



ART.-NR.: 630

STEUERRECHT AKTUELL

Patrick Leyrer, MSc (WU)/Stefan Frank, MSc (WU)

Veräußerung fruchtgenussbelasteter Privatimmobilien (Teil 1): typische Fruchtgenussvereinbarung

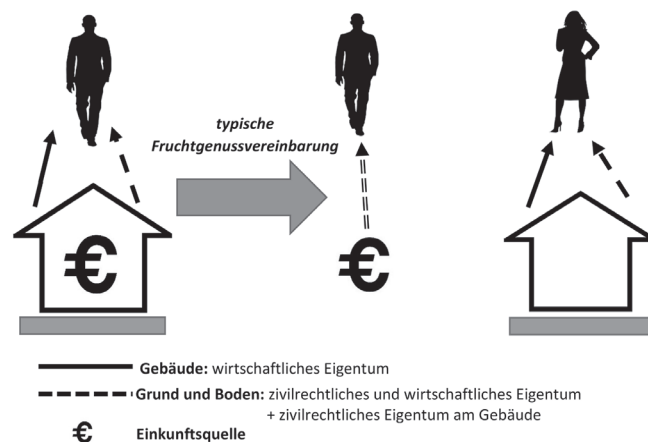
» ÖStZ 2018/630

Grundstücksübertragungen im Familienverband erfolgen häufig unter Fruchtgenussvorbehalt. Die Motive für die Übertragung von Vermögenswerten unter Vorbehalt eines Fruchtgenussrechts sind vielseitig und liegen im Hinblick auf eine geplante Vermögensverteilung nicht immer im steuerlichen Bereich. Doch auch steuerliche Überlegungen, wie bspw die Zuwendung der Einkunftsquelle und die daraus resultierenden Steuerprogressionseffekte, können bei Fruchtgenussvereinbarungen eine Rolle spielen.

Im Zuge strukturierter Vermögensübergaben im Familienverband sind Fruchtgenussvereinbarungen ein probates Mittel zur Aufteilung des Vermögens. Durch die Einräumung eines Fruchtgenussrechts können das Eigentum am Vermögenswert und die daraus entstehenden Einkünfte in der Regel unterschiedlichen Personen zugeordnet werden. Mangels Typenzwangs sind Fruchtgenussvereinbarungen in den unterschiedlichsten Ausgestaltungsvarianten zu finden. Zur Sicherung der Abschreibung und in Anbetracht der fehlenden gesetzlichen Normierung der von der Verwaltungspraxis zugelassenen Substanzabgeltung bei Vorbehaltsfruchtgenussvereinbarungen könnte durch vertragliche Vereinbarung das Ziel verfolgt werden, dass der Fruchtgenussberechtigte die Stellung des wirtschaftlichen Eigentümers einnimmt und daher zur Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung berechtigt ist.

Dieser zweiteilige Beitrag fokussiert sich auf die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei Veräußerung einer mit Fruchtgenuss belasteten Immobilie im privaten Bereich. Dabei werden sowohl die Sicht des zivilrechtlichen Verkäufers als auch jene des Fruchtgenussberechtigten beleuchtet und die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen aufgezeigt. Im ersten Teil werden die steuerlichen Konsequenzen bei Veräußerung einer mit einem typischen Fruchtgenuss belasteten Immobilie erörtert, während im zweiten Teil der Fall diskutiert wird, in dem die Liegenschaft mit einem atypischen („erweiterten“) Fruchtgenuss (bei welchem das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet wird) belastet ist.

1. Sachverhalt



Ein Vater schenkt seiner Tochter im Jahr 2015 ein Zinshaus. Aufgrund seiner niedrigen Alterspension behält er sich auf Lebenszeit das Fruchtgenussrecht zurück. Der Fruchtgenussberechtigte (Vater) trägt alle im Zusammenhang mit der Liegenschaft anfallenden Aufwendungen. Ihm verbleibt somit bloß der Nettoertrag aus der Bewirtschaftung der dienenden Sache. Es wird die Annahme getroffen, dass der Vater sämtliche Voraussetzungen erfüllt, dass ihm die Einkunftsquelle zugerechnet wird. Die Zurechnung der Einkunftsquelle bei Vorbehaltsfruchtgenussvereinbarungen ist grundsätzlich unproblematisch.¹

Es wird die Annahme getroffen, dass mangels vertraglicher Ausgestaltung das wirtschaftliche Eigentum dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen ist. Zur Sicherstellung der steuerlichen Verwertbarkeit der Gebäudeabschreibung wird eine Substanzabgeltung² vertraglich geregelt. Zudem wird dem Vater ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingeräumt. Im Jahr 2025 beabsichtigt die Tochter das Zinshaus zu veräußern.

¹ EStR-WE 2018 Rz 113a; lediglich bei Zuwendungsfruchtgenussvereinbarungen werden für die Zurechnung der Einkunftsquelle beim Fruchtgenussberechtigten strenge Voraussetzungen verlangt: siehe bspw VwGH 15. 9. 2016, Ra 2014/15/0012; VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174; BFG 6. 3. 2017, RV/6100496/2011; BFG 10. 1. 2017, RV/1100056/2013.

² EStR-WE 2018 Rz 113a sowie UStR Rz 3.



2. Steuerliche Würdigung der Ausgangssituation

Ein typisches Fruchtgenussrecht ist eine Fruchtgenussvereinbarung, in der wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Eigentümer ident sind (wie im Sachverhalt der Fall). Bei einem atypischen Fruchtgenussrecht („erweitertes Fruchtgenussrecht“) hingegen erlangt der Fruchtgenussberechtigte das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude.³

Die Tochter wird durch die Schenkung der Liegenschaft zivilrechtliche Eigentümerin des Zinshauses. Aufgrund der faktisch zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer von Grundstücken vermittelt ein auf Lebenszeit eingeräumtes Nutzungsrecht grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum am Grund und Boden.⁴ Der nackte Grund und Boden ist der Tochter sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich zuzurechnen. Mangels vertraglicher Ausgestaltung verbleibt dem Fruchtgenussberechtigten (Vater) auch nicht das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude. Der Tochter ist daher sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich die bebaute Liegenschaft zur Gänze zuzurechnen. Da die Tochter als wirtschaftliche Eigentümerin des Gebäudes anzusehen ist und sie daher auch der Wertverzehr des Gebäudes trifft, ist sie zur Vornahme der Abschreibung berechtigt.⁵ Die lukrierten Einkünfte aus der Substanzabgeltung können in voller Höhe mit der Abschreibung verrechnet werden, wodurch sich bei der Tochter keine zusätzliche Steuerbelastung ergibt.

Dem Vater sind lediglich die Einkünfte aus der dienenden Sache zuzurechnen. Da eine typische Fruchtgenussvereinbarung getroffen und lediglich ein Belastungs- und Veräußerungsverbot vereinbart wurde, erlangt der Fruchtgenussberechtigte (Vater) nicht das wirtschaftliche Eigentum an der dienenden Sache. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot dient lediglich als Indiz für die Begründung von wirtschaftlichem Eigentum am Gebäude.⁶ Allerdings hat sich der Vater als Fruchtgenussberechtigter verpflichtet, an die Tochter als zivilrechtlichen Eigentümer eine Substanzabgeltung in Höhe der gesetzlichen Absetzung für Abnutzung zu leisten. Da es sich im Sachverhalt um ein Vorbehalts-

fruchtgenussrecht handelt, erlaubt es die Verwaltungspraxis, diese beim Vater steuermindernd zu berücksichtigen.⁷

Eine Veräußerung der Liegenschaft durch die zivilrechtliche Eigentümerin ist aufgrund des eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbot nur mit Zustimmung des Vaters zivilrechtlich zulässig. Aus Sicht des Vaters ergeben sich in diesem Zusammenhang grundsätzlich drei Möglichkeiten:⁸

- Entgeltliche oder unentgeltliche Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot;
- Entgeltliche oder unentgeltliche Aufgabe des Fruchtgenussrechts;
- Aufrechterhaltung der Fruchtgenussvereinbarung.

Fraglich in diesem Sachverhalt ist, wie die Ablösezahlungen für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot und/oder das typische Fruchtgenussrecht steuerlich zu behandeln sind und welche Anschaffungskosten abgesetzt werden können.

3. Ertragsteuerliche Konsequenzen der Tochter

3.1. Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggf Fruchtgenussrecht

Damit die Liegenschaft veräußert werden kann, muss der Vater auf sein Veräußerungs- und Belastungsverbot verzichten oder bei aufrechtem Verbot der Veräußerung zustimmen, obzwar er nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist. Der Vater kann unentgeltlich auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot verzichten oder dafür ein gesondertes Entgelt erhalten. Außerdem könnte er zusätzlich bereit sein, das Fruchtgenussrecht aufzugeben.

Das geleistete Entgelt für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot stellt seitens der Tochter uE nachträgliche Anschaffungskosten dar.⁹ Da die geleistete Ablösezahlung Aufwendungen für die Erlangung der vollständigen rechtlichen sowie wirtschaftlichen Verfügungsmacht (= Vollrecht an der Liegenschaft) darstellt, sind diese den Anschaffungskosten zuzurechnen.¹⁰

Ob es sich beim geleisteten Entgelt um eine Ablösezahlung für ein Wirtschaftsgut oder ein höchstpersönliches Recht handelt, ist für die Behandlung als nachträgliche Anschaffungskosten essentiell: Wird ein höchstpersönliches Recht (bspw Belastungs- und Veräußerungsverbot) abgelöst, ist ein angemessener Leistungsaustausch grundsätzlich nicht Voraussetzung.¹¹ Ein adäquater

3 Sofern man die Annahme trifft, dass Grund und Boden sowie Gebäude kein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen; siehe dazu *Bertl/Hirschler*, Einheitstheorie bei Grund und Boden sowie Gebäude im Unternehmens- und Steuerrecht, RWZ 2014, 12 (12); dies kann jedoch im Licht der aktuellen VwGH-Rechtsprechung wohl auch kritisch gesehen werden; siehe dazu umfassend *Dziurdz*, VwGH-Erkenntnis zur Zurückbehaltung von Grund und Boden weckt Zweifel an der Aufgabe der Einheitstheorie, ÖStZ 2018, 247.

4 EStR Rz 124; VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0123; VwGH 25. 6. 2014, 2010/13/0105; *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2015) 78; BFG 7. 4. 2015, RV/7100528/2011.

5 Zur Vornahme der Abschreibung ist nur der wirtschaftliche Eigentümer berechtigt, siehe VwGH 15. 3. 1988, 88/14/0009; VwGH 19. 4. 1988, 88/14/0062; VwGH 17. 9. 1986, 85/13/0015; VwGH 28. 11. 2002, 2001/13/0257; VwGH 6. 11. 1991, 91/13/0074; VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0042; kritisch *Lenneis*, AfA-Problematik bei Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses, AnWB 2017, 584.

6 EStR Rz 124; siehe ebenso für viele VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0021; siehe auch zur älteren Rechtsprechung, wo ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ausreichend zur Begründung des wirtschaftlichen Eigentums war: VwGH 14. 9. 1972, 54/72; VwGH, 7. 5. 1969, 1814/68; UFS 15. 2. 2005, RV/1019-L/04.

7 Jedoch beschränkt auf den Vorbehaltsfruchtgenuss: siehe EStR-WE 2018 Rz 113a; das BFG hat die Substanzabgeltung im Falle eines Zuwendungsfruchtgenussrechts verneint: BFG 24. 5. 2017, RV/3101092/2015 sowie RV/3101035/2014-RS1 (Revision anhängig).

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

9 Ebenso *Payer*, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts, SWK 2008, 75; aA *Novosel/Patloch*, Die entgeltliche Ablöse eines Veräußerungs- und Belastungsverbot, SWK 2016, 590.

10 Siehe bspw zur Ablösezahlung eines Wohnrechts: BFH 21. 7. 1992, IX R 14/89; BFH 15. 12. 1992, IX R 323/87; UFS 17. 10. 2003, RV/1960-W/02; VwGH 19. 9. 1989, 88/14/0174; OV, Ablöse eines Wohnrechts: nachträgliche Anschaffungskosten, RdW 1993, 231; *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG*¹⁰ § 30 Rz 53; siehe zum Fruchtgenussrecht: BFH 21. 7. 1992, IX R 72/90; siehe ebenso zur Rechtsmeinung des BMF: EStR Rz 6660.

11 VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0072; auch die Ablösezahlungen eines Wohngebrauchsrechts, welches ein höchstpersönliches Recht darstellt, wurde



Leistungsaustausch wird uE dennoch (va aus Fremdüblichkeitsaspekten) zu empfehlen sein.¹² Erfolgt hingegen die Ablöse eines Wirtschaftsguts (wie bspw eines Miet- oder Fruchtgenussrechts), wird für die Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit auf den Rechtsgehalt des geleisteten Entgelts abzustellen sein.¹³ Wird also neben dem Belastungs- und Veräußerungsverbot auch das Fruchtgenussrecht seitens des Fruchtgenussbestellers abgelöst, stellt auch dieses Entgelt – im Falle der Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts – nachträgliche Anschaffungskosten dar. Der Fruchtgenussbesteller erwirbt dadurch das Vollrecht an der Liegenschaft.

Der unentgeltliche Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot bzw des Fruchtgenussrechts stellt hingegen mangels Minderung der Leistungsfähigkeit des Fruchtgenussbelasteten keine nachträglichen Anschaffungskosten dar.¹⁴

3.2. Maßgebliche Anschaffungskosten

Da der Vater nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft anzusehen ist, liegt die wirtschaftliche sowie zivilrechtliche Verfügungsmacht zur Gänze bei der Tochter.

Die Fruchtgenussbestellerin (Tochter) hat im Falle der Schenkung gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG die Absetzung für Abnutzung des gesamten Mietobjektes des Rechtsvorgängers (Vater) fortzusetzen. Die im Zusammenhang mit dem unentgeltlichen Erwerb anfallenden Kosten sind nach § 20 EStG steuerlich unbeachtlich und erhöhen nicht die Anschaffungskosten. Dazu zählen Kosten wie bspw die Grunderwerbsteuer, Grundbucheintragungsgebühren oder etwaige Notariats- und Anwaltskosten.¹⁵

Die geleisteten Zahlungen für die Ablöse des Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggfs des Fruchtgenussrechts stellen hingegen nachträgliche Anschaffungskosten dar und wären daher im Rahmen eines geplanten Verkaufes bei der Veräußerungsgewinnermittlung grundsätzlich zu berücksichtigen.¹⁶ Die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggfs des Fruchtgenussrechts sind auf Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen. Im Hinblick auf die deutsche Rechtsprechung erscheint die Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte gerechtfertigt.¹⁷ Besteht bspw ein Fruchtgenussrecht nur an einzelnen Gebäudeteilen (in diesem Fall wäre wohl von einem Wohnrecht auszugehen), hat eine Aufteilung auf Grund und Boden bzw Gebäude zu unterbleiben.¹⁸ Ein zuvor unentgeltlicher Liegenschaftserwerb

schadet für die Aktivierung des Entgelts für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggf des Fruchtgenussrechts nicht.¹⁹ Handelt es sich hingegen um Altvermögen sind derartige Zahlungen bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 30 Abs 4 EStG nicht abzugsfähig.

Wird unentgeltlich auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot bzw das Vorbehaltsfruchtgenussrecht verzichtet, liegen wie oben beschrieben keine nachträglichen Anschaffungskosten vor.

Eine Aufteilung der Anschaffungskosten (bzw Buchwerte) zwischen Stammrecht (Immobilie) sowie Fruchtgenussrecht im Zuge der Übertragung unter Fruchtgenussvorbehalt ist uE nicht zulässig. Dies erscheint auch deshalb sachgerecht, da eine Aktivierung des unentgeltlich erworbenen Fruchtgenussrechts nach hA nicht zulässig ist. Die Tochter erhält zwar den unter Vorbehalt des Nutzungsrechts verminderten Vermögenswert, hat jedoch mangels Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts die Buchwerte des Rechtsvorgängers iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG ungekürzt fortzuführen.²⁰ Der Vorbehalt eines Fruchtgenussrechts wird auch nicht als Gegenleistung angesehen. Folglich kann er, selbst wenn der Wert des Fruchtgenussrechts mehr als 50 % des Verkehrswertes der Liegenschaft betragen würde, kein entgeltliches Rechtsgeschäft begründen.²¹

Einige Autoren²² sprechen sich für eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf Fruchtgenussrecht sowie Immobilie aus. Allerdings könnte man auch der Ansicht des BFH folgen, sodass bei einem Vorbehaltsfruchtgenuss der unentgeltliche Rechtsnachfolger die Buchwerte ungekürzt fortzuführen hat. Eine allfällige anteilige Minderung der Anschaffungskosten um das zurückbehaltene Fruchtgenussrecht ist nicht zulässig.²³ Da die deutsche und österreichische Rechtslage einander nahezu gleichen, erscheint es uE sachgerecht und durchaus vertretbar, die Schlussfolgerungen des jüngsten BFH-Urteils auf Fruchtgenussgestaltungen in Österreich zu übertragen.

Eine spätere Ablösezahlung für das Fruchtgenussrecht ist im Falle eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren. Das geleistete Entgelt führt in diesen Fällen jedoch zu keiner eigenständigen AfA-Reihe, sondern die Ablösezahlung ist auf Grund und Boden bzw Gebäude aufzuteilen und der auf das Gebäude entfallende Teil auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben.²⁴

In diesen Fällen ergibt sich daher ein gewisses Gestaltungspotential: Ist beabsichtigt, dass das Fruchtgenussrecht im Rah-

als Anschaffungskosten anerkannt: UFS 17. 10. 2003, RV/1960-W/02; VwGH 19. 9. 1989, 88/14/0174.

¹² Ebenso UFS 17. 10. 2003, RV/1960-W/02.

¹³ Voraussetzung für die Aktivierung ist, dass das Entgelt mehr als die Hälfte des Verkehrswertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.

¹⁴ Zum unentgeltlichen Erlöschen eines vorbehaltenen Wohnrechts siehe VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158; UFS 13. 12. 2012, RV/0092-K/11.

¹⁵ ESTR 6660.

¹⁶ Siehe ebenso: UFS 17. 10. 2003, RV/1960-W/02; EStR Rz 6660; BFH 21. 7. 1992, IX R 72/90; BMF, Ablöse des Vorbehaltsfruchtgenussrecht: Anschaffungsvorgang? RdW 1992, 193; ein Fruchtgenussrecht uE jedoch nur dann, wenn ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt.

¹⁷ BFH 21. 7. 1992, IX R 72/90; BFH 15. 1. 1985, IX R 81/83.

¹⁸ Die Ablösezahlung wäre zur Gänze auf das Gebäude zu aktivieren; BFH 1992, IX R 14/89.

¹⁹ EStR Rz 6660; *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹⁰ § 30 Rz 53; aA *Novosel/Patloch*, Die entgeltliche Ablöse eines Veräußerungs- und Belastungsverbot, SWK 2016, 590.

²⁰ Oder im Falle von Kapitalvermögen nach § 27a Abs 4 Z 1 EStG.

²¹ Ebenso *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung³ (2015) Rz 337.

²² Siehe diesbezüglich *Payer*, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjektes, SWK 2008, 75; *Wild*, Fruchtgenussrechte nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, RdW 2012, 490; *Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG § 31 Tz 120; *Lechner*, Beteiligungsausgliederungen durch Kapitalgesellschaften in Stiftungen, JBl 2003, 813; ebenso LfSt Bayern, Verfügung betr. ertragsteuerliche Behandlung einer entgeltlichen Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs beim Übernehmer, DStR 2011, 312.

²³ BFH 18. 11. 2014, IX R 49/13; siehe zu Kapitalvermögen: EStR Rz 6143b.

²⁴ Ebenso *Meyer/Ball*, Die entgeltliche Ablöse des Vorbehaltsnießbrauchs an Immobilien, DStR 2011, 1211.



men der Veräußerung abgelöst werden soll, ist aus steuerlicher Sicht eine Ablöse durch den Fruchtgenussbesteller zu empfehlen, da dieser die geleistete Zahlung im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung berücksichtigen kann. Der Steuereffekt würde somit in der Familie bleiben.²⁵ Löst hingegen der Käufer das Fruchtgenussrecht ab, besteht diese Möglichkeit nicht. Der Käufer der Liegenschaft kann das geleistete Entgelt im Falle eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts als Anschaffungskosten aktivieren.

4. Ertragsteuerliche Konsequenzen des Vaters

Für die steuerlichen Konsequenzen beim Vater ist zu unterscheiden, ob das Entgelt für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggfs für die Aufgabe des Fruchtgenussrechts geleistet wird.

4.1. Ablöse des Belastungs- und Veräußerungsverbots

Im Falle eines typischen Fruchtgenussrechts stellt die Ablösezahlung für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot Einkünfte iSd § 29 Z 3 EStG dar.²⁶ Der Fruchtgenussberechtigte (Vater) hat durch die Intabulation des Belastungs- und Veräußerungsverbot grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum an der dienenden Sache erlangt. Das Vermögen des Fruchtgenussberechtigten erfährt durch den Verzicht auf sein Belastungs- und Veräußerungsverbot keine Minderung. Da das Belastungs- und Veräußerungsverbot auch selbst kein Wirtschaftsgut darstellt, fällt die Ablösezahlung zur Gänze unter § 29 Z 3 EStG und ist gem § 33 EStG zu versteuern. Ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen, ist dabei grundsätzlich unerheblich.²⁷

Bei entgeltlicher Ablöse eines Belastungs- und Veräußerungsverbot ist jedoch äußerste Vorsicht geboten: Aufgrund der älteren Rechtsprechung des VwGH war es möglich, dass durch die bloße Intabulation des Belastungs- und Veräußerungsverbot das wirtschaftliche Eigentum (im Glauben) durch den Fruchtgenussberechtigten (Vater) begründet wurde. Die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot würde aufgrund der eintretenden Wertminderung beim Berechtigten unter § 30 EStG subsumiert werden können.²⁸ Die alleinige Intabulation des Belastungs- und Veräußerungsverbot kann jedoch aufgrund der jüngeren VwGH-Rechtsprechung nicht automatisch wirtschaftliches Eigentum begründen. Wird daher eine Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot geleistet und ist man nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ge-

blieben (oder im Falle des atypischen Zuwendungsfruchtgenussrechts geworden), ist die Ablösezahlung wohl nach § 29 Z 3 EStG steuerpflichtig.²⁹ Derartige Gestaltungen können daher umfangreiche steuerliche Konsequenzen auslösen. Eine Überprüfung der abgabenrechtlichen Auswirkung einer geplanten Ablösezahlung ist daher jedenfalls zu empfehlen.

4.2. Ablöse des Fruchtgenussrechts

Eine Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht ist – abgesehen von Spekulationsgeschäften iSd § 31 EStG – nur dann steuerpflichtig, wenn das Recht der *Ausübung nach* übertragen wird. In solchen Fällen bleibt das Fruchtgenussrecht des ursprünglichen Berechtigten bestehen. Die Einkünfte werden unter Einkünften aus Vermietung und Verpachtung subsumiert und unterliegen daher der Besteuerung nach § 28 Abs 1 Z 3 EStG. Die Ablösezahlung für die Aufgabe des Fruchtgenussrechts der *Substanz nach* unterliegt – abgesehen von Spekulationsgeschäften – grundsätzlich keiner Besteuerung.³⁰

Das BMF versucht im kürzlich veröffentlichten EStR-Wartungs-erlass 2018, die Steuerpflicht für die Ablösezahlung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts durch den Eigentümer auf eine andere Weise herbeizuführen:³¹ Wird auf ein Fruchtgenussrecht, das anlässlich der früheren Übertragung eines Wirtschaftsgutes vorbehalten wurde, entgeltlich zugunsten des Eigentümers verzichtet, stellt die Übertragung des Wirtschaftsgutes und der spätere Verzicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen einheitlichen Übertragungsvorgang dar. In der Gesamtbetrachtung liegt eine Veräußerung des (zuvor) übertragenen Vermögens vor. Das Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht ist als Veräußerungserlös für das übertragene Wirtschaftsgut einzustufen. Ein steuerpflichtiger Vorgang liegt jedoch nur dann vor, wenn zum einen ein Einkünftetatbestand (bpsw § 30 EStG) verwirklicht wird; zum anderen das Entgelt für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht inkl einer im Zuge der Übertragung des Wirtschaftsgutes geleisteten Zahlung mindestens 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Vermögens (keine Kürzung um den Wert des Fruchtgenussrechts) im Zeitpunkt des Verzichts übersteigt. Das BMF beruft sich für die Rechtfertigung seiner Rechtsauffassung auf eine VwGH-Entscheidung³² aus dem Jahre 2014 zur steuerlichen Behandlung der Ablösezahlung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts an einem Kapitalanteil.³³

Die Systematik des VwGH zur Ablösezahlung eines Vorbehaltsfruchtgenussrechts an einem Kapitalanteil lässt sich jedoch uE nicht mit derselben Begründung auf andere Einkünftetatbestände übertragen. Der VwGH nimmt zwar unabhängig eines sachlichen sowie zeitlichen Zusammenhangs zwischen Frucht-

25 Siehe ebenso zur Rechtsauffassung in Deutschland: Meyer/Ball, Die entgeltliche Ablöse des Vorbehaltsnießbrauchs an Immobilien, DStR 2011, 1211; Kessler/Mirbach, Grundstücksveräußerung unter Nießbrauchsvorbehalt zur Vermeidung eines Gewinns iSd § 23 EStG, DStR 2015, 926.

26 Siehe auch UFS 3. 8. 2005, RV/1299-W/04, bestätigt in VwGH 15. 12. 2010, 2005/13/0134; UFS 24. 10. 2007, RV/1328-W/07;

27 BFG 19. 1. 2017, RV/5100806/2015; UFS 22. 4. 2013, RV/0490-K/09; UFS 3. 4. 2008, RV/0046-W/08; VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0072.

28 Siehe im zweiten Teil dieses Beitrages.

29 Siehe dazu umfassend UFS 30. 7. 2003, RV/1847-W/02 sowie VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0021.

30 VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029; Erstinstanz: BFG 26. 1. 2016, RV/7104262/2014.

31 EStR-WE 2018, Rz 115a.

32 VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039.

33 Ebenso Bodis/Ebner, Ertragsteuerliche Auswirkungen der entgeltlichen Übertragung von Fruchtgenussrechten an Grundstücken, RdW 2017, 176 (178 f).



genusseinräumung und -ablöse stets einen einheitlichen Vorgang an, begründet dies jedoch auf Basis der Grundsätze der Besteuerung von Kapitalgesellschaften: Auf der ersten Ebene erfolgt die Besteuerung der Gewinne mit dem jeweiligen Körperschaftsteuersatz; auf Ebene zwei die Besteuerung an den Gesellschafter. Werden daher bspw Gewinne in der GmbH thesauriert, geht dies mit einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes einher. Die eingetretene Werterhöhung wird im Rahmen des Verkaufs ebenfalls einer Besteuerung unterworfen.

Es lässt sich insb aus dem Telos des § 31 EStG idF vor dem BBG 2011 ableiten, dass der Zweck dieser Bestimmung die Einmalbesteuerung thesaurierter Gewinne aus Körperschaften ist. Vom Veräußerungserlös sind daher nicht nur der Erlös für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, sondern auch das Entgelt für den Verzicht auf anlässlich der Übertragung vorbehaltene Rechte erfasst.³⁴

Eine sinnngemäße Anwendung dieses Judikats auf Fruchtgenussablösen an Liegenschaften lässt sich uE nicht ableiten. Der Wert des Fruchtgenussrechts an Liegenschaften entspricht grundsätzlich den zukünftigen Mieteinnahmen unter Berücksichtigung des jeweiligen Alters des Berechtigten. Im Vergleich zu Kapitalanteilen führt die Thesaurierung jedoch nicht zu einem direkten Anstieg des Verkehrswertes der Liegenschaft. Eine Analogie zur Entscheidung des VwGH betreffend Fruchtgenussablöse an Kapitalanteilen lässt sich entgegen der Ansicht des BMF sowie *Bodis/Ebner* nicht ableiten. Zudem hat der VwGH in seiner aktuellen Entscheidung³⁵ nicht auf das Urteil iZm Fruchtgenussablösen an Kapitalanteilen referenziert.³⁶ Wie die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer richtig anmerkt, würden die EStR dem jüngsten VwGH-Erkenntnis zuwiderlaufen.³⁷ Der BFH vertritt zudem in ständiger Rechtsprechung, dass die Einräumung und die Ablöse eines Fruchtgenussrechts grundsätzlich zwei selbstständige Rechtsgeschäfte bilden. Die Ablöse eines Fruchtgenussrechts hat auf die zuvor erfolgte Übertragung des fruchtgenussbelasteten Wirtschaftsgutes idR keinen Einfluss.³⁸ Der BFH nahm bspw bei einer Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht an einem Kapitalanteil innerhalb von zwei bzw zweieinhalb Jahren keinen einheitlichen Übertragungsvorgang an.³⁹ Auch das BFG vertritt im Bereich der Grunderwerbsteuer die Auffassung, dass bei Rechtsgeschäften, die im Abstand von 16 Monaten geschlossen werden, keineswegs mehr von einem engen zeitlichen Zusammenhang ausgegangen werden kann.⁴⁰

Demnach scheint es nicht gerechtfertigt zu sein, stets – unabhängig eines sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs – einen einheitlichen Übertragungsvorgang bei Ablösezahlung für ein Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft anzunehmen. Eine etwaige Steuerpflicht für die erhaltene Ablösezahlung für ein Frucht-

genussrecht wäre jedoch dann denkbar, wenn zwischen Übertragung des Wirtschaftsgutes und Ablösezahlung für das Fruchtgenussrecht ein sachlicher sowie zeitlicher Zusammenhang vorliegt. Eine Rückwirkung auf das abgeschlossene Rechtsgeschäft könnte bspw dann angenommen werden, wenn der Rechtsgrund für die später geleistete Zahlung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt war.⁴¹ In diesen Fällen erfolgt eine Zusammenschau der erhaltenen Entgelte für die Übertragung der Liegenschaft im Rahmen der Fruchtgenusseinräumung sowie für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht. Wird die Liegenschaft durch den Fruchtgenussbesteller veräußert und steht die Fruchtgenussablöse nicht in sachlichem sowie zeitlichem Zusammenhang mit der ursprünglichen Fruchtgenusseinräumung, kann grundsätzlich uE kein einheitlicher Rechtsvorgang angenommen werden.

Ein Teil der Literatur spricht sich für eine generelle Steuerpflicht für die Ablösezahlung eines Fruchtgenussrechts an einer Liegenschaft aus und subsumiert die Ablösezahlung unter § 28 EStG.⁴² Demgegenüber muss festgehalten werden, dass nach Judikatur des VwGH die entgeltliche Ablöse eines Fruchtgenussrechts durch den Eigentümer (bei einem endgültigen Verzicht auf dieses Recht) ausdrücklich nicht zu Einkünften nach § 28 Abs 1 EStG führt.⁴³

Wird im Zuge der Liegenschaftstransaktion ausdrücklich nicht nur auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot, sondern auch auf das Fruchtgenussrecht gegen Entgelt verzichtet, ist uE eine Aufteilung der Ablösezahlung vorzunehmen. Der auf das Fruchtgenussrecht entfallende Anteil ist nach Maßgabe des § 31 EStG zu besteuern und der auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot entfallende Teil nach § 29 Z 3 EStG.⁴⁴ Eine Aufteilung der Ablösezahlungen nach Verkehrswerten erscheint in diesen Fällen sachgerecht.

5. Praxisbeispiel

Für die Einleitung siehe Ausgangssachverhalt.⁴⁵ Die Anschaffungskosten des gesamten Zinshauses betragen € 1,8 Mio. Davon entfallen laut eines Gutachtens 60 % auf das Gebäude und 40 % auf Grund und Boden. Die Liegenschaft wird per Ende 2015 auf die Tochter übertragen. Die Inbetriebnahme erfolgt Anfang 2016.

³⁴ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039.

³⁵ VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029.

³⁶ Im dem Urteil zugrundeliegenden Sachverhalt lag jedoch ein Zuwendungsfruchtgenuss vor.

³⁷ KSW, Stellungnahme zum Entwurf des EStR Wartungserlasses 2018, 3.

³⁸ BFH 18. 11. 2014, IX R 49/13 unter Verweis auf BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04; VFH 25. 11. 1992, X R 34/89.

³⁹ BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04; BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04.

⁴⁰ BFG 31. 8. 2015, RV/3100571/2015.

⁴¹ BFH 19. 8. 2003, VIII R 67/02; BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04; BFH 13. 10. 2015, IX R 43/14; BFH, 4. 10. 2016, IX R 8/15; BFH, 23. 5. 2012, IX R 32/11.

⁴² *Beiser*, Vermietung, Fruchtgenuss und Baurecht im Licht der Markteinkommenserzielung – Wem sind welche Einkünfte zuzurechnen?, ÖStZ 2017, 588 (591).

⁴³ VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029; VwGH 26. 7. 2017, Ra 2015/13/0029; siehe ebenso *Fuchs*, Fruchtgenussablöse, Vermietungseinkünfte, Jus-Extra 2017 Heft vom 1. 6. 2017; *Zorn*, VwGH: Übertragung des Fruchtgenussrechts der Ausübung oder der Substanz nach, RdW 2017, 329; *Fuhrmann*, Entgelt (Ablösezahlung) für Verzicht auf – höchstpersönliches – Wohnungsgebrauchsrecht ist gem § 29 Z 3 EStG 1988 zu versteuern, immolex 2017, 257; *Rampitsch/Auer*, Einkommensteuerliche Behandlung der Übertragung eines Fruchtgenussrechts, ecolex 2017, 805; *Leyrer*, Entgeltliche Ablöse von Fruchtgenussrechten im außerbetrieblichen Bereich, SWK 2017, 877; *Kirchmayr/Achatz*, Zum vorbehaltenen Fruchtgenuss, taxlex 2018, 33.

⁴⁴ Im Ergebnis ebenso: UFS 3. 4. 2008, RV/0046-W/08.

⁴⁵ Zahlen entnommen aus *Novosel/Patloch*, Die entgeltliche Ablöse eines Veräußerungs- und Belastungsverbots, SWK 2016, 590, um die unterschiedliche Rechtsauffassung darzulegen; grunderwerbsteuerliche Aspekte werden außer Acht gelassen!



Im Jahr 2025 wird die Liegenschaft unter Zustimmung des Vaters und Aufgabe des Fruchtgenussrechts veräußert. Der Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräußerung beträgt in Summe € 2,8 Mio. Der Restbuchwert beträgt im Zeitpunkt der Veräußerung € 1.638.000 (€ 1,8 Mio abzüglich der laufenden Abschreibung).⁴⁶ Als Ablösezahlung für den Vater werden insgesamt € 800.000 vereinbart. Der Verkehrswert des Fruchtgenussrechts beträgt € 900.000 bzw. jener des Belastungs- und Veräußerungsverbot im Zeitpunkt der Veräußerung € 300.000. Die Ablösezahlung wird nachweislich von der Tochter und nicht vom Käufer getragen.

Die Tochter ist wirtschaftliche Eigentümerin der gesamten Liegenschaft. Ihr ist der gesamte Veräußerungserlös zuzurechnen. Als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin kann sie den Buchwert für die gesamte Liegenschaft ansetzen. Allfällige von der Fruchtgenussbelasteten getätigte Zahlungen für die Aufgabe des Fruchtgenussrechts bzw. ggf. eines Belastungs- und Veräußerungsverbot sind als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen und mindern folglich den Veräußerungsgewinn.⁴⁷

Die Ablösezahlung an den Vater ist uE in Anlehnung an die Rechtsprechung des VwGH⁴⁸ nach der Verhältnismethode zu ermitteln: Der Anteil des Wertes des Fruchtgenussrechts am Verkehrswert (VW) der gesamten Ablösezahlung beträgt 75 % (VW Fruchtgenuss = € 900.000/VW Fruchtgenuss + Belastungs- und Veräußerungsverbot = € 1.200.000). Auf das Fruchtgenussrecht entfällt demnach ein Anteil in Höhe von € 600.000 (Ablösezahlung gesamt € 800.000 x 75%). Die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot beträgt € 200.000 (€ 800.000 x 25%).

Die Ablösezahlung an den Vater ist als nachträgliche Anschaffungskosten zu qualifizieren und demnach bei der Tochter zu aktivieren, da das Entgelt die Hälfte des Verkehrswertes des übertragenen Wirtschaftsgutes (Fruchtgenussrechts) übersteigt (Wertäquivalenz: 66,66%)⁴⁹ und daher ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt. Hingegen ist für die Abschlagszahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot grundsätzlich keine Wertäquivalenz zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich.

Der Veräußerungsgewinn der Tochter ermittelt sich wie folgt:⁵⁰

Veräußerungserlös	2.800.000,00
Buchwert	- 1.638.000,00
Ablösezahlung an den Vater	- 800.000,00
Veräußerungsgewinn nach § 30 EStG	362.000,00
Steuer gem § 30 Abs 3 EStG	- 108.600,00 (362.000 x 30%)

⁴⁶ Investitionen wurden annahmegemäß nicht getätigt.

⁴⁷ In diesen Fällen ist jedoch Folgendes zu beachten: Ob es sich beim geleisteten Entgelt um eine Ablösezahlung für ein Wirtschaftsgut oder ein höchstpersönliches Recht handelt, ist für die Behandlung als nachträgliche Anschaffungskosten zu unterscheiden: Wird ein höchstpersönliches Recht abgelöst, ist ein angemessener Leistungsaustausch nicht Voraussetzung.

⁴⁸ VwGH 19. 12. 2013, 2012/15/0033; VwGH 16. 9. 2015, Ro 2014/13/0008.

⁴⁹ Anteil am Veräußerungserlös € 600.000/Verkehrswert des Fruchtgenussrechts € 900.000.

⁵⁰ Etwaige Kosten, die im Rahmen der Veräußerung anfallen, werden vernachlässigt.

Der Vater ist weder zivilrechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft, wodurch er keinen Teil des Verkaufserlöses der Steuer unterwerfen muss. Jedoch unterliegt ggf. das erhaltene Entgelt für die Ablöse des Fruchtgenussrechts sowie des Belastungs- und Veräußerungsverbot einer Besteuerung. Zunächst ist eine Aufteilung des erhaltenen Entgelts vorzunehmen:

Hinsichtlich der Besteuerung des erhaltenen Entgelts ist zu differenzieren: Der Teil der Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot (€ 200.000) ist als sonstige Leistung unter § 29 Z 3 EStG zu subsumieren. Das erhaltene Entgelt unterliegt dem progressiven Tarif gem § 33 EStG. Die entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts (€ 600.000) ist gem § 31 zu besteuern. Im vorliegenden Fall ist allerdings das entscheidende Kriterium der Jahresfrist gem § 31 Abs 1 nicht erfüllt, wodurch dieser Teil der Ablösezahlung beim Vater kein steuerpflichtiges Einkommen darstellt. Außerdem wäre innerhalb der Jahresfrist der Tatbestand des § 31 EStG mangels Anschaffungsvorgang nicht verwirklicht.

Die Ablösezahlung für den Fruchtgenuss sowie das Belastungs- und Veräußerungsverbot ist beim Vater steuerlich wie folgt zu behandeln:

Gesamte Ablösezahlung	800.000,00
davon Belastungs- und Veräußerungsverbot	200.000,00
davon Fruchtgenussrecht	600.000,00
Steuerpflichtige Einkünfte	200.000,00
Steuer gem § 33 EStG*	87.880,00

* unter Vernachlässigung etwaiger sonstiger Einkünfte

Wird im Rahmen des Verkaufes nicht auf das Fruchtgenussrecht verzichtet, stellt die Übernahme keine Gegenleistung seitens des Erwerbers dar.⁵¹ Lediglich, wenn von den damaligen Vertragsparteien ausdrücklich ein obligatorisches Fruchtgenussrecht vereinbart wurde, wäre die Übernahme des obligatorischen Fruchtgenussrechts als Gegenleistung einzustufen.

⁵¹ Siehe ebenso EStR, Rz 6624; BMF-Grundstücksinfo 2014, Kapitel 3.1.5; BFH 28. 7. 1981, VIII R 124/76; ebenso stellt ein vorbehaltenes Wohnrecht keine Gegenleistung dar: VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158.



Der Autor:

Patrick Leyrer, MSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) der WU sowie WT-Berufsanwärter bei der BDO Austria GmbH in Wien.

lesen.lexisnexis.at/autor/Leyrer/Patrick



Der Autor:

Stefan Frank, MSc ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) der WU sowie WT-Berufsanwärter bei der PKF Österreicher-Staribacher Wirtschaftsprüfung GmbH in Wien.

lesen.lexisnexis.at/autor/Frank/Stefan

Foto: Arnon Barbara

Foto: Jürgen Angele/WUtu