



ART.-NR.: 682

# STEUERRECHT AKTUELL

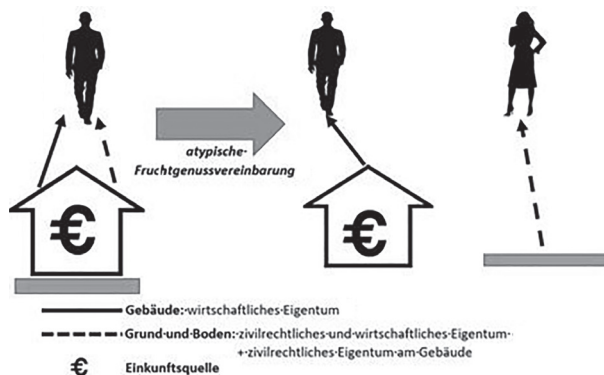
Patrick Leyrer, MSc (WU)/Stefan Frank, MSc (WU)

## Veräußerung fruchtgenussbelasteter Privatimmobilien (Teil 2): atypische Fruchtgenussvereinbarung

» ÖStZ 2018/682

Im ersten Teil dieses Beitrags, erschienen in ÖStZ 2018/630, wurden die ertragsteuerlichen Konsequenzen bei der Veräußerung einer mit einem typischen Fruchtgenuss belasteten Immobilie im privaten Bereich erörtert. Im Nachfolgenden wird jene Fallkonstellation diskutiert, in der die Liegenschaft mit einem atypischen („erweiterten“) Fruchtgenussrecht 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. Mangels Gesetzgebung und der daraus resultierenden Rechtsunsicherheit im Zusammenhang mit der Leistung einer Substanzabgeltung wurden zur Sicherstellung der steuerlichen Verwertbarkeit der Gebäudeabschreibung die vertraglichen Vereinbarungen im Fruchtgenussbestellungsvertrag derart gestaltet, dass dem Fruchtgenussberechtigten das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude verbleibt.<sup>1</sup> Eine Koppelung einer etwaigen Ablösezahlung für die Aufgabe des Belastungs-

<sup>1</sup> Siehe diesbezüglich auch *Malainer/Staribacher*, Liegenschaftsschenkung und Fruchtgenuss – Achtung vor einkommensteuerlichen Fallstricken! *immolx* 2015, 243; *Leyrer*, Wirtschaftliches Eigentum bei Fruchtgenussvereinbarungen an Liegenschaften, *taxlex* 2017, 108; *Novosel*, Wirtschaftliches Eigentum und Absetzung für Abnutzung bei Fruchtgenussrechten an übertragenen Immobilien – Vorbehaltsfruchtgenuss, *ÖStZ* 2015, 13; zu den Voraussetzungen siehe ebenso *VwGH* 19. 10. 2016, *Ra* 2014/15/0039; *VwGH* 12. 12. 2007, 2006/15/0123; *VwGH* 25. 6. 2014, 2010/13/0105.

Veräußerungsverbot am Zuwachs der seit Fruchtgenusserräumung angewachsenen stillen Reserven am Gebäude – wie von *Malainer/Staribacher*<sup>2</sup> vorgeschlagen – wäre uE eine sachgerechte Lösung. Eine nachteilige steuerliche Konsequenz durch diese vertragliche Vereinbarung ergibt sich entgegen anderer Literaturmeinung, uE nicht.<sup>3</sup> Im Jahr 2025 beabsichtigt die Tochter als zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft, das Zinshaus zu veräußern.

Im Gegensatz zum ersten Teil des Beitrags wird davon ausgegangen, dass die vom VwGH entwickelten Grundsätze zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude erfüllt sind.

### 2. Steuerliche Würdigung der Ausgangssituation

Ein typisches Fruchtgenussrecht ist eine Fruchtgenussvereinbarung, in der der Fruchtgenussbesteller wirtschaftlicher Eigentümer am Gebäude verbleibt (Zuwendungsfruchtgenuss) oder er dieses erlangt (Vorbehaltsfruchtgenuss). Bei einem atypischen Fruchtgenussrecht („erweitertes Fruchtgenussrecht“) verbleibt (bzw erlangt) hingegen dem Fruchtgenussberechtigten das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude (wie in unserem Sachverhalt der Fall).

Die Tochter wird durch die Schenkung der Liegenschaft zivilrechtliche Eigentümerin des Zinshauses. Aufgrund der zeitlich unbegrenzten Nutzungsdauer von Grundstücken vermittelt ein auf Lebenszeit eingeräumtes Nutzungsrecht grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum am Grund und Boden.<sup>4</sup> Der nackte Grund und Boden ist der Tochter sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich zuzurechnen.<sup>5</sup>

Das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude verbleibt durch vertragliche Ausgestaltung hingegen beim Fruchtgenussberechtigten (Vater). Dem Vater sind daher sowohl das wirtschaftliche

<sup>2</sup> *Malainer/Staribacher*, Liegenschaftsschenkung und Fruchtgenuss – Achtung vor einkommensteuerlichen Fallstricken! *immolx* 2015, 243.  
<sup>3</sup> *AA Novosel/Patloch*, Die entgeltliche Ablöse eines Veräußerungs- und Belastungsverbot, *SWK* 2016, 590.  
<sup>4</sup> *VwGH* 12. 12. 2007, 2006/15/0123; *VwGH* 25. 6. 2014, 2010/13/0105; *EstR*, Rz 124; siehe auch *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften (2015) 78; *BFG* 7. 4. 2015, *RV/7100528/2011*.  
<sup>5</sup> Unter der Annahme, 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 Lichte der aktuellen *VwGH*-Rechtsprechung wohl auch kritisch gesehen werden; siehe dazu *Dziurdz*, *VwGH*-Erkenntnis zur Zurückbehaltung von Grund und Boden weckt Zweifel an der Aufgabe der Einheitstheorie, *ÖStZ* 2018, 247.



Eigentum am Gebäude als auch die Einkünfte aus der dienenden Sache zuzurechnen. Da der Vater als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes anzusehen ist und ihm daher auch der Wertverzehr des Gebäudes trifft, ist er zur Vornahme der Abschreibung vom Gebäude berechtigt.<sup>6</sup>

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 im Falle einer Veräußerung grundsätzlich drei Möglichkeiten:<sup>7</sup>

- Entgeltliche oder unentgeltliche Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot; da jedoch die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot an der anteiligen Partizipation an den stillen Reserven geknüpft ist, kommt eine unentgeltliche Aufgabe in diesem Szenario grundsätzlich nicht in Betracht.
  - Entgeltliche oder unentgeltliche Aufgabe des Fruchtgenussrechts
  - Aufrechterhaltung der Fruchtgenussvereinbarung
- Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie die Ablösezahlungen für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggf das (atypische) Fruchtgenussrecht steuerlich zu behandeln sind und welche Anschaffungskosten abgesetzt werden können.

### 3. Ertragsteuerliche Konsequenzen iZm der Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggf Fruchtgenussrechts

Damit die Liegenschaft zivilrechtlich veräußert werden kann, muss der Vater auf sein Veräußerungs- und Belastungsverbot verzichten oder bei aufrechter Verbot der Veräußerung zustimmen. Der Vater kann unentgeltlich auf sein Recht verzichten oder dafür ein gesondertes Entgelt erhalten. Da jedoch vertraglich festgelegt wurde (ua um das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude zu begründen), dass der Vater im Falle der Veräußerung des Grundstücks (bzw Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot) anteilig am Zuwachs der stillen Reserven beteiligt ist, ist im Ausgangssachverhalt von einem entgeltlichen Verzicht auszugehen.<sup>8</sup>

Da eine atypische Fruchtgenussvereinbarung getroffen wurde, in der das wirtschaftliche Eigentum des Gebäudes dem Fruchtgenussberechtigten verbleibt, ist zu unterscheiden, ob die Abgeltungszahlung im Rahmen der Veräußerung geleistet wird oder der Vater zeitlich vorgelagert auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot verzichtet.

Im Rahmen des Verkaufs ist eine Differenzierung zwischen der Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot bzw

des Fruchtgenussrechts grundsätzlich nicht vorzunehmen, da beide Zahlungen für die Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude geleistet werden. In diesem Fall findet eine Veräußerung der bebauten Liegenschaft durch die beiden wirtschaftlichen Eigentümer<sup>9</sup> iSd § 30 EStG statt, wobei sich die Einkünftezurechnung nach den allgemeinen Grundsätzen richtet: Die Zurechnung von vermögensgebundenen Einkünften erfolgt nach dem wirtschaftlichen Eigentum des zugrundeliegenden Wirtschaftsgutes.<sup>10</sup> Da im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft der Fruchtgenussberechtigte (Vater) wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist, hat dieser den auf das Gebäude entfallenden Teil des Veräußerungserlöses zu besteuern. Wird die vertragliche Ablösezahlung von der Fruchtgenussbestellerin (Tochter) an den Fruchtgenussberechtigten (Vater) geleistet, stellt diese lediglich eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar. Die wirtschaftlichen Eigentümer des bebauten Grundstücks treffen lediglich eine Vorausverfügung, was mit der Einnahme aus der Veräußerung der bebauten Liegenschaft zu geschehen hat. Hierbei handelt sich um eine Maßnahme der Einkommensverwendung.<sup>11</sup>

Eine differenzierte Betrachtung erscheint jedoch dann geboten, wenn das Belastungs- und Veräußerungsverbot bzw das Fruchtgenussrecht sachlich und zeitlich vor der Grundstücksveräußerung abgelöst wird. In diesem Fall handelt es sich beim Verkauf der Liegenschaft und der Ablöse des Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggf des Fruchtgenussrechts in der Regel um zwei getrennte, auf selbstständigen Willensentscheidungen der Beteiligten beruhende Rechtsgeschäfte.<sup>12</sup>

Im ersten Schritt ist also zu klären, unter welchen Bedingungen ein getrenntes Rechtsgeschäft vorliegt: Die beiden Bedingungen (sachlicher sowie zeitlicher Zusammenhang), die ein einheitliches Rechtsgeschäft rechtfertigen können, sind kumulativ zu erfüllen.<sup>13</sup> Während ein sachlicher Zusammenhang grundsätzlich relativ einfach (ua anhand der Verträge) konstituiert werden kann, gilt es die Frage zu klären, innerhalb eines welchen Zeitraums ein einheitlicher Rechtsvorgang vorliegt. Es existiert kein starrer Mindestzeitraum, innerhalb dessen eine Zusammenschau sachlich zusammenhängender Rechtsvorgänge zu erfolgen hat – es ist daher stets eine Einzelfallbeurteilung vorzunehmen. Der BFH nahm bspw bei zwei Rechtsgeschäften innerhalb von zwei<sup>14</sup> bzw zweieinhalb<sup>15</sup> Jahren keine wirtschaftliche Einheit der beiden Rechtsvorgänge an. Im Bereich der Grunderwerbsteuer vertritt das BFG<sup>16</sup> die Auf-

6 Zur Vornahme der Abschreibung ist nach Ansicht des VwGH nur der wirtschaftliche Eigentümer berechtigt, siehe VwGH 17. 9. 1986, 85/13/0015 mwN; kritisch *Lenneis*, AfA-Problematik bei Schenkung unter Vorbehalt des Fruchtgenusses, AnwBl 2017, 584.  
7 *Payer*, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts, SWK 2008, 75.  
8 Aufgrund der Koppelung der Abgeltungszahlung für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot in Höhe des Zuwachses der stillen Reserven seit Fruchtgenusseinräumung.

9 Fruchtgenussbestellerin ist wirtschaftliche Eigentümerin des Grund und Bodens; Fruchtgenussberechtigter ist wirtschaftlicher Eigentümer am Gebäude.  
10 Ebenso BFG 30. 1. 2017, RV/3100195/2014, zur Zurechnung der Einkünfte aus einer Liegenschaftsveräußerung; *Laudacher*, EStG<sup>1</sup>, § 2 Rz 35; *Lechner*, Die Bedeutung des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Einkünften in FS Gerold Stoll (2005) 55 f; *Tanzer*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT III/1 (2003) 14 ff.  
11 Im Ergebnis ebneso BFG 30. 1. 2017, RV/3100195/2014.  
12 BFH 4. 6. 1996, IX R 37/94; 6. 7. 1993, IX R 112/88; 21. 7. 1992, IX R 14/89; 21. 7. 1992, IX R 72/90.  
13 VwGH 22. 5. 1980, 714/79; BFG 31. 8. 2015, RV/3100571/2015.  
14 BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04.  
15 BFH 18. 11. 2014, IX R 49/13.  
16 BFG 31. 8. 2015, RV/3100571/2015.



fassung, dass bei Rechtsgeschäften, die im Abstand von 16 Monaten geschlossen werden, keineswegs mehr von einem engen zeitlichen Zusammenhang ausgegangen werden kann. Ein einheitliches Rechtsgeschäft wird jedoch dann anzunehmen sein, wenn der Rechtsgrund für die später geleistete Ablösezahlung bereits im ursprünglichen Rechtsgeschäft angelegen ist.<sup>17</sup> Im vorliegenden Sachverhalt wird ein sachlicher sowie zeitlicher Zusammenhang lediglich dann vorliegen, wenn die Verkaufsentscheidung vor der Ablösung des Belastungs- und Veräußerungsverbot bzw des Fruchtgenussrechts getroffen wurde und die zu leistende Ablösezahlung lediglich Ausfluss der getroffenen Entscheidung ist.

Liegt ein von der Liegenschaftsveräußerung getrenntes Rechtsgeschäft vor, kann die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot bei entsprechender Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts ebenfalls eine Besteuerung gem § 30 EStG auslösen, da durch den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot wirtschaftliches Eigentum am Gebäude aufgegeben wird.

*Novosel/Patloch*<sup>18</sup> subsumieren die Ablösezahlung für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot bei atypischen Fruchtgenussvereinbarungen beim Fruchtgenussberechtigten (Vater) jedenfalls unter die sonstigen Einkünfte nach § 29 Z 3 EStG und negieren somit die Anwendbarkeit von § 30 EStG. Dieser Rechtsansicht ist entgegenzuhalten:

#### ■ Wahrer wirtschaftlicher Gehalt der Ablösezahlung

Zutreffend ist die Annahme, dass sich die Fruchtgenussbestellerin (Tochter) zur Leistung einer Ablösezahlung in Höhe der anteiligen stillen Reserven verpflichtet hat. Die zivilrechtliche Verknüpfung des Belastungs- und Veräußerungsverbot mit den stillen Reserven kann jedoch uE nicht zur steuerlichen Beurteilung der Ablösezahlung herangezogen werden. Das Steuerrecht ist von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. Für abgabenrechtliche Fragen ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die zivilrechtliche Erscheinungsform eines Sachverhalts maßgebend – es überwiegen also die wirtschaftlichen Anknüpfungspunkte.<sup>19</sup>

Die alleinige Verknüpfung des Belastungs- und Veräußerungsverbot am Zuwachs an den stillen Reserven kann nicht für Kategorisierung der Einkunftsart herangezogen werden. Zutreffend ist die Annahme, dass die Ablösezahlung zivilrechtlich für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbot geleistet wurde. Wirtschaftlich betrachtet wird diese jedoch für den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot und somit für die Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude und – je nach Einzelfall – für den Verzicht auf das Fruchtgenussrecht geleistet.

Selbst wenn man der Argumentation von *Novosel/Patloch* folgen würde und die Übertragung als zwei unterschiedliche Rechtsgeschäfte einstuft, nämlich die unentgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums einerseits und den in der juristischen Sekunde darauffolgenden entgeltlichen Verzicht auf

das Belastungs- und Veräußerungsverbot andererseits, ist wiederum die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 BAO zu beachten. Getrennt abgeschlossene Verträge sind als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und zwischen den Verträgen ein enger sachlicher sowie zeitlicher Zusammenhang besteht.<sup>20</sup> Ein derartiger sachlicher sowie zeitlicher Zusammenhang wird im Falle des entgeltlichen Verzichts auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot im Rahmen der Veräußerung grundsätzlich gegeben sein. Der Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot und die damit einhergehende Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude ist uE selbst bei Abschluss getrennter Verträge als einheitlicher Rechtsvorgang einzustufen.

#### ■ Ablösezahlung für den Ausgleich einer eingetretenen Wertminderung

Das Belastungs- und Veräußerungsverbot stellt neben der Partizipation an den stillen Reserven eine essentielle Voraussetzung für das Erlangen des wirtschaftlichen Eigentums dar. Es handelt sich zwar um keine hinreichende Bedingung, jedoch um eine zwingende Voraussetzung für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums.<sup>21</sup> Das eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot dient in der Regel als Sicherungsinstrument für die Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums und stellt eine rechtliche Nebensache dar.<sup>22</sup> Im Zweifel ist der Sachverhalt nach dem offensichtlichen Parteiwillen zu untersuchen. Wird bspw das Belastungs- und Veräußerungsverbot im Rahmen der Fruchtgenussbestellung vereinbart, ist dies ein Hinweis auf die rechtliche Nebensache des Belastungs- und Veräußerungsverbot.<sup>23</sup>

Die Besteuerung von privatem Vermögen erfolgt nur ausnahmsweise bei Vorliegen der Tatbestände des §§ 30, 31 sowie 27 EStG.<sup>24</sup> Der VwGH<sup>25</sup> hält ausdrücklich fest, dass „Veräußerung von Vermögensgegenständen bzw. die einem Veräußerungsvorgang gleichzuhaltende Vermögensumschichtung nicht auch als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG angesehen werden kann“. Somit kann eine etwaige Ablösezahlung lediglich unter Einkünfte gem § 29 Z 3 EStG subsumiert werden, wenn der Empfänger keine Vermögensminderung erfährt.

Die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot wird deshalb geleistet, damit der Fruchtgenussbesteller die

<sup>17</sup> BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04.

<sup>18</sup> *Novosel/Patloch*, Die entgeltliche Ablöse eines Veräußerungs- und Belastungsverbot, SWK 2016, 590.

<sup>19</sup> *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 21 Rz 14.

<sup>20</sup> VwGH 22. 5. 1980, 714/79; VwGH 16. 10. 2003, 2003/16/0126; ebenso in deutscher Judikatur BFH 13. 12. 1995, X R 261/93.

<sup>21</sup> Ebenso UFS 26. 6. 2013, RV/1359-W/13; 9. 3. 2007, RV/1267-W/05 unter Verweis auf VwGH 25. 1. 2006, 2002/13/0042.

<sup>22</sup> Bspw wird auch im Rahmen von Einbringungen von Grundstücken das Fruchtgenussrecht als Vehikel zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude genutzt; siehe in diesem Zusammenhang BFG 26. 8. 2014, RV/7101318/2012; 3. 3. 2015, RV/5101241/2012; 7. 1. 2015, RV/5101242/2012; 4. 5. 2017, RV/1100435/2014; UmgrStR: Rz 694b bzw 1240; *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, Einbringung unter Zurückbehaltung des nackten Grund und Bodens, Servitutentgelt für die Dienstbarkeit keine schädliche Gegenleistung, BFGjournal 2014, 454.

<sup>23</sup> Ebenso *Payer*, Verkauf eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mietobjekts, SWK 2008, 75; der jedoch von einer Nebenabrede des Belastungs- und Veräußerungsverbot vom Fruchtgenussrecht ausgeht.

<sup>24</sup> UFS 22. 4. 2013, RV/0490-K/09; VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0003; VwGH 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0067.

<sup>25</sup> VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0003; zuletzt VwGH 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0067.



Liegenschaft auch zivilrechtlich veräußern kann. Eine Ablösezahlung für ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ist nur dann unter § 29 Z 3 EStG zu subsumieren, wenn der Zahlungsempfänger dadurch keine Vermögensminderung erfährt. Gerade diese Vermögensminderung tritt durch die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots ein. Der Fruchtgenussbesteller gibt durch den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude auf.

Das Belastungs- und Veräußerungsverbot stellt uE neben der Partizipation an den stillen Reserven eine essentielle Voraussetzung für das Erlangen des wirtschaftlichen Eigentums dar. Es handelt sich zwar um keine hinreichende Bedingung, jedoch um eine zwingende Voraussetzung für die Begründung des wirtschaftlichen Eigentums. Die Ablösezahlung stellt daher einen Ausgleich für eine Minderung des Vermögenswertes dar.<sup>26</sup> Als Gegenleistung gibt der Vater das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude auf. Das Belastungs- und Veräußerungsverbot ist, wie zuvor erläutert, lediglich ein Instrumentarium zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums.

Es ist zutreffend, dass die Ablösezahlung in das äußere Erscheinungsbild der Ablöse für das Belastungs- und Veräußerungsverbot gekleidet ist. Aus steuerlicher Sicht handelt es sich jedoch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise um eine Zahlung für die Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude.<sup>27</sup> Eine Veräußerung bzw. ein veräußerungsähnlicher Vorgang liegt dann vor, wenn die Zahlung als Entgelt für die endgültige Aufgabe eines Vermögenswertes in seiner Substanz anzusehen ist.<sup>28</sup>

Im gegenständlichen Fall widerfährt dem Fruchtgenussberechtigten Vater durch die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots eine Minderung in der Vermögenssubstanz (Verlust des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude).<sup>29</sup> Lediglich in Fällen, in denen das Vermögen in seiner Substanz ungeschmälert bleibt, liegt eine Leistung nach § 29 Z 3 EStG vor.<sup>30</sup> Denkbar wäre eine Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG also nur dann, wenn man das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude nach Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots weiterhin dem Vater zuordnet, da in diesem Fall durch die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots keine Vermögensminderung eintritt. Dies ist jedoch uE in Anbetracht der strengen VwGH-Judikatur zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums nicht zutreffend. Demnach ist durch den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsver-

bot ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens übertragen und eine Besteuerung lediglich nach § 30 EStG denkbar.<sup>31</sup>

Dieses Ergebnis entspricht in der Gesamtbetrachtung der Entscheidung des UFS vom 30. 7. 2003 (RV/1847-W/02) im Falle eines Zuwendungsfruchtgenussrechts. In diesem Sachverhalt wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Fruchtgenussberechtigten (wäre im Sachverhalt der Vater) eingeräumt. Der UFS rechnete das wirtschaftliche Eigentum durch Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots dem Fruchtgenussberechtigten (Vater) zu. Der Fruchtgenussberechtigte erhielt für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots eine Ausgleichszahlung. Da dieser jedoch als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen wurde (= atypische Fruchtgenussvereinbarung), wurde die Ablösezahlung für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots nicht als sonstige Einkünfte, sondern gemäß damaliger Rechtslage als Spekulationseinkünfte besteuert. Eine Subsumtion unter § 29 Z 3 EStG schied deshalb aus, da kein höchstpersönliches Recht, sondern – durch Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot – das wirtschaftliche Eigentum aufgegeben wurde. In der Folgeentscheidung hob der VwGH<sup>32</sup> dieses Urteil mit der Begründung auf, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht dem Fruchtgenussberechtigten (Vater), sondern der Fruchtgenussbestellerin (Tochter) zugerechnet wird (= typische Fruchtgenussvereinbarung). Es erfolgte daher eine Umqualifizierung des Fruchtgenussrechts als typisches Fruchtgenussrecht mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen. Dieser Fall wurde im ersten Teil dieses Beitrages diskutiert.

#### ■ Besteuerung des Veräußerungserlöses durch den wirtschaftlichen Eigentümer

Erfolgt die Ablöse des Belastungs- und Veräußerungsverbots und ggf. des Fruchtgenussrechts im Zusammenhang mit der Liegenschaftsveräußerung, hat der wirtschaftliche Eigentümer der Liegenschaft den Veräußerungsgewinn zu besteuern. Die Zurechnung von vermögensgebundenen Einkünften erfolgt nach dem wirtschaftlichen Eigentum des zugrundeliegenden Wirtschaftsgutes.<sup>33</sup> Da im Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft der Fruchtgenussberechtigte (Vater) wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist, hat auch dieser den auf das Gebäude entfallenden Teil des Veräußerungserlöses zu besteuern. Dies müsste sinngemäß auch dann gelten, wenn zeitnah vom Vater auf das wirtschaftliche Eigentum verzichtet wird, da getrennt abgeschlossene Verträge als Einheit aufzufassen sind, sofern alle Beteiligten trotz mehrerer Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigen und zwischen den Verträgen ein enger sachlicher sowie zeit-

<sup>26</sup> BFH 5. 8. 1976, VIII R 97/73; BFH 6. 9. 1990 IV R 125/89; UFS 28. 5. 2003, RV/3763-W/02.

<sup>27</sup> VwGH 3. 7. 2003, 99/15/0003; ebenso 23. 5. 2000, 95/14/0029; 28. 10. 2008, 2006/15/0091.

<sup>28</sup> UFS 22. 4. 2013, RV/0490-K/09; siehe kürzlich ebenso iZm der Ablöse eines Wohnungsgebrauchsrechts BFG 18. 8. 2017, RV/5101768/2014.

<sup>29</sup> Siehe kürzlich ebenso BFG 18. 8. 2017, RV/5101768/2014, wo iZm mit der Ablöse eines Wohnungsgebrauchsrecht eine Vertragsanfechtung wegen laesio enormis im Raum stand; die Ablösezahlung wurde jedoch für die Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums geleistet; VwGH 23. 5. 2000, 95/14/0029.

<sup>30</sup> Siehe ebenso UFS 22. 4. 2013, RV/0490-K/09; zuletzt auch iZm der Ablöse eines Veräußerungsverbots aus einer Option: VwGH 27. 4. 2017, Ra 2015/15/0067 (fortgesetztes Verfahren: BFG 24. 10. 2017, RV/4100207/2017).

<sup>31</sup> Im Umkehrschluss zu UFS 24. 10. 2007, RV/1328-W/07; siehe ebenso UFS 30. 7. 2003, RV/1847-W/02.

<sup>32</sup> VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0021; mit dieser Entscheidung wurde die ältere Rechtsprechung des VwGH aufgehoben, wodurch die bloße Intabulation des Belastungs- und Veräußerungsverbots wirtschaftliches Eigentum begründen kann; Folgeentscheidung: UFS 3. 4. 2008, RV/0046-W/08.

<sup>33</sup> Ebenso BFG 30. 1. 2017, RV/3100195/2014, zur Zurechnung der Einkünfte aus einer Liegenschaftsveräußerung; *Laudacher*, EStG<sup>10</sup> § 2 Rz 35; sowie UFS 16. 2. 2011, RV/0238-L/06, zu Zurechnung bei Kapitalvermögen; UFS 9.6.2005, RV/0325-F/03, zur Veräußerung eines Pkws.



licher Zusammenhang besteht.<sup>34</sup> Wird daher eine Ablösezahlung von der Fruchtgenussbestellerin (Tochter) geleistet, stellt diese lediglich eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar. Die wirtschaftlichen Eigentümer des bebauten Grundstücks treffen lediglich eine Vorausverfügung, was mit der Einnahme aus der Veräußerung zu geschehen hat. Hierbei handelt sich um eine Maßnahme der Einkommensverwendung.<sup>35</sup>

Liegt ein von der Liegenschaftsveräußerung getrenntes Rechtsgeschäft vor, kann die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot bei entsprechender Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts ebenfalls eine Besteuerung gem § 30 EStG auslösen, da durch den Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot wirtschaftliches Eigentum am Gebäude aufgegeben wird. Aufgrund der eintretenden Vermögensminderung durch die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots ist eine Subsumtion als Leistung iSd § 29 Z 3 EStG ausgeschlossen.

### 3.1. Ertragsteuerliche Konsequenzen beim Vater

Wird das Belastungs- und Veräußerungsverbot von der Tochter zeitlich vorgelagert abgelöst, liegen – wie zuvor erwähnt – zwei getrennte, auf selbstständigen Willensentscheidungen der Vertragsparteien beruhende Rechtsgeschäfte vor. Die Besteuerung der Ablösezahlung für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots ist in diesem Fall – wie im Fall der Ablöse des Belastungs- und Veräußerungsverbots im Rahmen des Verkaufes – unter § 30 EStG (Grundstücksveräußerung) zu subsumieren, da das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude aufgegeben wird. Ob überhaupt eine Steuerpflicht eintritt, ist nach Maßgabe des Rechtsgeschäftscharakters zu beurteilen. Wird zeitgleich auch das Fruchtgenussrecht abgelöst, fällt die Ablösezahlung ebenso unter § 30 EStG.

Wird lediglich auf das Verbot verzichtet, so besteht das Fruchtgenussrecht weiter und würde uE in ein typisches Fruchtgenussrecht umgewandelt werden, da das Belastungs- und Veräußerungsverbot als essenzielles Indiz zur Begründung des wirtschaftlichen Eigentums nicht mehr bestünde. Bleibt das Fruchtgenussrecht bestehen und wird dieses später (sofern ein rechtlich unabhängiges Rechtsgeschäft vorliegt) abgelöst, kann mangels wirtschaftlichen Eigentums allenfalls eine Besteuerung nach § 31 EStG erfolgen.<sup>36</sup> In diesen Fällen ist jedoch Vorsicht geboten: Zum einen sind mehrere getrennt abgeschlossene Verträge als Einheit aufzufassen, sofern ein zeitlicher sowie sachlicher Zusammenhang besteht, und zum anderen ist die Missbrauchsvorschrift iSd § 22 BAO zu beachten. Sprechen außersteuerliche Gründe für die Aufgabe des Fruchtgenussrechts, ist ein Missbrauchstatbestand ausgeschlossen. Grundsätzlich steht es dem Abgabepflichtigen frei, die Rechtsverhältnisse sowie

wirtschaftliche Beziehungen derart zu gestalten, dass dadurch die geringste Abgabenbelastung erreicht wird.<sup>37</sup>

Zum selben Ergebnis müsste man uE kommen, wenn das atypisch ausgestaltete Fruchtgenussrecht von dritter Seite abgelöst wird und dem neuen Eigentümer keine Verwertungsmöglichkeit am Gebäude eingeräumt wird (in unserem Fall: Vater verkauft das Fruchtgenussrecht an jemanden Dritten). Der Fruchtgenussberechtigte hat die Ablösezahlung für das Fruchtgenussrecht allenfalls nach § 31 EStG zu besteuern. Eine Besteuerung nach § 30 EStG scheidet uE insofern aus, da lediglich ein Entgelt für das Fruchtgenussrecht geleistet wird und keine Veräußerung der bebauten Liegenschaft stattfindet, da das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude beim Berechtigten verbleibt oder an den Besteller zurückfällt.

### 3.2. Ertragsteuerliche Konsequenzen bei der Tochter

Wurde die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot im Rahmen der Grundstücksveräußerung geleistet, stellt das erhaltene Entgelt uE eine steuerneutrale Einkommensverwendung iSd § 20 EStG dar, da es sich hierbei lediglich um eine Vorausverfügung der zukünftigen Einnahmen aus der Grundstücksveräußerung handelt. Der Fruchtgenussberechtigte (Vater) ist als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes anzusehen, deshalb hat auch dieser den auf das Gebäude entfallenden Anteil des Veräußerungsgewinns zu besteuern.<sup>38</sup> Eine allfällige Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot (von der Tochter) ist daher steuerlich unbeachtlich.

Anders wäre hingegen der Sachverhalt zu beurteilen, wenn die Ablösezahlung für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots (und somit auch des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude) zeitlich und sachlich vorgelagert (und somit kein einheitlicher Rechtsvorgang angenommen werden kann) und nicht im Rahmen der Grundstücksveräußerung geleistet wird. In diesem Fall handelt es sich grundsätzlich um zwei getrennte, auf selbstständigen Willensentscheidungen der Beteiligten beruhende Rechtsgeschäfte.<sup>39</sup> Wird vor einer geplanten Liegenschaftstransaktion eine Ablösezahlung vereinbart, ist die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggf eine allfällige Zahlung für die Aufgabe des Fruchtgenussrechts nach Art des Rechtsgeschäftscharakters der Ablösezahlung zu beurteilen. Durch den entgeltlichen Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot wird das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude aufgegeben. Das geleistete Entgelt ist nur dann zu aktivieren, wenn die Ablö-

<sup>34</sup> VwGH 16. 10. 2003, 2003/16/0126; BFG 31. 8. 2015, RV/3100571/2015; BFH 13. 12. 1995, X R 261/93; UFS 22. 6. 2011, RV/0346-S/07.

<sup>35</sup> BFG 30. 1. 2017, RV/3100195/2014.

<sup>36</sup> VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029.

<sup>37</sup> VwGH 6. 11. 1991, 89/13/0093; so auch der EuGH: EuGH 20. 5. 2012, C-352/08, *Zwijnenburg*, RN 47.

<sup>38</sup> Im Ergebnis ebenso zur Besteuerung durch den wirtschaftlichen Eigentümer: BFG 30. 1. 2017, RV/3100195/2014, zur Zurechnung der Einkünfte aus einer Liegenschaftsveräußerung; UFS 16. 2. 2011, RV/0238-L/06, zur Zurechnung bei Kapitalvermögen; UFS 9. 6. 2005, RV/0325-F/03, zur Veräußerung eines Pkws; *Kirchmayr/Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (Stand 1. 7. 2014), § 31 Rz 6.

<sup>39</sup> BFH 4. 6. 1996, IX R 37/94; 6. 7. 1993, IX R 112/88; 21. 7. 1992, IX R 14/89; 21. 7. 1992, IX R 72/90.



sezahlung die Hälfte des Verkehrswertes<sup>40</sup> des Gebäudes übersteigt.<sup>41</sup> Erreicht die Abgeltungszahlung nicht die Hälfte des Gebäudeverkehrswertes, hat das Entgelt Schenkungscharakter und ist nicht aktivierungsfähig.<sup>42</sup> In diesem Fall ist ein Leistungsaustausch – anders als für die Ablöse eines bloßen Belastungs- und Veräußerungsverbots, welches grundsätzlich kein Wirtschaftsgut darstellt – zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich.

#### 4. Maßgebliche Anschaffungskosten

Wie bei atypischen Fruchtgenussvereinbarungen üblich, kommt es zu einer Trennung der Vermögenssubstanz. Das wirtschaftliche Vermögen am Gebäude wird dem Fruchtgenussberechtigten (Vater) zugeordnet und das zivilrechtliche sowie wirtschaftliche Eigentum am Grund und Boden bzw das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude wird der Fruchtgenussbelasteten (Tochter) zugerechnet. Die Fruchtgenussbelastete (Tochter) hat die auf Grund und Boden entfallenden Buchwerte des Rechtsvorgängers fortzuführen.<sup>43</sup>

Erfolgt die Ablösezahlung für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots im Rahmen des Grundstücksverkaufs, stellt die geleistete Zahlung keine nachträglichen Anschaffungskosten dar. Selbiges ergibt sich für die Ablösezahlung eines Fruchtgenussrechts im Zuge der Veräußerung. Durch die Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums im Rahmen der Veräußerung wird eine Veräußerungsgewinnbesteuerung hinsichtlich des Gebäudeanteils beim Fruchtgenussberechtigten (Vater) ausgelöst.

Verzichtet der Vater sowohl auf sein Belastungs- und Veräußerungsverbot als auch auf sein Fruchtgenussrecht zeitlich und sachlich vorgelagert und nicht im Rahmen der Grundstücksveräußerung, ist für die mögliche Behandlung des geleisteten Entgelts als Anschaffungskosten der Rechtsgeschäftscharakter maßgeblich. Die Beurteilung erfolgt anhand der Gegenüberstellung der Höhe der Gegenleistung und des Verkehrswerts des übertragenen Vermögens. Beträgt die Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot und ggf des Fruchtgenussrechts weniger als 50 % des Verkehrswertes des Gebäudes, liegt ein unentgeltliches Rechtsgeschäft hinsichtlich der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude vor.<sup>44</sup> Da nicht nur das Belastungs- und Veräußerungsverbot, sondern auch das Fruchtgenussrecht abgelöst wird, ist als Verkehrswert der Wert des unbelasteten Gebäudes als Bewertungsmaßstab maßgeblich. Die geleisteten Zahlungen sind im Fall der Unentgeltlichkeit iSd § 20 Abs 1 Z 4 EStG steuerlich unbeachtlich, da die Gegenleistung für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes be-

trägt. Vielmehr hat die Tochter die Buchwerte des Gebäudes fortzuführen.<sup>45</sup> Im Fall der Entgeltlichkeit liegt ein Veräußerungsgeschäft iSd § 30 ESG vor. Die Fruchtgenussbestellerin (Tochter) kann das geleistete Entgelt als Anschaffungskosten für das Gebäude aktivieren.

Wird lediglich das Belastungs- und Veräußerungsverbot abgelöst (und somit das wirtschaftliche Eigentum aufgegeben), ist wie im vorherigen Absatz vorzugehen. Als Bewertungsmaßstab ist allerdings der Verkehrswert des mit Fruchtgenuss belasteten Gebäudeanteils heranzuziehen. Wird anschließend (zeitlich und sachlich nachgelagert) auch die Ablöse des Fruchtgenussrechts vereinbart, ist der Verkehrswert des Fruchtgenussrechts als Parameter für den Rechtsgeschäftscharakter heranzuziehen, da kein wirtschaftliches Eigentum am Gebäude mehr vorliegt. Im Falle der Entgeltlichkeit liegen nachträgliche Anschaffungskosten vor.<sup>46</sup> Aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung (Koppelung der Ablösezahlung für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude) ist die steuerliche Behandlung als unentgeltlicher Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot grundsätzlich nicht denkbar. Dieser Sachverhalt wurde jedoch im ersten Teil dieses Beitrags diskutiert.

#### 5. Besteuerung des Veräußerungserlöses

Wurde eine atypische Fruchtgenussvereinbarung getroffen und erfolgt eine Veräußerung der Liegenschaft, hat eine Aufteilung des Veräußerungserlöses zu erfolgen.

Die Fruchtgenussbestellerin ist zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer des Grund und Bodens sowie zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes. Wie oben erläutert, hat die Fruchtgenussbestellerin die Buchwerte des Vaters fortzuführen. Da lediglich wirtschaftliches Eigentum am Grund und Boden besteht, hat die Tochter nur den auf Grund und Boden entfallenden Teil des Veräußerungserlöses nach § 30 EStG zu versteuern.

Der Vater ist aufgrund vertraglicher Ausgestaltung wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes. Folglich hat dieser den auf das Gebäude entfallenden Anteils des Veräußerungserlöses nach Maßgabe des § 30 EStG zu besteuern. Die im Zusammenhang der Veräußerung anfallenden abziehbaren Kosten können uE anteilig nach Maßgabe des Veräußerungserlöses aufgeteilt werden. Denkbar wäre in diesen Fällen nur, dass der Anteil für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots auf Grund und Boden sowie Gebäude aufgeteilt werden kann. Der auf Grund und Boden entfallende Anteil der Ablösezahlung für das Belastungs- und Veräußerungsverbot wäre mangels wirtschaftlichen Eigentums nach Maßgabe des § 29 Z 3 EStG zu besteuern. Da jedoch die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots lediglich eine Nebenabrede für das Erlangen des wirtschaftlichen Eigentums darstellt, ist von einer Aufteilung auf Grund und Boden abzusehen und die Ablösezahlung zur Gänze als Entgelt für die Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums des Gebäudes zu deklarieren. Da die Ablösezahlung jedoch im Rahmen der Grundstücks-

40 Wird nur das Belastungs- und Veräußerungsverbot abgelöst, ist als Verkehrswert der Wert der mit Fruchtgenuss belasteten Immobilie heranzuziehen. Wird hingegen auch das Fruchtgenussrecht abgelöst, ist als Verkehrswert der Wert des unbelasteten Gebäudes als Bewertungsmaßstab maßgeblich.

41 § 20 Abs 1 Z 4 EStG; ebenso BMF, Ablöse des Vorbehaltsfruchtgenussrechts: Anschaffungsvorgang? RdW 1992, 193.

42 Jedoch ist in diesen Fällen der Buchwert des Gebäudes vom Rechtsnachfolger fortzuführen.

43 § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG; EStR Rz 6660.

44 § 20 Abs 1 Z 4 EStG.

45 § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG.

46 EStR Rz 6660.



veräußerung geleistet wird, stellt die Zahlung lediglich eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar.

Anders wäre hingegen der Sacherhalt zu beurteilen, wenn das Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht im Rahmen der Veräußerung, sondern zeitlich vorgelagert aufgegeben wird. Sofern kein zeitlicher sowie sachlicher Zusammenhang mit der geplanten Liegenschaftstransaktion besteht, sind die geleisteten Zahlungen nach Art des Rechtsgeschäftscharakters zu beurteilen:

Wird ein Entgelt für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots und des Fruchtgenussrechts geleistet, ist auf den Rechtsgeschäftscharakter der gesamten Abschlagszahlung abzustellen. Beträgt die Ablösezahlung mehr als 50 % des Verkehrswertes des Gebäudes, liegt ein entgeltliches Rechtsgeschäft iSd § 30 EStG vor. Der Vater hat in diesen Fällen den Veräußerungserlös nach § 30 EStG zu besteuern und die Fruchtgenussbelastete (Tochter) die Zahlung entsprechend zu aktivieren.

Wird hingegen lediglich das Belastungs- und Veräußerungsverbot abgelöst, ist ebenfalls auf den Rechtsgeschäftscharakter abzustellen und allenfalls – aufgrund der Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums – nach § 30 EStG zu besteuern.<sup>47</sup> Wird nach entgeltlichem Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot und somit Verlust des wirtschaftlichen Eigentums auch das (umgewandelte typische) Fruchtgenussrecht abgelöst, ist unter Bedachtnahme eines fehlenden zeitlichen sowie sachlichen Zusammenhangs lediglich eine Besteuerung nach § 31 EStG möglich, sofern dieses der Substanz nach übertragen wird.<sup>48</sup> Erfolgt die entgeltliche Ablöse des Fruchtgenussrechts im Rahmen der Veräußerung der Liegenschaft durch die Fruchtgenussbestellerin, ist die geleistete Ablösezahlung als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren. In diesen Fällen ergibt sich daher ein gewisses Gestaltungspotential: Ist beabsichtigt, dass das typische Fruchtgenussrecht im Rahmen der Veräußerung abgelöst werden soll, ist aus steuerlicher Sicht eine Ablöse durch die Fruchtgenussbestellerin zu empfehlen, da diese die geleistete Zahlung im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung berücksichtigen kann. Der Steuereffekt würde somit in der Familie bleiben.

## 6. Praxisbeispiel

Für die Einleitung siehe Ausgangssachverhalt.<sup>49</sup> Die Anschaffungskosten des gesamten Zinshauses betragen 1,8 Mio Euro. Davon entfallen laut Gutachten 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.

<sup>47</sup> In diesem Fall ist für die Beurteilung des Rechtsgeschäftscharakters der Verkehrswert des fruchtgenussbelasteten Gebäudes heranzuzuziehen; da das Fruchtgenussrecht sowohl Gebäude als auch Grund und Boden belastet, erscheint eine Aufteilung anhand der Verkehrswerte sachgerecht.

<sup>48</sup> VwGH 31. 3. 2017, Ra 2016/13/0029; siehe zur gegenteiligen Rechtsauffassung des BMF im ersten Teil dieses Beitrags, ÖStZ 2018/630.

<sup>49</sup> Zahlen entnommen aus *Novosel/Patloch*, Die entgeltliche Ablöse eines Veräußerungs- und Belastungsverbots, SWK 2016, 590, um die geänderte Rechtsauffassung darzulegen; gründerwerbsteuerliche Aspekte werden ausdrücklich außer Acht gelassen.

Zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums wurde folgender Passus in den Fruchtgenussbestellungsvertrag aufgenommen:<sup>50</sup> „Die Vertragsparteien vereinbaren einvernehmlich, dass der Wert des Geschenkgegenstandes im Zeitpunkt der Schenkung EUR 2 Mio beträgt. Davon entfallen 60% auf das Gebäude und 40% auf Grund und Boden. Verzichtet der Geschenkgeber auf sein Belastungs- und Veräußerungsverbot oder stimmt dieser einer Veräußerung zu, erhält dieser die Differenz zwischen den festgelegten Verkehrswerten des Gebäudes und dem zum Zustimmungszeitpunkt ermittelten Verkehrswert des Gebäudes als Abgeltung für die Investitionen sowie stillen Reserven ausbezahlt.“

Im Jahr 2025 wird die Liegenschaft unter Zustimmung des Vaters 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).<sup>51</sup>

Der Veräußerungsgewinn der Tochter ermittelt sich wie folgt:<sup>52</sup>

Anteil am Veräußerungserlös	1.120.000,00	(2.800.000 x 40%)
Buchwert	-720.000,00	(1.800.000 x 40%)
Veräußerungsgewinn nach § 30 EStG	400.000,00	
<b>Steuer gem § 30 Abs 3 EStG</b>	<b>-120.000,00</b>	(400.000 x 30%)
Abgeltungszahlung für stille Reserven	-480.000,00	(800.000 x 60%)
<i>steuerlich unbeachtlich nach § 20 EStG</i>		

Die Tochter wurde nur wirtschaftliche Eigentümerin des Grund und Bodens. Der auf Grund und Boden entfallende Anteil des Buchwertes bzw des Veräußerungserlöses beträgt 40 %. Selbst wenn die Tochter zivilrechtlich den gesamten Veräußerungserlös in Höhe von € 2,8 Mio erhält, ist dies für steuerliche Zwecke unbeachtlich. Die Abschlagzahlung für die stillen Reserven ist steuerlich aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach Maßgabe des § 20 Abs EStG nicht von Bedeutung. Die Übernahme des Fruchtgenussrechts stellt keine Gegenleistung dar. Eine solche ist nur dann anzunehmen, wenn das Fruchtgenussrecht bloß als gewolltes obligatorisches Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde. Der Veräußerungsgewinn des Vaters ermittelt sich wie folgt:

Anteil am Veräußerungserlös	1.680.000,00	(2.800.000 x 60%)
Buchwert	-918.000,00	(1.800.000 x 60% - 1.800.000 x 60% x 1,5% x 10)
Veräußerungsgewinn nach § 30 EStG	762.000,00	
<b>Steuer gem § 30 Abs 3 EStG</b>	<b>-228.600,00</b>	(762.000 x 30%)
Abgeltungszahlung für stille Reserven	480.000,00	(800.000 x 60%)
<i>steuerlich unbeachtlich nach § 20 EStG</i>		

Der Vater ist wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes. Der auf das Gebäude entfallende Veräußerungserlös beträgt 60 % des

<sup>50</sup> Abgeleitet von *Malainer/Staribacher*, Liegenschaftsschenkung und Fruchtgenuss – Achtung vor einkommensteuerlichen Fallstricken! *immolex* 2015, 243.

<sup>51</sup> Investitionen wurden annahmegemäß nicht getätigt.

<sup>52</sup> Etwaige Kosten, die im Rahmen der Veräußerung anfallen, werden vernachlässigt.



Gesamterlöses in Höhe von € 2,8 Mio. Die erhaltene Abgeltungszahlung für den Veräußerungserlös in Höhe von € 480.000 ist steuerlich unbeachtlich.

## 7. Conclusio

Die Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots im Rahmen der Fruchtgenussbestellung und der vertraglichen Verpflichtung zur Leistung einer Abgeltungszahlung für die zwischen Fruchtgenussseinräumung und Verkaufszeitpunkt angefallene Wertsteigerung des Gebäudes bringt den Vorteil, dass der Fruchtgenussberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes bleibt. Der Fruchtgenussberechtigte ist daher weiterhin zu Geltendmachung der Abschreibung berechtigt, ohne eine nicht im Gesetz gedeckte Substanzabgeltung leisten zu müssen. Im Falle der Veräußerung des Grundstücks durch den zivilrechtlichen Eigentümer nach Verzicht des Fruchtgenussberechtigten auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot ist der Veräußerungsgewinn nach § 30 EStG zu versteuern. Wird auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot im Rahmen der Veräußerung verzichtet, kommt aufgrund der eintretenden Vermögensminderung (Aufgabe des wirtschaftlichen Eigentums) eine Besteuerung nach § 29 Z 3 EStG nicht in Betracht. Vielmehr ist der Veräußerungserlös auf die wirtschaftlichen Eigentümer aufzuteilen.

In unterschiedlichen Fallkonstellationen ist es dennoch möglich, dass der Fruchtgenussberechtigte ein allfälliges Entgelt für die Aufgabe des Belastungs- und Veräußerungsverbots nach § 29

Z 3 EStG zu besteuern hat. Aufgrund der Besteuerung der sonstigen Einkünfte zum Normaltarif kann sich unter Umständen eine erhöhte Steuerbelastung ergeben.

Aufgrund der geänderten Rahmenbedingungen und die vom VwGH entwickelten strengeren Maßstäbe zur Begründung des wirtschaftlichen Eigentums erscheint es daher ratsam, vor geplanten Liegenschaftstransaktionen oder Ablösezahlungen für das Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie des Fruchtgenussrechts eine steuerliche sowie zivilrechtliche Einzelfallprüfung vorzunehmen, um etwaige negative steuerliche Konsequenzen bereits im Vorfeld abzuwenden.



### 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](https://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 Wirtschaftsprüfungs GmbH in Wien.

[lesen.lexisnexis.at/autor/Frank/Stefan](https://lesen.lexisnexis.at/autor/Frank/Stefan)

Foto: Arnon Barbara

Foto: Jürgen Angel/WÜtv