

Ablöse von Fruchtgenussrechten an Immobilien im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerpflichtig

Immobilien



Der VwGH hat bestätigt, dass Ablösezahlungen von Fruchtgenussrechten im außerbetrieblichen Bereich außerhalb der Spekulationsfrist grundsätzlich nicht steuerpflichtig sind.

Allgemein handelt es sich bei einem Fruchtgenussrecht um eine persönliche Dienstbarkeit, die dem Berechtigten die volle Nutzung der Sache unter Schonung der Substanz ermöglicht; zivilrechtlich bleibt der Fruchtgenussbesteller Eigentümer. In der Praxis stellt sich darüber hinaus häufig die Frage, wer wirtschaftlicher Eigentümer der fruchtgenussbelasteten Sache ist (idR der zivilrechtliche Eigentümer, in bestimmten Fallkonstellationen aber auch der Fruchtnießer).

Erfolgt die Einräumung eines Fruchtgenussrechts; so erzielt der Fruchtgenussberechtigte bei einer Vermietung der Immobilie (im außerbetrieblichen Bereich) Einkünfte iSd § 28 EStG. Umstritten war bisher, wie die entgeltliche Ablöse (Veräußerung) eines Fruchtgenussrechts beim Fruchtnießer im außerbetrieblichen Bereich zu behandeln ist.

1. Bisherige Rechtsentwicklung

Nach alter Rechtslage wurde davon ausgegangen, dass eine Veräußerung im außerbetrieblichen Bereich außerhalb der Spekulationsfrist nicht steuerbar ist (vgl ausführlich Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 311ff). In Folge des Erkenntnisses des [VwGH 21.12.2010, 2009/15/0046](#) vertrat die Finanzverwaltung in den EStR 2000 Rz 115a bzw 119 aber die Auffassung, dass Ablösezahlungen für Fruchtgenussrechte an Liegenschaften zu steuerpflichtigen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. In der Literatur wurde kritisiert, dass diese Schlussfolgerung aus dem VwGH-Erkenntnis nicht ableitbar ist und weiterhin eine Veräußerung nur innerhalb der Spekulationsfrist steuerpflichtig ist (vgl Vaishor, SWK 2012, 605ff; Leitner/Urtz, ÖStZ 2013, 8ff; Wild, RdW 2012, 490ff).

2. [VwGH 31.3.2017, Ra 2016/13/0029](#)

Im vorliegenden Fall verzichtete der Steuerpflichtige zugunsten seiner Nichte (Liegenschaftseigentümerin) auf ein Fruchtgenussrecht an einer Liegenschaft gegen Bezahlung einer Ablöse. Das Finanzamt erfasste die Ablösezahlung als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG).

Einleitend beschäftigt sich der VwGH mit der zivilrechtlichen Vorfrage, ob und wie ein Fruchtgenussrecht übertragen werden kann. Auf Basis der Rechtsprechung des OGH ist eine Übertragung eines Fruchtgenussrechts „der Ausübung nach“ oder „der Substanz nach“ möglich. Eine Übertragung der Ausübung nach wird grundsätzlich mit einer Unterverpachtung gleichgesetzt und führt daher zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG). Bei einer Übertragung der Substanz nach wird das Fruchtgenussrecht endgültig (vollinhaltlich) auch mit dinglicher Wirkung auf einen Dritten übertragen, womit der bisherige Fruchtgenussberechtigte das Recht an der dienstbaren Sache verliert.

Einkommensteuerrechtlich ist laut dem VwGH dabei von Bedeutung, ob das Fruchtgenussrecht zur Nutzung überlassen (entspricht einer Übertragung der Ausübung nach) oder ob dieses auf einen Dritten übertragen (Übertragung der Substanz nach) bzw endgültig darauf verzichtet wurde. Im vorliegenden Fall lag ein endgültiger Verzicht auf das Recht vor, der vom VwGH unter Verweis auf BFH-Judikatur einer Veräußerung des Rechts gleich zu halten ist.

Für diesen Fall hat der VwGH zur bis 31.03.2012 geltenden Rechtslage die überwiegende Meinung

der Literatur (siehe oben) bestätigt. Ein Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht (und damit implizit auch dessen Veräußerung) ist nur innerhalb der Spekulationsfrist steuerpflichtig und ansonsten im außerbetrieblichen Bereich nicht steuerbar. Auch Vertreter der Finanzverwaltung kamen in einem kürzlich veröffentlichten Fachartikel (vgl Bodis/Ebner, RdW 2017, 176ff) ohne Verweis auf das VwGH-Erkenntnis zum gleichen Ergebnis und schlossen mit den Worten, dass die bisherige Meinung der Verwaltungspraxis (in den Einkommensteuerrichtlinien) zu hinterfragen ist. Dementsprechend ist wohl eine Änderung der EStR 2000 Rz 115a bzw 119 zu erwarten.

3. Andere Beurteilung für aktuelle Rechtslage?

Zu beachten ist, dass das oben unter 2. dargestellte VwGH-Erkenntnis zur Rechtslage vor dem 01.04.2012 ergangen ist. Mit 01.04.2012 wurde eine Schedulesbesteuerung für private Grundstücksveräußerungen (im außerbetrieblichen Bereich) eingeführt. Im Ergebnis sind nunmehr Veräußerungen von Grundstücken, Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten unabhängig von einer Spekulationsfrist steuerpflichtig. Fraglich ist, ob ein Fruchtgenussrecht als grundstücksgleiches Recht einzustufen ist. Die Literatur hat diese Frage bisher überwiegend verneint (vgl schon Vaishor, Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht Rz 312; Vaishor, SWK 2012, 605ff; Leitner/Urtz, ÖStZ 2013, 8 (10); Wild, RdW 2012, 490ff; Beiser, ÖStZ 2016, 329); auch die Finanzverwaltung sieht persönliche Dienstbarkeiten (wie zB ein Fruchtgenussrecht) bisher nicht als grundstücksgleiche Rechte (vgl EStR 2000 Rz 6622 zu Wohnrechten). In einer Urteilsbesprechung in einer Fachzeitschrift hält der VwGH-Richter Hofrat Dr Zorn (vgl Zorn, RdW 2017, 329) dazu fest, dass „zu überlegen“ sei, ob die Veräußerung eines Fruchtgenussrechts einer Veräußerung eines grundstücksgleichen Rechts gleichzuhalten sein könnte.

Dementsprechend ist das VwGH-Urteil zwar positiv zu bewerten und ist ein weiteres starkes Indiz, dass die Veräußerung eines Fruchtgenussrechts im außerbetrieblichen Bereich (auch nach aktueller Rechtslage) nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist (§ 31 EStG) nicht steuerpflichtig ist. Aufgrund des neuen Steuertatbestandes für die Veräußerung grundstücksgleicher Rechte verbleibt jedoch noch eine gewisse Rechtsunsicherheit, ob § 30 EStG für private Grundstücksveräußerungen (immerhin idR mit 30 % Steuersatz statt dem progressiven Staffeltarif für § 28 EStG-Einkünfte) zur Anwendung kommen könnte.

Darüber hinaus sind zwei weitere Fälle zu beachten, die bei Ablöse eines Fruchtgenussrechts zur Steuerpflicht führen könnten:

- Ist der Fruchtnießer auch als wirtschaftlicher Eigentümer der Immobilie anzusehen, könnte eine Ablöse des Fruchtgenussrechts (auch) zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der Immobilie selbst und damit zur Steuerpflicht nach § 30 EStG (private Grundstücksveräußerungen) führen.
- Erfolgt eine Übertragung einer Liegenschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts mit relativ zeitnaher Ablösung des Fruchtgenussrechts könnte bei Vorliegen eines „einheitlichen Vorganges“ ebenso eine Besteuerung nach § 30 EStG zumindest in Frage kommen.

Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

Markus Vaishor

Director, Tax

T +43 1 31332-3652

mvaishor@kpmg.at

Lena Unterluggauer

Associate, Tax

T +43 1 31332-3139

lunterluggauer@kpmg.at

kpmg.at