

Im Unterschied zu den für eine Liegenschaft notwendigen allgemeinen Teilen sind allgemeine Teile kraft Zweckbestimmung (Widmung) zB ein Fahrradabstellraum oder eine Gemeinschaftssauna.¹⁰

Zu den Wohnungseigentümern und Miteigentümern sowie zur Eigentümergemeinschaft

§ 2 Abs 5 WEG nennt wichtige Subjekte des Wohnungseigentumsrechts. Dazu zählen ua die Wohnungseigentümer, die Miteigentümer und die Eigentümergemeinschaft.

Der Wohnungseigentümer ist ein Miteigentümer der Liegenschaft. Ihm kommt ein ausschließliches Sondernutzungsrecht an den, ihm im Rahmen des Wohnungseigentums zugeordneten, wohnungseigentumstauglichen Objekten zu. Weiters steht dem Wohnungseigentümer das Recht auf Mitbenutzung der Allgmeinflächen zu.¹¹

Alle Wohnungseigentümer sind Teil der Eigentümergemeinschaft. Letztere besitzt begrenzte Rechtspersönlichkeit. Konkret bezieht sich die Rechtspersönlichkeit nur auf Angelegenheiten der Verwaltung der Liegenschaft.¹²

Zum Wohnungseigentumsbewerber und zum Wohnungseigentumsorganisator

Das Wohnungseigentumsrecht weist Subjekten auch vor oder im Rahmen der Begründung von Wohnungseigentum eine gewisse Rolle zu. Dazu zählen einerseits der Wohnungseigentumsbewerber und andererseits der Wohnungseigentumsorganisator.

Der Wohnungseigentumsbewerber ist nach § 2 Abs 6 WEG eine Person, der ein Wohnungseigentumsorganisator schriftlich (auch bedingt oder befristet) die Einräumung von Wohnungseigentum an einem bestimmt bezeichneten wohnungseigentumstauglichen Objekt zugesagt hat.¹³ Dazu zählt in der Praxis etwa ein schriftlicher Vertrag über den Verkauf von Miteigentumsanteilen, in dem die Parteien ihr Einverständnis mit der Nutzwertfestsetzung erklären und den Käufern die Einleitung des Parifizierungsverfahrens sowie die Errichtung des Wohnungseigentumsvertrages überantwortet wird.¹⁴ Die Eigenschaft als Wohnungseigentumsbewerber besteht bis zur Übergabe der zugesagten Wohnung und bis das Wohnungseigentumsrecht im Grundbuch einverleibt ist.¹⁵

Das Gesetz definiert den Wohnungseigentumsorganisator als Eigentümer oder außerbücherlichen Erwerber der Liegenschaft sowie auch jeden, der mit dessen Wissen

10 Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht § 2 WEG Rz 25.

11 Ofner, GeKo Wohnrecht § 2 WEG Rz 36.

12 Illedits in Illedits/Reich-Rohrwig, Wohnrecht § 2 WEG Rz 23.

13 Hausmann in Hausmann/Vonkilch, WEG § 2 Rz 24.

14 OGH 29.6.1999, 5 Ob 96/99z.

15 LGZ Wien 10.4.1984, 45 R 93/84; Ofner, GeKo Wohnrecht § 2 WEG Rz 43.

5. Übertragung von Miteigentumsanteilen im Zuge der Wohnungseigentumsbegründung

Gemäß § 5 Abs 1 WEG muss bei der Wohnungseigentumsbegründung der (ideelle) Miteigentumsanteil der Miteigentümer den im Nutzwertgutachten angeführten Mindestanteilen entsprechen. Dies ist mit Hilfe des Nutzwertgutachtens im Vorfeld der Erstellung des Wohnungseigentumsvertrages zu prüfen. Sinnvollerweise sollte das Nutzwertgutachten daher bereits vorliegen, bevor der Wohnungseigentumsvertrag konzipiert wird.

Stimmen die Miteigentumsanteile mit den Mindestanteilen **überein**, können die Miteigentümer im Wohnungseigentumsvertrag die Begründung von Wohnungseigentum vereinbaren und die entstehenden Wohnungseigentumsobjekte entsprechend ihren Miteigentumsanteilen untereinander aufteilen.¹⁸

Stimmen die Miteigentumsanteile mit den Mindestanteilen **nicht überein**, muss geprüft werden, ob die Berichtigung bei keinem der Miteigentumsanteile zu einer Änderung der Eigentumsverhältnisse von mehr als 10 % führt. Kommt es zu keiner Änderung von mehr als 10 %, können auf Antrag auch nur eines des von der Änderung betroffenen Miteigentümers die Anteile im Wohnungseigentumsvertrag berichtigt werden und Wohnungseigentum begründet werden. Eine Zustimmung der übrigen Miteigentümer bedarf es nicht. Führt die Berichtigung zu einer Änderung der Miteigentumsanteile von mehr als 10 %, ist eine Berichtigung nur mit Zustimmung aller Miteigentümer, deren Anteile durch die Berichtigung kleiner werden, zulässig (§ 10 Abs 3 WEG iVm § 136 Abs 1 BGB).

Ist eine Berichtigung nach § 10 Abs 3 WEG nicht möglich – etwa weil die erforderlichen Zustimmungen fehlen – sind die Miteigentumsanteile in einem solchen Ausmaß **wechselseitig zu übertragen**, dass jeder Vertragspartei der für ihr Wohnungseigentumsobjekt erforderliche Mindestanteil zukommt (§ 10 Abs 4 WEG). Dogmatisch gesehen handelt es sich hierbei – je nachdem ob Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit für die Übertragung vereinbart wird – entweder um einen Schenkungsvertrag oder einen Kaufvertrag. Die Übertragung der Anteile wird häufig zusammen mit dem Wohnungseigentumsvertrag in einer gemeinsamen Urkunde vorgenommen.

Vereinbaren die Vertragsparteien eine entgeltliche Übertragung der Anteile, wird häufig zur Ermittlung des angemessenen Übertragspreises ein Verkehrswertgutachten erstellt, auf dessen Grundlage die einzelnen Anteilspreise berechnet werden können. Freilich gibt es aber auch andere Möglichkeiten, Übertragspreise zu bestimmen.

Eine Übertragung der Anteile im Rahmen der Wohnungseigentumsbegründung ist häufig mit komplizierten Fragestellungen – etwa im Zusammenhang mit der

18 Wieger in *Illedits/Reich-Rohrwig* (Hrsg), *Wohnrecht*³ (2018) § 3 WEG Rz 9.

Die Bestimmung sieht weiters vor, dass die Vorausschau den Wohnungseigentümern entsprechend § 24 Abs 5 WEG zur Kenntnis zu bringen ist. Konkret ist die Vorausschau im Haus anzuschlagen und jedem Wohnungseigentümer zu übersenden.⁴¹

Zur Abrechnung (Abs 3)

Neben der Information über zukünftige Aufwendungen, hat der Verwalter die Miteigentümer auch über vergangene Kosten zu informieren. Dazu sieht § 20 Abs 3 WEG vor, dass der Verwalter den Wohnungseigentümern eine ordentliche und richtige Abrechnung sowie gegebenenfalls nach den Regelungen des Heizkostenabrechnungsgesetzes die Abrechnung über die Heiz- und Warmwasserkosten zu legen hat.

Die inhaltliche Ausgestaltung der Abrechnung, der Zeitpunkt und die Adressaten der Abrechnung regelt § 34 WEG in einer gesonderten Bestimmung (siehe dazu „Die Verwaltung“ [Melanie Klinger/Michael Klinger], Punkt 6). Der § 20 Abs 3 WEG verdeutlicht aber, dass die Abrechnung zu den Pflichten des Verwalters gehört.⁴²

Grundsätzlich ist der Verwalter dazu verpflichtet, eine ordentliche und richtige Abrechnung zu legen.

Ordentlich ist die Abrechnung, wenn sie eine systematische, übersichtliche und einer Nachprüfung leicht zugängliche Gliederung der Einnahmen- und Ausgabenposten enthält.⁴³ In der Praxis steht es dem Verwalter frei, die Abrechnung nach einzelnen Objekten oder aber nach einzelnen Miteigentümern (und bei diesen die Abrechnung für alle ihnen gehörenden Objekte) zu gliedern.⁴⁴

Richtig ist die erforderliche Abrechnung, wenn sie den gesetzlichen und vertraglichen Grundlagen des Rechtsverhältnisses des Verwaltungsvertrages entspricht. Eine richtige Abrechnung liegt daher dann vor, wenn die enthaltenen Zahlen und Belege richtig und vollständig sind, sowie die betreffenden Einnahmen und Ausgaben pflichtgemäß – also im Einklang mit dem durch Gesetz und Vereinbarung definierten Auftrag einer ordentlichen Verwaltung – getätigt wurden.⁴⁵

Jeder im Grundbuch eingetragene Wohnungseigentümer (und nicht die Eigentümergemeinschaft) hat Anspruch auf die Abrechnung des Verwalters.⁴⁶

41 Hausmann in Hausmann/Vonkilch, WEG § 20 Rz 35.

42 Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht § 20 WEG Rz 20; Hausmann in Hausmann/Vonkilch, WEG § 20 Rz 47.

43 Schauer in Illedits/Reich-Rohrwig, Wohnrecht § 20 WEG Rz 19.

44 Kothbauer, Abrechnungen im Wohnungseigentum, immolex 2010, 64; OGH 1.9.2009, 5 Ob 274/08t; Schatzl/Spruzina, GeKo Wohnrecht § 20 WEG Rz 61.

45 Schauer in Illedits/Reich-Rohrwig, Wohnrecht § 20 WEG Rz 20.

46 Schatzl/Spruzina, GeKo Wohnrecht § 20 WEG Rz 69.

2.2. Zustimmungserfordernis für Änderungen?

Die Änderungen der Wohnungseigentumsobjekte sind daher grundsätzlich ohne Zustimmung der anderen Wohnungseigentümer zulässig, sofern die Änderungen zu keinen Beeinträchtigungen der anderen Wohnungseigentümer führen. Besteht jedoch die Möglichkeit, dass schutzwürdige Interessen der anderen Wohnungseigentümer beeinträchtigt werden könnten, bedarf die Änderung der Zustimmung aller anderen Wohnungseigentümer. Von diesem Zustimmungserfordernis bestehen jedoch gesetzliche Ausnahmen, auf die in der Folge noch näher eingegangen wird.

Als Beeinträchtigung schutzwürdiger Interessen kommen nur solche Beeinträchtigungen in Betracht, die die Interessen der anderen Wohnungseigentümer am Unterbleiben der Änderung so schutzwürdig erscheinen lassen, dass das Verfügungsrecht des Wohnungseigentümers über Änderungen der im Wohnungseigentum stehenden Räumlichkeiten zurückzustehen hat.⁸ Daher ist nicht jede Beeinträchtigung der Interessen der Wohnungseigentümer ausreichend, um die geplante Änderung zu untersagen.

Bei der Beurteilung, ob aufgrund der geplanten Änderung schutzwürdige Interessen der anderen Wohnungseigentümer beeinträchtigt werden, sind alle in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Die Beurteilung ist jedoch immer auf den Einzelfall bezogen. Daher ist nicht nur die Interessenlage der einzelnen Wohnungseigentümer untereinander entscheidend, sondern auch die Benützungssituation der gesamten Liegenschaft. Die geplante Änderung ist daher in ihrer Gesamtheit zu beurteilen.⁹

Die Durchführung von geringfügigen Änderungen im Inneren des eigenen Wohnungseigentumsobjekts ist daher ohne Zustimmung der anderen Wohnungseigentümer zulässig, sofern keine schutzwürdigen Interessen beeinträchtigt werden. Beispielsweise wurde bereits vom OGH entschieden, dass die Veränderung oder Entfernung einer nichttragenden Innenwand, die keine gemeinschaftlich genutzten Versorgungsleitungen enthält, keiner Zustimmung bedarf.¹⁰ Das Einschlagen von Nägeln sowie das Anbohren von Wänden innerhalb eines Wohnungseigentumsobjektes¹¹ oder die oberflächliche gärtnerische Gestaltung einer im Rahmen einer Benützungsregelung überlassenen Wiesen- bzw Gartenfläche¹² ist ebenfalls genehmigungsfrei.

Ist die geplante Änderung aufgrund einer wesentlichen Beeinträchtigung der schutzwürdigen Interessen von anderen Wohnungseigentümern nicht zumutbar, hat die Änderung zu unterbleiben, selbst wenn wichtige Interessen des die Änderung beabsichtigenden Wohnungseigentümers bestehen.¹³

8 OGH 4.7.1978, 5 Ob 15/78; MietSlg 30.561.

9 RIS-Justiz RS0083297.

10 RIS-Justiz RS0109843; OGH 21.4.1998, 5 Ob 90/98s.

11 OGH 12.3.2002, 5 Ob 50/02t.

12 RIS-Justiz RS0109843 (T5); OGH 28.8.2013, 5 Ob 25/13g.

13 RIS-Justiz RS0083378.

Wenn der säumige Wohnungseigentümer den festgestellten Zahlungsrückstand rechtzeitig bezahlt (also vor Schluss der dem Urteil vorangehenden Verhandlung), so ist die Klage abzuweisen; dies sogar dann – ganz im Unterschied zu Kündigungen nach § 33 Abs 2 MRG – wenn den säumigen Wohnungseigentümer ein **grobes Verschulden** am Zahlungsrückstand trifft. In diesem Fall könnten jedoch beim säumigen Wohnungseigentümer, der bei letzter Gelegenheit den Zahlungsrückstand beglichen hat, die Prozesskosten „hängen bleiben“.

2.3. Schädigender Gebrauch des WE-Objektes oder allgemeiner Teile (Z 2)

Der zweite Ausschließungsgrund soll den übrigen Mit- und Wohnungseigentümern die Gelegenheit geben, sich von Eigentümern, die ein fortgesetztes schädigendes Verhalten setzen, zu lösen. Dieser Ausschließungsgrund entspricht im Wesentlichen den rechtlichen Möglichkeiten im Mietrecht (§ 1118 1. Fall ABGB oder § 30 Abs 2 Z 3 1. Fall MRG), sich von einem Mieter zu lösen, der vom Bestandobjekt einen nachteiligen Gebrauch macht. Aufgrund des dinglichen Nutzungsrechts des Wohnungseigentümers und der beschränkten Erhaltungspflicht muss das schädigende Verhalten allerdings auch die Interessen der übrigen Mit-eigentümer verletzen, um den Ausschließungsgrund zu erfüllen.

Da die Ausschließung stets nur der letzte Ausweg sein darf, muss zunächst versucht werden, auf andere Weise Abhilfe zu schaffen, ohne dass deshalb schon eine Unterlassungsklage erforderlich wäre. Der Auszuschließende muss daher sein unzumutbares Verhalten, wenn es sich nicht um ein besonders gravierendes Einzelverhalten handelt, trotz Abmahnung beharrlich fortgesetzt haben.⁴ Besonders schwerwiegende Belästigungen durch Tiere sind auf Dauer von Wohnungseigentümern nicht hinzunehmen.⁵

Die Abgrenzung zwischen dem Ausschließungsgrund des schädigenden Gebrauchs (Z 2) und dem unleidlichen Verhalten (Z 3) ist nicht immer einfach; oft werden Verhaltensmuster von Wohnungseigentümern beide Ausschließungsgründe erfüllen, wie etwa ein Fall, der im Jahr 1996 von den Gerichten entschieden wurde, zeigt: Belassen verschiedener Wasseraustrittsstellen innerhalb der Wohnung, die vollständige Bepflanzung der Terrasse (sodass als Folge der Durchwurzelung des Terrassenbodens jederzeit Wasserschäden bei der darunter liegenden Wohnung drohen) und wiederholte grundlose Beschimpfungen anderer Eigentümer und sonstige unleidliche Verhaltensweisen (hier: lautes Türenschlagen, unabhängig von der jeweiligen Tageszeit) erfüllt die Ausschließungsgründe nach Ziffer 2 und 3.⁶

4 OGH 10.1.1976, 1 Ob 772/78, MietSlg 31/12.

5 OGH 24.2.2004, 5 Ob 261/03y.

6 OGH 13.3.1996, 5 Ob 18/96.

6. Umsatzsteuer

6.1. Grundsätzliches zur Umsatzsteuer (USt)

Tatbestände

Gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG ist die Veräußerung von Grundstücken unecht von der USt befreit.

Gemäß § 6 Abs 2 UStG kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfrei gestellt ist, als steuerpflichtig behandeln (Option zur USt); in diesem Fall kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.⁴⁷ Die Möglichkeit, zur USt zu optieren, steht dem Verkäufer des Grundstücks zu; eine Optionsausübung durch den Käufer ist nicht vorgesehen.⁴⁸

Ob die Ausübung der Option vorteilhaft ist oder nicht, muss jeweils im Einzelfall überlegt bzw. durchgerechnet werden. Sie ist üblicherweise dann sinnvoll, wenn der Erwerber ein Recht zum Vorsteuerabzug besitzt und plant, das Grundstück während der zwanzigjährigen Korrekturfrist (§ 12 Abs 10 UStG) für USt-pflichtige Umsätze zu verwenden. Zu beachten ist allerdings, dass sich der Kaufpreis um die USt erhöht und dadurch höhere Transaktionskosten (GrESt sowie Eintragungsgebühr) entstehen.

Grundstücksbegriff

Der Begriff „Grundstück“ iSd UStG ist seit 1.1.2017 in Art 13b der VO 282/2011/EU mit Wirkung für die ganze MwStSyst-RL abschließend definiert.⁴⁹

Nach Art 13b VO 282/2011/EU gilt für Zwecke der Anwendung der MwStSyst-RL als Grundstück

- ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann;
- jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;
- jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder Bauwerk unvollständig ist, wie zB Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;
- Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

47 Vgl *Rattinger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 6 Rz 323.

48 VwGH 2.9.2009, 2005/15/0140.

49 Vgl *Ecker* in *Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 3a Rz 144a.

Im Hinblick auf die Reparaturrücklage, die gemäß § 31 WEG zur Vorsorge für künftige Aufwendungen von den Wohnungseigentümern zu bilden ist, ist anzumerken, dass diese ertragsteuerlich als nicht abzugsfähig zu behandeln ist. Im Sinne des oben erwähnten Zufluss-Abfluss-Prinzips ist die steuerliche Abzugsfähigkeit erst in jenem Zeitpunkt gegeben, in dem die Aufwendungen tatsächlich anfallen.³⁷

Im folgenden Abschnitt werden die wichtigsten steuerlichen Regelungen iZm der Absetzung für Abnutzung sowie Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten als die in der Praxis wohl bedeutsamsten Beispiele für Werbungskosten näher erläutert.

1.3.1. Absetzung für Abnutzung

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, kann gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG ohne Nachweis der Nutzungsdauer eine Absetzung für Abnutzung (AfA) von 1,5 % pro Jahr geltend gemacht werden. Für die Anwendung des AfA-Satzes von 1,5 % ist die Art der Nutzung der Immobilie durch den Mieter nicht von Relevanz (gewerbliche oder private Nutzung durch den Mieter).³⁸ Bei Gebäuden, die vor 1915 errichtet wurden, erhöht sich der Abschreibungssatz auf 2 % pa. Eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes kann mithilfe eines Gutachtens über den Bauzustand des Gebäudes nachgewiesen werden. Das Gutachten unterliegt allerdings der freien Beweiswürdigung durch die Finanzverwaltung.³⁹

Die AfA kann bei Gebäuden grundsätzlich bereits ab Fertigstellung geltend gemacht werden, sofern die Absicht der zukünftigen Vermietung deutlich nach außen in Erscheinung tritt (vorweggenommene Werbungskosten, siehe Kapitel 1.3. oben).⁴⁰

Als Bemessungsgrundlage dienen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs (zB Erbschaft, Schenkung) ist die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG).⁴¹ Im Folgenden werden die steuerlichen Regelungen zur Ermittlung des aus der AfA-Bemessungsgrundlage auszuschheidenden Grundanteils bei Ankauf eines bebauten Grundstücks näher erläutert.

1.3.1.1. Ermittlung des Grundanteils – Grundregel des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG

Wird ein bebautes Grundstück erworben, stellt sich die Frage, wie die Gesamtanschaffungskosten auf Grund und Boden und das Gebäude aufzuteilen sind. Als

37 Vgl *Wilpinger in Haunold et al* (Hrsg), Immobilienbesteuerung⁵ (2021) 76.

38 Vgl *Zorn in Doralt et al*, EStG²² (2021) § 16 Rz 165/2.

39 Vgl EStR 2000 Rz 6444; vgl auch *Zorn in Doralt et al*, EStG²² (2021) § 16 Rz 165 oder *Fuhrmann/Lang in Bovenkamp et al*, Immobilienbesteuerung NEU⁵ (2020) Rz 8.

40 Vgl EStR 2000 Rz 6423.

41 Vgl auch *Zorn in Doralt et al*, EStG²² (2021) § 16 Rz 149.

- Erwerb von Wohnungseigentum bei Ableben des Partners (§ 14 Abs 1 Z 1 WEG),
- Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung,
- Erwerbsvorgang iSd UmgrStG.

Im Fall einer nachträglichen Berichtigung von Anteilen im Wohnungseigentum (zB bei Abweichung der tatsächlichen Größe der Wohnung vom Bauplan) dient als Bemessungsgrundlage der Grundstückswert der verschobenen Anteile. Werden max 15 % der gesamten Wohnungseigentumsanteile verschoben, „*bestehen keine Bedenken davon auszugehen, dass für die verschobenen Anteile der Grundstückswert mit Null anzusetzen ist, wenn ein (vertraglicher) Anspruch auf eine unentgeltliche Anteilsberichtigung besteht*“.¹⁰

1.1.2. Wie wird der Grundstückswert ermittelt?

Die Ermittlung des Grundstückswerts ist iSd Grundstückswertverordnung (GrWV) auf zwei Arten möglich:

- Pauschalwertmodell (§ 2 GrWV) oder
- Ermittlung anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels (§ 3 GrWV).

Die Ermittlungsmethode kann vom Steuerpflichtigen für jede wirtschaftliche Einheit frei gewählt werden (§ 1 GrWV). Üblicherweise führt allerdings die Anwendung der Pauschalwertmethode zur niedrigsten Bemessungsgrundlage und dadurch zur geringsten GrESt-Belastung.¹¹

Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG ist auch der Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes im Vergleich zu dem auf Basis der Grundstückswertverordnung ermittelten Grundstückswerts möglich. Der Nachweis kann durch jedes taugliche Mittel erbracht werden. Wird ein Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen vorgelegt, gilt für den laut Gutachten ermittelten Wert jedoch die (grundsätzlich widerlegbare) Vermutung der Richtigkeit. Ein Gutachten eines nicht allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen würde demgegenüber der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegen (keine gesetzliche Vermutung der Richtigkeit).¹²

Insbesondere bei denkmalgeschützten Gebäuden oder Abbruchhäusern wird der Nachweis eines geringeren gemeinen Werts zweckmäßig sein, da in solchen Fällen üblicherweise die Pauschalwertmethode bzw die Ableitung des Grundstückswerts aus einem geeigneten Immobilienpreisspiegel kein sachgerechtes Ergebnis liefern werden.¹³

10 BMF vom 13.5.2016, 010206/0058-VI/5/2016, 3.13.; zitiert auch in *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern. Band II Grunderwerbsteuer (15. Lfg 2016) § 5 Rz 6a.

11 Vgl *Doralt*, Steuerrecht 2022, Tz 468.

12 Vgl *Fuhrmann/Kerbl* in *Bovenkamp et al*, Immobilienbesteuerung NEU⁵ (2020) Rz 821.

13 Vgl *Fuhrmann/Kerbl* in *Bovenkamp et al*, Immobilienbesteuerung NEU⁵ (2020) Rz 822.

3. Allgemeines zu den steuerlichen Folgen eines Fruchtgenussrechts an Wohnungseigentumsobjekten

3.1. Einkommensteuer

3.1.1. Laufende Einkünftezurechnung

Wird ein Wohnungseigentumsobjekt vermietet, birgt die Einräumung eines Fruchtgenussrechts Steueroptimierungspotential. Fruchtgenussrechte eignen sich insbesondere zur Erzielung eines EinkünfteSplittings. Ein Steuerspareffekt ergibt sich beispielsweise, wenn ein Steuerpflichtiger, der unter die höchste Progressionsstufe fällt, ein Fruchtgenussrecht an einer vermieteten Immobilie einer Person gewährt, die selbst keine in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte bezieht. Ist das Fruchtgenussrecht so ausgestaltet, dass die Mieteinkünfte dem Fruchtnießer zugerechnet werden, reduziert sich die Steuerbelastung verglichen mit einer Besteuerung beim Fruchtgenussbesteller.

Die beiden Kernelemente der steuerlichen Einkünftezurechnung sind die Nutzung von Marktchancen und das Tragen des Risikos, wobei immer eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist.¹⁵ Bei Fruchtgenussrechten hat eine Beurteilung insbesondere anhand folgender Kriterien zu erfolgen:

- **Abschluss und Umsetzung eines rechtsgültigen Vertrages mit Wirkung pro futuro:** Neben der Rechtsgültigkeit ist vor allem bei nahen Angehörigen darauf zu achten, dass die rechtliche Gestaltung den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht.¹⁶ Eine Publizitätswirkung kann durch eine schriftliche Information der Mieter erreicht werden.¹⁷
- **Eingehen einer rechtlich abgesicherten Position:** Dies kann durch Abschluss eines Notariatsaktes (zB unwiderruflicher Schenkungsvertrag) oder eine zusätzliche Grundbuchseintragung erfolgen.¹⁸
- **Vereinbarung einer ausreichenden Befristung:** Die EStR nennen als Richtwert einen Mindestzeitraum von zehn Jahren,¹⁹ wobei laut Judikatur teilweise auch bereits fünf Jahre ausreichen können.²⁰

15 Siehe dazu *Doralt*, EStG¹² § 2 Tz 147; *derselbe*, Der außerbetriebliche unentgeltliche Fruchtgenuss – ein Steuersparmodell, RdW 1998, 519; *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Verhandlungen des XV. Österreichischen Juristentages Band III/1 (2003) 33 f für Einkünfte gem § 27 EStG und 38 ff für Einkünfte gem § 28 EStG. Zudem ist bei Fruchtgenussrechten im Familienverband auf die Einhaltung der Grundsätze zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu achten. Siehe dazu *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 100 ff.

16 Vgl *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 326 ff.

17 Vgl *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 334.

18 Vgl *Leyrer*, Fruchtgenussvereinbarungen Rz 340 ff.

19 EStR Rz 116.

20 Siehe zB BFG 23.3.2018, RV/7104286/2009; 6.3.2017, RV/6100496/2011; 10.1.2017, RV/1100056/2013; 30.4.2015, RV/5100501/2013; 28.5.2014, RV/1100465/2012.

6.2. Verjährung

Neben dem Rücktritt vom Versuch handelt es sich bei der (Verfolgungs-)Verjährung um einen weiteren persönlichen Strafaufhebungsgrund. Ist die Tat verjährt, erlischt ihre Strafbarkeit.¹³⁰ Gemäß § 31 Abs 1 FinStrG beginnt die Verjährungsfrist zu laufen, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Die Verfolgungsverjährung beginnt jedoch nie früher zu laufen als die abgabenrechtliche Bemessungsverjährung.¹³¹

Handelt es sich um ein Erfolgsdelikt (zB Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs 1 FinStrG), beginnt der Lauf der Verjährungsfrist erst mit Eintritt des Erfolgs (zB Festsetzung einer zu niedrigen Steuerschuld).¹³²

Beispiel¹³³

Der Steuerpflichtige hat vorsätzlich eine unrichtige Steuererklärung abgegeben. Auf Basis der unrichtigen Abgabenerklärung setzt die Abgabenbehörde die Abgaben zu niedrig fest. Die Abgabenhinterziehung ist bewirkt, wenn die bescheidmäßig festzusetzende Abgabe zu niedrig festgesetzt wurde (§ 33 Abs 3 lit a HS 1 FinStrG), somit mit Zustellung des Bescheids. Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Tages, an dem das Finanzvergehen bewirkt wurde, dh mit Ablauf des Tages der Zustellung, zu laufen.

Kommt es im Zuge des Unterlassungsdelikts (Unterbleiben der Einreichung der Steuererklärung) auf Grund der Unkenntnis der Abgabenbehörde zu keiner Festsetzung der Abgaben, tritt der Erfolg (Bewirken einer Abgabenverkürzung) mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist ein (vgl § 33 Abs 3 lit a FinStrG). Mit Erfolgseintritt beginnt auch der Lauf der Verjährungsfrist.¹³⁴

Beispiel¹³⁵

Der Steuerpflichtige hat vorsätzlich – obwohl er dazu verpflichtet gewesen wäre – innerhalb der gesetzlichen Frist keine Steuererklärung abgegeben und dadurch Abgaben verkürzt. Die Abgabenbehörde hatte keine Kenntnis vom Abgabenspruch. Der Abgabepflichtige wäre dazu verpflichtet gewesen, die Abgabenerklärung via FinanzOnline bis zum 30.6. 24 Uhr einzureichen. Die Abgabenhinterziehung ist bei Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenspruchs dann bewirkt, wenn die bescheidmäßig festzusetzende Abgabe mit 30.6. nicht festgesetzt werden konnte (§ 33 Abs 3 lit a HS 2 FinStrG). Die Verjährungsfrist beginnt mit Ablauf des Tages, an dem das Finanzvergehen bewirkt wurde, demnach mit 1.7. zu laufen.

130 Vgl *Lang/Seilern-Aspang in Tannert et al*, FinStrG (99. Lfg 2021) § 31 Rz 8.

131 Die Bemessungsverjährung beginnt grundsätzlich mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenspruch entstanden ist (vgl § 208 Abs 1 BAO).

132 Vgl *Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz – Kommentar⁵ (2017) § 31 Rz 7.

133 Beispiel entnommen aus *Lang/Seilern-Aspang in Tannert et al*, FinStrG (99. Lfg 2021) § 31 Rz 37.

134 Vgl *Lang/Seilern-Aspang in Tannert et al*, FinStrG (99. Lfg 2021) § 31 Rz 38; vgl auch *Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz – Kommentar⁵ (2017) § 31 Rz 7.

135 Beispiel entnommen aus *Lang/Seilern-Aspang in Tannert et al*, FinStrG (99. Lfg 2021) § 31 Rz 38.