege der Verteilung, hängt wesentlich vom Vorhandensein sowohl einer Einkunftsquelle als auch der Eigentümerstellung ab. Die Problematik zeigt

---

<sup>116</sup> *Zorn*, Mieterinvestitionen, RdW 2019, 865.

sich in gleichem Ausmaß beim Fruchtgenuss, wo die AfA aufgrund der Trennung zwischen Vermögenssubstanz und Einkunftsquelle ins Leere gehen kann. Lediglich der wirtschaftliche Eigentümer ist berechtigt zur Geltendmachung einer AfA. Eine analoge Anwendung der Bestimmungen der §§ 7f EStG sind mE nicht ausreichend für die Beurteilung von Mieterinvestitionen, da der grundsätzliche Gedanke des wirtschaftlichen Eigentums darin besteht, eine vom Zivilrecht divergierende Zuordnung von Wirtschaftsgütern für steuerliche Zwecke zu schaffen. Der Zweck des wirtschaftlichen Eigentums erschöpft sich gerade darin, die Besteuerung aufgrund der Leistungsfähigkeit festzulegen. Damit scheint das Institut des wirtschaftlichen Eigentums mE kein unnötiger Zwischenschritt zur Besteuerung, sondern bildet gerade das gedankliche Fundament der Besteuerung.

Eine strenge Linie verfolgt der VwGH auch bei der Beurteilung von Fruchtgenussvereinbarungen, bei welchen ein bloßes Veräußerungs- und Belastungsverbot seit 2008 für die Begründung von wirtschaftlichem Eigentum beim Fruchtnießer nicht mehr ausreicht. Stattdessen bedarf es der Einräumung weiterer Rechte, um die geforderte eigentümerähnliche Stellung zu erlangen. *Leyrer* formulierte hierbei wesentliche Bedingungen anhand der VwGH-Judikatur aus, welche zum Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum führen. Diese scheinen auf den ersten Blick weit gefasst, jedoch kann nach den Untersuchungen festgehalten werden, dass die Tendenz des VwGH dahingehend zu gehen scheint, wirtschaftliches Eigentum nur mehr unter sehr engen Voraussetzungen zuzulassen.

Umso mehr überrascht mE die ständige Rechtsprechung zum Leasing, welche im Vergleich zu den bisher aufgestellten Kriterien zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums als vage bezeichnet werden kann. Die Zurechnung des Leasinggutes hängt zwar auch wesentlich von den vertraglichen Ausgestaltungen der Parteien ab, doch wendet der VwGH beim Leasing das Kriterium der Vernunft an. Es kommt bei der Zurechnung des Wirtschaftsgutes an den Leasingnehmer darauf an, ob die Ausübung einer eingeräumten Kaufoption vernünftig ist. Die Frage lautet dahingehend, ob die Ausübung der Option wahrscheinlich ist bzw ob die Ausschlagung der Option gerade gegen jede Vernunft ist. Dies scheint in Anbetracht der vom VwGH vertretenen Ansicht bei anderen Vertragsgestaltungen untypisch. Während bei Eigentumsübertragungen die Kaufoption streng an den Kriterien eines bindenden Vorvertrages gemessen werden, stellt die Wahrscheinlichkeit der Optionsausübung bei Leasingverträgen das entscheidende Kriterium dar. ME lässt sich dies nur aus der Besonderheit des Leasingvertrages erklären. Während die restlichen Vertragsgestaltungen grundlegend andere Zwecke verfolgen, primär die Nutzung des Wirtschaftsgutes, stellt das Finanzierungsleasing eine ei-

gene Form der Finanzierung dar, welche gerade dazu gedacht ist, das Wirtschaftsgut zu erwerben. Die Anschaffung des zivilrechtlichen Eigentums steht dabei im Fokus, womit die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums demzufolge anderen Maßstäben folgt.

Abschließend kann festgehalten werden, dass die Untersuchungsergebnisse dahingehend auszulegen sind, dass der VwGH im Laufe des letzten Jahrzehnts eine strenge Linie bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums verfolgt. Der Grundgedanke der eigentümerähnlichen Stellung stellt dabei das Fundament dar, welches er immer wieder präzisiert und damit den Anwendungsbereich verkleinert. Im Ergebnis kann daher von einer strengen Judikaturlinie des VwGH gesprochen werden.

## 5 Conclusio

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass das Wesen des wirtschaftlichen Eigentums in seiner Bedeutung nicht abgenommen hat. Damals wie heute stellt die wirtschaftliche Betrachtungsweise einen der wichtigsten Grundsätze im Steuerrecht dar.

Die Erforschung seines geschichtlichen Ursprungs und des grundlegenden Gedankenguts ergibt, dass die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und damit die Erfassung eines wirtschaftlichen Eigentümers den Zweck der richtigen Besteuerung verfolgt. Diesem Zweck folgend liegt wirtschaftliches Eigentum bei Bestehen einer Herrschaftsmacht über ein Wirtschaftsgut in Form einer eigentümerähnlichen Stellung vor. Dies bildet nach wie vor den Kern der Feststellungen des VwGH und besteht unverändert fort.

Im Laufe der Jahrzehnte kam es durch den VwGH zu immer präziseren Erkenntnissen des wirtschaftlichen Eigentums, wobei die oben angeführte Kernaussage immer das Fundament der Judikatur bildet. Durch die ständige Weiterentwicklung der Gesellschaft und der daraus resultierenden vertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten kommt es auch in Bezug auf das wirtschaftliche Eigentum immer wieder zu neuen Erkenntnissen. Im Ergebnis führt dies zu einer Verkleinerung des Anwendungsbereichs des wirtschaftlichen Eigentums und damit zu einer insgesamt strengen Auffassung des VwGH.

Auch in Zukunft ist eine kritische Auffassung des VwGH zu erwarten, um dem Gedankengut des wirtschaftlichen Eigentums gerecht zu werden. Hinsichtlich seiner neuen Rechtsauffassung im Bereich der Mieterinvestitionen und der darauf angewendeten analogen Anwendung von Steuervorschriften wird abzuwarten sein, ob der VwGH weiterhin eine solch analoge Anwendung weiterführt oder zurück zu seiner ursprünglichen Auffassung zurückkehrt. Es kann auch nicht ausgeschlossen werden, dass sich die neue Rechtsauffassung weiterentwickelt und Einklang in die allgemeine Systematik des wirtschaftlichen Eigentums findet. Die Erkenntnisse des VwGH werden dahingehend abzuwarten sein.

## 6 Literaturverzeichnis

### Kommentare und Monographien

- Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch (2015)
- Bertl/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (Loseblatt)
- Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG-Kommentar (Loseblatt)
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>12</sup> (2019)
- Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>8</sup> (2019)
- Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB<sup>3</sup> (2016)
- Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, 15. ÖJT Band III/2
- Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972)
- Jakom*, EStG<sup>13</sup> (2020)
- Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (Loseblatt)
- Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2013)
- Leyrer*, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen (2019)
- Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993)
- Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017)
- Schwimann/Kodek*, ABGB – Praxiskommentar<sup>4</sup> (2012)
- Stoll*, BAO – Kommentar (1994)
- Stoll*, Leasing – Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze<sup>2</sup> (1977)
- Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Band III/1
- Welser/Kletecka*, Bürgerliches Recht I<sup>15</sup> (2018)
- Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II<sup>14</sup> (2015)
- Werndl*, Wirtschaftliches Eigentum – Grundsätzliche Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht (1983)
- Zib/Dellinger*, UGB – Großkommentar (2013)

### Beiträge in Sammelwerken

- Lechner*, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in FS Stoll (2005) 51

*Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht<sup>2</sup> (1979) 7

### **Beiträge in Fachzeitschriften**

*Bertl/Fraberger*, Wirtschaftliches Eigentum/Wirtschaftliche Verfügungsmacht, RWZ 1996, 82

*Bleyer*, Kein wirtschaftliches Eigentum aufgrund eines Veräußerungs- und Belastungsverbot, ÖStZB 2015, 417

*Bleyer*, Vermietung einer Liegenschaft mit Kaufoption – Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums, ÖStZB 2019, 300

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

*Hödl*, Mieterinvestitionen und Investitionszuwachsprämie, SWK 2005, 285

*Leyrer*, Wirtschaftliches Eigentum bei Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften, taxlex 2017, 108

*Mayr*, Leasing – Zurechnung nach Optionsrecht? RdW 2000, 504

*Schachner*, Zurechnung von Leasinggütern beim Finanzierungsleasing im Spannungsfeld zwischen Verwaltungspraxis und Rsp, taxlex 2007, 299

*Tratlehner*, Sacheinlagen von Mieterinvestitionen und wirtschaftliches Eigentum, GES 2016, 88

*Zorn*, VwGH präzisiert Rechtsprechung zu Mieterinvestitionen, RdW 2019, 865

*Zorn*, VwGH: Übertragung des Fruchtgenussrechts der Ausübung oder der Substanz nach, RdW 2017, 329

### **Judikatur**

VwGH 24.10.2019, Ro 2019/15/0177

VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013

VwGH 03.04.2019, Ra 2017/15/0090

VwGH 13.09.2018, Ra 2018/15/0055

VwGH 31.03.2017 Ra 2016/13/0029

VwGH 25.01.2017, Ra 2014/13/0029

VwGH 28.05.2015, 2013/15/0135

VwGH 25.06.2014, 2010/13/0105

VwGH 20.03.2014, 2011/15/0120

VwGH 07.07.2011, 2008/15/0320

VwGH 04.03.2009, 2004/15/0115  
VwGH 12.12.2007, 2006/15/0123  
VwGH 25.10.2006, 2006/15/0152  
VwGH 25.01.2006, 2006/14/0002  
VwGH 25.01.2006, 2002/13/0042  
VwGH 24.02.2004, 99/14/0250  
VwGH 19.03.2002, 99/14/0286  
VwGH 29.06.1995, 93/15/0107  
VwGH 18.05.1995, 93/15/0095  
VwGH 11.08.1993, 91/13/0005  
VwGH 17.10.1989, 88/14/0189  
VwGH 09.06.1986, 84/15/0229  
VwGH 12.02.1986, 84/13/0034  
VwGH 05.12.1972, 2391/71

### **Gesetzesmaterialien**

Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194  
ErläutRV 228 BlgNr 9. GP  
Reichsabgabenordnung dRGBI 1919/242  
Steueranpassungsgesetz dRGBI I 1934/115

### **Erlässe und Richtlinien**

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, GZ 06 0104/9-IV/6/00 idF BMF-010200/0024-IV/6/2019 vom 14.05.2019

## **7 Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: *Leyrer*, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen (2019) Rz 77



## **8 Anhang**

### **8.1 Zusammenfassung**

Unser heutiges Verständnis vom Steuerrecht ist vom Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt und fordert damit die Beurteilung der meisten Abgabenvorschriften anhand des wahren wirtschaftlichen Gehalts. Dieser Grundgedanke findet unter Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips auch bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern seine Anwendung und rechtfertigt damit eine Festsetzung von Eigentumsverhältnissen außerhalb der zivilrechtlichen Bestimmungen. In diesem Zusammenhang hat sich der Begriff des „wirtschaftlichen Eigentums“ etabliert.

Diese Thematik bildet den Fokus der gegenständlichen Arbeit, welche versucht ein möglichst umfangreiches Verständnis des wirtschaftlichen Eigentums zu vermitteln und seine Bedeutung im Steuerrecht zu eruieren. Anhand entsprechender höchstgerichtlicher Judikatur wird das grundlegende Gedankengut des wirtschaftlichen Eigentums in der Praxis veranschaulicht, um so schlussendlich eine Beurteilung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Sinne des Steuerrechts zu erlauben.

### **8.2 Abstract**

Our current understanding of tax law is characterised by the principle of the economic approach and thus requires the assessment of most tax regulations based on the true economic content. This basic idea also applies to the allocation of assets, taking into account the principle of efficiency, and thus justifies the determination of ownership relationships outside the provisions of civil law. The concept of "economic property" has become established in this context.

This topic is the focus of the present study, which attempts to convey as comprehensive an understanding of economic property as possible and to determine its significance in tax law. By means of the corresponding highest court judicature, the basic idea of economic property is illustrated in practice, in order to finally allow an assessment of the classification of economic assets in terms of tax law.