

und Gebäude und einer entsprechenden Vereinfachung der bestehenden Bewertungsbestimmungen erscheint eine Hauptfeststellung mit einem allenfalls für konkrete Aufgaben ausgelagerten Personalstand in einem überschaubaren Zeitraum möglich. Auch weitere im konkreten Zusammenhang sich ergebende Detailfragen wie etwa die Überwälzung der Grund-

steuer an den Mieter sind einer Lösung zugänglich. Dabei sollte auch nicht außer Acht gelassen werden, dass die in Rede stehenden Abgaben in erster Linie den Gemeinden zufließen. Eine vernünftige Lösung der ewigen Baustelle „Einheitswert“ dient damit auch einer dauerhaften Fixierung der Grundsteuer als Säule der Gemeindefinanzierung.

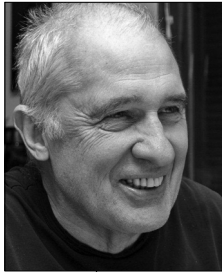


Foto privat

**Der Autor:**

Hofrat des VwGH i.R. Dr. Karl-Werner Fellner war nach seiner beruflichen Laufbahn in der oberösterreichischen Bundesfinanzverwaltung bis 2004 Richter in Abgabensenaten des VwGH. Darüber hinaus ist er Fachbuchautor mit dem Schwerpunkt Gebühren und Verkehrssteuern, Finanzstrafrecht, aber auch Lohnsteuer und Kommunalsteuer. Näheres unter [www.fellner-fachverlag.at](http://www.fellner-fachverlag.at).

**ÖStZ-Buchtipp:**  
Arnold/Arnold

**Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987**  
Wien 2011, Gesamtwerk 1.-12. Lfg  
Preis: € 180,-  
ISBN: 9783700751069



**Univ.-Ass. Mag. Dr. Thomas Leitner**  
**Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz**  
Universität Salzburg

■ ÖStZ 2013/7, 8

# Die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht im außerbetrieblichen Bereich

Aufgrund des Erkenntnisses des VwGH vom 21. 12. 2010, 2009/15/0046, hat die Finanzverwaltung die einkommensteuerliche Behandlung von Fruchtgenussrechten in den EStR grundlegend neu geregelt. Der folgende Beitrag analysiert die Steuerpflicht des Entgelts für die Ablöse oder Veräußerung eines Fruchtgenussrechts, und zwar auf Basis der aktuellen Rechtslage nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 und dem Abgabenänderungsgesetz 2012.

## 1. Einleitung

Wird an einem Vermögensgegenstand ein Fruchtgenussrecht eingeräumt und löst der Eigentümer dieser Sache dem Fruchtgenussberechtigten sein Recht in weiterer Folge gegen Entgelt ab, so stellt sich die Frage nach der einkommensteuerlichen Behandlung dieses Entgelts.

Im Hinblick darauf kommen im außerbetrieblichen Bereich<sup>1)</sup> prima facie mehrere Tatbestände des EStG in Betracht. Die FinVerw vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts – ebenso wie die entgeltliche Übertragung des Fruchtgenussrechts an einen Dritten – ab 1. 1. 2012 zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe.<sup>2)</sup> Damit sind die genannten Vorgänge nach der Ansicht der FinVerw nunmehr stets steuerbar und unterliegen dem progressiven ESt-Tarif. Zuvor war die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts (bzw die Veräußerung desselben) nach der Ansicht der FinVerw jedoch nur dann einer Besteuerung zu unterziehen, wenn es sich dabei um ein Speku-

lationsgeschäft handelte.<sup>3)</sup> Außerhalb der Spekulationsfristen fiel daher grundsätzlich keine ESt an.<sup>4)</sup> Vor dem Hintergrund der gravierenden Konsequenzen der geänderten Auffassung der FinVerw im Hinblick auf die Steuerbelastung sollen die gesetzlichen Grundlagen für eine Besteuerung der entgeltlichen Ablöse (bzw Veräußerung) eines Fruchtgenussrechts im Folgenden einer eingehenden Analyse unterzogen werden. Dabei ist neben den §§ 28 und 31 EStG insbesondere auch auf eine mögliche Anwendbarkeit des § 30 EStG einzugehen, der durch das 1. StabG 2012<sup>5)</sup> vollständig novelliert wurde.

Zunächst soll aber auf die im Hinblick auf die gewählte Themenstellung relevanten zivilrechtlichen Grundlagen eingegangen werden.

## 2. Der Fruchtgenuss im Zivilrecht

### 2.1. Inhalt des Fruchtgenussrechts

Gem § 509 ABGB ist der Fruchtgenuss (Nießbrauch; *usus fructus*) definiert als „das Recht eine fremde Sache, mit Schonung

1) Bei betrieblichen Einkünften ist der entgeltliche Verzicht nach der hA der Veräußerung einer Einkunftsquelle iSd § 24 EStG gleichzusetzen (vgl zB *Doralt/Toifl*, EStG<sup>15</sup> (1. 1. 2011) § 2 Rz 153; *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> (1997) Rz 1035; *BMF*, Fruchtgenußrecht an einem Betrieb, RdW 1988, 59; *BMF*, Ablösezahlung für ein Fruchtgenußrecht, ÖStZ 1996, 60).  
2) Vgl EStR 2000 Rz 115a, Rz 119, Rz 6409 sowie Rz 6839.

3) Vgl EStR 2000 Rz 119 betreffend Übertragungen bis 31. 12. 2011.  
4) Eine Ausnahme bestand – auch vor dem 1. 1. 2012 – aufgrund der Bestimmung des § 29 Z 1 EStG aber insbesondere dann, wenn die Ablöse (bzw Veräußerung) gegen Renten erfolgt (vgl dazu *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>4</sup> Rz 1035).  
5) BGBl I 2012/22.

der Substanz ohne alle Einschränkung zu genießen<sup>6</sup>. Durch die Einräumung des Fruchtgenussrechts wird dem Fruchtnießer anstelle des Eigentümers das ausschließliche Recht zur Ausübung der Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse übertragen, womit dem Fruchtnießer insbesondere das Recht auf Vermietung und Verpachtung des Nießbrauchsgegenstands zukommt.<sup>6</sup> Damit darf der Fruchtgenussberechtigte hinsichtlich der Benützung des Nießbrauchsgegenstands all jene Rechte wahrnehmen, zu deren Ausübung sonst nur der Eigentümer berechtigt ist; er darf jedoch weder über die Sache rechtlich verfügen, noch die Art ihrer Verwendung ändern.<sup>7</sup> Dem Eigentümer stehen demgegenüber nur jene Befugnisse zu, die nicht zu einer Beeinträchtigung des Fruchtgenussrechts führen (zulässig ist daher zB die Veräußerung oder eine Belastung der Liegenschaft).<sup>8</sup>

## 2.2. Gegenstand des Fruchtgenusses

Als Gegenstand der Fruchtziehung kommt grundsätzlich jede fremde, unverbrauchbare<sup>9</sup> Sache in Betracht; somit insbesondere Liegenschaften, bei denen gem § 481 ABGB ein Fruchtgenussrecht grundsätzlich im Grundbuch einzuverleiben ist. Neben diesen können aber auch bewegliche Sachen<sup>10</sup> und Rechte, wie Gesellschaftsrechte (Anteile an Personen- oder Kapitalgesellschaften)<sup>11</sup> oder Forderungen Gegenstand einer Fruchtziehung sein.<sup>12</sup> Auch eine Beschränkung des Fruchtgenussrechts auf ideelle oder räumlich bestimmte Teile einer Sache ist denkbar.<sup>13</sup>

## 2.3. Übertragbarkeit des Fruchtgenussrechts

Das Fruchtgenussrecht ist den persönlichen Dienstbarkeiten zuzuordnen.<sup>14</sup> Persönliche Dienstbarkeiten kommen grundsätzlich nur einer bestimmten Person zu und enden idR spätestens mit dem Tod des Berechtigten.<sup>15</sup> Nach der (jüngeren) Rsp des OGH sind Fruchtgenussrechte im Gegensatz zu anderen persönlichen Dienstbarkeiten aber sehr wohl an einen anderen übertragbar – und zwar sowohl der Ausübung als auch der Substanz nach und damit grundsätzlich (auch mit dinglicher Wirkung) frei veräußerlich.<sup>16</sup> „Anderer“ kann nach der Rsp des

OGH dabei auch der Eigentümer der mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Sache sein. Diesfalls stellt sich (im Zivilrecht) aber regelmäßig die Frage, ob nicht etwa ein (gänzlicher oder teilweiser) Verzicht des Fruchtgenussberechtigten auf seine Dienstbarkeit vorliegt.<sup>17</sup>

## 3. Einkommensteuerrecht

### 3.1. Allgemeines zur ertragsteuerlichen Behandlung des Fruchtgenusses

Im Zentrum der ertragsteuerlichen Behandlung des Fruchtgenussrechts steht vornehmlich die Frage, wem die aus einem mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Wirtschaftsgut fließenden Einkünfte zuzurechnen sind. Nach den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen sind die Einkünfte demjenigen zuzurechnen, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern; Zurechnungssubjekt ist somit derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt.<sup>18</sup> Dem Fruchtgenussberechtigten sind Einkünfte daher nur dann originär zuzurechnen, wenn dieser unternehmerisch tätig ist und damit auf die Einkünfteerzielung Einfluss nimmt.<sup>19</sup> Ausschlaggebend ist dabei insbesondere auch, dass der Fruchtgenussberechtigte die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand der Fruchtziehung trägt (sog „Nettofruchtgenuss“).<sup>20</sup> Andernfalls sind die Einkünfte originär dem Fruchtgenussbelasteten zuzurechnen, bei dem eine Verfügung über Gewinne (Einnahmen) zugunsten des Fruchtgenussberechtigten vorliegt.<sup>21</sup>

Nicht maßgeblich für die Einkünftezurechnung ist nach hA, wem das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 Abs 1 lit d BAO) an den zur Einkünfteerzielung eingesetzten Vermögensgegenständen zukommt.<sup>22</sup> Die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums ist jedoch – wie noch zu zeigen sein wird – für die ertragsteuerliche Behandlung der Ablösezahlung von wesentlicher Bedeutung.

### 3.2. Die ertragsteuerliche Behandlung der Ablösezahlung

Wie eingangs (1.) bereits erwähnt wurde, kommen für die ertragsteuerliche Behandlung einer für die Aufgabe eines Fruchtgenussrechts geleisteten Ablösezahlung (prima facie) mehrere Tatbestände des EStG in Betracht. Die Anwendbarkeit dieser Tatbestände auf eine derartige Ablösezahlung soll im Folgenden näher beleuchtet werden.

6) Vgl zB RIS-Justiz RS0011877; Memmer in Kletečka/Schauer (Hrsg), ABGB-ON 1.01 (www.rdb.at) § 509 Rz 9 f mwN.  
7) Spath in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB II<sup>4</sup> (2012) § 509 Rz 1; Prader, Der Wohnungseigentumsfruchtnießer, immolex 2008, 262.  
8) Vgl zB RIS-Justiz RS0011824; Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 3; Hofmann in Rummel (Hrsg), ABGB I<sup>3</sup> (2001) § 509 Rz 3.  
9) Vgl § 510 ABGB.  
10) Vgl zB OGH 13. 5. 1997, 5 Ob 2250/96k.  
11) Vgl zB OGH 10. 2. 2004, 5 Ob 262/02v; Frotz, Der Fruchtgenuß an Personengesellschaftsanteilen – ein Überblick, GesRZ 1990, 34 ff; Lechner, Fruchtgenuss an Aktien, ecolex 1992, 194 ff; Haslinger, Zuwendungsfruchtgenuss an Unternehmensanteilen, ecolex 1996, 622 ff; Kauba, Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen und Kapitalgesellschaften bzw Stiftungen, RdW 2004, 701 ff.  
12) Vgl Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 4; Hofmann in Rummel, ABGB I<sup>3</sup> § 509 Rz 2; Spath in Schwimann/Kodek, ABGB II<sup>4</sup> § 509 Rz 2 mwN.  
13) Vgl dazu Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 5; Spath in Schwimann/Kodek, ABGB II<sup>4</sup> § 509 Rz 4.  
14) Vgl § 478 ABGB; zur Möglichkeit der Ausgestaltung eines Fruchtgenussrechts als unregelmäßige Grunddienstbarkeit vgl zB Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 479 Rz 12 mwN.  
15) Vgl Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 473 Rz 9. Auch bei einer Weitergabe des Fruchtgenussrechts erlischt dieses im Übrigen spätestens mit dem Tod des ursprünglich Berechtigten (RIS-Justiz RS0011619; vgl zB auch Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 14).  
16) Vgl zB OGH 28. 1. 2004, 3 Ob 268/03y; Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 14; Spath in Schwimann/Kodek, ABGB II<sup>4</sup> § 509 Rz 6 mwN. Anm: Dies gilt aber nur insoweit, als die Übertragbarkeit nicht durch eine entsprechende vertragliche Vereinbarung ausdrücklich ausgeschlossen wurde.

17) Vgl dazu zuletzt OGH 23. 11. 2010, 1 Ob 185/10b mwN.  
18) Grundlegend Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in Tipke (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht<sup>2</sup>, DStUG Band 1 (1979) 18; vgl zB auch EStR 2000 Rz 104; Doralt/Toifl, EStG<sup>15</sup> § 2 Rz 142; Jakom/Laudacher, EStG<sup>5</sup> (2012) § 2 Rz 34 ff.  
19) Vgl zB Werndl, Fruchtgenußrecht gegen die Progression, SWK 1983, A 1 263 (266 ff). Dies ist im Übrigen auch zivilrechtlich dem Fruchtgenussrecht immanent; vgl OGH 15. 7. 2010, 5 Ob 131/10s: „Das bloße Recht auf Erträge einer Sache, das noch nicht das Recht gibt, die Sache auch zu verwalten, kommt einem Fruchtgenussrecht nicht gleich“.  
20) Vgl Kohler, Fruchtgenußvereinbarungen im Lichte der jüngsten Rechtsprechung, RdW 1987, 175 f; Doralt/Toifl, EStG<sup>15</sup> § 2 Rz 147; Jakom/Laudacher, EStG<sup>5</sup> § 2 Rz 45; EStR 2000 Rz 111 und Rz 117.  
21) Vgl Doralt/Toifl, EStG<sup>15</sup> § 2 Rz 151; Jakom/Laudacher, EStG<sup>5</sup> § 2 Rz 46; EStR 2000 Rz 115.  
22) Vgl zB VwGH 28. 3. 2012, 2009/08/0010; Ritz, BAO<sup>4</sup> (2011) § 24 Rz 5 mwN; vgl auch EStR 2000 Rz 106; vgl zum Meinungsstand im Schrifttum zB den Überblick bei Lechner, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften, in Tanzer (Hrsg), Die BAO im 21. Jahrhundert, FS Stoll (2005) 51 ff.

### 3.2.1. Besteuerung gem § 30 EStG?

#### 3.2.1.1. Der Grundstücksbegriff des § 30 EStG

§ 30 EStG in der Neufassung des 1. StabG 2012<sup>23)</sup> erfasst die private Veräußerung von „Grundstücken“. Nach der Legaldefinition des § 30 Abs 1 Satz 2 EStG umfasst der Grundstücksbegriff (nackten) Grund und Boden, Gebäude und sog „grundstücksgleiche Rechte“<sup>24)</sup> („andere Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen“). Nicht vom Begriff des Grundstücks erfasst sind demgegenüber andere „Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind [...] auch wenn sie zivilrechtlich Zugehör von Grund und Boden darstellen“.<sup>25)</sup> Nicht erfasst werden daher insbesondere stehendes Holz (Wald), die stehende Ernte, das Feldinventar sowie Grunddienstbarkeiten, wie zB das Wege-recht am Nachbargrundstück.<sup>26)</sup>

Der Grundstücksbegriff des § 30 EStG stimmt vor diesem Hintergrund (betreffend „Grund und Boden“ und „Gebäude“) nicht mit dem zivilrechtlichen Grundstücksbegriff überein.<sup>27)</sup> Im Hinblick auf den Begriff der „grundstücksgleichen Rechte“ knüpft § 30 Abs 1 EStG jedoch ausdrücklich formal an das Zivilrecht an. Dieser Begriff hat sich durch die Neufassung des § 30 EStG nicht geändert; die Formulierung entspricht der bisherigen Rechtslage.<sup>28)</sup> Aber auch der Grundstücksbegriff hat sich nur insoweit verändert, als dieser nunmehr den Begriff der „grundstücksgleichen Rechte“ mit umfasst, während „Grundstücke“ und „grundstücksgleiche Rechte“ gem § 30 EStG aF gleichwertig nebeneinander gestellt waren.<sup>29)</sup> Darüber hinaus werden nunmehr auch (der bisherigen hA zu § 30 EStG aF entsprechend)<sup>30)</sup> Gebäude ausdrücklich vom Grundstücksbegriff erfasst. Inhaltlich hat sich uE daher im Vergleich zur alten Rechtslage nichts geändert.<sup>31)</sup>

#### 3.2.1.2. Der Begriff „grundstücksgleiche Rechte“

Wird ein Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft eingeräumt, so stellt sich die Frage, ob die Veräußerung des Fruchtgenussrechts an einen Dritten oder die (Rück-)Übertragung des Fruchtgenussrechts an den Liegenschaftseigentümer gegen eine Ablösezahlung von § 30 EStG erfasst wird. Fraglich erscheint in diesem Zusammenhang vor allem, ob das Fruchtgenussrecht unter den Begriff der „grundstücksgleichen Rechte“ fällt. Unter diesen Begriff fielen nach der hA zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 insbesondere das Baurecht, Bergbau-berechtigungen sowie Jagd- und Fischereirechte.<sup>32)</sup> Mangels

einer inhaltlichen Änderung dieses Begriffs wird dies nunmehr auch zur neuen Rechtslage von der hA im Schrifttum und von der FinVerw vertreten.<sup>33)</sup>

Die Bezeichnung der Jagd- und Fischereirechte als „grundstücksgleiche Rechte“ ist uE jedoch aus folgenden Gründen abzulehnen: Dem Wesen der grundstücksgleichen Rechte ist immanent, dass diese als selbständige Rechte nicht untrennbar mit dem Besitz eines Grundstücks verbunden sind; wesentlich ist somit vor allem die vom Grundstücksbesitz unabhängige Übertragbarkeit des Rechts.<sup>34)</sup> Damit auf ein solches Recht die „Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke“ anwendbar sind, muss es sich aber jedenfalls um ein (einverleibungsfähiges) dingliches Recht handeln, das als unbewegliche Sache<sup>35)</sup> angesehen werden kann.<sup>36)</sup>

Letzteres trifft zwar auf das Jagdrecht zu, dieses ist aber Ausfluss des Eigentums am Grundstück und kann daher – im Gegensatz etwa zum Baurecht – nicht als selbständiges dingliches Recht an fremdem Grund begründet werden.<sup>37)</sup>

Das Fischereirecht ist demgegenüber grundsätzlich nicht vom Eigentum an dem betreffenden Gewässer abhängig.<sup>38)</sup> Allerdings ist ein Fischereirecht an einem fremden Gewässer, das mit dem Eigentum an einer (herrschenden) Liegenschaft verbunden wird (und damit als Grunddienstbarkeit ausgestaltet ist), in weiterer Folge<sup>39)</sup> ebenfalls nicht selbständig übertragbar, da das Fischereirecht (als Grunddienstbarkeit) mit dem Besitz des herrschenden Grundstücks verbunden ist.<sup>40)</sup> Wird das Fischereirecht hingegen als (unregelmäßige) persönliche Dienstbarkeit ausgestaltet, so mangelt es – selbst bei Verbücherung – an der Unbeweglichkeit des Rechts.<sup>41)</sup>

ebenfalls auf „grundstücksgleiche Rechte“ abstellt) Jakom/Laudacher, EStG<sup>5</sup> § 28 Rz 74; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 28 Rz 7 (mit weiteren Beispielen, allerdings ohne auf das Jagdrecht zu verweisen).

- 33) Vgl zB BMF-Info zur neuen Grundstücksbesteuerung in Frage und Antwort, RdW 2012, 540 (546 f) zum Fischereirecht; Hammerl/Mayr, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167; Perthold/Vaishor in Perthold/Plott (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 11 f; Langheinrich/Ryda, Die neue Besteuerung für Grundstücksveräußerungen, FJ 2012, 185; Herzog, SWK 2012, 564; Gruber/Vondrak, Immobilienbesteuerung NEU – die Änderungen im EStG, ecolx 2012, 368. Beiser (Das Baurecht im Licht des 1. StabG 2012, SWK 2012, 1238 [1243 ff]) zählt zwar das Baurecht zu den „grundstücksgleichen Rechten“, nicht jedoch das Jagd- und das Fischereirecht. Dies ist – wie im Folgenden zu zeigen sein wird – uE im Ergebnis zwar zutreffend, der Begründung hierfür – dass diese Rechte „klassisches öffentliches Recht“ seien – kann uE aber nicht gefolgt werden, da beide Rechte sowohl eine öffentlich-rechtliche als auch eine privatrechtliche Dimension aufweisen (vgl dazu an Stelle vieler zB Tatscher, Jagd- und Fischereirecht, in Poier/Wieser [Hrsg], Steiermärkisches Landesrecht III [2010] 339 ff).
- 34) Vgl zB BMF, RdW 2012, 547; Steckenbauer in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 27 (zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012; diese Rechtslage blieb aber unverändert); vgl auch Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup> (2011) § 6 Rz 390 f zur Bestimmung des § 6 Abs 1 Z 16 UStG, die ebenfalls auf grundstücksgleiche Rechte („Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden“) abstellt.
- 35) Als unbewegliche Sache, die auch nach den übrigen genannten Kriterien als „grundstücksgleiches Recht“ in Betracht kommt, sind – kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung – das Baurecht (§ 6 Abs 1 BauRG) und die Bergwerksberechtigungen (§ 40 MinroG) anzusehen (vgl dazu zB Helmich in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 298 Rz 3 f).
- 36) Vgl Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup> § 6 Rz 391 ff.
- 37) Vgl dazu Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 477 Rz 4; UFS 27. 5. 2011, RV/0329-K/10; VwGH 11. 12. 1990, 90/14/0199; 9. 12. 1955, 953/55, VwSlg 1327 F/1955; Mayer/Himmelsberger, Ist die Verpachtung von Fischereirechten umsatzsteuerpflichtig? SWK 2003, S 303.
- 38) Vgl zB Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 479 Rz 6 und Rz 10 sowie § 477 Rz 5 mit Nachweisen zur Rsp.
- 39) Die Überlassung des Fischereirechts an eigenen Gewässer an den Eigentümer des herrschenden Grundstücks unterliegt nach der Ansicht des BMF ohnehin noch nicht den Regeln der Grundstücksbesteuerung (vgl BMF, RdW 2012, 547); vgl zB auch Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 42, wonach § 30 nur die Veräußerung grundstücksgleicher Rechte erfasse; das Entgelt für die Einräumung des Rechts gehöre jedoch zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- 40) Vgl dazu zB Helmich in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 298 Rz 3.
- 41) Vgl dazu Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 479 Rz 6; Helmich in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 298 Rz 2 f.

23) BGBl I 2012/22.

24) Dieser Ausdruck wurde mit dem AbgÄG 2012 (BGBl I 2012/112) eingefügt. Diese Einfügung hatte uE aber nur eine klarstellende Bedeutung.

25) So ausdrücklich die Erläuterung 1680 BlgNR 24. GP 7.

26) Vgl zur Grunddienstbarkeit des Wegerechts) zB VwGH 29. 3. 2007, 2006/15/0112; 27. 10. 1976, 1418/74, VwSlg 5034 F/1976; vgl zB auch Steckenbauer in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012, ÖStZ-Spezial (2012) 29 mwN; Herzog, Handbuch Einkommensteuer (2012) 40; Fuhrmann/Lang in Bovenkamp ua, Immobilienbesteuerung NEU (2012) Rz 49; vgl zu den Dienstbarkeiten zB auch (zur vergleichbaren Regelung des § 23 dEStG) Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg), EStG<sup>184</sup> (April 2008) § 23 Rz B 34.

27) Vgl dazu Steckenbauer in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 31 f.

28) Die Ergänzung des Klammerausdrucks „grundstücksgleiche Rechte“ durch das AbgÄG 2012 bringt uE keine inhaltliche Änderung mit sich.

29) Im Übrigen ist in den Erläuterungen (1680 BlgNR 24. GP 7) trotz dieser Änderung – in Übereinstimmung mit der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 – von Grundstücken UND grundstücksgleichen Rechten die Rede.

30) Vgl zB Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 41; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>5</sup> § 30 Rz 9; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch (1993) § 30 Rz 20.

31) Vgl zB auch Herzog, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 2012, 563 (564); Steckenbauer in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 27 f.

32) Vgl zB Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 42 iVm Doralt, EStG<sup>15</sup> § 28 Rz 23; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>5</sup> § 30 Rz 9; vgl auch (zu § 28 Abs 1 Z 1 EStG, der

Vor diesem Hintergrund kann uE weder das Jagd- noch das Fischereirecht als „grundstücksgleiches Recht“ qualifiziert werden. Diese sind – ebenso wie sonstige Grunddienstbarkeiten – zivilrechtlich als Bestandteil des herrschenden Grundstücks bzw als Bestandteil des Jagdgrundes beim Jagdrecht anzusehen.<sup>42)</sup> Dies bedeutet im Ergebnis, dass diese Rechte nicht vom Grundstücksbegriff des § 30 EStG erfasst werden. Der Grundstücksbegriff des § 30 EStG umfasst nach der Legaldefinition des § 30 Abs 1 Satz 2 EStG neben den „grundstücksgleichen Rechten“ nämlich lediglich (nackten) Grund und Boden und Gebäude. Gesondert bewertbare Wirtschaftsgüter – wie insbesondere auch Grunddienstbarkeiten – stellen nach der Rsp des VwGH keinen Bestandteil des herrschenden Grund und Bodens dar.<sup>43)</sup> Jagd- und Fischereirechte<sup>44)</sup> sowie sonstige Grunddienstbarkeiten fallen damit weder unter den Begriff des Grund und Bodens, noch – wie oben gezeigt wurde – unter den Begriff der „grundstücksgleichen Rechte“. Ihre entgeltliche Übertragung (sofern eine solche möglich ist) kann daher allenfalls nach § 31 EStG einer Besteuerung unterliegen.

### 3.2.1.3. Das Fruchtgenussrecht als „grundstücksgleiches Recht“?

Anders als das Jagdrecht und das Fischereirecht erfüllt das Fruchtgenussrecht dem ersten Anschein nach weitgehend die oben genannten „Mindestkriterien“, die dem Begriff der „grundstücksgleichen Rechte“ immanent sind: Das Fruchtgenussrecht ist ein selbständiges, einverleibungsfähiges, dingliches Recht, das nach der hA auch übertragbar ist.<sup>45)</sup> Trotz dieser Übereinstimmungen ist das Fruchtgenussrecht gem § 478 ABGB jedoch den persönlichen Dienstbarkeiten zuzuordnen und zählt mangels einer Verbindung zwischen Fruchtgenussrecht und dem Besitz an einem Grundstück sowie mangels einer anderslautenden (zivilrechtlichen) gesetzlichen Anordnung, die das betreffende Recht – trotz selbständiger Übertragbarkeit – ausdrücklich für unbeweglich erklärt,<sup>46)</sup> zu den beweglichen Sachen (§ 298 ABGB);<sup>47)</sup> die „Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke“ kommen damit nicht zur Anwendung. Da § 30 EStG im Hinblick auf „grundstücksgleiche Rechte“ ausdrücklich formal an das Zivilrecht anknüpft, wird die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechts (sowie die Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht) als Übertragung einer persönlichen Dienstbarkeit uE somit grundsätzlich nicht von dieser Bestimmung erfasst.<sup>48)</sup>

Dies muss uE auch für den Fall gelten, dass das Fruchtgenussrecht als (unregelmäßige) Grunddienstbarkeit zugunsten des Eigentümers eines herrschenden Grundstücks bestellt und einverleibt wird.<sup>49)</sup> Wie oben (in Abschnitt 3.2.1.1.) bereits ausgeführt wurde, gilt eine Grunddienstbarkeit (insbesondere auch ein als Grunddienstbarkeit ausgestaltetes Fischereirecht) als

selbständiges Wirtschaftsgut und damit nicht als Bestandteil des Grund und Bodens iSd § 30 EStG. Da ein als (unregelmäßige) Grunddienstbarkeit ausgestaltetes Fruchtgenussrecht – mangels selbständiger Übertragbarkeit – auch nicht den Begriff der „grundstücksgleichen Rechte“ erfüllt, fällt es somit nicht unter den Grundstücksbegriff iSd § 30 EStG. Wird das (herrschende) Grundstück an einen Dritten übertragen, so kann die damit verbundene Übertragung des Fruchtgenussrechts folglich im Ergebnis allenfalls unter § 31 EStG fallen. Dies muss – wie noch zu zeigen sein wird – auch für die Ablösezahlung durch den Eigentümer der belasteten Liegenschaft gelten.<sup>50)</sup>

Auch vor Inkrafttreten des 1. StabG 2012 war ein Fruchtgenussrecht im Übrigen nach der Rsp sowie nach der hM in der Literatur weder zum Grundstücksbegriff noch zu den grundstücksgleichen Rechten iSd § 30 EStG zu zählen.<sup>51)</sup> Wie oben (in Abschnitt 3.2.1.1.) bereits erwähnt wurde, hat sich der Begriff der grundstücksgleichen Rechte und auch der Grundstücksbegriff im Ergebnis durch die Neufassung des § 30 EStG inhaltlich nicht geändert. Dass die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechts grundsätzlich nicht unter die – durch das StabG 2012 neu gefasste – Bestimmung des § 30 EStG fällt, wird vor diesem Hintergrund auch durch die zu § 30 EStG aF ergangene Rsp sowie die im Schrifttum vertretene Auffassung untermauert.

### 3.2.1.4. Anwendbarkeit des § 30 EStG bei Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück an den Fruchtgenussberechtigten

Denkbar wäre eine Anwendbarkeit des § 30 EStG allerdings dann, wenn der Fruchtnießer als wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks anzusehen ist. Wird etwa ein Vorbehaltsfruchtgenuss<sup>52)</sup> vereinbart, durch den (zunächst) nur das zivilrechtliche Eigentum übertragen wird und das wirtschaftliche Eigentum – aufgrund zusätzlicher Vereinbarungen<sup>53)</sup> – beim (bisherigen) zivilrechtlichen Eigentümer (dem Fruchtgenussberechtigten) verbleibt, so wäre eine Ablöse des Fruchtgenussrechts und eine damit einhergehende Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück (an den zivilrechtlichen Eigentümer) uU als Veräußerungsgeschäft iSd § 30 EStG steuerbar.<sup>54)</sup> Dies ist allerdings nur dann der Fall, wenn die Ablösezahlung zumindest die Hälfte des Verkehrswerts der Liegenschaft erreicht, da andernfalls von einem unentgeltlichen Erwerb auszugehen ist.<sup>55)</sup>

Eine Anwendbarkeit des § 30 EStG setzt jedoch – wie bereits erwähnt – voraus, dass das wirtschaftliche Eigentum am

50) S dazu die Argumentation in Abschnitt 3.2.2.

51) VwGH 17. 9. 1991, 91/14/0175; Payer, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts, SWK 2008, S 75 (S 78); Barborka, Der Ausweis von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten, SWK 1997, W 65 (66); Hübner/Six, Abgabenrechtliche Fragen im Zusammenhang mit Fruchtgenussrechten an vermieteten Immobilien, in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung<sup>2</sup> (2012) 211 (222).

52) Vgl dazu Doralt/Toifl, EStG<sup>15</sup> § 2 Rz 148.

53) Durch die mit der Einräumung des Fruchtgenussrechts verbundenen Rechte des Fruchtgenussberechtigten nähert sich dessen Stellung Dritten gegenüber bereits aus zivilrechtlicher Sicht der Position des Eigentümers an (Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 3). Dennoch vermag ein Fruchtgenussrecht für sich noch kein wirtschaftliches Eigentum des Fruchtnießers zu begründen (vgl EStR 2000 Rz 123; Doralt/Toifl, EStG<sup>15</sup> § 2 Rz 114 mwN); dazu bedarf es vielmehr zusätzlicher Vereinbarungen, die die Rechte des Fruchtnießers erweitern bzw die Rechte des zivilrechtlichen Eigentümers weiter einschränken (s dazu sogleich unten im Text).

54) Vgl BMF, Ablöse des Vorbehaltsfruchtgenussrechtes: Anschaffungsvorgang? RdW 1992, 193; Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 23/1; Rohm/Urmik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112 (114 f); Vaishor, SWK 2012, 605 (608); Wild RdW 2012, 490.

55) Vgl BMF, RdW 1992, 193; Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 31 ff mwN; vgl zur Rechtslage nach dem 1. StabG 2012 auch Urtz in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 20 f.

42) Vgl dazu § 442 Satz 1 ABGB; Ruppel/Achatz, UStG<sup>4</sup> § 6 Rz 390.

43) Vgl (zur Grunddienstbarkeit des Wegerechts) zB VwGH 29. 3. 2007, 2006/15/0112; 27. 10. 1976, 1418/74, VwSlg 5034 F/1976; vgl zB auch Herzog, Handbuch Einkommensteuer 40.

44) Ist das Fischereirecht nicht mit dem Eigentum an einem Grundstück verbunden, so gilt es im Übrigen – trotz Verbücherung – als beweglich (vgl Helmich in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 298 Rz 2).

45) Siehe dazu oben Abschnitt 2.

46) Vgl zum Baurecht § 6 Abs 1 BauRG; vgl zu den Bergwerksberechtigungen § 40 MinroG.

47) Vgl zB Helmich in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 298 Rz 2.

48) GlA auch die Lit zu § 30 EStG idF des 1. StabG 2012: Wild, Fruchtgenussrechte nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490; Vaishor, Steuerpflicht der entgeltlichen Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften? SWK 2012, 605 (608).

49) Vgl dazu RIS-Justiz RS0115508; Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 479 Rz 12 mwH.

Grundstück zunächst dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet wird. Nach der älteren Rsp des VwGH war dies etwa dann der Fall, wenn sich der Schenker eines Grundstücks ein lebenslanges Fruchtgenussrecht vorbehält,<sup>56)</sup> dem Beschenkten (Fruchtgenussbesteller) ein Belastungs- und Veräußerungsverbot auferlegt und ihm darüber hinaus untersagt, auf der betreffenden Liegenschaft ein Gebäude zu errichten.<sup>57)</sup> Ebenso rechnete der VwGH dem Fruchtgenussberechtigten das wirtschaftliche Eigentum zu, wenn dieser dem Beschenkten ein Belastungs- und Veräußerungsverbot auferlegt, sich darüber hinaus die Belastung der verschenkten Liegenschaftsanteile vorbehält und sich dazu verpflichtet, alle auf diese Liegenschaftsanteile entfallenden Auslagen zu tragen.<sup>58)</sup>

In seinem E 2006/15/0123 vom 12. 12. 2007<sup>59)</sup> stellte der VwGH klar, dass es im Hinblick auf eine mögliche Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Fruchtgenussberechtigten stets auf die „Gesamtumstände“ ankomme. Im Hinblick auf diese sei ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zwar ein Indiz, die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers vermöge ein solches (alleine) jedoch nicht zu begründen. Besonderes Gewicht komme nach der Ansicht des VwGH der Frage zu, wem die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen zukommt. Dies wird nach der Ansicht der FinVerw zB dann zugunsten des Fruchtgenussberechtigten beantwortet werden können, wenn Gegenstand des Fruchtgenussrechts ein Hotel ist, dessen Kauf dieser selbst finanziert und das von diesem auch selbst bewirtschaftet wird.<sup>60)</sup> Im Allgemeinen wird dieses Kriterium uE immer dann erfüllt sein, wenn der Fruchtgenussberechtigte – entgegen der Bestimmung des § 513 ABGB – aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung die mit dem Gebrauch des Fruchtgenussgegenstands einhergehende Wertminderung zu tragen hat.<sup>61)</sup>

Ist das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück aufgrund der Erfüllung der soeben angeführten Voraussetzungen dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen und geht dieses durch die entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts auf den zivilrechtlichen Eigentümer über, so ging die FinVerw<sup>62)</sup> bisher<sup>63)</sup> von einer Besteuerung nach der Maßgabe des § 30 EStG aus, sofern die Übertragung des Wirtschaftsguts und die Ablöse des Fruchtgenusses „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein einheitlicher Übertragungsvorgang“ sind. Ein „einheitlicher Vorgang“ soll nach der Ansicht der FinVerw insbesondere dann vorliegen, wenn das Fruchtgenussrecht nach dem 31. 5. 2008 (entgeltlich)<sup>64)</sup> vom Erwerber des Wirtschaftsguts abgelöst

wird und diese Ablösezahlung innerhalb von zehn Jahren nach Übertragung des Wirtschaftsguts erfolgt. Damit soll vor allem Umgehungsgestaltungen entgegengewirkt werden, bei denen der Verkehrswert des Grundstücks durch die Abspaltung der Nutzungsbefugnisse am Grundstück gemindert wird.<sup>65)</sup> Wild<sup>66)</sup> merkt in diesem Zusammenhang jedoch zu Recht kritisch an, dass dann nicht von einem einheitlichen Vorgang ausgegangen werden könne, wenn die Ablöse auf geänderten tatsächlichen Verhältnissen beruht. Ein einheitlicher Vorgang könne daher nicht automatisch bei einer Ablöse innerhalb von zehn Jahren angenommen werden.<sup>67)</sup>

### 3.2.1.5. Fazit

Vor dem Hintergrund der bisherigen Ausführungen lässt sich somit feststellen, dass die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts nur dann eine Besteuerung nach Maßgabe des § 30 EStG zu begründen vermag, wenn dem Fruchtgenussberechtigten das wirtschaftliche Eigentum an dem mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Grundstück zukommt; in allen anderen Fällen scheidet eine Besteuerung gem § 30 EStG mangels Subsumierbarkeit des Fruchtgenussrechts unter den Begriff des Grundstücks und insbesondere den Begriff der grundstücksgleichen Rechte hingegen aus.

## 3.2.2. Besteuerung gem § 31 EStG?

### 3.2.2.1. Die Tatbestandsmerkmale des § 31 EStG

Soweit eine Besteuerung nach der Maßgabe des § 30 EStG ausgeschlossen ist, können Veräußerungsgeschäfte von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens auch gem § 27, § 28 Abs 1 Z 4 oder gem § 31 EStG erfasst werden. Die letztgenannte Bestimmung stellt dabei auf eine Spekulationsfrist von einem Jahr ab. Auch § 31 EStG wurde mit dem 1. StabG 2012 neu gefasst. Nachdem die Veräußerung von Kapitalvermögen nunmehr in § 27 EStG (durch das BBG 2011)<sup>68)</sup> und die privaten Grundstücksveräußerungen in § 30 EStG neu geregelt wurden, erfasst § 31 EStG idGF nur noch Wirtschaftsgüter, die keine Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG und kein Kapitalvermögen iSd § 27 EStG darstellen. Die bisherige steuerliche Behandlung der nunmehr von § 31 EStG erfassten Spekulationsgeschäfte, die sich vormals aus der Bestimmung des § 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG aF ergab, sollte den Gesetzesmaterialien zum 1. StabG 2012 zufolge „unverändert beibehalten werden“.<sup>69)</sup> Damit kann zum Zwecke der Auslegung des § 31 EStG idGF auch die zur alten Rechtslage ergangene Rsp und die dazu erschienene Literatur herangezogen werden.

Als Spekulationsgeschäfte iSd § 31 EStG gelten gem Abs 1 leg cit – wie bereits erwähnt – Veräußerungsgeschäfte von

56) Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts hat im Übrigen keine Auswirkung auf den Schenkungscharakter des Übertragungsvorgangs und führt auch beim Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Fruchtgenussbesteller nicht zu einer „Anschaffung“ (vgl Urtz in Urtz [Hrsg], Die neue Immobiliensteuer 19 ff). Dies vermag allenfalls eine (später erfolgende) Ablösezahlung für die Aufgabe des vorbehaltenen Fruchtgenussrechts zu bewirken.

57) Vgl VwGH 14. 9. 1972, 54/72, VwSlg 4426 F/1972. In diesem Zusammenhang ist allerdings anzumerken, dass sich ein Verbot der Bauführung für den Fruchtgenussbesteller ohnehin aus dem Gesetz ergibt, sofern er damit den Fruchtgenussberechtigten in seiner Rechtsausübung beeinträchtigt (vgl § 516 ABGB; s dazu auch oben Abschnitt 2.1.).

58) Vgl VwGH 7. 5. 1969, 1814/69, VwSlg 3903 F/1969.

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

60) Vgl EStR 2000 Rz 124 unter Hinweis auf VwGH 17. 9. 1996, 92/14/0054.

61) Vgl Stoll, BAO-Kommentar I (1994) 296 f.

62) EStR 2000 Rz 115a.

63) Dies soll nach der Ansicht der FinVerw zwar nur für die Veranlagungsjahre 2008 bis 2011 gelten, wie noch zu zeigen sein wird, muss dies uE aber auch für die Veranlagungsjahre 2012 ff gelten (s dazu unten Abschnitt 3.2.4.).

64) Entgeltlich ist der Vorgang nach den Ausführungen in den EStR dann, wenn der Betrag für die Ablöse des Fruchtgenussrechts und ein allfälliges Entgelt für das übertragene Wirtschaftsgut insgesamt mehr als 50 % des gemeinen Werts des nicht um den Fruchtgenuss verminderten übertragenen Wirtschaftsguts zum Zeitpunkt der Ablöse des Fruchtgenussrechts beträgt (EStR 2000 Rz 115a).

65) Vgl dazu ausführlich Schloss/Wolf, Fruchtgenuss statt Steuerverdruss, SWK 2009, S 385 (388 f).

66) Vgl Wild, RdW 2012, 491 und 493; krit auch Schloss/Wolf, SWK 2009, S 389.

67) Andernfalls würde eine unwiderlegbare Typisierung vorliegen, deren Ausgestaltung aus verfassungsrechtlichen Gründen ausschließlich dem Gesetzgeber vorbehalten ist (vgl dazu T. Leitner, Die typisierende Betrachtungsweise bei der Einkünftezurechnung, SWK 2010, S 474 ff mwN). Zulässig ist vor diesem Hintergrund zB, dass der Gesetzgeber in § 32 Z 3 EStG zum Zwecke der Umgehungsverhinderung auf einen zehnjährigen Zeitraum abstellt (vgl dazu Doralt, EStR<sup>15</sup> § 32 Rz 108). Ohne eine derartige gesetzliche Grundlage darf das Abstellen auf einen zehnjährigen Betrachtungszeitraum uE aber nicht zur unwiderlegbaren Annahme eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorgangs führen.

68) BGBl I 2010/111.

69) ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 15.

(privaten) Wirtschaftsgütern, die nicht unter § 30 oder § 27 EStG (oder auch § 28 Abs 1 Z 4 EStG) fallen und bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Durch das Abstellen auf ein Veräußerungsgeschäft werden von dieser Bestimmung vor allem Vereinbarungen erfasst, die auf die Übertragung des Eigentums an einem Wirtschaftsgut gerichtet sind, wobei auch der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums genügt.<sup>70)</sup> Darüber hinaus werden aber auch Vereinbarungen erfasst, die auf die Abtretung von Rechten gerichtet sind, wie zB die Veräußerung einer Forderung.<sup>71)</sup>

Die Begriffe „Anschaffung“ und „Veräußerung“ setzen jeweils einen entgeltlichen Vorgang voraus. Nur die realisierte Wertsteigerung eines Wirtschaftsguts, das entgeltlich erworben wurde und (innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist) entgeltlich wieder veräußert wird,<sup>72)</sup> unterliegt damit einer Besteuerung nach Maßgabe des § 31 EStG. Keine Anschaffung/Veräußerung liegt bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen (zB Schenkung, Erbschaft) vor.<sup>73)</sup>

Als Wirtschaftsgüter, die als Gegenstand eines nach § 31 EStG zu beurteilenden Übertragungsvorgangs in Betracht kommen, sind vor allem bewegliche körperliche Gegenstände wie Edelmetalle und Kunstgegenstände zu nennen.<sup>74)</sup> Aber auch die Veräußerung unkörperlicher Gegenstände wie zB von Mietrechten oder Forderungen wird von § 31 EStG erfasst (sofern nicht bereits § 27 oder § 28 Abs 1 Z 4 EStG zur Anwendung kommt).<sup>75)</sup> Im Hinblick auf den Begriff des Wirtschaftsguts ist dabei nach der Rsp jedenfalls die selbständige Bewertbarkeit des Gutes im wirtschaftlichen Verkehr vorauszusetzen; die eigenständige Übertragbarkeit sei der Rsp zufolge hingegen kein wesentliches Merkmal für die Einstufung als Wirtschaftsgut.<sup>76)</sup> Dass die mangelnde Übertragbarkeit der Wirtschaftsguteigen-

schaft einer Sache nicht entgegensteht, mag zwar dem ersten Anschein nach im Hinblick auf die Anwendbarkeit des § 31 EStG keine Rolle spielen – dies ist aber vor allem bei nicht an Dritte übertragbaren Rechten (zB Grunddienstbarkeiten) relevant, die vom Eigentümer der dienenden Sache abgelöst werden.<sup>77)</sup>

### 3.2.2.2. Die Anwendbarkeit des § 31 EStG auf die Ablöse eines Fruchtgenussrechts

Bezieht man die soeben erfolgten Ausführungen zum Tatbestand des § 31 EStG auf die Ablöse (bzw Veräußerung) eines Fruchtgenussrechts, so kann die Anwendbarkeit des § 31 EStG aufgrund der ausdrücklichen Subsidiarität dieser Bestimmung vorweg jedenfalls im Hinblick auf Sachverhalte ausgeschlossen werden, bei denen die Ablöse (bzw Veräußerung) eines Fruchtgenussrechts von § 27 oder § 30 EStG erfasst wird. Nicht erfasst werden damit einerseits Gestaltungen, bei denen die Ablösezahlung für das Fruchtgenussrecht als Entgelt für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Grundstück anzusehen ist,<sup>78)</sup> und andererseits die Ablöse (bzw Veräußerung) eines Fruchtgenussrechts an Kapitalvermögen, die nach der Maßgabe des § 27 EStG zu besteuern ist.<sup>79)</sup>

Durch das Abstellen auf den Begriff der „Anschaffung“, der einen entgeltlichen Erwerb des betreffenden Wirtschaftsguts voraussetzt, wird die Ablöse des Fruchtgenussrechts durch den Fruchtgenussbesteller bzw die Veräußerung des Fruchtgenussrechts durch den (ursprünglichen) Fruchtgenussberechtigten zudem dann nicht von § 31 EStG erfasst, wenn die Einräumung des Fruchtgenussrechts unentgeltlich erfolgte.

Erfolgte die Fruchtgenussbestellung entgeltlich, so können sich aus dem Begriff der „Anschaffung“ jedoch auch in diesem Fall uU Bedenken im Hinblick auf eine Anwendbarkeit des § 31 EStG ergeben. Anders als zB bei der Anschaffung einer beweglichen körperlichen Sache, bei der ein bereits existierendes Wirtschaftsgut von einer Person auf eine andere übertragen wird, entsteht das Wirtschaftsgut „Fruchtgenussrecht“ nämlich erst mit dessen Einräumung. In vergleichbarer Weise ist prima facie auch die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der „Veräußerung“ zweifelhaft, wenn der Fruchtgenussbesteller dem Berechtigten das Fruchtgenussrecht entgeltlich ablöst, da in diesem Fall das Wirtschaftsgut „Fruchtgenussrecht“ nicht übertragen wird, sondern untergeht.

So setzt der Begriff „Anschaffung“ nach der in Deutschland hA einen abgeleiteten Erwerb voraus, von dem nur dann gesprochen werden kann, wenn ein bereits bestehendes Wirt-

70) Vgl Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 20 mwN.

71) Vgl Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 36, 52 und 58.

72) Unentgeltliche Übertragungsvorgänge zwischen Anschaffung und Veräußerung sind in diesem Zusammenhang im Übrigen irrelevant, da diesfalls im Hinblick auf die Fristberechnung auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist (§ 31 Abs 1 Satz 2 EStG).

73) Vgl dazu zB Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 30 ff; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>5</sup> § 30 Rz 6 sowie Rz 14 ff.

74) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 15.

75) Doralt/Kempf, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 36, 52 und 58.

76) Vgl zB VwGH 16. 11. 1993, 90/14/0077 (zur Wirtschaftsguteigenschaft des – untrennbar mit dem Grundstückseigentum verbundenen – Eigenjagdrechts); VwGH 29. 3. 2007, 2006/15/0112; 27. 10. 1976, 1418/74, VwSlg 5034 F/1976 (zur Grunddienstbarkeit des Wegerechts); vgl zB auch Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht (2006) Rz 58 ff mwN. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Rsp im Hinblick auf den Wirtschaftsgutbegriff im Einzelnen – zumindest auf den ersten Blick – als widersprüchlich aufgefasst werden kann. So beurteilt der VwGH zB den Verzicht auf die Ausübung eines (nicht übertragbaren) Optionsrechts in stRsp als „sonstige Leistung“ iSd § 29 Z 3 EStG. Begründet wird dies vom VwGH idR damit, dass durch den Verzicht das Vermögen des Verzichtenden nicht gemindert werde und damit keine Veräußerung von Privatvermögen oder eine einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung angenommen werden könne (vgl zB VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0091; 20. 10. 2010, 2007/13/0059). Weiters führt der VwGH aber zB in seinem E 2007/13/0059 vom 20. 10. 2010 aus, dass „die Option nicht als selbständig bewertbares (und verwertbares) Wirtschaftsgut angesehen werden“ könne. Dies wird mitunter so verstanden, dass der VwGH die Wirtschaftsguteigenschaft des Optionsrechts mangels Übertragbarkeit desselben verneint (vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>5</sup> § 29 Rz 42 Stichwort „Verzicht auf ein Optionsrecht“). Eine dahingehende Auslegung der Rsp erscheint uE jedoch nicht zwingend, da der VwGH in seiner Begründung vor allem den selbständigen Vermögenswertcharakter des Optionsrechts verneint. Daraus, dass der VwGH ergänzend auch auf die mangelnde Übertragbarkeit hinweist, ist uE nicht zwingend zu schließen, dass die Übertragbarkeit damit zu einer unabkömmlichen Voraussetzung im Hinblick auf den Wirtschaftsgutbegriff erhoben wird. Die mangelnde Übertragbarkeit kann in diesem Zusammenhang uE allenfalls als zusätzliches Argument im Hinblick darauf verstanden werden, dass durch den Verzicht beim Ausübungsberechtigten keine Vermögensminderung eintritt (das Optionsrecht stellt für den Berechtigten für sich betrachtet keinen Vermögenswert dar, da er durch dessen Einräumung noch keinen wirtschaftlichen Vorteil erlangt; könnte er es entgeltlich über-

tragen, würde dem Optionsrecht aber aufgrund dieser Veräußerlichkeit Vermögenswertcharakter zukommen).

77) S dazu sogleich Abschnitt 3.2.2.2.

78) S dazu oben Abschnitt 3.2.1.4.

79) Insbesondere im Hinblick auf ein Fruchtgenussrecht an Kapitalvermögen ist allerdings darauf hinzuweisen, dass ein Fruchtgenussrecht nur dann besteht, wenn der Berechtigte nicht bloß das Recht auf die Erträge der Sache, sondern darüber hinaus auch das Recht zur Verwaltung hat (vgl OGH 15. 7. 2010, 5 Ob 131/10s); vor diesem Hintergrund begründet etwa das bloße Recht auf den Bezug von Zinserträgen oder Dividenden noch kein Fruchtgenussrecht (vgl in diesem Zusammenhang auch zur Problematik der Einkünftezurechnung BMF 5. 12. 1991, RdW 1992, 95). Im Übrigen sind die oben in Abschnitt 3.2.1.4. getroffenen Aussagen zB auch auf Gestaltungen anwendbar, bei denen die Übertragung eines GmbH-Anteils unter Vorbehalt des Fruchtgenuss- und Stimmrechts stattfindet und das Fruchtgenussrecht in weiterer Folge (entgeltlich) abgelöst wird. Auch in diesem Zusammenhang stellte die FinVerw bis zum 1. 1. 2012 darauf ab, dass die Übertragung des Vermögensgegenstands und die Ablöse des Fruchtgenussrechts einen „einheitlichen Vorgang“ bilden (EStR 2000 Rz 115a; vgl auch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>5</sup> § 29 Rz 43 Stichwort „Ablöse eines Fruchtgenussrechts“). Diese Beurteilung muss uE – wie noch zu zeigen sein wird – auch pro futuro beibehalten werden.

schaftsgut aus einer fremden in die eigene Verfügungsmacht überführt wird.<sup>80)</sup> Der Begriff der „Veräußerung“ korrespondiert nach dieser Ansicht mit der Anschaffung und setzt die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten voraus; eine „Verwertung“ des betreffenden Wirtschaftsguts in der Weise, dass dieses untergeht, soll demnach keine „Veräußerung“ sein.<sup>81)</sup> Nach dieser Auffassung wäre auch die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts keine Anschaffung, da selbiges nicht bereits besteht, sondern erst mit seiner Einräumung geschaffen wird. Umgekehrt wäre die Ablöse eines Fruchtgenussrechts nicht als Veräußerung zu sehen, da das Fruchtgenussrecht damit nicht auf eine andere Person übertragen wird, sondern untergeht.<sup>82)</sup>

Darin übereinstimmend geht auch die österreichische FinVerw grundsätzlich davon aus, dass bei Spekulationsgeschäften der Veräußerung des einen Vertragspartners gleichzeitig eine Anschaffung durch den anderen Vertragspartner gegenüberstehen muss.<sup>83)</sup> Dem ist uE jedoch entgegenzuhalten, dass die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts für den Fruchtgenussberechtigten eine der Anschaffung gleichzuhaltende Vermögensumschichtung bewirkt. Durch den Vorgang erwirbt der Fruchtgenussberechtigte gegen Entgelt das Wirtschaftsgut „Fruchtgenussrecht“. Dem steht auch nicht entgegen, dass das Entgelt beim Fruchtgenussbesteller idR den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen ist;<sup>84)</sup> diesfalls stellt zwar die Begründung des Rechts für den Fruchtgenussbesteller keinen Veräußerungsvorgang dar, dies ändert jedoch nichts daran, dass der Erwerb des Rechts für den Fruchtgenussberechtigten einem Anschaffungsvorgang gleichkommt.<sup>85)</sup> Vergleichbar dazu wird zB auch bei der (entgeltlichen) Einräumung eines Mietrechts oder eines Erbbaurechts von der Anschaffung eines Wirtschaftsguts seitens des Berechtigten ausgegangen, obwohl diese Vorgänge aus der Sicht des Einräumenden keine Veräußerung darstellen.<sup>86)</sup>

Veräußerung und Anschaffung können vor diesem Hintergrund auch auseinanderfallen und bedingen sich – insbesondere im Hinblick auf die Einräumung eines Fruchtgenussrechts – nicht gegenseitig.<sup>87)</sup> Aus der Sicht des Fruchtgenussberechtigten macht es vor diesem Hintergrund uE keinen Unterschied, ob dieser dem Fruchtgenussbesteller ein Entgelt für die Einräumung des Rechts zahlt, oder ob er das Recht von einem Fruchtgenussberechtigten erwirbt, der sein Recht veräußert; in beiden Fällen ist somit von einer Anschaffung iSd § 31 EStG auszugehen.

Dies muss uE sinngemäß auch für den Begriff der „Veräußerung“ gelten. Auch in diesem Zusammenhang kann uE nicht maßgeblich sein, ob durch den betreffenden Vorgang die Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine andere Person stattfindet

(womit eine mit dem Vorgang einhergehende „Anschaffung“ einer anderen Person vorliegt), oder ob von einer einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltenden Vermögensumschichtung auszugehen ist. Für diese weite Auslegung des Veräußerungsbegriffs spricht vor allem eine historisch-systematische Interpretation des Begriffs der Veräußerung, der vor dem Inkrafttreten des BBG 2011 für die Veräußerung von Grundstücken, anderen Wirtschaftsgütern sowie Beteiligungen einheitlich zu sehen war, da § 29 Z 2 EStG aF auf Veräußerungsgeschäfte iSd §§ 30 und 31 EStG aF abstellte.<sup>88)</sup> Beachtlich ist in diesem Zusammenhang, dass nach § 31 Abs 2 Z 1 EStG idF vor dem BBG 2011 auch „der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft“ als „Veräußerung“ galt.<sup>89)</sup> Aufgrund des deklarativen Charakters dieser Bestimmung und der Einheitlichkeit des Veräußerungsbegriffs müsse nach *Kirchmayr* entsprechendes auch für den Veräußerungsbegriff des § 30 EStG (aF) gelten.<sup>90)</sup> Vor diesem Hintergrund sind unter den Veräußerungsbegriff des EStG sowohl Veräußerungsvorgänge als auch diesen gleichzuhaltende Vermögensumschichtungen zu subsumieren.

Darüber hinaus spricht nach *Watzinger*<sup>91)</sup> auch die Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes (Art 7 B-VG) für eine Gleichbehandlung von Veräußerungsvorgängen im eigentlichen Sinn und diesen gleichzuhaltenden Vermögensumschichtungen, da es in beiden Fällen zu einer Realisierung des Wertzuwachses an einem privaten Vermögensgegenstand kommt; im einen Fall durch die entgeltliche Übertragung des Wirtschaftsguts an einen Dritten, im anderen Fall durch die entgeltliche Aufgabe des Wirtschaftsguts. Dies muss uE gerade auch für die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts gelten: Für den Fruchtgenussberechtigten macht es wirtschaftlich keinen Unterschied, ob er das Recht gegen Entgelt an einen Dritten weiterveräußert oder gegen Entgelt zugunsten des Eigentümers des Fruchtgenussgegenstands sein Recht aufgibt (Ablöse).

Darin im Ergebnis übereinstimmend ist nach der hA zB auch der entgeltliche Verzicht auf ein Mietrecht einem Veräußerungsvorgang gleichzusetzen.<sup>92)</sup> Aber auch die Ablöse eines Fruchtgenussrechts wurde bis zum EStR-Wartungserlass 2011<sup>93)</sup> von der FinVerw<sup>94)</sup> und der hM im Schrifttum<sup>95)</sup> als Spekulationsgeschäft behandelt. In seiner älteren Rsp<sup>96)</sup> vertrat zudem auch der VwGH die Ansicht, dass es sich bei der entgeltlichen Ablöse für ein Fruchtgenussrecht um eine Vermögensumschichtung handle, die als – der Veräußerung einer Einkunftsquelle gleichzuhaltende – Entschädigung für den Verlust einer Einkunftsquelle allenfalls als Spekulationsgeschäft steuerpflichtig wäre.

80) Vgl zB *Wernsmann* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg), EStG<sup>184</sup> § 23 Rz B 62.

81) Vgl zB *Wernsmann* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff* (Hrsg), EStG<sup>184</sup> § 23 Rz B 110; *Musil* in *Herrmann/Heuer/Raupach* (Hrsg), EStG<sup>228</sup> (August 2011) § 23 Rz 142; vgl dazu auch *Kirchmayr*, *Besteuerung von Beteiligungserträgen* (2004) 120 mwN.

82) Vgl dazu auch die Nachweise bei *Watzinger*, *Zur Forderungseinziehung im außerbetrieblichen Bereich*, SWK 2011, S 671 (673).

83) Vgl EStR 2000 Rz 6620.

84) Vgl EStR 2000 Rz 6409.

85) Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 29 Rz 19 und Rz 23.

86) Vgl *Watzinger*, SWK 2011, S 673 f und die dort angeführten Nachweise. Vgl auch *Doralt/Kempf*, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 36; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>5</sup> § 29 Rz 41, wonach bei einem Verzicht auf ein Mietrecht ein Spekulationsgeschäft vorliegen kann; dies setzt jedenfalls auch eine Anschaffung iSd § 31 EStG voraus.

87) Vgl auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>5</sup> § 30 Rz 16; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Rz 13.

88) Vgl dazu *Kirchmayr*, *Besteuerung von Beteiligungserträgen* 120 ff.

89) Vgl nunmehr § 27 Abs 6 Z 2 EStG idGF, der dieser Regelung vollinhaltlich entspricht und die genannten Vorgänge als Veräußerung iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG behandelt.

90) *Kirchmayr*, *Besteuerung von Beteiligungserträgen* 121 f; glA *Watzinger*, SWK 2011, S 674 f. Darin übereinstimmend beurteilte auch der VwGH die Rücknahme einer Indexanleihe durch den Emittenten als „Veräußerung“ iSd § 30 EStG idF vor dem BBG 2011, gleichwohl es durch diesen Vorgang zu einem Untergang des Wirtschaftsguts kam (VwGH 26. 11. 2002, 99/15/0159).

91) *Watzinger*, SWK 2011, S 675.

92) Vgl zB *Doralt/Kempf*, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 36; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>5</sup> § 29 Rz 41, jeweils mwN.

93) BMF-010203/0580-VI/6/2011; vgl dazu bereits oben Abschnitt 1. Zur neuen Verwaltungspraxis vgl ebenfalls Abschnitt 1. und 3.2.4.

94) Vgl zB EStR 2000 Rz 115a zu Veranlagungen für die Jahre 2008 bis 2011.

95) Vgl zB *Vaishor*, *Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht* Rz 290; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 28 Rz 14; *Doralt/Toifl*, EStG<sup>15</sup> § 2 Rz 153; *Payer*, *Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts*, SWK 2008, S 75 (S 77 f); *Rohn/Urnik*, *Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften* (Teil I), JEV 2009, 76 (82).

96) VwGH 16. 9. 1986, 83/14/0123, VwSlg 6146 F/1986; 10. 2. 1987, 86/14/0125, ÖStZB 1987, 507; vgl zur neueren Rsp (VwGH 21. 12. 2010, 2009/15/0046) noch unten Abschnitt 3.2.4.

Diese ertragsteuerliche Beurteilung der Ablöse ist uE – wie noch zu zeigen sein wird – nach wie vor zu vertreten.

### 3.2.2.3. Fazit

Mit der entgeltlichen Einräumung eines Fruchtgenussrechts erwirbt der Fruchtgenussberechtigte ein Wirtschaftsgut, das für ihn als solches Vermögenswertcharakter hat. Dass dieser „Anschaffung“ keine korrespondierende Veräußerung eines Rechtsvorgängers (des Fruchtgenussbestellers) vorliegt, da das Fruchtgenussrecht mit dessen Einräumung erst entsteht, kann uE die Anwendbarkeit des § 31 EStG nicht ausschließen. Dies gilt uE sinngemäß auch für den Veräußerungsbegriff des § 31 EStG: Durch die entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts kommt es zu einer der entgeltlichen Übertragung des Rechts an einen Dritten gleichzuhaltenden Vermögensumschichtung. Eine restriktive Auslegung des Veräußerungsbegriffs, der zufolge eine derartige Vermögensumschichtung nicht gem § 31 EStG zu erfassen sei, wäre uE nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar.

Die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts ist vor diesem Hintergrund uE lediglich innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist des § 31 EStG steuerbar. Nach Ablauf dieser Frist ist die Ablöse daher grundsätzlich steuerfrei. Jedenfalls nicht anwendbar ist § 31 EStG aber bei einer unentgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechts, da diesfalls mangels Entgeltlichkeit kein Anschaffungsvorgang vorliegt.<sup>97)</sup>

### 3.2.3. Anwendbarkeit des § 29 Z 3 EStG?

Ist § 31 EStG mangels Entgeltlichkeit der Einräumung des Fruchtgenussrechts auf eine (entgeltliche) Ablöse desselben nicht anwendbar oder kommt es nach der Maßgabe des § 31 EStG zu keiner Besteuerung, da die einjährige Spekulationsfrist überschritten wird, so stellt sich die Frage, ob der mit der Ablöse einhergehende Verzicht des Fruchtgenussberechtigten auf sein Recht uU auch als „sonstige Leistung“ iSd § 29 Z 3 EStG beurteilt werden kann.

Als sonstige Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG gilt nach der hA ein entgeltliches Tun, Dulden oder Unterlassen, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.<sup>98)</sup> Als – im Hinblick auf die Beurteilung der Ablöse eines Fruchtgenussrechts relevante – Beispiele für derartige Leistungen können unter anderem der Verzicht auf Nachbarrechte iZm einem Bauvorhaben, der Verzicht auf die Ausübung eines Vorkaufsrechts sowie der Verzicht auf die Ausübung eines (nicht übertragbaren) Optionsrechts genannt werden.<sup>99)</sup>

Obwohl auch mit der (entgeltlichen) Ablöse eines Fruchtgenussrechts ein Verzicht auf dieses Recht einhergeht, ist dieser Vorgang – entgegen dem ersten Anschein – nicht mit den soeben genannten Beispielen gleichzusetzen. Im Unterschied zu einem unter § 29 Z 3 EStG fallenden Verzicht geht mit der Aufgabe des Fruchtgenussrechts nämlich eine Minderung in der Vermögenssphäre des Fruchtgenussberechtigten einher.<sup>100)</sup> Durch

das Entgelt für die Aufgabe kommt es damit zu einer Vermögensumschichtung. Wie oben in Abschnitt 3.2.2.2. ausgeführt wurde, stellt die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts daher einen einem Veräußerungsvorgang gleichzustellenden Vorgang dar.

Eine derartige Vermögensumschichtung stellt nach der stRsp<sup>101)</sup> des VwGH als „veräußerungsähnlicher Vorgang“ – ebenso wie ein Veräußerungsgeschäft – keine Leistung iSd § 29 Z 3 EStG dar. Die Veräußerung eines Vermögensgegenstands sowie die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung sei nämlich ausschließlich nach § 30 und § 31 EStG (idF vor dem BBG 2011) unter den dort festgelegten Voraussetzungen einkommensteuerlich zu erfassen. Aus der ausdrücklichen Subsidiarität des § 29 Z 3 EStG gegenüber den anderen Einkunftsarten und auch den Regelungen der §§ 30 und 31 EStG sei abzuleiten, „dass in Fällen, in welchen die Veräußerung von Privatvermögen nicht durch § 30 und § 31 EStG 1988 erfasst wird (und auch nicht unter § 29 Z 1 EStG 1988 fällt), nicht eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG 1988 einsetzen soll. Es bedürfte nämlich nicht der auf bestimmte Vermögensgegenstände bzw bestimmte Fristen abgestellten und durch Ausnahmbestimmungen eingeschränkten Regelungen des § 30 und des § 31 EStG 1988, wäre ohnedies jegliche Veräußerung von Vermögensgegenständen des Privatvermögens dem Grunde nach im Einkommen zu erfassen.“<sup>102)</sup>

Vor diesem Hintergrund kann die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts auch dann nicht gem § 29 Z 3 EStG einer Besteuerung unterliegen, wenn die Spekulationsfrist des § 31 EStG bereits abgelaufen ist. Entsprechendes gilt auch für den Fall, dass § 31 EStG bei einer unentgeltlichen Einräumung des Fruchtgenussrechts mangels Erfüllung des Anschaffungsbegriffs nicht anwendbar ist.

### 3.2.4. Das Entgelt für die Ablöse als Mietvorauszahlung?

Wie eingangs (1.) bereits erwähnt wurde, ist das Entgelt für die Ablöse eines Fruchtgenussrechts – ebenso wie das Entgelt für dessen Veräußerung – nach der Ansicht der FinVerw nunmehr den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen.<sup>103)</sup>

Die FinVerw stützt ihre Ansicht dabei auf das E 2009/15/0046 des VwGH vom 21. 12. 2010.<sup>104)</sup> Diesem Erkenntnis lag der Sachverhalt zugrunde, dass die Beschwerdeführerin eine Liegenschaft ihrer Tochter übertrug und sich dabei das Fruchtgenussrecht vorbehielt. Dieses Fruchtgenussrecht sei nach den Behauptungen der Beschwerdeführerin in weiterer Folge aufgrund einer mündlichen Vereinbarung an eine KG veräußert worden, die sich im Familienbesitz der Beschwerdeführerin befindet. Zum Zeitpunkt der behaupteten Veräußerung des Fruchtgenussrechts war diese KG Mieterin der betreffenden Liegenschaft.

Den Feststellungen der zuständigen Behörde zufolge wurde das (behauptete) Fruchtgenussrecht der KG jedoch nie im Grundbuch einverleibt. Da ein Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft erst durch die Verbücherung oder Urkundenhinterlegung ent-

97) Aufgrund des Umstands, dass das Fruchtgenussrecht erst mit dessen Einräumung entsteht, kann diesfalls auch nicht gem § 31 Abs 1 Satz 2 EStG auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abgestellt werden, da ein solcher nicht vorhanden ist.

98) Vgl zB *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 29 Rz 18 ff; *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 29 Rz 35; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>5</sup> § 29 Rz 39.

99) Vgl dazu *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 29 Rz 41; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>5</sup> § 29 Rz 42 mit Nachweisen zur Rsp.

100) Im Gegensatz dazu kommt zB einem (nicht übertragbaren) Optionsrecht per se kein Vermögenswertcharakter zu; ein Verzicht auf dieses Recht führt daher zu keiner Vermögensminderung beim Berechtigten (vgl dazu oben Fn 76).

101) Vgl zB VwGH 20. 10. 2010, 2007/13/0059; 2. 9. 2009, 2005/15/0160; 28. 5. 2009, 2007/15/0200; 28. 10. 2008, 2006/15/0091.

102) Vgl dazu zB auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>5</sup> § 29 Rz 41; *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 29 Rz 37 ff.

103) Vgl EStR 2000 Rz 115a, Rz 119, Rz 6409 sowie Rz 6839.

104) Vgl dazu die Glosse von *Sütter*, AnwBl 2011/8287; vgl auch *Zech*, Entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechts der Ausübung nach – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, UFSjournal 2011, 54.



steht,<sup>105)</sup> ging die Behörde davon aus, dass nur ein dem Fruchtgenussrecht ähnliches obligatorisches Recht begründet worden sei, das in einem Gebrauchsrecht an der Liegenschaft bestehe (Miete). Das (dingliche) Fruchtgenussrecht komme demgegenüber nach wie vor der Beschwerdeführerin zu. Es sei daher nicht von einer Übertragung der Einkunftsquelle „Fruchtgenussrecht“ auszugehen. Mangels eines schriftlichen Vertrags und in Ermangelung weiterer Nachweise hierfür sei auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht davon auszugehen, dass die Einkunftsquelle an die (der Beschwerdeführerin „nahestehende“)<sup>106)</sup> KG übertragen worden sei. Da das Fruchtgenussrecht somit weder zivilrechtlich noch wirtschaftlich betrachtet von der Beschwerdeführerin auf die KG übertragen worden sei, behandelte die Behörde den für die behauptete Übertragung geleisteten „Kaufpreis“ als Mietvorauszahlungen im Hinblick auf das obligatorische Nutzungsrecht der KG an der Liegenschaft.

In einer (äußerst knappen) Begründung schloss sich der VwGH im Ergebnis der von der Behörde vorgenommenen Beurteilung an und qualifizierte die von der Beschwerdeführerin erhaltene Zahlung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dabei führte der VwGH aus, dass die entgeltliche Übertragung eines Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“ – spiegelbildlich zur Einräumung eines Fruchtgenussrechts – zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe. Dies sei vergleichbar mit der Untervermietung durch einen Hauptmieter.

Dazu ist uE Folgendes anzumerken: Der Ansicht der Behörde, wonach mangels einer Übertragung des Wirtschaftsguts „Fruchtgenussrecht“ kein Spekulationsgeschäft erfüllt wurde, ist vor dem Hintergrund der in Abschnitt 3.2.2.1. erfolgten Ausführungen zuzustimmen, da § 31 EStG lediglich Vorgänge erfasst, die auf die Übertragung eines (bereits bestehenden) Rechts oder des Eigentums an einem Wirtschaftsgut gerichtet sind. Im vorliegenden Fall ist das Fruchtgenussrecht jedoch bei der Beschwerdeführerin verblieben, da die Übertragung eines Fruchtgenussrechts an einer Liegenschaft zivilrechtlich nur durch Verbücherung oder Urkundenhinterlegung übertragen werden kann<sup>107)</sup> und auch wirtschaftlich betrachtet von keiner Übertragung auszugehen war. Auch der Qualifikation des geleisteten „Kaufpreises“ als Mietvorauszahlungen ist uE zuzustimmen, da der KG im Ergebnis lediglich ein befristetes Gebrauchsrecht (Miete) an der Liegenschaft eingeräumt wurde.

Als problematisch erweist sich uE jedoch die pauschale Aussage des VwGH, dass die entgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“ zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führe. Geht man davon aus, dass sich diese Aussage auf den konkreten Sachverhalt bezieht, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der VwGH den zu beurteilenden Vorgang als eine Übertragung des Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“ deutet. Für eine dahingehende Auslegung der Urteilsbegründung spricht insbesondere der vom VwGH gezogene Vergleich mit der Untervermietung durch einen Hauptmieter. Damit würde der VwGH davon ausgehen, dass es sich bei der vorliegenden Einräumung eines Gebrauchsrechts an der Liegenschaft zugunsten der KG um eine Übertragung des Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“ handelt. Dass diese Einräumung des Gebrauchsrechts – wie man aus dem allgemeinen Sprachgebrauch uU vermuten könnte – eine

Übertragung des Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“ darstellen soll, widerspricht jedoch der zivilrechtlichen Beurteilung. Zivilrechtlich unterscheidet sich die Übertragung eines Fruchtgenussrechts „der Substanz nach“ gemäß der Rsp des OGH<sup>108)</sup> nämlich nicht von der Übertragung von dessen Ausübung. Dies wird damit begründet, dass auch der Fruchtnießer kein Recht auf die Substanz der mit dem Fruchtgenuss belasteten Sache hat, sondern nur auf deren Nutzung und Ertrag. Diese Rechtstellung wird aber auch dem bloß der Ausübung nach Berechtigten eingeräumt. Zwischen einer Übertragung des Fruchtgenussrechts der Substanz nach und einer Übertragung der Ausübung nach besteht zivilrechtlich somit kein Unterschied.

Vor diesem Hintergrund kann uE im Hinblick auf den oben geschilderten Sachverhalt (Einräumung des Gebrauchsrechts durch die fruchtgenussberechtigte Beschwerdeführerin) nicht von der Übertragung eines Fruchtgenussrechts gesprochen werden. Da zwischen einer Übertragung „der Substanz nach“ und einer Übertragung „der Ausübung nach“ zivilrechtlich nicht unterschieden wird, hätte nämlich auch eine Übertragung „der Ausübung nach“ eine Verbücherung des Fruchtgenussrechts zugunsten der KG erfordert. Sofern der VwGH seine Entscheidungsbegründung auf den konkreten Sachverhalt bezieht, verkennt er damit die zivilrechtliche Bedeutung der Übertragung eines Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“. Damit kann uE auch der im Schrifttum aus der Entscheidungsbegründung des VwGH gezogenen Schlussfolgerung nicht zugestimmt werden, wonach es einen Unterschied mache, ob ein Fruchtgenussrecht (nur) „der Ausübung nach“ übertragen wird oder ob eine „gänzliche Weiterabtretung“ des Fruchtgenussrechts vorliegt.<sup>109)</sup>

Aus diesen Gründen kann uE aus dem hier besprochenen E nicht abgeleitet werden, dass die Ablöse und die Übertragung eines Fruchtgenussrechts nicht als Spekulationsgeschäfte zu behandeln seien, sondern zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. UE kann somit nicht von einer Änderung der bisherigen Rsp<sup>110)</sup> ausgegangen werden, die die Ablöse (und die Veräußerung) eines Fruchtgenussrechts als Spekulationsgeschäft behandelte. Dass diesfalls keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, wurde dabei damit begründet, dass mit der Aufgabe des Fruchtgenussrechts eine Vermögensminderung einhergehe. Eine dafür gezahlte Entschädigung könne nicht als Entschädigung für entgehende Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (§ 32 Z 1 lit a EStG) beurteilt werden, sondern stelle einen Ersatz für die Vermögensminderung dar. Dieser Auffassung ist uE unverändert zu folgen.<sup>111)</sup>

#### 4. Zusammenfassung

Das Entgelt für die Ablöse eines Fruchtgenussrechts ist – ebenso wie das Entgelt für die Übertragung eines Fruchtgenussrechts – im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich nur nach Maßgabe des § 31 EStG steuerpflichtig. Zu einer Belastung mit Einkommensteuer kommt es daher grundsätzlich nur bei Vorliegen eines Spekulationsgeschäfts. Wird die einjährige Spekulationsfrist des § 31 EStG überschritten kann es auch nicht zu einer Besteuerung gem § 29 Z 3 EStG kommen. Aus dem

105) Vgl. *Memmer* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 7.

106) Zu den Beweiskriterien, die nach der stRsp des VwGH im Hinblick auf Verträge zwischen nahen Angehörigen zu erbringen sind, vgl zB *Doralit/Toifl*, EStG<sup>15</sup> § 2 Rz 158 ff; *T. Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (in Druck) Abschnitt VIII.

107) Vgl. *Memmer* in Kletečka/Schauer, ABGB-ON 1.01 § 509 Rz 7.

108) Vgl. OGH 28. 1. 2004, 3 Ob 268/03y.

109) Vgl. *Huber/Pichler*, Ablöse und Abtretung von Fruchtgenussrechten ab 1. 1. 2012 steuerpflichtig! taxlex-SRa 2012/21.

110) VwGH 16. 9. 1986, 83/14/0123, VwSlg 6146 F/1986; 10. 2. 1987, 86/14/0125, ÖStZB 1987, 507; vgl auch BMF 14. 2. 1997, RdW 1997, 376.

111) *GIA Vaishor*, SWK 2012, 606 f; *Wild*, RdW 2012, 493.

E 2009/15/0046 des VwGH vom 21. 12. 2010 kann uE keine davon abweichende Beurteilung abgeleitet werden; der nunmehr in den EStR 2000 vertretenen Ansicht ist uE daher nicht zu folgen. Für die einkommensteuerliche Beurteilung ist uE somit nach wie vor § 31 EStG maßgeblich. Dieser ist nur dann nicht einschlägig, sofern die betreffenden Einkünfte gemäß § 27 oder § 30 EStG steuerlich zu erfassen sind. Dies ist im Hinblick

auf die in diesem Beitrag erörterten Vorgänge dann der Fall, wenn die Übertragung des Wirtschaftsguts und die Ablöse des Fruchtgenusses ein einheitlicher Übertragungsvorgang sind. Darüber hinaus ergibt sich für § 30 EStG in diesem Zusammenhang kein Anwendungsbereich, da das Fruchtgenussrecht nicht vom Grundstücksbegriff und insbesondere nicht vom Begriff der grundstücksgleichen Rechte erfasst wird.



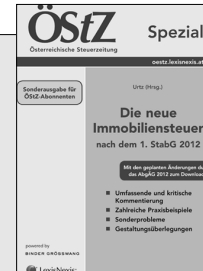
Foto privat



Foto Helmreich

**Die Autoren:**

Univ.-Ass. Mag. Dr. Thomas Leitner ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Fachbereich Öffentliches Recht/Finanzrecht der Paris Lodron Universität Salzburg. Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz ist dort Professor (Lehrstuhlinhaber) für Finanzrecht. Die Autoren bedanken sich bei Frau Univ.-Ass. Mag. Bernadette Demmelbauer für die kritische Durchsicht des Manuskripts.



**Publikationen der Autoren:**  
in Urtz (Hrsg)

**Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012**  
Sonderausgabe für ÖStZ-Abonnenten  
Wien 2012, 318 Seiten  
Preis: 36,- €  
ISBN: 9783700753117

Dr.<sup>in</sup> Caroline Heber  
Karl-Franzens-Universität Graz

■ ÖStZ 2013/8, 17

# Vorsteuerabzug: Lösungsansatz für ein unionsrechtskonformes Ergebnis (Teil 1)

## Grundlagen und Systematik des Vorsteuerabzugsrechts nach der MwSt-RL

Das Recht, einen Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen, ist durch eine Vielzahl von Faktoren geprägt. Sie bedingen aber nicht nur die Möglichkeit einer tatsächlichen Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs im Zeitpunkt des Erwerbs, sondern sind auch Indikator für die Zulässigkeit einer Korrektur des ursprünglichen Vorsteuerabzugs bei späterer Änderung der Verhältnisse. Aufgrund der starken Prädetermination des nationalen UStG durch unionsrechtliche Vorgaben bedarf es einer genaueren Überprüfung, ob die genannten Voraussetzungen des nationalen UStG mit jenen der MwSt-RL in Einklang stehen bzw in Einklang gebracht werden können.

### 1. Grundlagen und Systematik des Vorsteuerabzugsrechts nach der MwSt-RL

#### 1.1. Der Vorsteuerabzug dem Grunde nach

Die unionsrechtlichen Grundlagen gebieten das Recht auf Vorsteuerabzug stets dann, wenn ein Steuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet.<sup>1)</sup> Prima facie scheint es, als würde das unionsrechtliche Mehrwertsteuersystem nur von einem einstufigen Prüf-schema betreffend die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs ausgehen: Können vorsteuerbelastete Leistungen steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zugerechnet werden, steht ein Recht auf

Vorsteuerabzug zu. Ist eine Zugehörigkeit zu steuerpflichtigen Umsätzen nicht feststellbar, ist das Vorsteuerabzugsrecht zu negieren. Doch bleibt zu bedenken, dass die Bestimmungen der MwSt-RL stets im Lichte der Judikatur des EuGH zu lesen sind. Für die Frage der Zulässigkeit oder Unzulässigkeit des Vorsteuerabzugs sind insbesondere die Urteile des EuGH zum Zuordnungswahlrecht bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern von besonderer Relevanz:

Der EuGH hat in einer Reihe von Urteilen entschieden, dass ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für steuerpflichtige als auch für (echt) private Zwecke nutzt, diese gar nicht,<sup>2)</sup> teilweise<sup>3)</sup> oder vollständig<sup>4)</sup>

2) EuGH 8. 3. 2001, C-415/98, *Bakcsi*, Slg 2001, I-1831.  
3) EuGH 4. 10. 1995, C-291/92, *Armbrecht*, Slg 1995, I-2775.  
4) EuGH 11. 7. 1991, C-97/90, *Lennartz*, Slg 1991, I-3795.

1) Art 168 MwSt-RL.