

ESTR-Wartungserlass iZm Fruchtgenussrechten an außerbetrieblichen Liegenschaften

Aussagen des BMF bedürfen einer kritischen Würdigung

PATRICK LEYRER / CHRISTIAN PRODINGER*)



Die Finanzverwaltung hat mit Erlass vom 7. 5. 2018¹⁾ eine umfangreiche Wartung der EStR 2000 durchgeführt. Neben gesetzlichen Änderungen wurden zahlreiche höchstgerichtliche Erkenntnisse bzw vereinzelt auch Entscheidungen der Unterinstanzen aufgenommen. Vor allem zum Rechtsinstitut des Fruchtgenusses sind einige Klarstellungen ergangen. Dieser Beitrag unterzieht diese einer kritischen Würdigung.

1. Zurechnung der Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht (Rz 111, 116, 118)

1.1. Ausreichende Dispositionsbefugnis des Fruchtgenussberechtigten



Die Einkünfte aus einem Fruchtgenussrecht sind dem Fruchtgenussberechtigten nur dann steuerlich zuzurechnen, wenn er das Unternehmerrisiko trägt sowie gestalterischen Einfluss auf die Einkunftsquelle nimmt.²⁾ Die bloße Aufrechterhaltung bereits abgeschlossener Mietverträge vermittelt dem (Zuwendungs-)Fruchtgenussberechtigten keine ausreichende Einflussnahme (Dispositionsbefugnis) auf die Einkünfterzielung. Dies gilt sinngemäß, wenn der Berechtigte Investitionsentscheidungen im Rahmen einer Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) lediglich mittrifft. Kann der Berechtigte nicht anderweitig auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen, kommt es zu keiner Verlagerung der Einkünfte.

Zunächst ist festzuhalten, dass beim Vorbehaltsfruchtgenuss dem Berechtigten die Einkunftsquelle grundsätzlich unverändert zuzurechnen ist.³⁾ Es wird lediglich Vermögen unter Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechts übertragen. Beim Zuwendungsfruchtgenuss wird hingegen die Verlagerung der Einkunftsquelle angestrebt. Der Berechtigte muss auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen (können), damit ihm die Einkunftsquelle auch steuerlich zugerechnet werden kann. Die bloß zivilrechtliche Fruchtgenussbestellung ist noch nicht ausreichend.

Eine ausreichende Dispositionsbefugnis kann nicht nur durch die Einwirkung auf der Einnahmenseite, sondern auch durch ausgabeseitige Dispositionen verschafft werden.⁴⁾ Hat der Berechtigte daher die Möglichkeit, Investitionsentscheidungen⁵⁾ zu treffen,

*) Patrick Leyrer, MSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand und Rechnungswesen (Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre) der WU Wien sowie WT-Berufsanwarter bei der BDO Austria GmbH in Wien. Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Zu seinen Tätigkeitsschwerpunkten gehören Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) Erlass des BMF vom 7. 5. 2018, BMF-010203/0171-IV/6/2018.

2) VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174.

3) BFG 24. 5. 2017, RV/3101092/2015; UFS 29. 7. 2013, RV/0884-I/10; VwGH 27. 1. 2009, 2006/13/0166.

4) Erlass des BMF vom 16. 10. 2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015, Salzburger Steuerdialog 2015, Ergebnisunterlage Einkommen- und Körperschaftsteuer, Punkt 1.4; Jakom/Laudacher, EStG¹⁰ (2017) § 2 Rz 45; kritisch Peyerl, Die Verlagerung von Einkünften (2015) 84; Zorn, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Bd III/2 (2004) 149.

5) ZB Vornahme einer umfassenden Sanierung, oder aber auch die Anmietung oder der Erwerb zusätzlicher Räumlichkeiten; in diesem Fall liegen wohl Aufwendungen gemäß § 514 ABGB vor, sodass eine schriftliche Vereinbarung zwischen Fruchtgenussbesteller sowie Berechtigtem zu empfehlen wäre.

nimmt er auf die zu tragenden Ausgaben Einfluss.⁶⁾ Es können uU auch neue Einkunftsquellen erschlossen werden, wodurch der Berechtigte eine unternehmerische Initiative entfaltet.⁷⁾

Werden Investitionsentscheidungen im Rahmen einer WEG bloß mitgetroffen, kommt nach Ansicht des VwGH⁸⁾ dem Berechtigten noch keine ausreichende Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung zu. In diesem Zusammenhang ist jedoch festzuhalten, dass im der VwGH-Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt das Stimmrecht *de facto* nicht ausgeübt wurde. In der Gesamtbetrachtung und je nach Lage des Einzelfalls muss auch der Stimmrechtsausübung Bedeutung beigemessen werden. Der Fruchtgenussbesteller kann nicht mehr Rechte übertragen, als er selbst hat. Dem Berechtigten kann somit ebenfalls nur das auf den Miteigentumsteil bezogene Stimmrecht übertragen werden, sodass die Einflussmöglichkeit auf Investitionsentscheidungen vom Stimmrechtsanteil beeinflusst wird. Kann mangels Stimmrechtsmehrheit auch der Fruchtgenussbesteller Entscheidungen der Wohnungseigentümergeinschaft weder verhindern noch maßgeblich beeinflussen, kann dies auch steuerlich nicht vom Fruchtgenussberechtigten gefordert werden. Nach Ansicht des OGH wird das Stimmrecht in der WEG dem Berechtigten zugerechnet, sofern das Fruchtgenussrecht im Grundbuch einverleibt wird.⁹⁾

Um am Entscheidungsfindungsprozess aktiv teilzuhaben, ist jedoch eine Teilnahme an den Versammlungen der WEG erforderlich.¹⁰⁾ Ob die Entscheidung der WEG zu Gunsten des Fruchtgenussberechtigten ausfällt, kann nicht von Bedeutung sein, da durch die Übernahme der Aufwendungen der Fruchtgenussberechtigte jedenfalls das Risiko an den durchgeführten Investitionen trägt.

Auch hinsichtlich der einnahmenseitigen Dispositionsbefugnis ist die Judikatur des VwGH letztlich nicht eindeutig: Entscheidend kann nur sein, ob der Berechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann und ob er diese Einflussmöglichkeit dem Grunde nach wahrnimmt.¹¹⁾ Werden daher bestehende Mietverträge vom Berechtigten einfach übernommen, ohne deren wirtschaftliche Sinnhaftigkeit einer Würdigung zu unterziehen, so mag mangelnde Disposition vorliegen. Prüft der Berechtigte aber die Mietverträge und entscheidet, diese aufrechtzuerhalten, so liegt in dem folgenden „Nichtstun“ (Weiterführung des Vertrags) gerade die entscheidende Disposition.

Zu denken ist auch an ein Fruchtgenussrecht an Immobilien, wenn die Mieter im Voll- oder Teilanwendungsbereich des MRG Kündigungsgeschützt sind. Selbst wenn der Berechtigte die Mietverträge beenden wollte, könnte er dies in aller Regel nicht. Ihm diesfalls den Dispositionswillen abzusprechen, ginge wohl zu weit.

Verkauft der Eigentümer einer Immobilie diese und gehen die Mietverträge geschützt auf den Käufer über, so kann dieser ebenfalls keine Dispositionen setzen. Trotzdem würde niemand dem Käufer die Zurechnung der Einkunftsquelle absprechen. Dies gilt sinngemäß auch im Falle eines Untermietverhältnisses, im Zuge dessen sowohl beim

⁶⁾ Die Vornahme oder Unterlassung von Reparaturarbeiten an einem Gebäude kann entscheidenden Einfluss auf das Leistungspotenzial haben; siehe dazu VwGH 5. 8. 1993, 93/14/0031; UFS 12. 11. 2013, RV/0623-L/11.

⁷⁾ Siehe zB VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174, wo in der Anmietung oder dem Erwerb eines zusätzlichen Raums eine unternehmerische Initiative des Fruchtgenussberechtigten angenommen werden könnte.

⁸⁾ VwGH 20. 3. 2014, 2011/15/0174; jedoch lag wohl in der Gesamtbetrachtung keine Einkunftsquelle beim Berechtigten vor und dies nicht aufgrund des alleinigen Umstands, dass Investitionsentscheidungen im Rahmen der Hauseigentümergeinschaft mitgetroffen wurden; kritisch *Knöll*, Der (Zuwendungs-)Fruchtgenuss im Visier der Finanz, SWK 9/2016, 500.

⁹⁾ OGH 22. 11. 2016, 5 Ob 154/16g.

¹⁰⁾ Im Umkehrschluss zu BFG 29. 2. 2016, RV/4100277/2014.

¹¹⁾ In diesem Sinne wohl dem Wortlaut nach VwGH 25. 1. 1993, 92/15/0024: „Der Fruchtgenussberechtigte muß auf die Einkunftserzielung Einfluß nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt (allenfalls durch einen Bevollmächtigten) und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet.“

Vermieter als auch Untervermieter eine Einkunftsquelle anzunehmen ist. Es könnten in diesem Fall wohl Parallelen zur entgeltlichen (Zuwendungs-)Fruchtgenussbestellung gezogen werden. Dem Fruchtgenussberechtigten wäre die Einkunftsquelle grundsätzlich ebenfalls zuzurechnen. Durch das eingesetzte Kapital trägt er außerdem ein gewisses Maß an wirtschaftlichem Risiko. Ähnlich verhält es sich bei der unentgeltlichen Fruchtgenussbestellung; auch hier ist der Berechtigte einem gewissen wirtschaftlichen Risiko (zB Mietausfallsrisiko bzw Erhaltungs- und Instandhaltungsrisiko) ausgesetzt. Die Art der Fruchtgenussbestellung bzw der Rechtsgeschäftscharakter darf daher nach hL für die Einkünftezurechnung nicht ausschlaggebend sein.¹²⁾

1.2. Abgesicherte Rechtsposition

Beim unentgeltlichen (Netto-)Zuwendungsfruchtgenuss ist nach Ansicht der Finanzverwaltung außerdem erforderlich, dass der Fruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt ist. Die abgesicherte Rechtsposition kann beispielsweise mittels Notariatsakts hergestellt werden. Eine Intabulation des Fruchtgenussrechts ist hingegen nicht erforderlich.

Ein Notariatsakt ist nicht zwingend Voraussetzung, da auch eine nicht beglaubigte Vereinbarung dem Berechtigten eine abgesicherte Rechtsposition verschafft.¹³⁾ Auch in diesem Fall kann der Fruchtgeniesser die Rechtsdurchsetzung beanspruchen.

Für das Vorliegen einer abgesicherten Rechtsposition ist nach Ansicht des BMF außerdem erforderlich, dass diese durch den Fruchtgenussbesteller nicht einseitig verändert oder entzogen werden darf. Kann das Fruchtgenussrecht – wenn auch unter Einhaltung einer Frist – jederzeit gekündigt werden, vermittelt dies keine abgesicherte Rechtsposition. Dies gilt sinngemäß für den Fall, wenn die Kündigung zwar nicht jederzeit, sondern nur bei Eintritt bestimmter Ereignisse (bzw bei Vorliegen bestimmter Gründe) möglich ist und der Eintritt dieser Ereignisse jederzeit durch den Fruchtgenussbesteller bewirkt werden kann. Dies ist beispielsweise bei einer unechten Scheidungsklausel der Fall, bei der das Fruchtgenussrecht bereits bei der Aufhebung der Lebensgemeinschaft endet. Ist die Beendigung nur bei Ehescheidung vorgesehen (sogenannte „echte“ Scheidungsklausel), hat dies grundsätzlich keine negativen steuerlichen Konsequenzen.

Ob dem Berechtigten tatsächlich eine derart starke Rechtsposition verschafft werden muss, ist fraglich. In Österreich existiert zu dieser Rechtsfrage bis dato keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Lediglich die Unterinstanzen fordern für das Vorliegen einer abgesicherten Rechtsposition eine uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis beim Berechtigten.¹⁴⁾ Das BFG referenziert auf ein Erkenntnis des VwGH aus dem Jahr 1993,¹⁵⁾ doch kann dieser Sachverhaltsbeurteilung keine generalisierende Bedeutung beigemessen werden. Der VwGH sprach zwar von einer uneingeschränkten und unwiderruflichen Dispositionsbefugnis des Berechtigten, jedoch

¹²⁾ Ruppe, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in Ruppe (Hrsg), Handbuch der Familienverträge² (1985) 145; Heidinger/Kamper, Steuerrechtliche Fragen bei Nutzungsvereinbarungen zwischen Angehörigen, in Ruppe (Hrsg), Handbuch der Familienverträge², 649; Milatz/Sonneborn, Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen: Zivilrechtliche Vorgaben und ertragsteuerliche Folgen, DStR 1999, 137 (142); Götz/Hülsmann, Surrogation beim Vorbehaltsnießbrauch: Ertragsteuerliche Aspekte, DStR 2010, 2432 (2433); Tanzer, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT Bd III/1 (2003) 35.

¹³⁾ Ebenso UFS 23. 2. 2010, RV/0083-S/09; 15. 10. 2013, RV/0383-F/11; BFG 24. 4. 2014, RV/5100184/2012; 25. 6. 2015, RV/4100437/2013; 29. 4. 2016, RV/5100528/2013; ebenso zur Rechtsauffassung in Deutschland vgl bei unentgeltlich obligatorischen Nutzungsrechten: dBMF am 30. 9. 2013, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, IV C 1 – S 2253/07/10004, 2013/0822518, Rz 7; ebenso kritisch KSW, Stellungnahme zum Entwurf des EStR Wartungserlasses 2017, 2 f.

¹⁴⁾ BFG 30. 4. 2015, RV/5100501/2013; 10. 1. 2017, RV/1100056/2013; 6. 3. 2017, RV/6100496/2011.

¹⁵⁾ VwGH 25. 1. 1993, 92/15/0024.

wurde beispielsweise die Unwiderruflichkeit nicht als essenzielles Tatbestandskriterium genannt.¹⁶⁾ Es ist wohl einleuchtend, dass die festgestellte uneingeschränkte und unwiderrufliche Dispositionsbefugnis des Berechtigten (und nicht mehr seiner Ehefrau) diesem die Einkunftsquelle zuweist; daraus folgt aber nicht automatisch, dass bei einer widerruflichen Position für die Dauer der Dispositionsbefugnis anderes zu gelten hat.

Der BFH¹⁷⁾ hat ebenso festgestellt, dass dem Berechtigten die Einkunftsquelle auch dann zugerechnet werden kann, wenn ein dingliches Nutzungsrecht von beiden Seiten unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist ohne Angaben von Gründen beendet werden kann oder ein Widerrufsvorbehalt vereinbart wurde. Einer auflösenden Bedingung kommt grundsätzlich nur dann Bedeutung zu, wenn diese einen Eingriff in die Dispositionsbefugnis des Fruchtgenussberechtigten darstellt. Die jederzeit freie Widerrufbarkeit des Fruchtgenussrechts hindere somit nach Ansicht des BFH die rechtswirksame Entstehung des Rechts sowie dessen steuerliche Anerkennung nicht. Eine abgesicherte Rechtsposition wird bereits durch die Eintragung im Grundbuch bzw. beim schuldrechtlich eingeräumten Fruchtgenuss durch die vertragliche Einräumung verschafft. Das Element der Widerrufsmöglichkeit kann daher alleine kein abschließendes Kriterium für eine abgesicherte Rechtsposition darstellen.

Wird vom Eigentümer und Vermieter einer Liegenschaft einem anderen als dem Mieter für eine bestimmte Zeit ein Mietrecht eingeräumt und tritt der Dritte in die bestehenden Mietverträge ein (die sohin zu Untermietverträgen werden), so entstehen wohl zwei unterschiedliche Einkunftsquellen: die Vermietung an den Dritten und die Vermietung durch den Dritten. Wenn aber die Zwischenschaltung des Dritten ernst gemeint ist und tatsächlich nach außen auftritt, wird wohl nicht dessen Einkunftsquelle geleugnet werden können, nur, weil sie nicht auf unbefristete Zeit oder unwiderruflich ist.

1.3. Unentgeltlicher Zuwendungsfruchtgenuss: Bindungsfrist zehn Jahre

Die abgesicherte Rechtsposition muss nach Ansicht der Finanzverwaltung außerdem für eine gewisse Dauer bestehen. Das BMF erachtet einen Zeitraum von zehn Jahren als ausreichend. Die geforderte Mindestlaufzeit kann jedoch lediglich als Richtwert dienen, da sich eine Mindestbefristung gesetzlich nicht rechtfertigen lässt.¹⁸⁾ Eine höchstgerichtliche Entscheidung dazu existiert in Österreich bis dato – soweit ersichtlich – noch nicht.

Die Unterinstanzen verfolgen in diesem Zusammenhang unterschiedliche Rechtsauffassungen. In einigen Entscheidungen wurde die Zuwendungsfruchtgenussbestellung für einen Zeitraum von weniger als zehn Jahren (zB fünf Jahre) steuerlich anerkannt,¹⁹⁾ wohingegen in anderen Entscheidungen das Fruchtgenussrecht aufgrund der kurzfristigen Befristung steuerlich nicht anerkannt wurde.²⁰⁾ Das BFG hat die steuerliche Anerkennung ua aufgrund der Verteilungsbestimmungen des § 28 Abs 2 bzw 3 EStG versagt, da kein fremder Dritter in ein solch relativ kurzes Rechtsverhältnis eintreten

¹⁶⁾ Ebenso kritisch im Allgemeinen *Heidinger/Kamper in Ruppe* (Hrsg), Handbuch der Familienverträge², 649; *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² (1979) 24.

¹⁷⁾ BFH 24. 10. 2012, IX R 24/11; 19. 11. 2003, IX R 54/00; siehe ebenso *Götz/Hülsmann*, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht¹¹ (2017) Rz 781.

¹⁸⁾ Ebenso Erlass des BMF vom 16. 10. 2015, BMF-010203/0322-VI/6/2015, Salzburger Steuerdialog 2015, Ergebnisunterlage Einkommen- und Körperschaftsteuer, Punkt 1.4d.

¹⁹⁾ Gegen einen Zehnjahreszeitraum: BFG 28. 5. 2014, RV/1100465/2012. In Folgeentscheidungen wurde jedoch nach vollständiger Erhebung des Sachverhalts eine Dauer von fünf Jahren als nicht ausreichend erachtet: BFG 1. 6. 2015, RV/1100716/2014; 10. 1. 2017, RV/1100056/2013; 6. 3. 2017, RV/6100496/2011.

²⁰⁾ Für einen Zehnjahreszeitraum: BFG 30. 4. 2015, RV/5100501/2013; ebenso UFS 5. 12. 2012, RV/0088-I/11, jedoch wurden in diesem Sachverhalt weitere Bedingungen zur Begründung einer Einkunftsquelle nicht erfüllt; auch bei einem dreijährigen Fruchtgenussrecht erfolgte keine Anerkennung: UFS 3. 8. 2011, RV/0602-S/09, jedoch wurde das Fruchtgenussrecht an den Einkünften und nicht an der Einkunftsquelle eingeräumt.

würde.²¹⁾ Die angemessene Befristung eines Fruchtgenussrechts aufgrund dieser Verteilungsbestimmungen herzuleiten, erscheint nicht sachgerecht und lässt sich gesetzlich auch nicht rechtfertigen.

Wird ein Fruchtgenuss entgeltlich eingeräumt, mag sich wirtschaftlich eine bestimmte Mindestlaufzeit ergeben. Dies gilt wohl nur, wenn eine Einmalzahlung für die Einräumung des Fruchtgenussrechts amortisiert werden muss. Werden laufende Zahlungen geleistet, folgt daraus keine Mindestlaufzeit. Bei unentgeltlicher Einräumung würde auch ein fremder Dritter die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten, selbst für kurze Zeit, akzeptieren, da sie wegen der mangelnden Auszahlungen an den Fruchtgenussbesteller wirtschaftlich jedenfalls vorteilhaft ist.

Der BFH²²⁾ kommt bei vergleichbarer Rechtslage zum Ergebnis, dass selbst bei einem schuldrechtlich bestellten Nutzungsrecht eine Mindestlaufzeit nicht zwingend erforderlich ist. Die deutsche Finanzverwaltung fordert zwar bei obligatorischen Rechten einen Mindestzeitraum von zwölf Monaten; dieser Rechtsauffassung ist der BFH jedoch nicht gefolgt. Die von der Finanzverwaltung geforderte Mindestlaufzeit findet keine Grundlage im Gesetz.²³⁾ Auf eine gesicherte Rechtsposition bei von vornherein festgelegter Zeit kommt es somit nicht an.

Ferner ist zu beachten, dass es für die Zurechnung der Einkunftsquelle nicht von Bedeutung ist, ob die Fruchtgenussbestellung einem Fremdvergleich standhält oder für einen ausreichenden Mindestzeitraum gewährt wird. Ausschlaggebendes Kriterium ist vielmehr, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung tatsächlich verwirklicht. Das BFG hat die Einkunftsquelle, welche im zivilrechtlichen Eigentum des Ehepartners stand, dem Ehemann zugerechnet, obwohl die Nutzungsüberlassung nicht fremdüblich ausgestaltet war.²⁴⁾ Die Fremdüblichkeit der Nutzungsüberlassung ist lediglich für die steuerliche (Nicht-)Abzugsfähigkeit der bezahlten Nutzungsentgelte sowie einen allfälligen Vorsteuerabzug von Bedeutung. Für die Zurechnung der Einkunftsquelle ist daher von entscheidender Bedeutung, dass der Berechtigte nach außen hin als Inhaber der Einkunftsquelle auftritt und ihm rechtlich die Nutzungsbefugnis zukommt.

1.4. Einkunftsquelle beim Vorbehaltsfruchtgenuss

Überträgt der Eigentümer einer Immobilie, die vermietet wird und somit der Einkünfteerzielung dient, diese unter Vorbehalt des Fruchtgenusses, so bedeutet dies unter Beachtung der obigen Überlegungen, dass die Einkunftsquelle beim bisherigen Eigentümer und nunmehrigen Fruchtgenussberechtigten zurückbleibt. Daraus folgt aber, dass die Vermietung einfach weiterläuft²⁵⁾ und sich ertragsteuerlich hinsichtlich der Einkünftezurechnung und -ermittlung nichts ändert.²⁶⁾

Gleiches gilt nach ganz herrschender Auffassung auch für den Bereich der Umsatzsteuer.²⁷⁾

²¹⁾ BFG 30. 4. 2015, RV/5100501/2013; zwar wurde in diesem Fall die Revision vom VwGH 29. 3. 2017, Ra 2015/15/0052, abgewiesen, begründet wurde dies jedoch mit der mangelnden Dispositionsbefugnis des Fruchtgenussberechtigten.

²²⁾ BFH 24. 10. 2012, IX R 24/11; FG Baden-Württemberg 13. 12. 2016, 11 K 2951/15.

²³⁾ BFH 24. 10. 2012, IX R 24/11.

²⁴⁾ Für die Zurechnung der Einkunftsquelle war vielmehr von Bedeutung, dass der Ehegatte nach außen hin als Unterverpächter auftrat und zudem die Auswahl der Pächter vornahm, den Pachtzins bestimmte, die Abrechnung der Instandhaltungs- und Betriebskosten durchführte sowie Reparaturen vornahm und zudem große Summen in die Bestandssache investierte; BFG 26. 11. 2014, RV/1100078/2012; 26. 11. 2014, RV/1100076/2012; siehe ebenfalls zu einem ähnlich gelagerten Fall VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0151,0152.

²⁵⁾ EStR 2000, Rz 113a, mit Verweis auf VwGH 27. 1. 2009, 2006/13/0166 mwN; ebenso Rz 114 mit Verweis auf VwGH 3. 12. 1965, 2276/64; 14. 9. 1972, 0054/72.

²⁶⁾ Zur AfA siehe gleich nachstehend.

²⁷⁾ *Achatz/Ruppe*, UStG⁴ (2011) § 1 Tz 190 mwN, § 3 Tz 131 und § 4 Tz 13; UStR 2000, Rz 424, 899c.

2. Leistung einer Substanzabgeltung (Rz 113a, 6442g)

Beim Fruchtgenussrecht ergibt sich grundsätzlich die Problematik der Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung (AfA) für die dienende Sache. Ist der Berechtigte nicht zugleich wirtschaftlicher Eigentümer, kann er die AfA steuerlich nicht geltend machen. Leistet er jedoch an den Fruchtgenussbesteller eine Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten AfA, kann der Berechtigte die Zahlung als Werbungskosten abziehen.²⁸⁾ Korrespondierend erzielt der Fruchtgenussbesteller Einnahmen, die er mit der AfA der dienenden Sache verrechnen kann. Die Substanzabgeltung wird vom BMF nur beim Vorbehaltsfruchtgenuss gestattet.

Die steuerliche Anerkennung der Substanzabgeltung ist aber auch beim Vorbehaltsfruchtgenuss nur dann gewährleistet, wenn eine ausreichend publizitätswirksam dokumentierte vertragliche Vereinbarung abgeschlossen wurde und die Zahlung tatsächlich erfolgt. Eine beglaubigte Vertragsurkunde (zB Notariatsakt) ist nicht zwingend erforderlich, da ein beglaubigter Vertrag va iZm der Publizitätswirkung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht zwingend vorgesehen ist.²⁹⁾ Es wäre daher sachgerecht, auch eine nicht beglaubigte Vereinbarung zuzulassen.³⁰⁾

Für eine vertragliche fremdübliche Position ist notwendig, dass diese einen eindeutigen Inhalt hat und nach außen tritt. Schriftlichkeit ist daher dem Grunde nach nicht erforderlich.³¹⁾ Jedoch ist naturgemäß eine schriftliche und (am besten) notariell beglaubigte Erklärung ratsam.

Neben einer entsprechenden, vorzugsweise schriftlichen, Vereinbarung muss der Zahlungsfluss nachgewiesen werden können.³²⁾ Eine bloß theoretische Verrechenbarkeit ist nicht ausreichend. Der Zahlungsnachweis müsste – in Anlehnung an eine Entscheidung des UFS³³⁾ – auch durch einen Bestätigungsvermerk über die geleistete Substanzabgeltung erbracht werden können. Kann daher eine von den Vertragsparteien unterfertigte Aufstellung über die erhaltene Substanzabgeltung vorgelegt werden, sollte dies ebenso ausreichend sein, auch wenn eine tatsächliche und pünktliche Bezahlung durch Banküberweisung ratsam ist.

Wurde keine Substanzabgeltung vereinbart, kann der Eigentümer die AfA erst bei Wegfall des Fruchtgenussrechts und anschließender Fortführung der Vermietungstätigkeit wieder geltend machen. Nach Ansicht des BMF kürzt der auf die Dauer des Fruchtgenussrechts entfallende Zeitraum die noch verbleibende Restnutzungsdauer nicht. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Liegenschaft während der Dauer der Fruchtgenussbestellung idR vermietet wird, weshalb auch die Verteilung des Restbuchwertes von der verbleibenden Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung der Fruchtgenussdauer abhängig sein sollte. Damit wird dem wirtschaftlichen Verzehr der dienenden Sache Rechnung getragen.

3. Ablöse eines vorbehaltenen Fruchtgenussrechts (Rz 115a, 115b, 119)

Das BMF ist von seiner restriktiven Rechtsauffassung abgegangen, wonach die Ablöse eines vorbehaltenen Fruchtgenussrechts stets zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Ein Fruchtgenussrecht kann zivilrechtlich sowohl der „Ausübung nach“ als auch der „Substanz nach“ übertragen werden. In diesen Fällen kommt sowohl eine Übertragung mit obligatorischer als auch dinglicher Wirkung in Betracht.

²⁸⁾ Das BMF sowie BFG schränken diese Möglichkeit jedoch auf den Vorbehaltsfruchtgenuss ein.

²⁹⁾ EStR 2000, Rz 1134.

³⁰⁾ Auch ableitbar aus UFS 30. 6. 2005, RV/0485-L/03.

³¹⁾ ZB VwGH 5. 9. 2012, 2010/15/0018; BFG 18. 11. 2015, RV/3100919/2010.

³²⁾ Ebenso UFS 30. 6. 2005, RV/0485-L/03; 13. 6. 2006, RV/1487-L/02.

³³⁾ UFS 13. 6. 2006, RV/1487-L/02, jedoch erst nach Abschluss eines notariellen Fruchtgenussvertrags mit Verpflichtung zur Leistung einer Substanzabgeltung.

Die Übertragung der Ausübung bzw Substanz nach zieht unterschiedliche steuerliche Konsequenzen nach sich. Wird das Fruchtgenussrecht lediglich der „Ausübung nach“ übertragen, damit auch erstmalig eingeräumt, entsteht ein vom ursprünglichen Fruchtgenuss abgeleiteter Unterfruchtgenuss. Das Entgelt für die Übertragung ist aus ertragsteuerlicher Sicht als Nutzungsüberlassung einzustufen und führt im außerbetrieblichen Bereich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG.³⁴⁾ Dies gilt beim Zuwendungsfruchtgenuss sinngemäß.

Bei der Übertragung der Substanz nach erlischt das Fruchtgenussrecht beim ursprünglichen Berechtigten. Die Ablösezahlung ist aus ertragsteuerlicher Sicht als Veräußerungsvorgang zu werten. Da Fruchtgenussrechte nicht zu den grundstücksgleichen Rechten zählen, scheidet eine Steuerpflicht nach § 30 EStG aus. Die Ablösezahlung ist auch nicht unter die Leistungseinkünfte nach § 29 EStG zu subsumieren, da ein Fruchtgenussrecht ein immaterielles Wirtschaftsgut³⁵⁾ darstellt. Die Abschlagszahlung für ein Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft unterliegt allenfalls der Besteuerung nach § 31 EStG. Da es jedoch beim Vorbehaltsfruchtgenuss am geforderten Anschaffungsvorgang mangelt, ist die Ablösezahlung grundsätzlich nicht steuerpflichtig. Ein steuerpflichtiger Rechtsvorgang wird lediglich bei der Ablöse eines entgeltlich erworbenen Zuwendungsfruchtgenussrechts innerhalb der Spekulationsfrist anzunehmen sein.

Wird jedoch ein höchstpersönliches Wohnrecht abgelöst, ist die Abschlagszahlung mangels Wirtschaftsguteigenschaft nach § 29 EStG steuerpflichtig. Zur Bestimmung der Steuerfolgen iZm der Ablöse eines „Wohnungsrechts“, welches entweder als Wohn- oder Fruchtgenussrecht ausgestaltet sein kann,³⁶⁾ ist stets die Vorfrage zu klären, ob ein (höchstpersönliches) Gebrauchsrecht oder Fruchtgenuss abgelöst wird. Dies erscheint zwar grundsätzlich systemgerecht. Gleichzeitig scheint unsachlich, dass ein deutlich weiteres Recht – das Fruchtgenussrecht – bei einem Verzicht außerhalb des § 31 EStG nicht zur Steuerpflicht führt, das engere Recht – das Wohnrecht – jedoch über § 29 Z 3 EStG stets Steuerpflicht auslöst.

Das BMF vertritt im EStR-Wartungserlass 2018 die Rechtsauffassung, dass der entgeltliche Verzicht auf einen Vorbehaltsfruchtgenuss gemeinsam mit der historischen Vermögensübertragung als einheitlicher Übertragungsvorgang zu werten ist. In einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung wird durch die Fruchtgenussablöse – unter gewissen Voraussetzungen – ein Veräußerungsvorgang für das zuvor übertragene Vermögen unterstellt. Das Entgelt für den Fruchtgenussverzicht wird daher als Veräußerungserlös für das übertragene Vermögen eingestuft.

Ob ein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang vorliegt, ist nach den allgemeinen Bestimmungen des EStG zu lösen. Bei Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft wäre eine Grundstücksveräußerung gemäß § 30 EStG nur dann denkbar, wenn ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliegt. Ein entgeltlicher und somit steuerpflichtiger Rechtsvorgang ist jedoch nur dann anzunehmen, wenn das Entgelt für den Fruchtgenussverzicht – isoliert oder gemeinsam mit dem anlässlich der Vermögensübertragung geleisteten Entgelt – die Hälfte des im Zeitpunkt des Verzichts festgestellten gemeinen Werts des unbelasteten Wirtschaftsguts übersteigt.

Die restriktive Rechtsauffassung der Finanzverwaltung lässt sich weder gesetzlich noch höchstgerichtlich begründen. Das BMF verweist zwar auf ein Judikat des VwGH zur Fruchtgenussablöse an einem Kapitalanteil.³⁷⁾ Eine sinngemäße Anwendung dieser Entscheidung auf Fruchtgenussgestaltungen an Liegenschaften lässt sich jedoch nicht

³⁴⁾ So auch VwGH 26. 7. 2017, Ra 2015/13/0029.

³⁵⁾ Aber nichtsdestotrotz eben ein „Wirtschaftsgut“.

³⁶⁾ Zu der Frage, ob das „Wohnungsrecht“ eine eigenständige Form einer Personalservitut darstellt oder eine Spielart des Fruchtgenussrechts oder Gebrauchsrechts: OGH 26. 9. 2017, 5 Ob 162/17k.

³⁷⁾ VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0039.

ableiten. Der VwGH hat in der Entscheidungsbegründung vielmehr auf die Besonderheiten der Grundsätze der Besteuerung von Kapitalgesellschaften hingewiesen.

Es erscheint außerdem nicht sachgerecht, einen generellen Zusammenhang zwischen Vermögensübertragung (und somit Fruchtgenussbestellung) und Fruchtgenussverzicht herzustellen.³⁸⁾ Die beiden Rechtsvorgänge stellen grundsätzlich eigenständige Rechtsgeschäfte dar, für die es anzuerkennende Gründe geben kann. Die Vermögensübertragung unter Fruchtgenussvorbehalt hat daher grundsätzlich keinen Einfluss auf den nachträglichen Fruchtgenussverzicht.³⁹⁾ Ein einheitlicher Rechtsvorgang ist jedoch dann (und nur dann) denkmöglich, wenn die Fruchtgenussablöse bereits im Rahmen der Fruchtgenussbestellung beabsichtigt war oder es für die Fruchtgenussbestellung keine anzuerkennenden steuerlichen Gründe gibt.⁴⁰⁾ Entscheidend ist daher, ob von Anfang an der Plan auf Verzicht auf das Fruchtgenussrecht bestanden hat. Dies ist eine Frage der Beweiswürdigung.

Die Problematik ist daher ähnlich wie bei der Frage einer vor Erreichen eines Totalgewinnes beendeten Tätigkeit, etwa einer Vermietung. Auch hier muss der ursprüngliche Plan grundsätzlich auf die Vermietung bis zur Erzielung eines Totalgewinnes gerichtet sein. Zur Abgrenzung hat der VwGH zum einen judiziert, dass eine Beendigung wegen Unwägbarkeiten die Anerkennung des ursprünglichen Plans nicht hindert.⁴¹⁾ Zum anderen kann auch eine Beendigung aus anderen Gründen als Unwägbarkeiten unschädlich sein, wenn glaubhaft gemacht werden kann, dass die Gründe zwar nicht unwägbar waren,⁴²⁾ aber doch erst später aufgetreten sind und daher *ab ovo* nicht mitgedacht waren.⁴³⁾

Umgelegt können daher später eingetretene Unwägbarkeiten keinesfalls trotzdem zu einer Automatik der Zusammenfassung von Immobilienübertragung und Fruchtgenussverzicht führen. Dies gilt wohl auch im Falle der nachweislich erst später eingetretenen Gründe, die den Verzicht ausgelöst haben.

i

Auf den Punkt gebracht

- Soll dem Fruchtgenussberechtigten die Einkunftsquelle beim Zuwendungsfruchtgenuss zugeordnet werden, so muss er Dispositionsmöglichkeiten haben und diese auch ausüben.
- Im Gegensatz zur Judikatur des VwGH scheint jedoch das überlegte und entschiedene Festhalten an bisherigen Dispositionen, sei es aus wirtschaftlichen, sei es aus rechtlichen Gründen, ebenfalls eine anzuerkennende Disposition zu sein. Gleiches gilt für Dispositionen im Rahmen einer WEG (Teilnahme, Ausübung des Stimmrechts), wenn auch die Mehrheit andere Beschlüsse trifft.
- Die Rechtsauffassung des BMF, wonach eine abgesicherte Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten vorliegen muss, die diesem nicht einseitig entzogen werden darf, erscheint problematisch, weil auch eine zeitweilige Überlassung einer Einkunftsquelle nichts an der Zuordnung der Einkünfte ändern kann.
- Eine Mindestbindungsfrist von zehn Jahren ist aus dem Gesetz ebenfalls nicht ableitbar.
- Wird die Liegenschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übertragen, so bleibt die Einkunftsquelle ertrag- und umsatzsteuerlich beim Berechtigten zurück, sodass die Vermietung einfach weiterläuft.

³⁸⁾ Ebenso KSW, Stellungnahme zum Entwurf des EStR Wartungserlasses 2017, 3.

³⁹⁾ BFH 18. 11. 2014, IX R 49/13, unter Verweis auf BFH 14. 6. 2005, VIII R 14/04; 25. 11. 1992, X R 34/89.

⁴⁰⁾ Somit war der einzige Zweck der Fruchtgenussbestellung und -ablöse die Erzielung eines Steuervorteils.

⁴¹⁾ VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0343.

⁴²⁾ Also ohne Einfluss des Steuerpflichtigen eingetreten sind.

⁴³⁾ VwGH 27. 6. 2017, Ra 2017/13/0029.

- Für die Akzeptanz einer Substanzabgeltung scheinen die vom BMF verlangten formalen Voraussetzungen (Schriftlichkeit, dokumentierte Zahlung) nicht gedeckt. Praktisch gesprochen ist anzuraten, diese Kriterien genau einzuhalten.
 - Bei Ablöse und Verzicht von Fruchtgenussrechten wurde die Judikatur des VwGH eingearbeitet und die bisherigen rechtswidrigen Ausführungen des BMF aufgegeben. Nicht zu folgen ist der Ansicht des BMF, dass bei späterem Verzicht und gesamthafter Entgeltlichkeit der Verzicht als Teil des Veräußerungsgeschäfts anzusehen ist. Vielmehr ist zu ermitteln, ob tatsächlich ursprünglich der Plan auf späteren Verzicht bestanden hat, oder dieser vielmehr wegen eingetretener Unwägbarkeiten oder anderer, später entstandener Gründe durchgeführt wurde.
-
-

Streit um das Kontaktrecht

Rechtsanwaltskosten ohne Anwaltszwang nicht zwangsläufig

Keine außergewöhnliche Belastung bei nicht völliger Versagung des Umgangsrechts

BERNHARD RENNER*)



Bei getrennt lebenden Elternteilen ist die Anrufung des Gerichts im Kontaktrechtsstreit in Bezug auf das gemeinsame Kind idR zunächst nicht zwangsläufig. Kommt jedoch eine einvernehmliche Regelung nicht zustande, ist die Herbeiführung einer gerichtlichen Regelung erforderlich. Erweist sich dabei der vom jeweiligen Elternteil eingenommene Standpunkt als berechtigt, kann eine aufgezwungene Prozessführung vorliegen. Damit verbundene, auch außergerichtliche, Rechtsanwaltskosten sind allerdings mangels Anwaltspflicht nach aktueller VwGH-Judikatur grundsätzlich nicht zwangsläufig (VwGH 25. 7. 2018, Ro 2018/13/0002).

1. Sachverhalt des Ausgangsfalls

Eine Steuerpflichtige, Mitbeteiligte im gegenständlichen VwGH-Verfahren, beantragte als außergewöhnliche Belastung Kosten eines von ihr so bezeichneten „Sorgerechtsstreites“. Ihr Exfreund wolle, so ihr Vorbringen, das Sorgerecht für den gemeinsamen Sohn und habe sie deswegen „verklagt“, wodurch „enorme Anwaltskosten“ entstanden seien. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt nicht berücksichtigt, weil Prozesskosten zur privaten Lebensführung gehörten und daher keine außergewöhnliche Belastung seien.

Die Steuerpflichtige erhob Beschwerde: Der Kindesvater habe sie verlassen und eine Aufteilung der Betreuungszeit des damals zwei Jahre alten Sohns im Verhältnis 50:50 begehrt und sich auch geweigert, Unterhalt zu leisten. Sie habe eine derartige Aufteilung der Betreuung für ein derart kleines Kind als schädlich erachtet und angeboten, die Betreuung im Verhältnis 2:1 aufzuteilen und eine erste Mediation initiiert, die aber abgebrochen worden sei. Danach habe sie mit Hilfe von Anwälten versucht, eine außergerichtliche Einigung herbeizuführen; im November 2014 sei eine Einigung am

*) Mag. Bernhard Renner ist Richter und Senatsvorsitzender im Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz, sowie Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.