



erfüllen, uneingeschränkt abziehbar. Unter diese Kategorie fällt der gegenständliche Revisionsfall. Der Aufwandsatz war steuerpflichtiger Arbeitslohn, ein Werbungskostentatbestand (§ 16 Abs 1 Z 10 EStG bzw § 16 Abs 2 EStG) ist erfüllt.

Auch ein in Form eines Sachbezuges zugeflossener Arbeitslohn führt, wenn seine Verwendung einen Werbungskostentatbestand erfüllt, zu Werbungskosten. So betraf das Erk des VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0209, einen Kfz-Sachbezug: Die Dienstnehmerin versteuerte als zugeflossenen steuerpflichtigen Sachbe-

zug aus dem ersten Dienstverhältnis die Überlassung der Nutzung eines Pkw zur freien Verwendung außerhalb des ersten Dienstverhältnisses. Soweit die Dienstnehmerin diesen ihr vom ersten Arbeitgeber steuerpflichtig zur Nutzung überlassenen Pkw sodann im Rahmen ihres zweiten (parallelen) Dienstverhältnisses beruflich einsetzte, erwachsen ihr Werbungskosten (vgl hierzu RdW 2016, 423 [427]).

Nikolaus Zorn

StB Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA/Assoz. Univ.-Prof. Dr. Thomas Bieber • JKU Linz

Zurückbehaltung eines Baurechts an einem bebauten Grundstück als umsatzsteuerliche Hin- und Rücklieferung eines Gebäudes?

» RdW 2020/550

Beim Verkauf von bebauten Grundstücken kommt es in der Praxis mitunter vor, dass sich der Liegenschaftsverkäufer ein Baurecht zurückbehält. Fraglich ist, ob in derartigen Fällen umsatzsteuerlich eine Hin- und Rücklieferung des Gebäudes erfolgt. Im nachfolgenden Beitrag soll aufgezeigt werden, dass das Zurückbehalten von Baurechten umsatzsteuerlich analog zum Vorbehaltsfruchtgenuss beurteilt werden sollte.

1. Fruchtgenussrecht

Unter einem Fruchtgenuss wird gem § 509 ABGB das Recht verstanden, „eine fremde Sache, mit Schonung der Substanz, ohne alle Einschränkung zu genießen“. In Wissenschaft und Praxis wird dabei häufig zwischen Zuwendungsfruchtgenuss einerseits und Vorbehaltsfruchtgenuss andererseits differenziert, wobei es sich um eine rein steuerliche Typisierung handelt, die als solche zivilrechtlich nicht vorgesehen ist:

- Ein Zuwendungsfruchtgenuss wird angenommen, wenn der Eigentümer einer Sache einer anderen Person den Fruchtgenuss einräumt, ohne das Eigentum selbst zu übertragen.¹
- Die Einräumung eines Vorbehaltsfruchtgenusses erfolgt demgegenüber zivilrechtlich zweiaktig: Zunächst wird das (unbelastete) Eigentum an der Sache übertragen und sodann (eine juristische Sekunde später) durch den Käufer dem Veräußerer

ein Fruchtgenussrecht eingeräumt.² Dass die Einräumung des Fruchtgenussrechts zivilrechtlich denklogisch erst nach der Eigentumsübertragung erfolgen kann, ergibt sich aus dem Umstand, dass es sich bei einem Fruchtgenussrecht per definitionem um das Recht handelt, „eine fremde Sache“ zu genießen. Um letztere notwendige Voraussetzung herzustellen, muss folgerichtig in Fällen eines Vorbehaltsfruchtgenusses zunächst das noch nicht mit dem Fruchtgenussrecht belastete Eigentum übertragen werden.³ Zivilrechtlich ist ein sogenanntes „Vorbehalten“ eines Fruchtgenussrechts somit nicht möglich.⁴

Während bei der Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenusses umsatzsteuerlich das Vorliegen einer sonstigen Leistung angenommen wird,⁵ geht die hA beim Vorbehaltsfruchtgenuss davon aus, dass im Zusammenhang mit dem „Vorbehalten“ des Fruchtgenussrechts selbst kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch verwirklicht wird.⁶ Zu einer Lieferung soll es beim Vorbehaltsfruchtgenuss nur hinsichtlich des (mit dem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht) belasteten Grundstücks kommen können,⁷ und auch das nur insoweit, als von einem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück ausgegangen werden kann.⁸ Von einer Lieferung des unbelasteten Grundstücks

² Vgl Zink, Fruchtgenuss an Immobilien (Master Thesis, Universität Wien, 2016) 15 FN 107.

³ Vgl auch Zink, Fruchtgenuss an Immobilien 15 FN 107.

⁴ Vgl Zink, Fruchtgenuss an Immobilien 15 FN 107.

⁵ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 3 Tz 131.

⁶ Vgl Rohn/Urnik, Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften (Teil II), JEV 2009, 112 (117); Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 3 Tz 131.

⁷ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 3 Tz 131; Rohn/Urnik, JEV 2009, 112 (117).

⁸ Vgl Rohn/Urnik, JEV 2009, 112 (117). Letzteres dürfte etwa dann nicht der Fall sein, wenn sich der Vorbehaltsfruchtgenussnehmer eine Rechtsposition vor-

¹ Vgl UFS Wien 30. 7. 2003, RV/1847-W/02; Haslinger, Zuwendungsfruchtgenuss an Unternehmensanteilen, ecoloex 1996, 622 (622).

mit einer anschließenden „Rückübertragung“ des Fruchtgenussrechts wird somit im Zusammenhang mit der Einräumung von Vorbehaltsfruchtgenussrechten – entgegen der zivilrechtlichen Schrittfolge – nicht ausgegangen,⁹ sondern entsprechend der wirtschaftlichen Gegebenheiten angenommen, dass das vorbehaltende Fruchtgenussrecht ununterbrochen beim vormaligen Vollrechtseigentümer verbleibt.

2. Baurecht

Unter einem Baurecht wird gem § 1 Abs 1 BauRG das dingliche Recht verstanden, auf oder unter der Bodenfläche eines Grundstücks ein Bauwerk zu haben.¹⁰ Durch das Baurecht wird die Möglichkeit geschaffen, eine Trennung von Liegenschaftseigentum einerseits und Gebäudeeigentum andererseits herzustellen. Ein auf Grundlage eines Baurechts hergestelltes Gebäude gilt zivilrechtlich als Zugehör des Baurechts und steht gem § 6 Abs 1 BauRG im Eigentum des Baurechtsberechtigten. Am Bauwerk stehen dem Bauberechtigten ausweislich § 6 Abs 2 BauRG die Rechte eines Eigentümers und am belasteten Grundstück (soweit im Baurechtsvertrag nichts anderes bestimmt ist) „die Rechte des Nutznießers zu“. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung ist die „Nutzungsberechtigung [...] dem Fruchtgenussrecht derart ähnlich, dass darauf im Zweifel die bestehenden Regeln zum Fruchtgenuss analog anwendbar sind“.¹¹

Umsatzsteuerlich soll die Einräumung eines Baurechts der Lieferung eines Grundstücks gleichgestellt sein (und daher grundsätzlich auch der Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unterliegen).¹² Dies erscheint jedenfalls für jene Fälle überzeugend, in denen der unveränderte Liegenschaftseigentümer einer anderen Person ein Baurecht einräumt.

Überträgt hingegen der Liegenschaftseigentümer das Liegenschaftseigentum unter „Zurückbehaltung“ eines Baurechts, so dürften gute Gründe dafürsprechen, dass es bezüglich des Baurechts bzw Gebäudes selbst zu keiner umsatzsteuerlichen Lieferung kommt. Zwar ist die Begründung eines „Eigentümerbaurechts“ durch den Liegenschaftseigentümer selbst unzulässig,¹³ sodass ein „Zurückbehalten“ von Baurechten analog zum Vorbehaltsfruchtgenuss zivilrechtlich dahin gehend zweikünftig erfolgen muss, dass denklösig zunächst das (unbelastete) Eigentum an der Sache übertragen wird und es erst sodann (eine juristische Sekunde später) zu einer Baurechtseinräumung durch den Käufer an den Veräußerer kommen kann. Ungeachtet dessen dürfte aber – entgegen der zivilrechtlichen Schrittfolge – nicht von einer Lieferung des unbelasteten Grundstücks mit einer anschließenden

behält, die den neuen zivilrechtlichen Eigentümer von jeder wirtschaftlich relevanten Einwirkung auf das Gut ausschließt (vor allem durch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot).

⁹ Vgl Patloch/Petrikovics, Vorbehaltsfruchtgenuss an Grundstücken – Irrelevanz der Trennung von Frucht und Stamm in der Umsatzsteuer, RdW 2017, 61 (62).

¹⁰ Vgl Spruzina in GeKo Wohnrecht II § 1 BauRG Rz 1.

¹¹ Vgl OGH 9. 6. 2009, 5 Ob 94/09y mwN.

¹² Vgl UStR 2000 Rz 773a und 801.

¹³ Vgl OGH 19. 12. 1995, 5 Ob 145/95.

den „Rücklieferung“ des Baurechts auszugehen sein, sondern entsprechend der wirtschaftlichen Gegebenheiten das zurückbehaltene Baurecht ununterbrochen beim vormaligen Vollrechtseigentümer verbleiben. Zu einer umsatzsteuerlichen Lieferung sollte es somit bei Liegenschaftsveräußerungen unter „Zurückbehaltung“ eines Baurechts nur hinsichtlich des (wirtschaftlich mit dem zurückbehaltenen Baurecht) belasteten Grundstücks kommen.

Diese Sichtweise findet uE auch durch die hA¹⁴ zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei vorbehaltenen Nutzungen Unterstützung. Werden Gegenstände geliefert, an denen sich der Unternehmer Nutzungsrechte vorbehält, und hat der Abnehmer deswegen eine geringere Gegenleistung zu erbringen, so wird idR davon ausgegangen, dass das Entgelt für die Lieferung eines nur eingeschränkt nutzbaren Gegenstands geleistet wird.¹⁵ Die Einräumung von Nutzungsrechten wird nicht als Gegenleistung des Abnehmers angesehen.¹⁶ Vielmehr wird davon ausgegangen, dass von vornherein ein um das Nutzungsrecht verminderter Leistungsumfang gegeben ist, weshalb die vorbehaltenen Nutzungen nicht zum Entgelt zählen.¹⁷

3. Ergebnis

Das im Zuge einer Liegenschaftsübertragung erfolgende Zurückbehalten eines Baurechts sollte umsatzsteuerlich analog zum Vorbehaltsfruchtgenuss beurteilt werden und folglich hinsichtlich des Baurechts bzw Gebäudes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine umsatzsteuerliche Lieferung stattfinden. Das zurückbehaltene Baurecht zählt umsatzsteuerlich nicht zum Entgelt, sondern mindert den Umfang der erbrachten Leistung.

¹⁴ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 4 Tz 13; Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON^{3.00} § 4 Tz 8; UFS Wien 27. 3. 2009, RV/0461-W/03.

¹⁵ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 4 Tz 13.

¹⁶ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 4 Tz 13.

¹⁷ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 4 Tz 13.



Der Autor:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. **Sebastian Bergmann**, LL.M. MBA, lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und ist Steuerberater.

✉ sebastian.bergmann@jku.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Bergmann/Sebastian

Foto: privat



Der Autor:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. **Thomas Bieber** lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz.

✉ thomas.bieber@jku.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Bieber/Thomas

Foto: JKU Linz